ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак

ПАТРІОТИЗМ, СОЛІДАРНІСТЬ І СПРАВЕДЛИВІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ

Монографія

Ірпінь

2022

Рекомендовано до друку Вченою радою
Державного податкового університету
(протокол №5 від 23 лютого 2022 року)

Рецензенти:

В.М. Опарін д.е.н., професор (Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана)

В.М. Мельник д.е.н., професор («Навчально-методичний центр з питань якості освіти» Державної служби якості освіти України)

Л. Л. Лазебник д.е.н., професор (Державний податковий університет)

Автори:

В.Л. Андрущенко д.е.н., професор (вступ, розділи І і ІІ, висновки).

Т.В. Тучак к.е.н., доцент (розділ ІІІ).

У монографії зроблено спробу узагальнити і пояснити в теоретичних поняттях і поглядах представників світової та вітчизняної фінансової науки багатогранну дію та важливість в оподаткуванні фундаментальних цінностей морально-етичної спрямованості: патріотизму, солідарності, справедливості. В прикладному аспекті на прикладах з вітчизняної та західної фіскальної практики охарактеризовано типологію та новітні феномени сучасних бюджетно-податкових реалій. Зокрема, розкрито зміст фіскальних заходів протидії наслідкам пандемії коронавірусу та оголошеної світової податкової реформи по запровадженню єдиної глобальної ставки податку на прибуток корпорацій. З'ясовано причини і призначення проєктів податків за плутократичною ознакою – ще небувалого «патріотичного» податку на мільярдерів.

Виклад здійснено в проекції на ідейні, академічні та практичні задачі підготовки в Україні науково ерудованих і висококваліфікованих фахівців податкової справи.

Найперше розраховано на увагу неофітів вчення про податки – студентів і магістрантів, а також на викладачів, аспірантів, працівників податкових органів, загалом усіх, хто має інтерес до питань державних фінансів та оподаткування.

ЗМІСТ

ВСТУП **4**

РОЗДІЛ 1. ФІСКАЛЬНИЙ ПАТРІОТИЗМ **10**

1.1. Контамінація фіскального патріотизму та економічного націоналізму **12**

1.2. Податки versus позики **23**

1.3. Благо і виклики фіскального патріотизму **33**

1.4. Податково-зобов'язані та патріотичні мільйонери **43**

1.5. Понятєво-аналітичний апарат фіскального патріотизму **54**

1.6. Аналог національного інтересу **59**

РОЗДІЛ 2. СОЛІДАРНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ **64**

2.1. Поняття і типологія фіскальної солідарності **66**

2.2. Податки солідарності **81**

2.3. Фіскальний федералізм як інструмент солідарності **97**

2.4. Війна, COVID-19 і світова податкова реформа **104**

РОЗДІЛ 3. СПРАВЕДЛИВІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ **114**

3.1. Визначення понять **116**

3.2. Інтерпретації сутності справедливості **118**

3.3. Пошуки справедливого податку **129**

3.4. Принципи справедливості в оподаткуванні **140**

3.5. Мільярдери за справедливість? **154**

3.6. Фіскальна ілюзія справедливості **162**

ВИСНОВКИ **175**

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ **180**

ВСТУП

Сучасна держава є державою податковою (tax state, fiscal state) за ознакою домінуючого, хоч і не абсолютного екзистенціального значення податків у структурі ресурсних джерел свого існування. Зокрема і особливо ознаки податкової держави стосуються економічно розвинених держав загального благоденства (welfare states). У бюджеті, податках, позиках втілено економічно виражене існування держави, це сама держава в її фіскально-бюджетному образі та вимірі.

Оподаткування в державах такого типу – калейдоскопічний феномен, що зазнає різноманітні впливи, має масу результатів, і в свою чергу спричиняє численні ефекти, як на економіку, так і на суспільство. Для платника податок виконує роль вартісного та, що особливо важливо в даному контексті, морального еквівалента створених державою умов, благ і послуг необхідних для накопичення оподатковуваних доходів і багатств. З моральної точки зору для одних платників податки – джерело суспільних благ, будь-то урядові послуги чи життєво-необхідні інфраструктурні об'єкти, тоді як в очах других – форма фіскальної експлуатації, навіть грабунку.

Зосередження на почуттях, мотиваціях та поведінці платників податків певною мірою придає дослідженню ідеалістичний характер. Автори використали методологію, якій одній доступне пізнання явищ оподаткування в категоріях добра і зла, в сукупності численних економічних і соціально-політичних взаємодій. Це метод *фіскальної соціології,* що вивчає фундаментальні взаємозв'язки між фіском, державою та суспільством.

Ніби всупереч своєму найменуванню фіскальна соціологія менше всього торкається власне фіскальної сторони: морфології податків, податкової статистики та ін.

Головним чином вона зосереджена навколо загалом яких завгодно ефектів, породжуваних оподаткуванням, та аналізує середовище, під впливом якого знаходиться сама податкова система.

Нерідко саме з фіскально-соціологічного погляду стає можливим пояснення подій у сфері оподаткування, намірів, емоцій та вчинків учасників податкового процесу. Тим фіскальна соціологія відкриває людські (human) сторони податків, до яких відноситься предмет даної монографії – феномени *патріотизму, солідарності та справедливості* в оподаткуванні. Значення цих суспільних цінностей набагато зростає в час воєнних випробовувань.

В поняттях фіскальної соціології предмет нашого дослідження інтерпретується як триєдина форма *соціалізації податків*. За визначенням відомого американського соціолога Франкліна Гіддінгса (Giddings, 1855–1931), соціалізація – пристосування до існуючих умов, відповідність їм. У контексті даного дослідження під податковою соціалізацією розуміється усунення перепон реалізації фундаментальних цінностей патріотизму, солідарності та справедливості в сфері оподаткування.

З фіскально-соціологічного погляду успішному функціонуванню податкової системи України шкодять вади суспільства, суть: стремління до наживи, егоїзм, безкарне казнокрадство і корупція, недосконаліть і неповнота законів, всесильна плутократія, як і темна, анархічна охлократія. Українське суспільство почасти пристосувалося до таких умов життєдіяльності. Навпроти, задача полягає в тому, щоб їх позбавитися.

Звертання до морально-етичних тем оподаткування набуває особливої актуальності в силу того, що окремі кланово-егоїстичні групи та асоціальні прошарки сучасного українського суспільства відверто нехтують державними фіскальними інтересами. Немало таких, у кого моральна

відраза до зловживань і правопорушень нерідко близька до нуля. Приборкати, принаймні істотно обмежити цю фіскальну пагубу – велика і непроста задача.

З огляду на такі обставини, в дослідженні задіяно *нормативний підхід*. Пізнавальна сила цього підходу полягає в його критично-порівняльному та рецептурному характері, орієнтацією на краще: на добробут, безпеку, комфорт існування, загалом – на щастя людей. Нормативне, – все те, що правильне, що має бути, повинно прийти на зміну сущому, все бажане, як і те, що варте того, аби його позбутися. Навпроти позитивний підхід обмежується описом і поясненням дійсності такою, якою вона є.

В першому розділі ми наголошуємо на патріотизмі, а звідси і на націоналізмі, в їхніх ділових, економічно- і фіскально-продуктивних формах. На відміну від властивого сучасній Україні деяких елементів ірраціонального націоналізму, обмеженого смакуванням минувшини та самолюбуванням, раціональний економічний націоналізм переслідує інтереси моменту в орієнтації на майбутнє.

За соціологічними спостереженнями здебільше західних дослідників патріотичні почуття та мотивації національної ідентичності принаймні зменшують, якщо не усувають повністю, політичний опір оподаткуванню. Патріотизм у кращому розумінні цього слова означає лояльність, альтруїзм, усвідомлену готовність платників податків виконувати зобов'язання перед державним фіском. Рівень податкової моралі знаходиться в позитивній кореляційній залежності від інтенсивності патріотичних переконань.

Патріотизму українського суспільства шкодить поширена серед населення асоціальна звичка якомога більше вимагати з державного бюджету і як можна менше туди давати. Особливо зростає значення фіскального

патріотизму громадян в сучасних обставинах воєнного часу.

В контексті другого розділу солідарність – не просто гасло чи заклик, а прагматичне і водночас соціально-гуманітарне повеління в оподаткуванні. Автори вбачають економічний зміст солідарності перш за все в функції перерозподілу оподатковуваних доходів і багатств за схемою: в одних по праву забрати, щоб других по справедливості наділити. Перерозподіл доходів у адміністративно-імперативному порядку – болісний процес, гостроту якого знімає перерозподіл солідарного характеру на засадах євангельської «любові до ближнього», співробітництва, взаємодопомоги, продиктованих спільними інтересами громадян, регіонів і держав. Доктрина солідарності передбачає моральний обов'язок творити добро і благо одне одному.

Справедливість в оподаткуванні, чому присвячений третій розділ, у порівнянні з патріотизмом і солідарністю явище менш конкретне, воно пов'язане з відчуттям правди та істини. Міркування на тему справедливості інколи більш нагадують проповідь, ніж строгу наукову аргументацію, тут надто багато залежить від суб'єктивних факторів абстрактно-алегоричного характеру: переконань, поглядів, моральних оцінок і образів.

На прикладному рівні перша передумова справедливості оподаткування – прийнятий за справедливий і закріплений у законодавстві розподіл тягаря податків за принципом рівності (equality). По-друге, справедливість споріднена з солідарним благодійництвом за правилом «ділитися треба», що зокрема та особливо, стосується тієї частини багатств, які нажиті неправедним чином і мають бути повернуті народу України. По-третє, дистрибутивна справедливість – форма соціальної податкової справедливості через перерозподіл доходів і

багатств, спосіб «створення і розподілу добробуту в умовах соціальної ринкової економіки»[1].

Для платника податок – публічно-правовий фіскальний акт і моральний обов'язок, для держави – екзистенціальна фіскальна необхідність. Водночас податок є вилученою державою часткою приватної власності, що має відшкодовуватися платникам податків у формі надання суспільних благ (public goods). Зібрані податки продовжують належати тим, хто їх сплатив, тому в податковій політиці уряд повинен, як ніде, бути дуже розсудливим, передбачливим, проникливим.

Є метафоричний моральний ідеал податку в образі «інституційного Робіна Гуда» (Hood), – народного героя середньовічної Англії, який грабував багатих, щоб передати добро мало імущим, – не вичерпує всієї соціальної проблематики перерозподільного оподаткування. Адже Гуд «перерозподіляв» не своє багатство, якого він не мав, як і нужда не кожного бідного завжди може бути джерелом його права на пільги чи допомоги. Майнова та соціальна диференціація неминуча, але, звичайно, всьому є межа. Аби згладити нерівність, перемогти бідність, необхідні двосторонні зусилля – як з боку держави та багатої еліти, так і з боку самих бідуючих.

Наголошуємо, що в роботі автори апелюють до буржуазних демократично-правових цінностей в оподаткуванні. Поняття «буржуазія», «буржуазний» вживаються в їх позитивному західноєвропейському смислі приналежності буржуа до ділового і хазяйновитого «третього стану», а не у вульгарно спрощеному пролетарському розумінні представників усіх імущих та культурних класів.

---

[1] Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. С. 105.

Ми здебільше опиралися на західні джерела і приклади, однак ця книга не лише про досягнення Заходу, про його традиції та цінності. Про них ми писали з огляду на Україну, в проекції на вітчизняні реалії, маючи на думці національні проблеми навколо оподаткування. Плекаємо надію, що вирощені на Заході ділові та моральні зерна благотворного перерозподілу, твердого правопорядку, свідомої поведінки громадян щодо фіску зрештою проростуть і приживуться на українському чорноземі.

Як має помітити читач, дослідження зосереджене на морально-етичних аспектах податків та оподаткування, загалом – на розсудливій, чуттєво-духовній стороні справи.

Автори сподіваються, що пропонована монографія стане корисною для різних категорій читачів – від студентів, магістрантів, викладачів і функціонерів податкової справи до просто заінтересованих людей. Книга розрахована на поштовх до самостійних роздумів і порівнянь, має сприяти розширеному сприйманню нагальної суспільної корисності податків при свідомій участі громадян у виконанні податкових зобов'язань.

РОЗДІЛ І
ФІСКАЛЬНИЙ ПАТРІОТИЗМ

Отдавайте кесарево кесарю.
Евангелие от Матфея 22:21

На питання чи правда, що сплата податків
є патріотичною, спершу корисно дати визначення
патріотизму: патріотизм – це любов до своєї країни [2].
Джо Байден, президент США

Любити Україну треба не тільки
до глибини душі, а й до глибини кишені.
Євген Харлампович Чикаленко

Весною 2022 року, в час російської агресії Україна, її народ явили світу ледве десь перевершені взірці самовідданого патріотизму та героїчної доблесті. Це патріотизм в його політичному – воєнному і громадянському – образі. Такий патріотизм з необхідністю супутній обороні Вітчизни, захисту суверенітету держави, національному ствердженню та престижу.

Є також патріотизм іншого роду, конче погрібний для розвитку та процвітання економіки, для забезпечення соціального добробуту і комфорту існування населення. З боку всіх громадян цей патріотизм зводиться до бездоганної сплати податків, він має фіскальний, ширше кажучи фінансово-економічний характер. Для національного та державного інтересу патріотизм цього виду не менш корисний і необхідний, ніж патріотизм політичний.

[2] Is paying taxes patriotic? URL: https://financialtransparency.org/is-paying-taxes-patriotic/

Різновиди патріотизму не завжди діють паралельно, водночас і водночас або зливаються в одній особі. На жаль, патріот політичний, а тим більше удаваний, не завжди буває патріотом фіскальним і навпаки.

В ідеалі патріотизм – властива людській природі любов до вітчизни, доповнена усвідомленням громадянського обов'язку і національним почуттям. Патріотизм може мати різні відтінки, навіть часом може приймати екстремальні емоційні форми фанатизму, радикалізму, ентузіазму. В ідеалі патріотизм зливає воєдино почуття, думки і вчинки, передбачає морально обумовлені громадянські доблесті: відданість батьківщині, усвідомлення громадянами своїх обов'язків перед державою й суспільством, належне їх виконання.

Та, згідно соціологічних опитувань 80% громадян України вважають, що бути патріотом означає любити батьківщину і тільки 30% пов'язують патріотизм зі сплатою податків. Для таких любов любов'ю, а гроші нарізно. Виходить, що більшість людей цінять свої права вище своїх обов'язків, реально патріотичної фіскальної жертовності набагато менше в порівнянні з патріотичною патетикою.

Істинний фіскальний патріотизм у вищому розумінні цього почуття полягає в гарантуванні фінансової безпеки України, в запобіганні загроз для неї. А також, як і в тому, щоб у необхідний момент погодитись на деяке додаткове обтяження заради фінансової підтримки держави.

Заслуга в розробці вчення про фіскальний патріотизм, пріоритет у дослідженні зв'язку між патріотизмом та оподаткуванням більше належать західним економістам і соціологам. В Україні не бракує риторики на тему патріотизму, достатньо проявів самопроголошеного і самодіяльного патріотизму, але масове поширення ділового фіскального патріотизму давно стало вкрай нагальною суспільною потребою.

Специфіку, роль і значення фіскального патріотизму не зрозуміти без погляду на феномен патріотизму в його контамінації з економічним націоналізмом у державно-суспільній дійсності.

1.1. Контамінація фіскального патріотизму та економічного націоналізму

Фіскальна різновидність патріотизму – порівняно малодосліджена сфера оподаткування в сучасній Україні. Тим часом численні роботи та оцінки на цю тему належить західним науковцям. Знайомство вітчизняних читачів з зосередженими в подібного роду дослідженнях ідеями і спостереженнями стають особливо актуальними при нинішніх політичних обставинах і соціально-економічній кон'юнктурі в Україні.

Взятий у цілому, патріотизм сприймається в сукупності його ознак. Взяті загалом, прояви патріотизму як такого простягаються від майже ні до нічого не зобов'язуючих показово-демонстраційних ритуалів і жестів або сентиментальних емоцій до високого героїчно-жертвенного патріотизму навіть у його екстремальних формах. Патріотизм проявляється і в буденних знаках індивідуального патріотичного почуття чи в малопомітних вчинках, і в матеріально-діловому патріотизмі, особливо властивому західним народам, орієнтованим на національний інтерес, вигоду, престиж (наприклад, знаменита німецька якість – предмет патріотичної національної гордості німців). Патріотизм – позитивний актив нації, патріотизм політично й економічно вигідний.

Феномен і, відповідно, поняття патріотизму надто загальновідомі, а тому допускають масу відтінків у дефініціях, усі з яких незмінно виражають високі почуття. Авторитетна «Британська енциклопедія» визначає

патріотизм як почуття прихильності та відданості (attachment and commitment) до країни, нації чи політичної спільноти. «Britanniса» розрізняє патріотизм як любов до країни, а націоналізм як лояльність до нації та знаходить за потрібне попередити, що патріотизм і націоналізм нерідко помилково вважають за синоніми. Патріотизм існував уже в античну епоху за тисячі років до зародження націоналізму в XIX ст. Однак у реальній сучасній суспільній практиці сприйняття понять та явищ патріотизму і націоналізму залишаються недалеко одірвані між собою. Націоналізм і патріотизм нерозривно, органічно пов'язані, вони є продовженням і відображенням один одного.

На користь розвитку економіки і росту добробуту безумовно корисна патріотична політика економічного націоналізму, яскраві приклади якої продемонстрували Німеччина після першого об'єднання в 1871 р. Знамениті німецькі технології в машинобудуванні піднялися в протиборстві з державами-конкурентними на хвилі патріотичної за змістом політики економічного націоналізму. Подібним чином Японія епохи буржуазних перетворень у середині XIX ст. після доленосної «революції Мейдзі» також заклала стратегію індустріального розвитку країни на багато десятиліть наперед. Сьогодні активний економічний націоналізм демонструють країни Близькосхідної та Далекосхідної Азії.

В роки Великої французької революції патріотичні представники буржуазного класу, не дивлячись на війну та внутрішні контрреволюційні заколоти, таким чином провели корінні соціально-політичні перетворення, що не допустили руйнації економіки та вивільнили нові національні продуктивні сили – знаменитий третій стан (le tiers état).

Свого часу радянські ідеологи боролися з «українським буржуазним націоналізмом». На нашу думку,

то була б велика історична удача та благо, аби той націоналізм насправді був буржуазним, подібним до наведених вище історичних прикладів. Саме буржуазії властивий бізнесово-комерційний «дух», буржуа – носії економічного мислення, адміністративно-організаторського хисту, прав і свобод. На нещастя ті явища, що в нас іменували українським буржуазним націоналізмом, не мали буржуазного характеру. Нагадаємо, що йдеться про терміни «буржуазія», «буржуазний» в їх західноєвропейському смислі, а не у вульгарно спрощеному пролетарському розумінні як представників усіх імущих і культурних класів. Буржуазний націоналізм направляється діловим підприємницьким інтересом, по своїй природі це ідеологія ефективних власників, піонерів розвитку продуктивних сил. Саме про такий діловий націоналізм у західних народів ми говорили вище.

Буржуазна, значить, ділова, раціоналістична свідомість завжди і всюди на перший план виставляє порівняння затрат проти вигод. Навіть під час Другової світової війни американська та англійська армії не воювали любою ціною за принципом «мы за ценой не постоим». Як пише британський історик Макс Гейстінгс, «буржуазна чутливість щодо втрат» [3] навіть стала перешкодою до якомога швидшої перемоги.

Нажаль, у минулому в Україні не визріли внутрішні й не склалися зовнішні умови для економічно раціонального буржуазного націоналізму західного типу. В своїх спогадах «Відродження нації» відомий український політичний і державний діяч епохи Центральної Ради і Директорії В.К. Винниченко (1880–1951) впевнено стверджує, що «історія розпорядилася так, що ми

[3] Гейстінгс М. І розверзлося пекло…Світ у війні 1939 – 1945 років. Харків: Книжковий Клуб «Клуб Сімейного дозвілля», 2019. С. 711.

робітничо-селянська нація», яка «не мала своєї буржуазії», а та, яка була на Україні, представлена «польським і єврейським елементом». Для нього Україна постає в образі «хуторянки».

На самих початках наш націоналізм зародився в формі інтелігентського українофільства на ґрунті вивчення та популяризації козацького епосу, що мало, за виразом В.Г. Короленка (1853–1921), романтичний присмак. Важлива думка нащадків старовинних козацьких родів: гетьман П.П. Скоропадський (1873–1945) називав такий націоналізм «театральним», а проф. М.П. Полетика (1896–1988) – «сусально-етнографічним». В історичному улюбленці українського народу – низовому запорозькому козацтві – можна захоплюватися чим завгодно, крім хазяйновитості, домовитості, вміння з вигодою витрачати гроші. «Гей, що в лузі заробити, те у Січі пропити»[4], – щиро сповіщає старовинна козацька пісня.

Ось як характеризує запорожців далеко не симпатизант українського козацтва видатний польський письменник, Нобелівський лауреат Генрик Сенкевич (1846–1916) у романі «Вогнем і мечем»: запорожець, «будучи людиною битою та тертою, дуже часто ставав благословенням для села, в якому оселився. Не було кращих ковалів, колісників, шкіряників, воскобоїв, рибалок чи ловчих. Запорожець все умів, за все брався — хоч хату ставити, хоч сідло шити».

При всьому тому запорожцям чужі риси буржуазної етики: розрахунок, бережливість, підприємливість, вони не відрізняють право власності від володіння. Без шаблі запорожець – вправний ремісник, але не комерсант.

Квінтесенція капіталізму – товарна біржа – відкрилася в Антверпені (Бельгія) в 1531 р., у Амстердамі

[4] Стороженко О. Твори. К.: Держлітвидав УРСР, 1957. С. 252.

(Нідерланди) – в 1608 р. А Україна, за словами М.О. Максимовича (1804–1873), в ті криваві віки могла лише молитися і воювати. Образи далекої від господарського розрахунку козацької вольності досі живі в пам'яті українського суспільства. За народним прислів'ям, «його вернеш у плуг, а воно в луг». У силу історичних обставин у козацтві патріотизм був з переважанням національних, станових, релігійних, героїчних, але не бізнесових рис.

Політика буржуазного, значить – економічного, націоналізму спонукає продуктивні сили і вивільняє меркантильний інтерес бізнесу, котрий у протистоянні супроти зарубіжних конкурентів по суті перероджується в національний патріотизм. З огляду на категоричний імператив ефективності така політика створює можливість вибору, змін напрямків розвитку, допускає креативну самокритику. Наприклад, у Сінгапурі перепробували способи розвиватися по-різному, допоки не вибрали виробничу спеціалізацію країни по високотехнологічній електроніці.

В Україні в роки козацьких і гайдамацьких повстань, а також соціально-політичних потрясінь на початку XX ст. націоналізм і патріотизм у силу обставин набули архаїчного характеру селянської «жакерії», з властивим простонародним рухам анархізмом. Переслідувалися деякі політичні та національні задачі (мова, школа), але без будь-якої економічної складової, залишившись безплідними для господарчого розвитку країни. Реформаторів економіки на буржуазний лад, представників крупного машинного виробництва, ділових людей серед лідерів українського націоналізму ніколи не було. Речниками українських національних поривань завжди були літератори і політики, а не комерсанти.

Чи не єдиним винятком можна вважати успішного підприємця, хазяйновитого поміщика Херсонської губернії

Євгена Харламовича Чикаленка (1861–1929), хто витрачав свої доходи на українську справу в обох частинах тодішньої України – і російській, і австрійській. Зокрема, він фінансував журнал «Киевская старина» та інші видання українського спрямування, у Львові побудував гуртожиток для студентів-українців. Крім іншого, Чикаленко видав українською мовою бестселер «Розмова про сільське господарство», що вийшов друком небувалим тиражем 500 тис. (!) екземплярів.

Почасти відсутність ідей і програм економічної діяльності, нехтування господарськими питаннями властиве деяким колам, які іменують себе національно-патріотичними, донині. Їхня публічна риторика зосереджена на політичних питаннях, від них навряд чи можна почути терміни типу «наука», «машинобудування», «електроніка», «інфраструктура».

Феномени патріотизму і націоналізму то розділять, то ототожнюють. Як стверджують у великій дискусійно-оглядовій статті на тему патріотизму та оподаткування співробітники Інституту податкового законодавства і державних фінансів у Мюнхені Б. Гейс (Geys) і К. Конрад (Konrad): «На нашу думку, патріотизм і націоналізм слід розглядати як чітко окремі поняття з потенційно різними економічними та політичними наслідками» [5]. До речі, не ясно, чому автори запевняють, що сусідство інших держав розпалює патріотичні почуття, але неважливе для розвитку націоналізму.

Для характеристики процесу бюджетно-податкових відносин між центром і регіонами іспанські економісти Мікель Іцета (Iceta) та Луіс Абенза (Abenza) вживають поняття *фіскального націоналізму*, під яким розуміється

[5] Geys B., Konrad K.A. Patriotism and Taxation. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2867898##

«різниця між тим, що регіон отримує, і тим, що він віддає»[6]. Дана проблема загострилася в результаті претензій провінції Каталонія, що вона коштом своїх податків субсидує інші території Іспанії, а в підсумку в розрахунку на душу населення менше їх одержує суспільних благ і державних послуг. Ця претензія призвела не лише до вимог обмеження масштабів перерозподілу, але й спричинила в 2017 р. сплеск каталанського сепаратизму.

Варто наголосити, що подібні дисбаланси міжрегіональних відносин, а також існування регіонів-донорів і так званих депресивно-дотаційних регіонів-реципієнтів властиві й Україні. Але в нас мабуть з міркувань політкоректності публічно дискутувати на цю тему не прийнято, для широкого загалу ця проблема знаходиться за завісою непоінформованості. Доцільно, аби в Україні на зразок Німеччини перерозподільні відносини між регіонами також будувалися на засадах гласної міжрегіональної фіскальної солідарності (гранти, податки солідарності й т. п.).

За логікою вищезгаданих іспанських авторів, перерозподіл від одних на користь других залежить від випадковостей місця народження чи проживання. І допоки діє цей випадковий фактор, то, за визначенням Абензи, – «географічна лотерея», перешкода для досягнення рівних можливостей залишиться нездоланною.

Поняття економічного націоналізму та фіскального патріотизму логічно і сутнісно взаємопов'язані. Фрідріх Ліст (1789–1846) – теоретик протекціонізму як форми націоналізму в трактаті «Національна система політичної економії» вивів зміст буржуазного економічного

[6] Fiscal nationalism and the social democrat discourse. URL: https://voicesfromspain.com/2017/10/29/fiscal-nationalism-and-the-social-democrat-discourse/

націоналізму методом виключення[7]. За Лістом, економічний націоналізм:

- Не визнає космополітизму;
- Заперечує постулат класичної школи про незалежну від місця і часу дію універсальних економічних законів;
- Ставить на чільне місце захист окремішніх національних інтересів;
- Засуджує руйнівні процеси державної та суспільної роз'єднаності: сепаратизм, партикуляризм, індивідуалізм;
- Приймає до уваги моральні та політичні цінності, відкидає вульгарний матеріалізм голої вигоди.

Думки Ліста на диво сучасні. В його час не знали офшорів, глобалізації та інтеграції, але без сумніву, що глобалізація та інтеграція належать до форм космополітизму, а офшори – до вульгарного матеріалізму.

Національна економія, як визначив націоналізм економічного спрямування відомий російський і український (!) економіст С.Ю Вітте (1849–1915), є націоналізм здоровий, який опираючись на розум, а не емоції чи пристрасті, прагне охорони здобутих народом плодів праці[8].

Отже, патріотизм і націоналізм випливають один з одного і взаємно переливаються. Фіскальний патріот – той же фіскальний чи економічний націоналіст у кращому розумінні цього слова, такий націоналіст постає в найбільш економічно вигідній рідній країні благотворній ролі. Напроти, політичний націоналізм інколи може приймати ірраціональні форми національного ідолопоклонства,

---

[7] Лист Ф. Национальность и экономия наций. URL: http://samoderjavie.ru/node/505

[8] Витте С.Ю. По поводу национализма. Национальная экономия и Фридрих Лист. СПб.: Тип. Брокгауз-Ефрон, 1912. С. 4–5.

перебільшеної самооцінки або надуманого містечкового нарцисизму без користі чи вигоди для держави, економіки і суспільства.

Існує також потішний «патріотичний гіперболізм», що «мало не всі великі люди світу від міфічного Геракла до історичного Гарібальді були українського походження» [9]. Подібного роду вимисли торкнулися навіть біблійних патріархів.

Емпіричним шляхом західні дослідники вивели закономірність, що держави з більш патріотично настроєними громадянами з готовністю, без протидії погоджуються на більш високі норми перерозподільного оподаткування. Так, держави з безумовно високопатріотичним населенням, що займають перші десять місць за Світовим індексом щастя (World Happiness Index) мають максимальні ставки на доходи фізичних осіб у межах від 50 до 60% (!), Україна – 18%. Отже, з огляду на порівняно низький рівень податкового навантаження, за показником фіскального патріотизму українці на світові арені займають досить скромне місце. Утім, автори дослідження придають своїм висновкам гіпотетичний характер.

Перерозподіл суми податкових платежів від одних платників на користь других у соціально-груповому і/або в між-територіальному порядку – завжди болісне питання для заінтересованих сторін, тобто як для тих від кого, так і для тих, кому перерозподіляється. Тому важливим індикатором «патріотичності» є готовність платників податків до перерозподільних процесів. Емпіричні спостереження на цей рахунок підтвердили теоретичні прогнози, що в масштабах цілої країни багатше населення менш схильне

[9] Левкулич В.В. Справедливість як соціокультурний феномен: монографія. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2018. С. 406.

підтримувати перерозподіл, ніж населення бідніших регіонів. На Заході подібні дослідження було проведено в федеральних державах, що мають значні регіональні відмінності в рівні доходів: у Німеччині за схемою Схід–Захід, у Бельгії більш багату Фландрію порівнювали з біднішою Валлонією.

Повністю однозначних результатів не вийшло. У Німеччині багатші західні землі опротестовують перерозподільне «солідарне» оподаткування, запроваджене з моменту другого возз'єднання країни (1990 р.) на користь бідніших східних земель колишньої НДР. Навпаки, у бельгійській багатшій Фландрії охочіше підтримують перерозподіл, ніж у біднішій Валлонії (фламандці й валлони – різні національності). Стосовно патріотизму з проявами націоналізму результат дуже залежить від особливостей внутрішньодержавних міжрегіональних і міжнаціональних стосунків, що мають не фіскальний характер, часто обумовлені історично.

Було б вкрай інтересно і повчально за схемою Схід–Захід провести і в Україні порівняння рівня фіскального патріотизму та готовності до сприймання платниками на загальнодержавному та регіональному рівнях міжрегіонального перерозподілу податкового навантаження. Давно було варто проаналізувати та надати публічній гласності економічні наслідки і соціально-політичні результати взаємовідносин між регіонами-донорами бюджету України і так званими депресивно-дотаційними областями.

Пропонуємо дефініцію: *фіскальний патріотизм – прагматична форма патріотизму, що реалізується через громадянську свідомість як бездоганне виконання податкових зобов'язань, лояльність до державного фіску. Патріотизм у фіскальній формі узгоджує почуття з інтелектом, поєднує моральну повинність з пієтетом*

перед законом, з інтересом держави і суспільства. У єдності здорового глузду, благонамірених намірів і дій фіскальний патріотизм запускає моральні стимули та правила поведінкової економіки (behavioral economic), що без додаткових затрат на посилене адміністрування забезпечує належні фіскальні збори.

З боку платників фіскальний патріотизм передбачає охочу готовність належним чином виконувати податкові зобов'язання (tax compliance), а також згоду певних суспільних класів чи груп у моменти державної скрути добровільно закликати до підвищення податків на самих себе. Так, на Заході для компенсації економічних втрат у період пандемії з боку представників плутократії зазвучали заклики до запровадження адресного податку на мультимільйонерів та мільярдерів. Загалом патріотизм у сфері оподаткування – це повна і беззастережна лояльність до фіску.

Гасла фіскального патріотизму широко використовуються в політично-електоральних цілях. Так, будучи кандидатом на пост президента США, Джо Байден називав патріотизм фундаментальною американською цінністю. За його словами, багаті люди так само патріотичні, як і бідні, «платити вищі податки патріотично». Формула «paying taxes = patriotism» виражає патріотичний характер самого акту сплати податків. У США активісти громадянської організації «Багатство – для загального блага» розглядають податки на багатих в образі патріотичного обов'язку створити більш сильну економіку та сприяти розвитку середнього класу [10]. Утім, скептики критично розцінюють подібні фіскально-патріотичне

[10] Fiscal Patriotism. URL: https://reflections.yale.edu/article/money-and-morals-after-crash/fiscal-patriotism

поривання як самооподаткування на користь самих «багачів-патріотів» (self-tax for fiscal patriots).

При певних суспільно-політичних обставинах, на подобу сучасній Україні, існує категорія формальних патріотів, особливо з префіксом «псевдо», яких мало стосується власне фіскальний патріотизм. Однак ці люди за рахунок інших платників податків отримують у формі забезпечуваних державою суспільних благ вигоди патріотичної ренти, що по суті доповнює їхню корупційну ренту.

На питання про кількісний запас патріотичних почуттів у конкретній державі вичерпно відповісти неможливо. Можна лише напевне стверджувати, що патріотизм або є, або немає, його більше чи менше, рівень вищий чи нижчий, але закінчений вимір залишається нездійснимим. Відповідь знаходиться в сфері суб'єктивних суджень і оцінок.

Вся сукупність чесних платників податків і є фактичними фіскальними патріотами. Це їм належить держава, вони її власники, саме вони утримують і відстоюють державу. Фіскальний патріотизм існує лише в істинній, справдішній формі, фікція, лицемірство, псевдо патріотизм тут неможливі.

1.2. Податки versus позики

У кого більш патріотична поведінка: в платника податків чи у кредитора держави? Хто із них миліший, більш цінний для країни?

Відомо, що витрати на війну фінансуються коштом одночасних воєнним діям податків і/або через нарощування державного боргу. В другому разі податки резервуються наперед, беруться авансом і приречені на розтрату ще до того, як вони були одержані, що має назву *антиципації*

податків (англ. - *tax anticipation).* Вищої сили почуття патріотизму, в тому числі фіскального, набуває як раз у воєнний час.

Ніде і ніколи так не проявляються патріотизм, самозречення і мужність людей, як на війні. Війна творить атмосферу солідарності та спільності жертв, у якій за порівнянням з мирним часом виникають другі орієнтири та засоби податкової політики. «Історія американської податкової системи головним чином відображає історію війн, які вела Америка»[11]. Хоча оподаткування в очах населення завжди залишається непопулярним по своїй суті, скорочення податків у воєнний час стало б небувалою аномалією.

Моральні мотиви фіскальної лояльності набувають особливого значення в залежності від привхідних обставин: в умовах війни чи миру, в періоди нестабільності, в час природних чи техногенних катастроф. Істинно-патріотичне ставлення до виконання фіскальних зобов'язань в змозі стримати потяг до легальних і нелегальних форм ухилення податків. У важкі часи постає необхідність поставити заслін перед можливістю споживання суспільних благ без участі в їх оплаті *(free-rider problem)*. Лише держава силою свого авторитету і владного примусу в змозі принаймні частково блокувати споживання неоплачених податками благ і послуг.

Зусиллям в цьому напрямку сприяє патріотизм населення. Західні автори наводять приклади того, як війни творять атмосферу патріотизму. Так, хвиля патріотизму захлеснула воюючі держави під час Першої і Другої світових війн, що зумовило суттєве зростання податкового навантаження без супротиву з боку народної маси. Під час

[11] Geys B., Konrad K.A. Patriotism and Taxation. URL: http://www.tax.mpg.de/RePEc/mpi/wpaper/TAX-MPG-RPS-2016-11.pdf. – P. 4.

війни патріотизм взагалі та фіскальний патріотизм зокрема стає фундаментальною національною цінністю в монетарній формі, може трансформуватися в могутній фактор міждержавної боротьби.

На основі емпіричних матеріалів установлено, що війна є могутнім подразником масових патріотичних почуттів. Війни неминуче об'єднують людей навколо державного прапора, посилюють громадянську активність. Мемуаристи розповідають, що з початком Першої світової війни в день оголошення мобілізації в Берліні, Відні, Парижі, Санкт-Петербурзі пройшли масові патріотичні маніфестації. Саме війни – ті історичні моменти, які стимулюють патріотичне піднесення, посилюють відчуття національної ідентичності та згуртування. В результаті зазнають радикальних змін інструменти та масштаби оподаткування, що стало особливо вочевидь у періоди Першої та Другої світових війн[12].

Битви потребують великих ресурсів, серед яких першими по значенню та доступності є податки і позики, після них – емісія грошей та експропріація. Оскільки почуттям патріотизму можна маніпулювати, посилювати його чи направляти в певному напрямку, то уряди з метою мобілізації ресурсів залучають моральні стимули. Під час війни на хвилі патріотизму ставлення до податків піднімають до висот совісті, обов'язку та жертовності. Рішення про підвищення податків для американців, писали ЗМІ під час Другої світової війни, приймали не у Вашингтоні, а в Токіо і Берліні. Показовий факт – у 1944 р. лозунг «Податки потрібні, щоб добити Axis» («Вісь»,

[12] Geys B., Konrad K.A. Patriotism and Taxatijn. URL: http://www.tax.mpg.de/RePEc/mpi/wpaper/TAX-MPG-RPS-2016-11.pdf

союзницький альянс: Берлін–Рим–Токіо) підтримали 90% опитаних американців[13], нації, відомої своїм прагматизмом.

Так, з ініціативи міністра фінансів США Генрі Моргентау в числі пропагандистських заходів у 1942 р. на екрани випустили мультфільм Уолта Діснея «Новий дух» («The New Spirit»), пропагандистський зміст якого зводився до заохочення платити податки на вівтар перемоги над Німеччиною та Японією. Подібним чином роль фіскальної пропаганди виконували заклики купувати облігації державних воєнних позик. Патріотичні почуття мали діяти як метод стримування незадоволення чи блокування можливого опору підвищенню тягаря податків.

Під час і внаслідок світових війн відбувся феноменальний розвиток податків на доходи і прибутки, верхні ставки яких піднімалися у воюючих країнах навіть понад 70%. В обставинах війни патріотичні настрої населення важливі тим, що полегшують підвищення ставок податків і проведення радикальних фіскальних нововведень, спричинених гострою фінансовою потребою. Так, перша світова війна зумовила введення податків нового типу. Наприклад, таким став запроваджений у 1916 р. у Німеччині універсальний акциз в формі податку з обороту (Umsatzsteuer)[14] – прообраз сучасного ПДВ, поширений нині глобально. Американські дослідники констатують, що кожен значний воєнний конфлікт вносив зміни в податкові системи.

Так, видатний американський економіст Едвін Селігман (1861–1939), відомий новаторськими роботами по теорії оподаткування, в одній із них з підзаголовком «фінансові проблеми воєнного і післявоєнного часу»

[13] Bank S.A., Stark K.J. War and Taxation. URL: https://escholarship.org/content/qt0562w1nq/qt0562w1nq.pdf?t=mnbaon

[14] Новые налоги в Германии. *Вестник финансов, промышленности и торговли*. СПб. 1916. № 15. С. 73.

дійшов висновку, що «загальний податок на продажі» (податок з обороту) скорочує видатки населення на споживання і тим вивільняє заощаджені ресурси для фінансування війни. «Важко, однак. – зазначав він. – визначити в які мірі зменшення видатків під час війни має примусовий характер, а в якій – добровільний, обумовлений патріотичними міркуваннями»[15], існування яких не викликає сумніву.

Згода на посилене оподаткування – явний рефлекс на патріотичну поведінку. За підрахунками, під час Першої світової війни в США максимальна ставка податку на прибуток зросла з 7% до 77%, кількість платників податку на доходи фізичних осіб – з 2% до 17%, доходи федерального бюджету від оподаткування доходів і прибутків збільшилися з 10% в 1914 р. до 60% в кінці війни[16].

Під впливом воєнних потреб прогресивне прибуткове оподаткування та універсальні акцизи неоспоримо зайняли центральне місце в національних податкових системах, оскільки фінансування війни критично залежить від інтенсифікації засобів оподаткування. На ґрунті патріотизму Друга світова війна ще більш підняла роль оподаткування. Максимальні ставки податків на прибутки сягнули вище 90%, оподаткування набуло воістину жертвенного для платників характеру.

Американські дослідники установили помітну кореляційну залежність, що існує між збудженим війною патріотизмом і дотриманням податкового законодавства

[15] Селигман Э. Очерки по теории обложения (финансовые проблемы военного и послевоенного периода). Петроград: Изд-во Сев.-Зап. Промбюро ВСНХ, 1924. – С.120.

[16] Mehrotra A. K., The Price of Conflict: War, Taxes, and the Politics of Fiscal Citizenship". *Articles by Maurer Faculty*. 2010. Paper 29. URL: https://www.repository.law.indiana.edu/facpub/29/

(tax compliance). Пробували навіть вивести закономірність залежності напруги патріотичних почуттів і ступеня виконання податкових зобов'язань від кількості вбитих у воєнних діях[17]. Щоправда, подібного роду підрахунки навряд чи можна сприймати з повною довірою.

У випадку дилеми між двома джерелами оплати війни – податками і позиками – перевага на стороні боргового фінансування. Адже в історичній ретроспективі ідея оподаткування розвивалася від насильства і примусу до, насамкінець, усвідомленого громадянського обов'язку. Тим часом умовою державної позики завжди були свобода, вільний вибір, власний інтерес чи патріотичне почуття кредитора. Розкриваючи фіску доступ до приватних заощаджень, державний кредит вигідний у тому розумінні, що створює при наявності довіри до держави практично необмежений грошовий фонд для фінансування екстраординарних видатків. Знаходячись у власності всього народу, державний борг не даремно передається в англомовній термінології трьома синонімами: public debt (суспільний борг), national debt (національний борг), government debt (державний, урядовий борг). У такому широкому розумінні державний кредит консолідує всіх громадян як платників податків, кредиторів і колективних власників державного боргу. Кредитори держави – також її фіскальні патріоти.

До речі, задовго до сучасних західних економістів український вчений, професор Харківського університету М. М. Алексеєнко (1847–1917), пропагував позитивне значення і схвальне відповідне ставлення до держкредиту:

[17] Geys B., Konrad K.A. Patriotism and Taxation. URL: http://www.tax.mpg.de/RePEc/mpi/wpaper/TAX-MPG-RPS-2016-11.pdf. – P. 5.

«Сама досконала держава – та, котра має більше боргів»[18]. Подібну позицію в роботі «Система державних облігацій в економіці» займав німецький економіст Карл Дітцель (Ditzel, 1829–1884): «Коли б не було державного боргу, то його варто видумати». Американський економіст Гарольд Моультон (1883–1965) в монографії «Воєнні борги і світове процвітання» проводить думку, що, по-перше, державна заборгованість скоріше актив, ніж пасив нації, тому бюджетні дефіцити – основа процвітання держави[19]; по-друге, економічне процвітання однаково можливе під час і війни, і миру, аби тільки безперебійно діяла міжнародна система кредитних платежів[20]. Вперше видана в 1932 р., книга Моультона вийшла повторним виданням у 2012 р., що засвідчує актуальність її ідей, крамольних на перший погляд.

Унікально велика роль боргового фінансування в США. Так, на початок 2022 р. США мають найбільший в світі державний борг, що сягає 30 трлн. дол. (30 тисяч мільярдів!), що рівно обсягу національної економіки. За шість місяців 2022 фінансового року (з 1 жовтня по 31 березня) дефіцит федерального бюджету США склав близько 700 млрд. дол.., що в річному вирахуванні може сягнути до 1,5 трлн. дол.. Одна з основних причин дефіцитів в умовах демократії – «відсутність бюджетної

[18] Алексеенко М. М. Государственный кредит. Очерк нарастания государственного долга в Англии и Франции. Харьков: в Унив. Тип., 1872. С. XXI.

[19] Любимов Н.Н. Финансы капиталистических государств. М.: Госфиниздат, 1956. С. 174–175.

[20] Moulton H.G., Pasvolsky l. War debts and world prosperity. URL: https://www.questia.com/library/1269774/war-debts-and-world-prosperity

стриманості у виборців»[21]. Ну і що? Америка залишається найбагатшою та наймогутнішою державою в світі.

Однак є важливе застереження, – позитивні результати державний борг справляє за умови переважного витрачання запозичених коштів за «золотим правилом» державних фінансів, тобто в режимі інвестицій у прибуткові підприємства, доходну інфраструктуру, платні блага і послуги. В іншому разі, – дотепно писав один старовинний фінансист, – «якщо капітал витрачений на патрони, то при пострілах він перетворюються в дим».

Знакова фігура в американській фінансовій науці Річард А. Масгрейв (1910–2007) представляв позицію тих економістів, хто уявляє внутрідержавний борг на подобу «боргу лівої руки перед правою» [22] або уподібнює такий борг перекладанню коштів із правої кишені в ліву.

Принциповий поворот у тлумаченнях природи державного боргу знаменував вихід у 1958 р. монографії майбутнього Нобелівського лауреата Джеймса М. Б'юкенена (1919–2013) «Public Principles of Public Debt. A Defense and Restatement» (Суспільні принципи державного боргу. Виправдання та перегляд). Змінивши погляд з макроекономічного на мікроекономічний, Б'юкенен прийшов висновку, що державний борг є справжнім, реальним боргом у повному, без будь-яких застережень чи метафор, розумінні цього слова. Для держави і нації заборгованість створює проблеми, аналогійні тим, які створює боргова залежність для приватних осіб та корпорацій. Як альтернатива концепції «боргу лівої руки правій» зберігає силу докейнсіанська «здорова» фіскальна

[21] Brittan S. The Economic Consequences of Democracy. London: Macmillan, 1977. P. 25.

[22] Handbook of Public Finance. Vol. 1 Amsterdam; North-Holland, 1985. P. 49.

мораль збалансованих бюджетів, рестрикції державної заборгованості, обмеження грошової маси.

Тож, чиї з поглядів корифеїв науки – Масгрейва чи Б'юкенена – відображають вищий фіскальний патріотизм? Немає однозначної відповіді.

Внутрішній борг, крім фінансових вигод, формує найбільш лояльну державі верству держателів облігацій державних позик, котрі «кровно», матеріально заінтересовані в стабільності, силі та кредитоспроможності свого боржника – держави. В сучасних демократичних країнах Заходу внутрішній державний борг є засобом не тільки фінансової, але й політичної підтримки держави. Через безперервно діючу систему кредитних операцій уряд створює надійну соціальну базу державності – впливових і заможних громадян-кредиторів, інтереси яких безпосередньо залежать від існування самої держави, успіхів її діяльності та гарантії платоспроможності.

Внутрішній державний борг, яким управляють за принципом рефінансування, тобто погашення попередніх позик за рахунок наступних, взагалі не підлягає остаточній сплаті згідно принципу: «відстрочка вирішення проблем – це також вирішення проблем». По суті йдеться про часткову розверстку державних видатків по обслуговуванню боргу на майбутні покоління. Але ламентації на тему росту фінансового тягаря на прийдешні людські генерації фактично недоречні, – адже в їхнє користування залишаються досягнення фундаментальних наук, індустріальні та інфраструктурні об'єкти, створені й оплачені нинішніми поколіннями. Тому по справедливості і вони мають нести свою частку затрат.

Можливі рецепти повного погашення державного боргу, по-перше, утопічні, а, по-друге, по суті рівнозначні антидержавним закликам. Уряди країн Заходу давно усвідомили, що будь-які порушення боргових зобов'язань

перед кредиторами вкрай шкідливі для держави, загрожують їй серйозними бідами, містять ознаки державного банкрутства, а тому недопустимі. Не дивно, що офіційно оголошені дефолти і фінансові банкрутства – досить рідкісні явища в фінансовій історії.

Для урядів західних країн стало за правило розміщати державний боргові зобов'язання серед якомога ширшої маси населення, що має великий соціально-економічний сенс і одержало назву *демократизації державного боргу.* У випадку витрачання запозичених коштів непродуктивно або принаймні менш ефективно, ніж у приватному секторі, вартість обслуговування державного боргу припадає на всю сукупність платників податків. У цьому розумінні державний кредит діє як система організації платників і збирання податків з метою виплати та обслуговування боргу.

Зовнішня заборгованість створює свої проблеми, далекі від емоцій і розрахунків, властивих національному фіскальному патріотизму.

Отже, з двох основних способів покриття воєнних затрат – позик і податків – патріотичному почуттю більш привабливі позики, бо вони зливаються з вигодою від винагороди в формі процентів по боргу. В очах населення демократичного суспільства запозичення маскують прямі затрати на війну. Історія війн констатує, що фінансування за рахунок боргу, а не податків «захищає громадськість від прямих витрат на війну і тим зменшує протидію оподаткуванню»[23]. Зменшуючи протидію, боргове фінансування полегшує ведення війни з політичної та фіскально-адміністративної сторони.

[23] Flores-Macías G. A., Kreps S.E. Borrowing support for war: The effect of war finance on public attitudes toward Conflict. URL: https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0022002715600762

Зрештою, війни виняткові події в житті народів. У мирний час, відмічає відомий американський знавець оподаткування Джоель Слемрод, настрої воєнної пори, як правило, затухають[24]. Від мілітаристської податкової політики, терпимої у воєнний час, переходять до фінансування звичайних державних потреб і мирних національних задач.

Для визначення нервової реакції, яку спричиняє патріотизм, деякі західні дослідники користуються на диво незвичайним «функціональним магнітно-резонансним» (functional magnetic resonance) методом[25]. У результаті з'ясувалося, що нервова напруга, обумовлена силою патріотичного почуття у зв'язку з готовністю платити податки, в невоєнний час у порівнянні з воєнним спадає.

По припиненню бойових дій збудження патріотичних почуттів проходить, не згасаючи нанівець, а лише знижує свою інтенсивність. Усвідомлена готовність громадян зрілого демократично-правового суспільства наповнювати бюджет заради загального блага завжди залишається безумовною ознакою фіскального патріотизму.

1.3. Благо і виклики фіскальному патріотизму

Благо фіскального патріотизму постійно знаходиться під загрозою антипатріотичних спроб поживитися за рахунок фіску шляхом ухилення від податків, що є

[24] Slemrod J. Old George Orwell Got it Backward: Some Thoughts on Behavioral Tax Economics. URL: https://ideas.repec.org/p/ces/ceswps/_2777.html

[25] Harbaugh W.T. et al. Neural responses to taxation and voluntary giving reveal motives for charitable donations. URL: https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/17569866

аналогом відмови несвідомих громадян від виконання обов'язків перед законом, державою і суспільством. Вдається це чи ні залежить від конкретної країни, властивих їй порядків та рівня громадянської зрілості платників. Патріотизм платників принаймні частково здатний стримувати схильність до ухилення. В такому разі бюджетні асигнування на розвиток патріотизму не пропадають даром, вони рівносильні інвестиціям у розвиток людського капіталу з вигодою. Подібного роду затрати необхідні в силу небезпеки державному фіскальному інтересу з боку безвідповідальних громадян. Навпаки, патріот платить податки не лише в силу закону, але й за індивідуальним внутрішньо-мотивованим покликом.

Колективний характер споживання надбаних ціною податків (tax prices) суспільних благ (правопорядок, безпека, комфорт існування та ін.) відкриває зловмисним громадянам можливість користуватися благами без внесення відповідного податкового еквіваленту, тобто присвоювати блага, оплачені іншими платниками. Суб'єктивні мотивації та світоглядні фактори – патріотизм, честь, гідність, і навпаки, їх протилежності: космополітизм, аполітизм, цинізм – в змозі внести корективи в поведінку платників податків.

Асоціальні, несвідомі громадяни створюють для суспільства *«free-rider problem»*. Неплатники податків, *«безбілетні пасажири»,* цинічно споживають суспільні блага, не приймаючи участі в їх створенні чи оплаті. «Малоймовірно, – пишуть експерти Науково-дослідного інституту ім. Макса Планка (Німеччина), – що патріотизм

забезпечить достатні стимули для подолання грізної проблеми free-rider» [26].

Дійсно, за офіційними даними навіть у країнах ЄС, яким властивий загалом високий рівень дотримання законів, підпорядкування їм, сумарні втрати доходів по причині нелегальних форм ухилення від податків (tax evasion) з боку фізичних осіб (individuals) склали в 2020 р. 46 млрд., а втрати, завдані компаніями і корпораціями, легальними (tax avoidance) способами ухилення, які підрахувати складніше, оцінюються від 35 до 70 млрд. євро[27].

Разом із тим, неможливо не визнати, що патріотичні почуття, проста громадянська добропорядність повинні позитивно впливати на скорочення допустимих по закону та нелегальних зазіхань на доходи фіску.

Free-riders – фіскальні непатріоти, яких на Заході називають *фіскальними термітами*, готові задарма, «на халяву» споживати оплачені другими блага. Своїми діями вони руйнують не лише базу оподаткування, а саму ідею державних фінансів як всезагальну систему задоволення колективних (суспільних) потреб коштом податків за принципом: блага всім за рахунок усіх. В Україні декому патріотичні та націоналістичні переконання аж ніяк не заважають уникати наповнювати національний фіск, перекладаючи цю задачу на інших. Фіскальні непатріоти збиваються в соціальні групи, клановою ідентичністю яких стає free-rider.

Податок має характер відчуження приватних ресурсів і власності на користь держави. Тому природно, що

---

[26] Geys B., Konrad K.A. Patriotism and Taxatijn. URL: http://www.tax.mpg.de/RePEc/mpi/wpaper/TAX-MPG-RPS-2016-11.pdf. – P. 2.

[27] Brussels unveils new tax agenda ahead of crucial G 20. URL: http://surl.li/daktc

в обивательських умах потенційних неплатників виникає стремління позбутися податків. За нехитрою і байдужою філістерською логікою сам факт оподаткування в інтересах загального блага провокує бажання та створює можливість спробувати звалити тягар податку на других. Вдається це чи ні залежить від ряду обставин морального та юридичного характеру.

В історичній ретроспективі була епоха, коли відсутність податків забезпечувала доменально-публічна форма власності. Тоді сама держава була власником продуктивних сил, доходних джерел у формах так званих *доменів* (земель, підприємств та ін.) і тим позбавляла приватних осіб необхідності нести податкові зобов'язання. Виходить, що держава утримувала сама себе. Дуже близькою до доменального устрою економіки була соціалістична «загальнонародна» форма власності та властива їй по суті безподаткова держава, доходи якої формувалися переважно за рахунок відрахувань від прибутку державних підприємств і організацій.

Властивий капіталістичному ладу операційний механізм free-rider діє через систему ухилень від сплати податків, як у законних, так і незаконних, девіантних формах. Нобелівський лауреат, американський економіст Гарі Беккер (Becker, 1930–2014) визначив економічну і податкову злочинність як той же бізнес, учасники якого керуються діловими меркантильними міркуваннями максимізації прибутку, вигоди й користі в співставленні з затратами. Звичайно, під морально-етичним кутом зору активісти ухилення, особливо нелегального, позбавлені патріотичних емоцій.

Існує полеміка щодо концептуального розмежування між законними й незаконними способами ухилення від чого залежить сила і характер заходів, направлених на боротьбу з ухиленням.

Одні економісти та соціологи вважають, що навіть легальні форми ухилення по суті аморальні, не патріотичні. Переводячи прибутки в «податкове сховище» (Бермуди і т. д.), корпорації та мультимільйонери лише по-фарисейському прикриваються законом, а по суті – це таке ж асоціальне явище, як і нелегальні форми ухилення. Різниця між обома схемами ухилення скоріш технологічна, ніж сутнісна. За словами міністра фінансів у адміністрації президента Франкліна Рузвельта Генрі Моргентау (1891–1967), якщо податки – ціна цивілізації, то обидва способи ухилення – рівнозначні спробам скористатися благами цивілізації по ціні з дисконтом.

Навпаки, другі тримаються думки, що різниця між легальною і нелегальною формами ухилення має принциповий характер. Адже згідно нерушимої догми римського права, що не заборонено законом, те дозволено. Тож, можна по праву керуватися буквою закону, а не моральними оцінками. Дозволені законодавством «податкові лазівки» (tax loopholes): упущення, неточності, двозначності в податковому законодавстві, в тому числі навмисно допущені законодавчими органами, діють допоки вони залишаються чинними. Зниження податкових зобов'язань без формального порушення закону дозволяє певній групі платників податків отримувати податкові послаблення поза формальними пільгами. Адже вина за надану можливість легалізованого применшення податків лежить на авторах відповідних законів, а не на платниках. Зрештою, останні не вправі вносити платежі, не передбачені законом, а податкова служба – їх адмініструвати. Вихід із ситуації – змінити закон у потрібному напрямку.

В США приймають за реальне й каране ухилення лише його нелегальні способи (tax evasion). З цього приводу Федеральний апеляційний суд виніс чітке рішення: «Кожен вправі вести свої справи таким чином, щоб податки з нього

були якомога нижчими; ніхто не зобов'язаний вибирати той спосіб дій, котрий найкраще відповідає інтересам фіску. Навіть з патріотичних міркувань не варто платити більші податки… Вимагати більше податків в ім'я моралі – це просто лицемірство»[28].

З подібного погляду, фіскальний патріот той, хто сплачує податки точно у відповідності із законом, – не менше, але і не більше. Ухилення без формального порушення норм законодавства (tax avoidance) не вважається провиною чи гріхом, не заслуговує морального осуду. Якщо допущена така можливість – то це проблема для урядів, а не для платників. Благородне доброчинство в оподаткуванні недоречне, сплата податків понад міру закону – нонсенс.

В фіскально-адміністративному контексті *tax avoidance – легальний спосіб знизити податкові зобов'язання, можливість якого допущена в законодавстві, міститься в самих нормах закону.* Платник наносить збиток казні, діючи по правилах, в яких через недогляд є лакуни чи навіть навмисне створена самими законодавцями можливість недоплати. Парадоксальність tax avoidance полягає в тому, що платник дає менше податкового доходу, формально виконуючи закон! Міркування патріотизму тут навряд чи доречні.

Tax evasion – безпосереднє зловмисне ухилення від належного до сплати податкового зобов'язання або його зменшення шляхом подання сфальсифікованої податкової звітності, що в обох випадках носить характер правопорушення. Ця форма ухилення має зловмисне морально-етичне, а не фіскально-адміністративне походження. У цьому випадку діється прямий виклик

[28] The Difference Between Legal Tax Avoidance and Illegal Tax Evasion. URL: http://www.moneybluebook.com/

інтересам фіску. Tax evasion – відверто непатріотичне нехтування повним або частковим виконанням податкових зобов'язань. У вітчизняній літературі різні форми ухилення від податків класифіковані А.М. Соколовською[29].

Між avoidance та evasion існує не лише різниця фіскально-операційного характеру. Головне, в цих форм ухилення різні морально-психологічні грані. За влучним образним порівнянням професора економічної психології Віденського університету Еріка Кірчлера (Kirchler), для платника ухилення від податків у законних формах – гріх (sin), у незаконних – зло (evil).

У західних податкових служб серед можливих засобів попередження ухилення знаходяться завчасно прийняті додаткові правила і попереджувальні рішення *(advance tax ruling, ATR)*, розроблені з метою уникнення невизначеності дій чи можливих розбіжностей у тлумаченні норм законодавства і змісту податкових операцій (tax transactions).

Гідно згадки, що у розвинених державах Заходу немало економістів навіть легальне ухилення вважають ганебною асоціальною поведінкою. Є спроби придати відмові від легальних способів ухилення від податків статус офіційно прийнятого і зведеного в моральний принцип поведінкового кодексу. Так, у британському парламенті в 2012 р. був поданий проект білля (законопроекту) про недопущення ухилення на будь-яких підставах (General Anti-Tax Avoidance Principle Bill). На жаль, моральні пересторогі проти всіх форм ухилення мало дієві в країнах, що розвиваються, як і в деяких постсоціалістичних країнах фіскальний патріотизм поки що залишається серйозною проблемою.

[29] Соколовська А.М. Основи теорії податків: навчальний посібник. К.: Кондор, 2010. С. 154–155.

Таким чином, ухилення від податків – та сфера індивідуального вибору і поведінки, де імператив фіскального патріотизму виходить на перший план. Адже навіть при наявності матеріальних проблем не всі прагнуть уникнути податкових зобов'язань, коли інші ухиляються і при відсутності проблем. Тому вичерпно пояснити причини ухилення можна лише з позицій людської ментальності, мотивів поведінки – в першу чергу патріотичних переконань.

Під кутом зору фіскальних інтересів держави легальні й нелегальні форми ухилення дають один і той же результат – зменшення потенційно можливих податкових надходжень. Британський економіст Алекс Кобхєм (Cobham) звів воєдино весь діапазон причин і проявів ухилення [30]:

- стратегія трансфертного ціноутворення та розміщення штаб-квартир корпорацій таким чином, щоб сприяти мінімізації податків;
- неповне декларування доходів і прибутків;
- корупція з боку функціонерів податкової служби;
- пряма відмова платити податки;
- лобіювання державних органів з метою зниження податкових зобов'язань або фактичного впливу податкової системи;
- лобіювання урядів мультинаціональними корпораціями з метою змусити власті приймаючих країн надавати сприятливі умови;
- лобіювання з боку міжнародних організацій (МВФ, СОТ та ін.).

В даному переліку моральний осуд напряму стосується лише фактів хабарництва, нечесного

[30] Cobham A. Tax evasion, tax avoidance and development finance. URL: www3.qeh.ox.ac.uk/pdf/…/qehwps129.pdf

декларування та відмови платити податки, але зовсім не торкається законних форм лобіювання інтересів, трансфертного ціноутворення, виробництва продукції чи переховування прибутків у офшорах. У Кобхєма до оподаткування чисто діловий підхід, де немає місця сентиментальним патріотичним міркуванням.

На Заході декількома виданнями виходила колективна монографія «Етика ухилення від податків. Перспективи теорії та практики» під редакцією професора Університету штату Флорида Роберта Макгі (McGee). Автори розвивають ідеї давньої (1944 р.) докторської дисертації католицького священика Мартина Кроува (Crowe) «Моральний обов'язок платити справедливі податки». Свого часу дисертант пояснював нелегальне ухилення з трьох позицій: ставлення платників податків до держави; характеру соціальних відносин платників між собою; віра платників у Бога. Кроув відносив патріотичний обов'язок платити лише до *справедливих* податків. У разі проведення урядом антинародної податкової політики морально-патріотичний фактор поведінки платників припиняв свою дію[31]. У платників виникало моральне право ухилятися без обмежень.

Один з авторів монографії більш реалістично сформулював чотири причини, що впливають на степінь виконання обов'язку перед фіском[32]:

- Нелегальні форми ухилення завжди мають неетичний характер;
- Нелегальні форми ухилення зажди залишаються етичними;

[31] McGee R.W. Three Views on the Ethics of Tax Evasion. URL: http://surl.li/dakua

[32] McGee R.W. The Ethics of Tax Evasion. Perspectives in Theory and Practice. New York etc.: Springer, 2012. URL: http://surl.li/dakui

- Нелегальні форми ухилення лише інколи мають етичний характер;
- У відповідь на несправедливу політику платники в силу морального права зобов'язані (affirmative duty) ухилятися від податків без огляду на законодавство.

Вочевидь, що четвертий пункт має відверто провокативний, сумнівний характер. Однак, на подібній моральній основі в західних країнах діють масові суспільні рухи і громадські організації, котрі ведуть боротьбу за податкову рівність, спільність, рівноправність (tax justice) та справедливість, праведність (tax fairness). Подібна боротьба засвідчує, що деяка частина суспільства вважає допустимим ухилення від несправедливих податків.

Важливо, що, на щастя, патріотизм – деякий моральний бар'єр перед ухиленням від сплати податків в законних і незаконних формах, масштаби якого лише варіюють залежно від країни, залишаючись завжди і всюди практично непоборимою проблемою. Спроби здолати цю проблему, пізніше образно найменовану *проблемою free rider,* ще на початку XX ст. висміював відомий італійський економіст Франческо Нітті (1868–1953) як таку, що непозбутня в принципі в силу природного егоїзму людської натури. (Free rider – неплатник податків, особа, котра безплатно, на «халяву», подібно до «зайця» на транспорті користується суспільними благами, їх не створюючи або ухиляючись від оплати). З погляду Нітті, податок – це частина багатства громадян, яку вони примусово віддають державі та місцевим органам для задоволення колективних потреб [33]. На нашу думку, порочну схильність до ухилення від податків доречно було б назвати *фіскальною клептоманією*.

[33] Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М.: Изд. М. и С. Сабашниковых, 1904. С. 42–43, 240.

Україні, як ніякій іншій державі, необхідний морально обумовлений фіскальний патріотизм громадян-платників податків, що слугує передумовою нормального функціонування податкової системи. Відкрити сокровенний смисл фіскального патріотизму нелегко, але для потреб податкової практики достатньо оперувати відомими фактами і факторами.

1.4. Податково-зобов'язані та патріотичні мільйонери

Обов'язки податкового патріотизму покладаються на платника по закону, але виконуються ним по добрій волі усвідомленої відповідальності та стурбованості за фіскальний інтерес держави, ототожнений з власним інтересом. Такий патріотизм факельних маніфестацій не потребує.

Суб'єктами фіскального патріотизму, як і їхніми антагоністами, можуть бути представники різних верств суспільства. Одні займають активну життєву позицію в питаннях фінансової підтримки рідної країни, бережуть її, боронять від недругів і ворогів, мають пієтет до влади. Другим через нехтування зобов'язаннями перед фіском властива суспільна патологія зловмисного *фіскального нігілізму*.

Треті опиняються без вини винуваті. Так, за нормальних умов існування патріоти-громадяни не покидають батьківщину. Еміграцію в діаспору під чужу фіскальну юрисдикцію виштовхують лише вимушені політичні обставини чи нестерпні економічні умови. З приводу болючої теми еміграції та міграції на Заході ведуться соціологічні дослідження в контексті впливу факторів оподаткування, патріотизму і націоналізму на

дегуманізацію чужинців – аутсайдерів по відношенню до суспільства певної країни [34].

В контексті податкового патріотизму для України виключно актуальне питання міжнародної міграції робочої сили[35], масштаби якої з країни унікально великі. Процес міграції населення напряму пов'язаний з проблемою патріотизму, оскільки трудові мігранти мимоволі стають фіскальними не патріотами.

Особливо актуально питання фіскальної законослухняності стоять щодо потенційних великих платників – власників багатств. Принаймні деякі мільярдери і мільйонери фіскальні непатріоти – навмисне несвідомі, брутальні суб'єкти, котрі цинічно нехтують виконанням фіскальних зобов'язань, асоціальні елементи, корупціонери і казнокради. Суперечливим чином фіскальний антипатріот неправдоподібно перебільшено може виставляти свій народ і культуру вище від усіх інших і водночас манкірує готовністю до вартісної пожертви на користь рідної країни. З цього приводу сто років тому визначний громадський діяч і багатий землевласник Є.Х. Чикаленко, закликав: «Любити Україну треба не тільки до глибини душі, а й до глибини кишені»[36].

Показний, фарисейський «патріотизм» надто характерний для сучасних українських реалій. Численні свідоцтва ЗМІ, правоохоронних органів, зарубіжних діячів щоденно нагадують про корупцію та ухилення від сплати

[34] Viki, G. Tendayi,Calitri R. Infrahuman outgroup or suprahuman ingroup: The role of nationalism and patriotism in the infrahumanization of outgroupsю. *European Journal of Social Psychology*. 2008. Vol. 38. No. 6. – P. 1054–1061. URL: http://surl.li/dajxm

[35] Qari, Salmai, Kai A. Konrad and Benny Geys. Patriotism, Taxation and International Mobility. *Public Choice*. 2012. Vol. 151. No.3–4. P. 695–717.

[36] Любов до глибини кишені. URL: http://uaterra.in.ua/2012/02/27/любов-до-глибини-кишені/

податків в Україні. Буває, що камуфляжна риторика під личиною палкого патріота приховує цинічного казнокрада, налаштованого обкрадати рідну державу до нитки.

В Україні любимий вид занять непатріотів-плутократів – вивіз капіталів за кордон, а також незаконне відшкодування податку на добавлену вартість, що набуло загрозливих для національної фінансової безпеки масштабів. Там, у офшорах деякі олігархи здають національні фіскальні інтереси. Називають цифри, що сума виведеного з України капіталу сягнула 100 млрд. дол., експортери з країни з сировинною економікою платять ледве 0,5 млрд. грн. (!) вивізного мита, відшкодування ПДВ складає 130 млрд. грн.

Парадоксальним чином, представляючись патріотом за формальним пієтетом до символів державності, залишаючись умовно фіскально-зобов'язаним та законослухняним, той же громадянин фактично може бути відвертим корупціонером, цинічним фіскальним анти-патріотом. У цьому полягає корінна відмінність політичних маніфестацій патріотизму, що можуть виявитися фальшивими, показними, від щирого фіскального патріотизму, котрий один є істинним, він не передбачає псевдо-видимості, в принципі не може мати обманливих форм. Дійсний фіскальний патріотизм конкретної особи має абсолютний характер: він або є, або його немає.

Нерідко реальний фіскальний *непатріотизм* мімікріє під видимість патріотизму. Більше того, – непатріотизм здатний легко переходити на службу космополітичним інтересам, коли неоподатковувані суми доходів і прибутків з національного фінансового ринку переміщаються на зарубіжні ринки капіталів. У такому разі фіскальний непатріотизм трансформується в фаворитизм на користь іноземних вигод. Як правило, добре впорядкованій державі властивий високий рівень патріотизму. Наразі про

сучасну Україну не можна сказати, що вона є взірцево впорядкованою державою.

При надлишку гучномовних патріотів, особливо уявних чи ритуальних, Досі достатньо тих, хто придає елементам національного костюма чи віросповіданню прикмет патріотизму, водночас зловмисно нехтуючи фіскальними інтересами держави. Зокрема і надто це стосується тих, хто, нарядившись у вишиванки і проголошуючи закличні тріади, виводить і ховає свої капітали на далеких від України берегах, у заморських офшорах.

Окрему категорію вимушених фіскальних непатріотів в Украйні складають заробітчани, – ті з них, хто за кордоном працевлаштований нелегально, а тому не платить податків на доход ні там, ні на батьківщині.

На Заході дослідження і наукова популяризація питань фіскального патріотизму з боку політологів, соціологів, економістів різних наукових шкіл матеріалізувалися в ідеях, концепціях, моделях патріотизму, посилання на які не завжди можна зустріти у вітчизняних публікаціях. У силу віддаленості морально-етичних цінностей від цінностей монетарних аналіз взаємодії патріотизму з оподаткуванням далеко непростий, надто багатофакторний. Є спроби виявити вплив патріотизму на оподаткування в залежності від особливостей національної ідентичності, етнічного фактора, генетики, психології та інших причин. У числі других в обґрунтування патріотизму введені навіть лінгвістичні аргументи.

Так, доречно і важливо нагадати про промовистий, семантично - і концептуально-ємний німецькомовний термін *Steuerpflichtiger* або *Abgabepflichtiger – податково-зобов'язаний* (за смислом і по типу – військовозобов'язаний), що винесено в заголовок даного

підрозділу. На наш погляд, тут закладено глибокий смисл полісемантичного морально-правового тлумачення поняття «платник податку». Адже сума податкових надходжень – надто багатозначний показник фінансової сили держави. В такому разі за логікою фіскального патріотизму тих, хто ухиляється від виконання податкових зобов'язань, можна вважати *дезертирами* з фіскального фронту. Особливо небезпечні масштабні неплатники-казнокради, котрі в змозі суттєво знижувати рівень національної фінансової безпеки подібно до того як дезертири послаблюють силу армії.

З числа досліджень на дану тему варто виділити американську політолога Маргарет Леві (Levi), директора Центру перспективних досліджень поведінкових наук, професора Стенфордського університету (США), автора резонансних робіт «Про правила та доход» (1988 р.) і «Згода, незгода і патріотизм» (1997 р.). Оригінальним чином Леві проливає світло на феномен патріотизму, водночас вона відома вивченням фінансових та управлінських проблем децентралізації.

У поглядах Леві можна розпізнати подібність понять воєнного та фіскального патріотизму, споріднених між собою на основі однотипних правил поведінки: обов'язкових, заборонених і дозволених. Відносно громадян – і військовослужбовців, і фіскально зобов'язаних платників-виборців – Леві однаково використовує термін «квазідобровільне дотримання закону» (quasi-voluntary compliance), оскільки і тих, і других можуть примусово притягнути до відповідальності в разі порушення.

За Леві, платникам раціонально триматися виконання обов'язків не абсолютно добровільного, але й не безумовно примусового. Варто прагматично не ризикувати, не наражатися на небезпеку викриття та покарання. Подібного роду прагматичну фіскально-патріотичну поведінку вона називає «кооперативною стратегією»,

результатом якої є спільна – і для держави, і для платника – вигода. Леві наголошує, що відносно військової служби і подібним чином відповідно оподаткування влада нерідко опирається на ідеологічні (морально-патріотичні) та примусові заходи, які недешеві та ненадійні [37]. Отже, найбільш доцільний вихід з положення – умовно добровільне дотримання законів і лише при необхідності застосування безумовного примусу.

Податково-зобов'язані, як і військовозобов'язані, повинні бути патріотами «за визначенням». Виконанню фіскальних зобов'язань з боку платників податків відповідають адекватні зустрічні зобов'язання уряду витрачати одержаний дохід на забезпечення суспільних благ і надання державних послуг. Громадяни по своїй волі готові сплачувати податки при умові, що і всі інші належним чином виконують свій обов'язок. Але в разі несплати податків з боку несвідомих і нечесних (free-ride), патріотичні платники, – пише Леві, – виглядають дурнями (look like fools). Аби відновити порядок і справедливість необхідні санкції щодо недобросовісних.

Численні відзиви не обійшлися без критики. В роботі Леві вбачали надмірну академічність та складність методології. Справжню діатрибу безапеляційно виголошує один із рецензентів: «Інтелект автора у цій книзі задіяний головним чином для ігор у самореференційні абстракції. Невизначеність і практична непотрібність книги означають, що вона навряд чи матиме якісь наслідки» [38]. Ми не розділяємо подібного роду сумніви, не в міру сувору і несправедливу критику.

Наряду з військовою службою Леві розглядає оподаткування як основу для розуміння зобов'язуючих

[37] Levi M. Of Rule and Revenue. URL: http://surl.li/dakvo
[38] Levi M. Of rule and revenue. URL: http://surl.li/dakvw

відносин між державою та громадянами. Вона дає зрозуміти, що ухилення від податків виконує роль аналога ухилення від військової служби. Війну не починають без крайньої необхідності. Подібним чином за демократично-правового порядку тягар податків не доводять до міри невдоволення населення, що викликає протести і безпорядки. Те, що Леві називає квазі-добровільною сплатою податків, означає згоду платити навіть тоді, коли громадяни особисто не погоджуються з прийнятими урядом рішеннями. Згода в оподаткуванні полегшує управління, застерігає від дестабілізації суспільства.

Упереджена критика Маргарет Леві виявилася марною. В 2019 р. її нагородили престижною премією імені Йоганна Скітта (Skytte) – аналогом Нобелівської премії в галузі політології за «розробку теоретичними та історичними методами основ розуміння, чому громадяни погоджуються на обов'язки перед державою» [39]. Отже, суть вчення Леві: держава не може існувати без згоди громадян на урядові рішення, без готовності платити податки і дотримуватися законів. Навіть, якщо закони не подобаються, вони зрештою мають знаходити підтримку з раціональних міркувань.

Історія оподаткування знає численні як нездійсненні, так і здійснимі в перспективі проекти нових податків. Наприклад, до останніх належить проект європодатку на всі держави Євросоюзу або запропонований США глобальний податок на прибуток корпорацій за єдиною ставкою та деякі інші. В даному контексті нас інтересують лише податки, запроваджувані з заявленою метою демонструвати патріотичну поведінку платників.

[39] Levi Recipient of 2019 Johan Skutte Prize. URL: https://casbs.stanford.edu/news/levi-recipient-2019-johan-skytte-prize

На Заході вищу, соціально і морально мотивовану форму фіскального патріотизму приписують згоді всіх і, зокрема, представників суспільної еліти, – по слову Євангелія, синів «земних царів»[40] з патріотично-філантропічних міркувань по добрій волі, а не за обов'язком, платити вищі податки заради розвитку економіки та добробуту населення. Наприклад, у деяких штатах США пропонують ввести *millionaire tax* – індивідуалізований податок на осіб, доходи яких вище 1 млн. дол. у рік. Щоправда, подібні благодіяння мають суперечливий характер. Адже millionaire tax може змусити принаймні деяких бізнесменів покинути штат. Як результат – скорочення інвестицій, втрата і надходжень податків, і робочих місць.

Почуття патріотизму популяризують у ролі засобу створення ефективної податкової системи, здатної по справедливості опорожняти індивідуальні кишені заради наповнення державного бюджету (collective wallet)[41]. У США за так званим «правилом Баффета» (Baffet rule) рід покривом патріотизму пропонують установити для мільйонерів 30%-ну мінімальну ставку на доход і значно підвищити максимальну. Існують й інші пропозиції податків з другими ставками та величиною оподатковуваних доходів, та залишається їхня суть – багаті повинні платити по максимуму.

У США на волонтерських засадах розгорнувся рух фіскальних патріотів-мультимільйонерів, який очолив Моріс Перл (Pearl), колишній директор BlackRock – однієї з найбільших у світі інвестиційних фірм, автор книги «Як мислить патріотичний мільйонер про податки». З метою

[40] Евангелие от Матвея 17: 25–26.

[41] Fiscal patriotism. URL: http://www.common-elements.com/blog/fiscal-patriotism

підвищення оподаткування надто великих багатств запропоновано оподаткування прибутку від інвестиційної діяльності зрівняти з рівнем податків на зароблені доходи. Мультимільйонери складають всього 0,2% від кількості багатих платників податків загальним числом на початок 2020 р. 330 тис. Сумарний прибуток цієї категорії за десять років оцінюються сумою більше 600 млрд. дол.

Виступаючи під лозунгом «моя країна – наша країна – значить більше, ніж мої гроші», активістка руху, відома американська юристка Патриція Мортоне (Martone) запевняє, що «податкова система США налаштована на користь ультра-багатих. Зокрема, вартість неоподатковуваного майна настільки висока, що дуже мало майна підлягає оподаткуванню»[42].

Заяви подібним чином налаштованих багачів звучать цілком патріотично. Наприклад, один із них, Джон Хеммер сказав: «Є переконливі докази тому, що накопичення багатства, чому ми є свідками, не збільшує щастя. Навіть ще більшою сумою грошей його не купити, ні для нас самих, ні для наших дітей …Тож, давайте вкладати в нашу державу і майбутнє нашої нації, а не брати лише собі, скільки можемо»[43].

В 2020 р. група з більш, ніж 100 «мільярдерів-патріотів» оприлюднила на Міжнародному економічному форумі в Давосі заклик до всіх «колег по багатству» добитися запровадження на зверх-багатих вищих податків і покласти край ухиленню від податків з їх боку.

«Мене бентежить, – занепокоєний речник американського «Об'єднання патріотичних мільйонерів» Стефен Прінс, – те, що натворило моє покоління та, яку спадщину ми залишаємо нашим дітям та онукам. Класова

[42] Why I am a patriotic millionaire. URL: http://surl.li/dakwm
[43] Why I am a patriotic millionaire. URL: http://surl.li/dakwo

ненависть, фанатизм, імміграційна лихоманка, надто великий розрив між багатими і бідними, борг сумою в 20 трильйонів доларів ... Ми повинні виправити цей рукотворній безлад. Якщо навіть реально ми не можемо все виправити, ми мусимо хоча б спробувати» [44].

В Україні, на біду, серед вкрай вражених корупцією та казнокрадством представників вітчизняної бізнесової еліти щось не знаходиться подібного роду патріотичних мільярдерів і мультимільйонерів. У специфічних умовах України щодо оподаткування олігархів питання стоїть не про підвищення ставок на їхні доходи і багатства, навіть достатньо було б повного виконання цією категорією платників податкових зобов'язань по чинному законодавству.

З США походить також ініціатива запровадження *патріотичного податку на перекази (patriotic remittance tax)*. Аби пояснити значення такого податку доречно послатися на досвід України, де сума надходжень від переказів з-за кордону складає мільярди доларів.

Залежність *мобільності населення* – еміграції та міграції – від сумарної дії почуття патріотизму і тиску податків далеко не однозначна. Якщо в країні потенційного переїзду на постійне проживання нижчі ставки податків, то монетарна вигода ще не обов'язково пересилює благо залишитися на батьківщині. Прив'язаність до рідного краю може пересилювати «переваги виїзду за кордон з міркувань нижчих там податків, інакше вигода має бути настільки високою, щоб компенсувати втрату патріотичної ренти дома» [45]. В Україні патріотизм діє на масштаби трудової

[44] Prince S. Why I am a patriotic millionaire. URL: http://surl.li/dakwu

[45] Geys B., Konrad K.A. Patriotism and Taxation. URL: http://www.tax.mpg.de/RePEc/mpi/wpaper/TAX-MPG-RPS-2016-11.pdf. – P. 9.

мобільності громадян надто суперечливим чином, щоб дати однозначну оцінку характеру і величині вітчизняної патріотичної ренти, тобто бажання і вигоди залишатися дома.

Під *патріотичною рентою (patriotic rent)* як різновидом політичної або соціальної ренти розуміються незалежні від особистих заслуг вигоди, зумовлені перебуванням на батьківщині, в звичному і сприятливому середовищі. Патріотична рента може мати немонетарний характер вдоволеності від проживання в рідній країні, без потреби зриватися з місця.

За законами України міжнародні перекази, отримані з-за кордону будь-яким легальним способом (SWIFT, VISA, Master Card та ін.), одержувач самостійно включає в загальний оподатковуваний дохід, подає декларацію за звітного податкового року, нараховує та сплачує податок в установленому порядку. Платник такого податку залишається патріотом допоки таємно переданий переказ він не включає в суму оподатковуваного доходу.

Подібним чином завдяки двостороннім угодам між країнами про запобігання подвійного оподаткування (одного і того ж доходу в обох країнах) дивіденди, відсотки і роялті, одержувані, наприклад, голландською компанією від іноземних дочірніх компаній, позичальників і ліцензіатів, не обкладаються податком у джерела виплати в цих країнах або оподатковуються за зниженою ставкою.

Отже, фізична чи юридична особа, котра не приховує від оподаткування міжнародні перекази доходів і переводи прибутків заслуговує репутації фіскального патріота.

1.5. Понятєво-аналітичний апарат фіскального патріотизму

В англомовних текстах на тему фіскального патріотизму склався маловідомий для вітчизняного читача аналітичний апарат, нерідко фігурують незнайомі терміни і поняття. Їх розробка – цілковита заслуга західних економістів і соціологів, у числі яких є вчені першої величини. Наприклад, Нобелівський лауреат 2001 року Джордж Акерлоф, професура престижних у США Дюкському (Duke University) та Єльському (Yale University) університетах та ін. Деякі терміни розробленого по даній темі науково-понятєвого апарату не зустрічаються у вітчизняних публікаціях.

Буквальний термін *податковий патріотизм* (tax patriotism) у відомих нам англомовних джерелах не зустрічався. Натомість у науковому вжитку знаходиться термін *фіскальний патріотизм (fiscal patriotism)*. Крім суто податкового сенсу, фіскальний патріотизм має також смисл скорочення бюджетних дефіцитів, оскільки обмеження державних видатків деякі економісти вважають рівносильним патріотичному діянню.

У числі інших факторів патріотизм справляє вплив на функціонування економіки та податкової системи. Зокрема, західні автори виділять у системі взаємодії патріотизм – оподаткування три явища, що найбільш піддаються дії почуття патріотизму на поведінку платників податків: національна ідентичність, податкова конкурентоспроможність, міждержавна (у меншій мірі між-територіальна) мобільність населення.

Найперше патріотизм в оподаткуванні означається терміном *tax compliance*. За англомовною термінологією це одне з ключових і ємних податкових понять. Консолідуючи фінансово-економічні, фіскально-адміністративні та морально-етичні фактори, tax compliance ледве не вичерпує

всю суть оподаткування в його призначенні через збір податків фінансувати систему забезпечуваних державою суспільних благ (оборона, правопорядок і безпека, інфраструктура та ін.). Дане поняття означає безумовне і тим самим патріотичне виконання податкових зобов'язань згідно вимог законодавства, загалом відображає податкову культуру і дисципліну. Tax compliance передбачає лояльність платників до фіску, їх беззаперечно-патріотичну згоду платити податки, а при державній необхідності погоджуватися на посилення оподаткування.

Степінь tax compliance вимірюється трьома основними показниками:

- своєчасною подачею правдивої податкової декларації;
- еквівалентністю між заявленою сумою та сумою податку, що фактично підлягає оплаті;
- оплатою будь-яких інших заявлених зобов'язань.

В ідеалі tax compliance в зрілому демократично-правовому суспільстві передбачає точне визначення величини доходу, багатства, капіталу та споживання шляхом самочинного дотримання законності, раціональної самоорганізованості та самовідповідальності платників податків підкріплену фіскально-адміністративними заходами з боку податкової служби.

Національна ідентичність (national identity) – усвідомлення масою індивідів своєї національної приналежності, відмінності від інших народів, відповідність властивим їй особливостям та відданість інтересам. Фіскальний патріотизм поєднує приватні моральні емоції кожного з громадян зокрема щодо своєї ідентичності з рідною країною, з сукупністю других співвітчизників як платників податків.

Ідентичність визначає відповідність патріотичних почуттів рівню податкового тягаря. За матеріалами

міжнародного соціального обстеження «Національна ідентичність 2003», проведеного під егідою ОЕСР по групі з 21 держав (без України), було визначено відношення між середнім рівнем патріотизму і середньою величиною податків на доходи і прибутки плюс внески на соціальне страхування. Виявилася суперечлива картина. В одних країнах (Польща, Угорщина та ін.) рівень патріотизму тим нижчий, чим вищий рівень оподаткування. В других (Швеція, Фінляндія та ін.) високі податки не знижують патріотизму, навіть навпаки[46]. Отже, загалом рівень оподаткування не впливає на патріотичне почуття населення, скоріше патріотизм полягає в безопозиційному ставленні платників до підвищення податків особливо у воєнний час або при форс-мажорних обставинах.

У співставленні *податкової конкурентоздатності* країн з різним рівнем патріотизму більш виграють країни з вищим рівнем патріотизму. Тому розвиток патріотичного потенціалу та посилення лояльності населення – необхідний предмет виховання громадян та мета державної політики.

На той рахунок, що патріотизм – важливий моральний фактор дотримання податкового законодавства, є компаративні емпіричні дані. Так, у США рівень добровільної сплати федеральних податків у 2020 р. близько 90%, хоч у ретроспективі відраза до податків, анти податкова риторика були колись «частиною американської національної психіки»[47].

У Швеції попри, що максимальна податкова ставка на індивідуальні доходи сягає 57%, фіскальна служба

[46] Geys B., Konrad K.A. Patriotism and Taxatijn. URL: http://www.tax.mpg.de/RePEc/mpi/wpaper/TAX-MPG-RPS-2016-11.pdf. – P.10.

[47] Lavoie R. Patriotism and Taxation: the tax compliance implications on the Tea Party Movement. URL: http://surl.li/dakxg

збирає податки, «залишаючи більшість людей вдячними та усміхненими». Тим часом, як вважають шведські економісти, «американський аналог – служба внутрішніх доходів – одне з найменш популярних федеральних агентств США»[48].

Отже, навіть без настирливої «боротьби» за патріотизм, і в США, і в Швеції по суті відмічають високий рівень фіскального патріотизму. З цього приводу західні держави змагаються одна з одною.

Патріотичний потенціал розкриває низка наведених нижче понять.

Податковий етос (tax ethos) – сукупність ідей та поведінкових установок платників податків і функціонерів фіску. Це етика і мораль усіх учасників податкового процесу по виконанню податкових правил та зобов'язань. Так, у світлі поглядів американських економістів етос платників означає відповідальність, почуття самоповаги, сорому та вини, вразливість до критики, боязнь гласності та ін. Вважається, що в західних державах у силу суспільного договору податковий етос підтримується сам собою.

Фіскальне громадянство (fiscal citizenship) – громадянство під визначеною фіскальною юрисдикцією; усвідомлення громадянами своїх прав і обов'язків відносно і в межах певної фіскальної юрисдикції; перебування в конкретному податковому просторі.

Фіскальна демократія (fiscal democracy) – реалізується за умов, коли електорат має право і можливість змінювати уряд, а уряд має повноваження змінювати фіскальну політику у світлі вимог і преференцій виборців.

[48] Why Swedes are okay with paying taxes. URL: https://www.spcc.pl/en/node/18278

Фіскальний канібалізм (fiscal cannibalism) – ситуація надто високого податкового тягаря, що спричиняє скорочення обсягів виробництва і споживання. В результаті база оподаткування скорочується, податки ніби «поїдають» самих себе.

Фіскальна рефляція (fiscal reflation) – фіскальна політика, спрямована на розширення виробництва, стимулювання витрат і стримування наслідків дефляції після економічного спаду.

Фіскальна криза, надзвичайний фінансовий стан (fiscal emergency) – кінцева та найсерйозніша проблема фінансової платоспроможності держави.

Парафіяльний патріотизм (parochial altruism in humans) – патріотизм, обмежений локальними масштабами парафії (церковного приходу).

Капіталізований патріотизм (capitalized patriotism) – реалізовані вигоди від патріотизму, втілені в приріст монетарних цінностей; спрощення та здешевлення адміністрування податків, ріст доходів завдяки масовому патріотизму платників податків. Як результат, – поліпшення фінансування суспільних благ у кількісному та якісному вимірі.

Портфельний патріотизм (portfolio patriotism) – інвестор у національну економіку «приносить патріотизм у портфелі», він є справжнім, практично-діловим патріотом.

Патріотична інфрагуманізація (patriotic infrahumanization) – гуманізація членів суспільства, пом'якшення відносин між людьми під впливом масових патріотичних переконань.

Внутрішньо-груповий фаворитизм, взаємна лояльність (in-group favoritism, loyalty) – солідарна взаємодопомога і відданість інтересам спільної справи в середовищі певної соціальної групи (сім'ї, корпорації, клану, персоналу податкової установи, земляцтва і т. п.).

Поза-групова дискримінація (out-group derogation) – поразка в правах і можливостях осіб поза членством окремої соціальної групи.

Ефект майдану, згуртування (rally effect), об'єднання навколо прапора (rally round the flag effect) – настрої та поведінка натовпу цілеспрямованих людей, консолідованих навколо певної ідеї чи гасла.

Нервові, мозкові реакції на оподаткування (neural responses to taxation) – духовно-душевні переживання, викликані думками і турботами з приводу оподаткування.

Західні науковці далеко зайшли в дослідженні феномену фіскального патріотизму, ними розроблений відповідний пізнавально-аналітичний інструментарій. Нагальна задача вітчизняної науки – надолужити відставання в знанні про фіскальний патріотизм, пізнати цю вкрай актуальну сферу державно-суспільного та національного життя.

1.6. Аналог національного інтересу

Серед численних форм національних інтересів фіскальний патріотизм займає своє важливе місце. Адже через фіскально-патріотичну поведінку платників податків реалізується національна задача вищого порядку – наповнення доходами державного бюджету. Тут як в індивідуальній, так і в суспільній самосвідомості почуттєва любов до своєї країни трансформується в прагматичну розсудливість. Патріотизм поєднує політичну ідеологію, економічний інтерес, емоцію та моральну позицію, носії яких виставляють свій народ і рідну державу фундаментальною цінністю свого буття. З такого погляду, ігнорування обов'язку перед державним фіском стає недопустимим.

У нашому розумінні консолідований феномен фіскально-економічного національного патріотизму означає стремління до ефективної економіки (economics) та державних фінансів (public economics).

Власне фіскальний патріотизм означає усвідомлену громадянську поведінку платників податків по дотриманню норм і вимог податкового законодавства. Тим самим любов до Батьківщини, пієтет до держави фіскальний патріот втілює в цінності громадянського фінансового обов'язку та лояльної поведінки. Фіскальний патріотизм не суперечить другим формам і проявам патріотизму. Для справдішнього фіскального патріотизму чужий пафосний, показний характер, жести і гасла для нього мало значать. Істинний, корисний людям і державі, фіскальний та всякий інший патріотизм це патріотизм на ділі.

В теоретичному обґрунтуванні природи патріотизму багато що пояснюють постулати соціальної психології та поведінкової економіки (behavioral economics). Парадоксальним чином фіскальний патріотизм максимізує корисність для членів суспільства за їхній власний кошт.

Існує помітна кореляційна залежність між рівнем патріотичних настроїв суспільства і висотою податкової моралі за закономірністю, – чим сильніший патріотизм, тим успішніше функціонує податкова система, вищий рівень дотримання законів (tax compliance). Патріотизм громадян-платників податків однозначно позитивно впливає на блокування ухилення від сплати та зменшення масштабів неоподатковуваної тіньової економіки.

Відмінності між різними країнами, окремими людьми і соціальними групами по силі патріотичних почуттів суттєво важливі для здійснення податкової політики та адміністрування податків. Патріотизм дає фіскально позитивні результати в усі часи, а особливо у

воєнний час. Як правило, війна активізує податкову справу, розширює її масштаби, посилює її дію.

Аксіома, що сплата податків – патріотичний обов'язок. Навпаки ухилення від сплати – форма нелояльності, непростимої вини перед державою і суспільством, неплатник податків – свого роду «ворог народу».

Біда України полягає в тому, що при феноменальному розвитку особливо галасливого вуличного патріотизму, фіскальний патріотизм фактично залишається негласним. Як засвідчує суспільна практика, нерідко бучні на людях «патріоти» на ділі виявляються вульгарними казнокрадами загальнонародного багатства – податків. За влучними словами відомого сучасного державного діяча О.М. Любченка: «У багатьох патріотизм закінчується щойно доводиться сплачувати податки».

В поняттях суб'єктивістсько-психологічної теорії вартості патріотичні особистості налаштовані з більшою готовністю сплачувати податки в силу того, що для патріотів відчуття тягаря податків, які витрачаються на оплату загальносуспільних благ, суб'єктивно сприймається ними менш тяжким порівняно з людьми з менш інтенсивним патріотичним почуттям, а тим більше при його відсутності.

На підставі соціологічних спостережень і опитувань також з'ясовано кореляційний взаємозв'язок між ступенем патріотизму індивіда та його готовністю справно платити податкову ціну суспільних благ. Тим самим рівень патріотизму – важлива характеристика громадянської свідомості платників. Байдужі, інертні громадяни – погані платники податків.

Фіскальний патріотизм задовольняє почуттям економічного націоналізму та громадянської свідомості. Економічний націоналізм і споріднений із ним фіскальний

патріотизм передбачають інтелектуальне чи технологічне суперництво, але вони не злобиві чи образливі щодо людей інших поглядів, других народів і держав. Словом, економічний націоналізм і фіскальний патріотизм заслуговують високої оцінки як раціональні, суспільно корисні та політично важливі форми націоналізму та патріотизму.

На відміну від деяких інших форм патріотизму, фіскальному патріотизму властива та особливість, що він не передбачає ситуацій, коли патріотичне почуття блокує природне стремління до самозбереження. Адже при виконанні патріотичного обов'язку перед державним фіском не треба ризикувати життям подібно до патріотів на фронті. Праведна сплата податків не потребує ні героїчної доблесті, ні самозречення.

Маючи на увазі Україну, ми наголошуємо, що рятівні для вітчизняної економіки та соціальної сфери імперативи економічного націоналізму та фіскального патріотизму в раціонально розсудливих формах спрямовані на максимізацію національної вигоди та користі, ріст особистих доходів і бізнесових прибутків. Вони однаково відповідають національним інтересам, соціальним ідеалам та морально-етичним ціннісним принципам.

У кінцевому підсумку фіскальний національний патріотизм матеріалізується в формі бюджетного доходу, ресурсу суспільних благ, державного інтересу та престижу, високої громадянської самооцінки.

* * *

Безумовно між патріотизмом та оподаткуванням існує органічна взаємодія як у мирний, так і тим більше у воєнний час. Саме патріотичне почуття посилює готовність платити та принаймні частково послаблює спокусу до

ухилення до ухилення від податків, а також до міграції з фіскальних міркувань. Громадяни, які позбавлені стремління до економічного націоналізму та почуття фіскального патріотизму, завжди прагнуть зберегти свої власні гроші за рахунок суспільних коштів.

Розкрити смисл патріотизму в його податкову значенні виявилося неможливим без використання фіскально-соціологічних методів, а також аргументів і факторів морально-політичного характеру при публіцистичному стилі подачі матеріалу.

РОЗДІЛ ІІ
СОЛІДАРНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ

Податки – це та ціна, яку платять
зараз або вже заплатили в минулому;
вони також та частина зобов'язань перед державою,
яку повинен нести кожен громадянин,
в силу принципу національної солідарності [49].
Поль Леруа-Больє

Солідарність. Ті, хто страждають або
знаходяться в найменш сприятливому
становищі, заслуговують допомоги
з боку тих, хто знаходиться в найбільш
сприятливому становищі.
Декларація тисячоліття ООН

Наведені епіграфи розкривають настільки складний феномен солідарності з світоглядно-філософської, правової та соціально-економічної точок зору. З політичного боку солідарність – одна основоположних цивілізаційних цінностей сучасної епохи. Саме на засадах солідарності здійснено найважливіший проект XX ст. – Європейський союз. В статті 3 Лісабонського договору 2007 р. говориться про стремління Євросоюзу до солідарності між людьми і народами, між поколіннями, між територіями і державами не лише в межах ЄС, але й «у всьому світі». Європейську солідарність треба розуміти як здатність солідарно діяти в межах Євросоюзу, а також як готовність відстоювати на міжнародній арені принципи солідарності та справедливості.

[49] Classics in the Theory of Public Finance. London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. P. 156.

Про значення солідарності свідчить діяльність авторитетних міжнародних органів. Так, під егідою ООН діє Міжнародний науково-інформаційний центр з питань державної, соціальної і кооперативної економіки (International Centre of Research and Information on the Public, Social and Cooperative Economy, CIRIEC) – неурядова міжнародна наукова організація. В червні 2019 р. CIRIEC провела 7-му міжнародну конференцію на тему «Соціальна і солідарна економіка: рух до нової економічної системи» (м. Бухарест, Румунія). В силу своєї актуальності проблеми солідарності знаходяться на світовому порядку денному.

За своїм ідейним походженням на теренах європейської цивілізації солідарність виникла на основі релігійно-етичного догмату християнської любові до ближнього. Суспільна солідарність означає не лише природну взаємодію, взаємозалежність і співробітництво людей і/або політично-територіальних утворень. З морально-етичного характеру соціальної солідарності випливає цінна фіскальна функція – здатність полегшувати умови життя знедолених. Солідарність знаходить свій вираз у соціальній і супутній їй фіскальній формі. Інструментом солідарності в фінансово-економічній формі є перерозподільна податкова політика.

Солідарність передбачає необхідність ділитися. За словами лауреата Нобелівської премії Джеймса Б'юкенена, «природний перерозподіл» (natural distribution) відповідає принципу «живи і давай жити іншим»[50]. Не пов'язані ніякими узами, ізольовані індивіди, держави чи адміністративно-територіальні одиниці мати між собою солідарних стосунків не можуть. У цьому пункті Б'юкенен

[50] Buchanan J.M. Limits of liberty. Between anarchy and Leviathan. Chicago: The University of Chicago Press, 1975. P. 20, 24.

апелює до Біблії[51]: «Чи підуть двоє разом, якщо не домовляться зустрітись? [52]»

2.1. Поняття і типологія фіскальної солідарності

Витоки ідеї солідарності можна виявити як в моральній заповіді про християнське милосердя, так і в політичних гаслах Великої французької революції про свободу, рівність і братерство, сформульованих у славнозвісній «Декларації прав людини і громадянина» (1789 р.). На наш час солідарність набула значення наукової доктрини, суспільного ідеалу та інструменту державної соціально-економічної політики. Ґрунтуючись на альтруїзмі, солідарність належить до вищих принципів правосвідомості людей і урядів, направляє взаємини між ними, а також окремих людей між собою, народів і держав з другими народами та державами.

На Заході теоретиком, ентузіастом і популяризатором ідеї солідарності по праву вважають видатного вченого-соціолога і державного діяча, лауреата Нобелівської премії 1920 року Леона Буржуа (1851–1925), автора фундаментального трактату «Солідарність» (1896 р.). Розуміння Буржуа задач суспільної солідарності розкривають ті соціально-економічні реформи солідарного характеру, які він здійснив, будучи на чолі уряду Франції: запровадження прогресивного податку на доходи і спадщину, пенсій, обов'язкового страхування та соціальних гарантій.

Ми розділяємо думку сучасного українського філософа В.В. Левкулича, який констатує, що «загальна людська солідарність з моменту оформлення етичних

[51] Buchanan J.M. Limits of liberty. – P. 17.
[52] Книга пророка Амоса 3: 3.

світових релігій є однією з найблагородніших цілей». «Солідарність апріорі включає в себе справедливість». «Де торжествує солідарність, там не потрібна регуляторика справедливості»[53]. Ми розуміємо Левкулича таким чином, що пропорції солідарності або установлюються законодавчо, або створюються по добрій волі.

Феномен солідарності полягає в гуманітарно-орієнтованій поведінці (фізичних і юридичних осіб, у тому числі держав) за умови формальної рівності прав і можливостей, а також взаємних інтересів тих, кому направлена солідарна підтримка, з тими, хто добровільно, вимушено чи навіть з задньою думкою виділяє ресурси в порядку солідарності. В її соціально-економічному і політичному розумінні *солідарність – основана на морально-зобов'язуючій свідомості та прагматичній заінтересованості форма співіснування й співробітництва держав, народів, окремих індивідів, домогосподарств і економічних структур*.

У реальній суспільній практиці солідарність має вибірковий характер. Суцільної солідарності від усіх на адресу і користь всіх не буває. Солідарність буває в різних масштабах: міжнародних, європейських, загальнонаціональних, регіональних, місцевих, міжособистісних.

В сучасному світі на ґрунті ідей солідарності, співпраці та кооперації формується *новий тип економічної системи – соціально-солідарна економіка.* Про значення, яке відводиться на Заході даному виду економіки, свідчить, зокрема, згадана вище міжнародна наукова конференція CIRIEC, загалом діяльність цієї організації. Обговорюються різні напрямки розвитку даного типу економіки та

[53] Левкулич В.В. Справедливість як соціокультурний феномен : монографія. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2018. С. 350, 352, 355.

супутньої їй соціальної сфери. На порядку денному: забезпечення стабільності засобів існування, співробітництво в реалізації спільних цілей та інтересів (collaborative commons), солідарна економіка соціальних, екологічних і технологічних інновацій, потенціал соціально-солідарної економіки в країнах Євросоюзу[54] та ін.

Органічна частина соціально-солідарної економіки – фіскальна складова як інструмент перерозподілу в оподаткуванні. Виконання солідарної функції властиве самому призначенню податків, що спростовує деякі уявлення про вульгарну природу податків, що зводиться до «фіскальної експлуатації» населення. Політика фіскальної солідарності дає зрозуміти, що поведінка людей і урядів не завжди регулюється голим егоїзмом чи вузько сприйнятим національним інтересом. «Ніщо так чітко не показує характер суспільства і цивілізації, як це робить прийнята фіскальна політика, по її результатах можна особливо ясно побачити успіхи і невдачі в цій сфері»[55].

Соціально-солідарна економіка (ССЕ) складається з сумарної дії всіх секторів економіки: приватно-ринкового господарства, державного підприємництва і так званих третього та четвертого секторів (різні галузі інфраструктури, органи змішаних форм власності та ін.) при участі всіх категорій населення. Словом, ССЕ передбачає гуманізацію (humanization) всіх сторін існування й добробуту людей заради інтересів та користі всіх соціальних верств населення, а особливо бідних. Тим самим ССЕ альтернативним чином суперечить, не відповідає ні канонам «чистого» капіталізму, ні засадам повністю

54 Social and Solidarity Economy: Moving Towards a New Economic System. URL: http://surl.li/dalwc

55 Schumpeter J.A. History of Economic Analysis. London: Taylor & Francis e-Library, 2006. – P. 736. URL: http://surl.li/dalwg

одержавленої економіки. Для реалізації ССЕ під цілеспрямованим урядуванням потрібно задіяти всі елементи суспільного відтворення: інвестування, виробництво, обмін і споживання.

Суспільно-економічні причини, котрі в останні десятиліття зумовили формування ССЕ на засадах соціальної солідарності суть: розростання масштабів масової бідності, погіршення умов існування, руйнація екологічного середовища життя людей, орієнтована на прибуток експлуатація людських і природних ресурсів. Користь і вигоди ССЕ полягають у підході до економічного розвитку з огляду на морально-етичні обмеження та з метою забезпечення добробуту людей без нестримної гонитви за прибутком та стремління до росту заради самого росту [56].

ССЕ оперує давно відомими категоріями гуманізму, демократії, солідарності, рівності, справедливості. В ходу також новомодні поняття і терміни: глобалізація, інтеграція, субсидіарність, креативність, широкоохватність (inclusiveness), плюралістична економіка, солідарна економіка. Схоже, з часів Великої французької революції XVIII ст. і «Декларації прав людини і громадянина» (1789 р.) не звучало так багато звеличених ідей і смислів, консолідованих воєдино. В соціально-солідарній економіці зливаються дії госпорганів усіх форм власності, відображаються інтереси всіх категорій населення.

«Солідарність стала обов'язком. Солідарність – будівельний блок кожної демократичної спільноти. Вона виражає принцип рівноправного членства, що створює підставу для пред'явлення прав і претензій» [57]. Найперше

[56] Social Solidarity Economy and related concepts. Origins and Definitions: An International Perspective. URL: http://surl.li/dalwh

[57] Eriksen E.G. Structural Injustice and Solidarity. The Case of the Eurozone Crisis. URL: http://surl.li/dalwm

фіскальну солідарність треба розуміти як моральний обов'язок у сенсі «хто що зробив для кого». Звісно, що вищі форми солідарності – суспільна, національна, міжнародна – походять від простіших її форм, наприклад, сімейної, земляцької і т. п..

Солідарність у сучасних демократично-правових *податкових (фіскальних) державах*, особливо в соціальних державах загального благоденства (welfare states), існуючих коштом податків, – законодавчо оформлені суспільні стремління альтруїстичного характеру і відповідні їм зобов'язання уряду і/або громадських структур надавати фінансову підтримку окремим регіонам, галузям економіки та окремим підприємствам, а також людям: безробітним, безпорадним, старим, бідним. Бюджетні видатки на таку допомогу приймають форму фіскально-перерозподільної солідарності, вартісно компенсованої підвищеним оподаткуванням тих, хто не потребує допомоги. Солідарність передбачає майнову нерівність та неминущу суперечність. Адже будь-яка спроба шляхом солідарного перерозподілу покращити становище одних людей (країн, регіонів, галузей) здійснюється за рахунок других людей (країн, регіонів, галузей).

У фіскальних державах податки – джерело оплати неділимих суспільних благ колективного споживання – виконують функцію перерозподільної солідарності. По правді британський філософ Дж. Багінні говорить про оподаткування як про засіб легального присилування громадян творити загальне благо і добро. Професор С. Йохансон із Гьотебурзького університету наголошує, що шведське слово *skatt* (податок) має багатозначний смисл

аналогічний англомовному терміну *treasure*[58]: скарб, багатство, цінність. Тому в шведському суспільстві ухилятися від податків навіть законними способами вважається аморально.

В сфері оподаткування виключна солідарно-перерозподільна роль належить прогресивним податкам на майно, доходи і прибутки. Тут нерівність податкових зобов'язань високодохідних і низько дохідних платників стає елементом соціальної справедливості та імперативної солідарності. Абсолютна рівноправність платників податків при їх майновій диференціації парадоксальним чином трансформує фінансову нерівність у справедливість фіскальних зобов'язань.

Перерозподільно-інструментальну функцію соціальної солідарності виконують вищі ставки прогресивної шкали. Так, максимальні ставки податку на доходи на рівні 50% і вище на початок 2022 р. мали 10 держав, у тому числі: Фінляндія (56,95%), Японія (55,97%), Данія (55,90%), Австрія (55,00%), Швеція (52,90%), Бельгія, Ізраїль, Словенія (50%) [59]. Дивує, що в дану групу країн входять також Кот-д'Івуар (60% !) та самоврядне державне утворення в складі Нідерландів Аруба (52%). Ставку 40% і вище мають 28 країн, у тому числі Нідерланди (49,5%); Ірландія та Португалія (48%); Китай, Німеччина і Франція 45%. Середня ставка податку на доходи в країнах Єврозони 41,7%.

Знакова подробиця, – в більшості країн максимальна ставка податку передбачена для порівняно невеликого річного доходу, далекого від мільйонного: в Бельгії 40, в

---

58 A highly trusted public body. URL: http://surl.li/dalwu

59 List of Countries by Personal Income Tax Rate. URL: http://surl.li/dalwx

Іспанії 60, у Нідерландах 70, Італії 75 тис. євро. Навіть у відносно бідній Україні людей з доходами такої величини маса.

Проблематично чи стане в близькому майбутньому можливим оподаткування українських плутократів за ставками такої висоти. Зокрема та особливо тих із них, хто має незаслужені, «навіяні вітром» доходи, що на Заході підпадають під дію так званого windfall tax (податок на великий доход, отриманий незаконно і несправедливо за сумнівних кон'юнктурних обставин). У перспективі багачі мають також платити глобальний податок на багатство (global wealth tax), запровадження якого пропонує французький економіст лівих поглядів Т. Пікетті.

Вітчизняні джерела на податкові теми, на відміну від західних, бідні на публікації про солідарність в оподаткуванні, що дає підстави запропонувати формулювання узагальненої дефініції.

Фіскальна солідарність – лише окремий різновид солідарності, який повторює її загальні властивості. *Фіскальна солідарність – узгоджене вирівнювання ресурсної достатності в порядку перерозподілу від багатших до бідніших членів певної політично, економічно або соціально консолідованої єдності, будь-то індивіди, регіони або держави за допомогою податково-бюджетних операцій цілеспрямованого характеру.* «Солідарність – здатність економічного режиму надавати суспільні блага в обмін на податки»[60].

В свою чергу достатність забезпечення благами колективного споживання залежить від величини податкової бази, пропорцій і динаміки її перерозподілу. Перерозподіл виконує роль інструментального механізму

[60] Braga de Macedo J. Labour Mobility, Fiscal Solidarity and the Exchange Rate Regime. URL: http://aei.pitt.edu/36993/1/A3028.pdf

фіскальної солідарності, котра здійснюється як з добродійно-гуманних, так і меркантильно-ділових міркувань. Групову єдність солідарних одиниць згуртовують спільні інтереси. Солідарності властива взаємодія між благодійниками і бенефіціарами в тому розумінні, що останні знаходяться в фінансовій залежності від перших[61].

Французький соціолог Еміль Дюркгайм (1858–1917) вбачав тісну залежність між солідарністю і свободою в тому сенсі, що люди вправі почувати себе вільними і щасливими лише при умові, що вільні й щасливі другі люди. В ідеалі солідарність полягає в прагненні якомога більшого блага для всіх. Перенесена на міжрегіональний рівень, дана теза означає, що успішні регіони мають полегшувати становище менш благополучних. На міждержавній арені дія даного підходу реально має вибірковий характер. Солідарне на погляд благодіяння не завжди позбавлене від прихованої меркантильної та/або політичної мети на користь благодійника.

Існують різні види фіскальної солідарності (Табл. 2.1), однаково основані на перерозподільних процесах[62].

[61] Dafflon B. Solidarity and the design of equalization: setting out the issues. *eJournal of Tax Research*. 2012. vol. 10, no. 1. P. 138–164.

[62] The Territoriality of Fiscal Solidarity. URL: http://www.on-federalism.eu/attachments/157_download.pdf

Таблиця 2.1

Типи солідарності

Рівень	**Не-територіальна**	**Територіальна**
Індивідуальний	Міжособистісна солідарність	–
Колективний	Міжгрупова солідарність	Внутрішньо-територіальна солідарність
	–	Міждержавна солідарність

В реальній суспільній практиці солідарність прийняла форми міжособистісної, міжгрупової, міжкласової, міжрегіональної, міждержавної солідарності. Роль функціонального інструменту солідарності виконують перерозподільні операції та трансферти, що стосується соціально-диференційованого оподаткування, переділу податкових надходжень і бюджетних видатків. Податки соціально-перерозподільного характеру відіграли не заміниму роль у становленні сучасної гуманістичної цивілізації.

По своїй гуманній суті сучасна демократично-правова соціально-перерозподільна податкова держава призначена для надання фінансової підтримки конкретним категоріям з різних причин малозабезпечених людей. Щоправда, буває і так, що в силу всякого роду хитрощів і маніпуляцій допомога попадає і тим, хто може, але не хоче працювати. Одержувачі незаслуженої допомоги, прихованої під видом солідарності, уподібнюються свого

роду соціальним п'явкам, утримання котрих додатковим тягарем лягає на платників податків.

Солідарність передбачає альтруїстичну поведінку одних, направлену на благо і добробут других. За об'єктивною закономірністю на майнову нерівність приречене будь-яке, навіть саме досконале суспільство. Як необхідна умова розвитку і прогресу, економічна нерівність одвічно невикорінна. Знаменитий пророк «кінця історії» Френсіс Фукуяма відмічав, що суперечність між принципами свободи і рівності підпорядкована парадоксальному правилу: чим більше свободи, тим менше рівності і навпаки. Рівність і свобода самі по собі прекрасні ідеали. Але немає ані способу, ані можливості оптимізувати і те, і друге одночасно[63].

Фукуяму треба розуміти і таким чином, що всяка спроба покращити шляхом перерозподілу становище одних людей (країн, регіонів, галузей) за рахунок других людей (країн, регіонів, галузей) призводить до обмеження свободи дій і скорочення можливостей останніх. Адже фінансування програми розвитку на користь облагодіяного неминуче означає скорочення ресурсів для розвитку самого благодійника, а також для інших претендентів на солідарну допомогу.

Здебільше перерозподіл призначений на задоволення певних потреб, а не на винагороду зусиль, досягнень, талантів. По цій причині, запевняє Фукуяма, зазнав краху марксистський проект забезпечення соціальної рівності шляхом елімінації природної нерівності через солідарний перерозподіл суспільного багатства. В результаті були втрачені ділові стимули та інтерес до праці в маси людей, сформувались нові форми соціальної

[63] Фукуяма Ф. Конец истории и последний человек. URL: www.gumerinfo/bibliotek_Buks/History/fuku/08.php

нерівності (зокрема, привілейоване партійно-комуністичне чиновництво, так звана номенклатура).

Було б ухиленням від правди, якщо фіскальну солідарність сприймати лише як прекраснодушний акт. У дійсності за певних обставин солідарність суперечлива, вона здатна спричинити конфліктні емоції та ситуації. Може статися, що солідарність коштом перерозподільних ресурсів на користь одних обмежує або навіть перекриває зовсім можливість надавати солідарну поміч другим, останні відчувають себе обділеними. Тим більше викликає обурення солідарність до тих, хто не заслуговує допомоги, зловживає доброю волею. Не виключений ефект вибіркової емпатії, коли з однаково потребуючих солідарної підтримки сторін вибирають для солідарного благодіяння тільки одну.

Перерозподільні процеси – могутній і суперечливий суспільний подразник. Деякі перерозподільні дії в прямому розумінні можна прирівняти до конфіскації частини доходів одних осіб на користь других. Як би заманливо не звучали моралізаторські приправи й етичні заклики до забезпечення інтересів усіх людей, у деяких своїх формах перерозподіл доходів рівнозначний фіскальній експлуатації людини людиною. Особливо це буває тоді, коли примусово перерозподілені на чиюсь користь блага або надані кошти облагодіяні цинічно приймають за «халяву».

В ідеалі доходи мають витрачатися там, де і ким вони зароблені. Хоч, звісно, ідеали й існують для того, щоб бути недосяжними. То правда, що без перерозподільних процесів у масштабах суспільства і держави обійтися ніяк не можна, – але проблема полягає в допустимих пропорціях. Існує межа, за якою перерозподілу вже немає ніякого виправдання.

Успішний приклад політики соціального ринкового господарства часів німецького «економічного чуда» переконливо підтверджує, що добробут, підвищення

життєвого рівня – більше проблема порядку, ефективного виробництва і продуктивності праці, ніж розподілу та особливо перерозподілу. Згідно простої відомої істини вирішення проблеми полягає не так у поділі чи переділі, як у примноженні національного доходу. Перерозподіл – завжди предмет запеклих бюджетних баталій, суспільних конфліктів, страйків, навіть безпорядків. І все рівно результат перерозподілу залишається для декого насправді чи удавано несправедливим, ним у принципі не можуть бути задоволені всі без винятку.

Нерідко перерозподіл – не вирішення проблеми, а сама проблема. Звичайно, перерозподіл може почасти відкоригувати деякі кричущі несправедливості та явні суперечності. Але в цілому прагнення ділити завжди призводить до обманливого і шкідливого рішення перерозподіляти більше, ніж спроможна економіка. Тому, як рекомендував свого часу Людвіг Ерхард, перш ніж ділити національний «пиріг» треба спекти його якомога більшим. Заради такої мети запас народної енергії має направлятися не на мітинги і протести, а на продуктивну діяльність.

Під таким кутом зору, серйозну проблему, навіть загрозу європейській інтеграції прославлений творець економічного чуда прозорливо вбачав у тому, – хто має жертвувати власним інтересом заради міждержавного перерозподілу коштів на користь інших? Єрхард вважав *безумством* створення загального фонду, за його словами «загального горщика, з якого будуть даватися позики тим, хто зазнає збитків, або вважає, що їх терпить». «Тут винагороджується не досягнення в продуктивності, – запевняв він, – тут робиться зворотне – слабший ... отримує підтримку»[64]. В результаті, застерігав Єрхард, не

[64] Сицилия не находиться в Руре. URL: http://surl.li/dalxj

досягається мета загального покращення умов життя народів Європи.

Єрхарда засновники Євросоюзу не послухали і таки створили «спільний горщик» у вигляді спільного бюджету ЄС, за рахунок якого виділяють кошти на фінансування проблемних країн. Зроблені Єрхардом у 50-х роках на початках європейської інтеграції перестороги закінчилися тим, що на початку XXI ст. Євросоюз парадоксальним чином «рятує» країни з слабкою економікою вступом до ЄС. Слабкість, відсталість перетворюється в право на солідарну допомогу благодійного характеру.

На наш погляд, причини відмови від крайнощів національного егоїзму пояснюються змінами політичних обставин та економічних умов у порівнянні з тими, що були в перші післявоєнні десятиріччя.

Досить повчальна історія з розпочатою по ініціативі президента Обами фінансової реформи охорони здоров'я в США. Його попереджали: «Ви ще не знаєте, що ви затіяли». Реформа зустріла шалений опір саме через те, що потребувала перерозподілу страхового фонду на користь тих 30 мільйонів американців, які не мали медичної страховки. Звісно, за рахунок збільшення суми внесків з тих, хто її вже мав. Щоправда, реформа все ж була проведена.

Перерозподільне оподаткування рівнозначне організованому державою обов'язковому суспільному альтруїзму. Інакше під економічним кутом зору неможливо логічно пояснити, що типові раціональні люди всупереч власним інтересам згідні виділити в формі податків частину заробітків на користь другим людям. При цьому ці незнайомі люди з іншого, скажімо, депресивно-дотаційного регіону країни можуть навіть не усвідомлювати дарованого благодіяння, не відчувають вдячності, навіть сприймають сторонню милість за належне, ледве як не закон природи.

В одній із своїх ранніх робіт майбутній Нобелівський лауреат Дж. Б'юкенен, алегорично посилаючись на євангельську притчу про доброго самаритянина (Лука. 10: 35–37), проводить думку, що допомога солідарного характеру і людям, і державам не завжди однозначно корисна. Подібного роду допомога здатна підірвати стимули потенційних вигодо-набувачів до власних зусиль. Цей ефект властивий сучасним державам загального благоденства, де зростає кількість людей, які живуть на трансфер[65].

Подібним чином діє і міждержавна солідарність. По-перше, погоджуючись надати допомогу, держави-донори нерідко більше переслідують власні економічні й політичні цілі, ніж інтереси країн-бенефеціарів. По-друге, чим більша допомога ззовні, тим менша ймовірність, що одержувач буде шукати рішення своїх проблем власними силами[66]. Так виникає суперечлива ситуація, котру Б'юкенен назвав *дилемою самаритянина* – чекати солідарної допомоги від інших, чи розраховувати на власні можливості.

Схожі спостереження в сучасних дослідників. «Громадяни бідніших країн-членів не вважають міждержавну фінансову допомогу в межах ЄС спільною справою всіх країн, а розцінюють як першочерговий обов'язок багатших країн»[67]. Логіка подібних міркувань проста – солідарна допомога одній країні загрожує зменшенням підтримки другим.

---

[65] Schmidtchen D. To Help or not to Help: The Samaritan's Dilemma Revisited. URL: http://surl.li/dalxm

[66] Accountability dilemmas in foreign aid. URL: https://www.odi.org/sites/odi.org.uk/files/resource-documents/10805.pdf

[67] Poor versus rich countries: a gap in public attitudes towards fiscal solidarity in the EU. URL: http://surl.li/dalxp

В деяких країнах речники і представники депресивно-дотаційних регіонів парадоксальним чином з різних поводів, що прямо не відносяться до фінансово-економічних показників, демонструють ознаки регіонального нарцисизму, удаваної виключності, наголошують на своїй ніби особливій «державності», ставлять себе вище інших, неправдоподібно перебільшують свою значимість, часом представляючи при цьому економічно відсталі регіони, – значить збиткові для державного бюджету!

Надто важливе ставлення громадян до солідарності, прагнення по добрій волі на індивідуальному, міжрегіональному та міжнаціональному рівнях підтримати взаємодопомогу між державами, регіонами, окремими людьми чи їх групами. Мова про моральну готовність платників податків проявити солідарність із тими, хто зазнає економічні труднощі. В світі та в Євросоюзі не раз виникали подібні ситуації. Для справи міждержавної допомоги особливо важливо, що саме громадськість більш багатих держав ЄС охоче підтримує солідарну допомогу біднішим[68]. При цьому не повинно бути невдячного ставлення до перерозподільно-добродійної фіскальної солідарності з боку облагодіяних людей, регіонів і народів.

Однак перерозподільні процеси в оподаткуванні в ролі «відшкодувальної справедливості» – серйозна суспільна драма, оскільки податки подібного роду здатні виснажити приватні доходи до рівня, небезпечного для інвестицій, робочих місць, стимулів до діяльності.

В узагальнюючій оцінці свого світоглядного значення солідарність невіддільна від ідеалів свободи та справедливості. З цього приводу французька соціолог Марі-

[68] Poor versus rich countries: a gap in public attitudes towards fiscal solidarity in the EU. URL: http://surl.li/dalxp

Клод Блєйс (Blais) дуже проникливо наголошує, що солідарність є способом примирення двох нерозривно суперечливих суспільних цінностей: свободи особистості та соціальної справедливості, створює третій шлях між ліберальним індивідуалізмом і колективістським соціалізмом [69]. Виразно і промовисто вона зауважує, що солідарність поєднує «узи серця» з «узами розуму», солідарність є скрізь, де «я» та «ми» доповнюють одне одного, переживають і турбуються про одне одного.

2.2. Податки солідарності

В деяких країнах Заходу давно склалася практика адресної солідарності опосередкованої через так звані податки солідарності як форму міжособистісної солідарності. Однак слід застерегти, що в силу неординарності цих фіскальних інструментів тем податків солідарності, а також гарантованого мінімального доходу, краще не торкатися зовсім, ніж знати про них недостатньо.

«Податки солідарності (solidarity taxes)» – надбавки до податкових ставок гуманістично-філантропічного характеру, призначені для цільового фінансування потреб окремих соціальних категорій населення, регіонів, галузей, іноземних держав, установлені з міркувань гуманізму й патерналізму. Податки солідарності запровадили лише окремі країни, кожна з яких має свою специфіку.

Так, у ФРН з 1991 р. у порядку національної солідарності після об'єднання держави було запроваджено *Solidaritätszuschlag* або *soli* – 5,5% надбавку до податку на доходи фізичних осіб вищі 972 євро в рік, на прибутки корпорацій і податки на приріст капіталу в західній частині

[69] Blais M.-K. La Solidarité: Histoire d'une idée. URL: https://www.amazon.fr/solidarité-Histoire-dune-idée/dp/2070784673

країни з метою мобілізації ресурсів для фінансування розвитку східнонімецьких федеральних земель (колишньої Німецької Демократичної Республіки). Окремої податкової декларації для сплати солідарної надбавки в Німеччині непотрібно, вона сплачується паралельно з основним податком.

Легітимність справляння податку підтверджена рішеннями федеральних фінансового і конституційного судів, а також прийнятим у 1995 році «Пактом солідарності». Проте доцільність і справедливість такого тривалого утриманства східних земель коштом західних не раз ставилося під сумнів. Невдоволення платників солідарної надбавки ніколи не вщухало. В цьому можна вбачати непозбутню суперечливість навіть благих діянь з боку одних на користь других, а також натяк, що подібного роду відносини допустимі тимчасово, а не навічно. Нарешті оголошено, що з 2021 р. податок солідарності буде скасовано для 90% платників, крім вищої доходної категорії.

Податок став серйозним джерелом фінансування розвитку східних земель. Тільки в 2018 р. він забезпечив майже 20 млрд. євро додаткових податкових надходжень. За сказаними по правді словами метра західної фінансової науки Ричарда Масгрейва, «велика допомога, надана новим землям після возз'єднання [Німеччини], також виявилася і перевіркою на рівень суспільної моральності, що слід враховувати»[70].

На наш погляд, доцільно запровадити свій однотипний «моральний» податок і в Україні. Адже подібно до Німеччини для України також властива просторова нерівність, асиметрія економічного розвитку регіонів.

[70] Buchanan J.M. Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State. The MIT Press: Cambridge (Mass.); London, 2000. P. 228.

Користь податку солідарності в тому, що він, як можна сподіватися, гармонізує взаємовідносини між регіонами-реципієнтами і регіонами-донорами. І ті, і другі в будь-якій державі – об'єктивна реальність.

Наприклад, у цілому багатющих США штати Техас і Каліфорнія належать до категорії штатів-донорів (tax donor states), а штати Арканзас і Монтана та інші бідніші штати отримують фінансову допомогу, щоправда, не в формі податків солідарності, за рахунок податкових надходжень у федеральний бюджет від багатших штатів. За словами губернатора штату Нью-Йорк, штат сплачує у федеральний бюджет більшу суму податків, ніж отримує назад кошів з бюджету. Президент США Д. Трамп відверто заявляв, що під приводом пандемії коронавірусу успішні штати не повинні дотувати менш удачливих.

В Україні «міжбюджетні відносини» професор В.Г. Дем'янишин проникливо характеризує як «ручне», тобто, треба розуміти, бюрократично-самочинне, щоб не сказати, по суті самоуправне «управління бюджетними коштами та фінансові зловживання, пов'язані з цим управлінням» [71]. На наше переконання, оформлення відносин між регіонами за німецьким взірцем через податки солідарності придало б міжрегіональним взаєминам більш солідарно-патерналістський характер.

Не менш критичного погляду тримається В.Б. Тропіна. На її думку, сучасний стан міжбюджетних відносин в Україні вкрай негативно впливає на розвиток регіонів і українське суспільство в цілому. Негатив походить від нераціональної системи фінансового вирівнювання доходів і видатків бюджетів різних рівнів, що «спричиняє напругу між центром і регіонами», «стає

[71] Дем'янишин В.Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: Монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. С. 289–291.

фактором наростання соціальної та політичної нестабільності у суспільстві»[72], поглиблює диференціацію між так званими бідними і багатими регіонами.

Вирішення проблеми міжрегіональних взаємовідношень Тропіна вбачає у відмові від будь-якої, навіть найменшої диференціації кількості та якості «громадських послуг», що надаються населенню розвинених багатих і депресивно-дотаційних бідних регіонів. Подібне рішення передбачає абсолютне зрівнювання обсягу суспільних благ однаково для всіх. Себто залишити все, як є, – значить тим самим увіковічить тупикову практику фінансування одних регіонів за рахунок других.

За нашим переконанням, треба йти іншим шляхом. По-перше, оформити фінансові взаємозв'язки між регіонами по типу німецького Пакту солідарності, офіційно зафіксованої й свідомо сприйнятої взаємодопомоги між ними при посередництві центру. По-друге, регіонам слід більше покладатися на власні сили за принципом «допоможи собі сам». У такий спосіб відсталим регіонам прагнути піднятися до рівня самозабезпечення, без розрахунку на фінансову допомогу інших регіонів.

Досі в Україні, постсоціалістичній державі не демонтований, тобто фактично не декомунізований патріархально-нахлібницький соціалістичний тип міжрегіональних відносин. В Україні варто підписати між регіонами свій національний Пакт солідарності. Може в такий спосіб вдасться припинити шкідливу практику мати щось «на халяву», покінчити з десятиліттями вкоріненою звичкою утриманства одних регіонів за рахунок других з

[72] Тропіна В.Б. Фіскальне регулювання соціального розвитку суспільства. К.: НДФІ, 2008. – С. 180–181.

відповідним негативним ефектом формуванням «культури залежності».

Так, Н.Ю. Велентейчик визначила рейтинг областей України за рівнем фінансової стійкості їхніх бюджетів. Виявилося, що до російської агресії в 2014 р. 18 (!) регіонів (75%) з 24 обслідуваних знаходилися в нестійкому і навіть кризовому фінансовому стані. Власні бюджетні доходи останніх покривали лише 24–42% їхніх видатків [73]. Виходить, що три четвертих території України були збиткові для державного бюджету. Маючи статус депресивно-дотаційних, вони залежать від фінансової допомоги з державного бюджету, чистий доход якому надходив усього від шести регіонів.

Декілька років згодом О.І. Дем'янчук знову констатує, що в Україні «диспропорції розвитку адміністративно-територіальних одиниць спостерігаються вже третє десятиліття незалежності»[74]. Вона розраховує на вирівнювання з часом диспропорцій на основі фінансових потенціалів регіонів, хоч і визнає низький рівень забезпечення фінансовим потенціалом в декількох областях[75].

В Європі, куди Україна йде заданим курсом, регіони дуже ревниво відносяться до фінансових трансфертів за свій кошт іншим регіонам. Тут одна з центральних державних колізій знаходиться у взаєминах: «центр –

[73] Велентейчик Н.Ю. Механізм регулювання міжбюджетних відносин в забезпеченні фінансової стійкості місцевих бюджетів в Україні. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. – Ірпінь, 2016. С. 10.

[74] Дем'янчук О.І. Формування та реалізація фінансового потенціалу збалансованого розвитку адміністративно-територіальних одиниць Украйни: монографія. Острог: Національний університет «Острозька академія», 2019. С. 143.

[75] Дем'янчук О.І. Формування та реалізація фінансового потенціалу збалансованого розвитку. С. 189, 195.

регіони», «донори – реципієнти». Надумана чи дійсна несправедливість міжрегіональних перерозподільних процесів – явний каталізатор сепаратизму, про що ми вже писали[76]. В ідеалі фінансові ресурси конкретної адміністративно-територіальної одиниці підпорядковані примату використання на місці. Їх перерозподіл на користь другим – результат політичної волі і/або благодійного спонсорства при обов'язковій участі облагодіяних в забезпеченні, хоч би частковому, власних потреб.

В Німеччині рішенням федерального Конституційного суду заборонено за рахунок трансфертів повне вирівнювання бюджетних доходів і видатків у розрахунку на душу населення за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів від високодохідних, багатих західних земель до менш розвинених і бідних східних. У 2013 р. уряди земель-донорів Баварії, Гессену і Баден-Вюртембергу навіть подавали в суд (!) на депресивно-дотаційні східні землі[77], в тому числі, на м. Берлін, що має статус федеральної землі. У Німеччині визнають, що нерівність між західними та східними землями і відповідно вимушено високий обсяг трансферів серйозно шкодять міжтериторіальній солідарності як основі стабільності всієї федеральної системи.

Франція має давній досвід солідарного оподаткування. Ще в кінці XIX ст. на користь бідних уряд установив податок у формі солідарної надбавки до ціни білетів для відвідувачів театрів, музеїв, виставок та інших видовищ.

В сучасній Франції запроваджено *податок солідарності на авіаційні білети (taxe de solidarité sur les*

[76] Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Податкова держава: монографія. К.: Алерта, 2016. С. 196–199.

[77] Управление на местном уровне в индустриально развитых странах: Издательство «Весь Мир», 2010. С. 191.

billets d'avion) з воістину гуманітарним цільовим міжнародним призначенням для фінансування боротьби з масовими захворюваннями по всьому світу. Ставки податку диференційовані за ознаками пункту призначення і класу комфорту пасажирів. Оподатковуються всі пасажири за винятком дітей віком менше двох (!) років.

Податок на авіа білети відноситься до групи так званих авіаційних податків (aeronautical taxes). Крім Франції, податок солідарності на авіа білети існує в 28 країнах світу.

Таблиця 2.2

Податок на авіа білети

Кінцеве призначення	**Економ-клас**	**Бізнес-клас**
Франція, Євросоюз	1,13 євро	11,27 євро
По всьому світі	4,51 євро	45,07 євро

До сучасної податкової системи Франції входить так званий *податок солідарності на багатство (L'impôt de solidarité sur la fortune, ISF*). З 1 січня 2018 р. податку на багатство за ініціативою президента Емануеля Макрона прийняв форму податку на власність домогосподарств (тобто самого власника, його дружини і дітей), обмежену вартістю нерухомого майна (impôt sur la fortune immobilière). Тобто за ознакою оподатковуваної бази податок залишається податком на багатство, зведений до його речових форм за мінусом готівки, цінних паперів, банківських вкладів.

На 2022 р. установлено такі ставки податків на активи за їх вартістю[78]:

- До 800 тис. євро – 0,00%
- Від 800 тис до 1,3 млн. євро – 0,50%
- Від 1,3 до 2,57 млн. євро – 0,70%
- Від 2,57 до 5 млн. євро – 1,00%
- Від 5 до 10 млн. євро – 1,25%
- Вище 10 млн. євро – 1,50%.

В порівнянні з 2013 р. максимальна ставка виросла в три рази, диференціація зросла з трьох ставок до шести. Тим самим податку надано більш перерозподільний характер за рахунок платників-мільйонерів.

У Франції роль своєрідної форми солідарності з імущими на користь їхньому багатству виконує так званий *податковий щит (bouclier fiscal)*. З 1988 р. податковий щит встановлює максимальну величину податку на багатство і соціальних внесків для багатих платників. «Щит» не допускає, щоб загальна сума декількох, пов'язаних з багатством і над-споживанням податків (податок на прибуток, податок на житло, податок на майно, солідарний податок на багатство, соціальні внески), перевищувала 50% від оподатковуваного податкового доходу попереднього року [79]. В іншому разі платник має право на відшкодування переплати.

Отже, «податковий щит» ставить заслон проти переобтяження багатих платників, які сплачують податки за вищими ставками. Тим самим «щит» можна вважати за соціальну пільгу для тих категорій платників, хто: володіє дорогою власністю, котра не приносить доходу; вартість

[78] L'Impôt sur la fortune immobilière (IFI). URL : https://www.europeaccountants.com/france/tax

[79] Définition du mot Bouclier fiscal. URL: http://surl.li/dalyl

чиїх активів швидко піднімається в результаті росту цін; у кого багатство має немонетарну форму дорогого житла при високих податках на нерухомість (наприклад, збіднілий аристократ, що володіє середньовічним замком).

Платники податку на доходи фізичних осіб по вищій ставці 45% при перевищенні 250 тис. євро доходу в рік сплачують додаткову 3% - ну, при перевищенні 500 тис. – 5% - ну надбавку. Можна вважати, що дана доплата по відношенню до інших категорій платників має солідарний характер.

В Італії з 1 червня 2019 р. введено 4% - ний внесок солідарності за рахунок зниження найвищих («золотих») пенсій, що в 25 разів перевищують величину мінімальної пенсії.

Фінляндія в 2015 р. запровадила 2% - ний податок солідарності на доходи вище 72 тис. євро в рік з метою покриття фінансових затрат, викликаних припливом біженців у країну.

В процесі модифікації системи оподаткування доходів у Греції суттєвих змін зазнає внесок на солідарність. З 1 січня 2020 р. вводиться прогресивна шкала ставок внеску при нульовій ставці для доходу до 30 тис. євро в рік. Потім зростає до 2% (до 40 тис.), 5% (до 65 тис.), 9% (до 220 тис.), 10% (вище 220 тис.)[80]. При таких параметрах податок солідарності поширюється на середній клас, тобто практично торкається більшості нації.

Оригінальна особливість податку солідарності в грецькій версії та, що певний час виключно на професійних політиків (!) поширювалася підвищена ставку податку солідарності. З огляду на фіскальну історію, чи не вперше представники політичного класу хоч тимчасово і хоч би

[80] Greece: various modifications to income tax system. URL: https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/04/flash-alert-2019-084.html

одним податком оподатковуються нарізно і вище від рядових платників. Тим вони воістину солідаризувалися з суспільством, яким управляють. Навряд чи подібний порядок був би прийнятний для політичного істеблішменту в Україні.

З 2020 р. елемент політики солідарного оподаткування запроваджено в Польщі у формі 4%-ної солідарної надбавки на суму доходу, що перевищує 1 млн. злотих. Доходи від цінних паперів (дивіденди і процентні доходи), тобто основний вид доходів багачів, не оподатковуються. За попередніми підрахунками кількість платників складе близько 25 тисяч, сума передбачуваних надходжень сягає 2 млрд. злотих [81].

В канадській франкомовній провінції Квебек солідарна допомога в інтересах сімей з низькими і середніми доходами прийняла форму податкового кредиту (solidarity tax credit) і набула особливого поширення на територіях, населених аборигенами країни – племенами індіанців та ескімосів. Солідарний податковий кредит обставлений масою фіскально-соціологічних умов. Його надання знаходиться в залежності від величини задекларованого доходу, кількості утриманців, віку, характеру занять; претенденти на кредит мають бути резидентом Канади; мати вік 18 років і більше; мати юридичний статус громадянина Канади, біженця та ін.; податковий кредит недоступний для ув'язнених.

У Латвії об'єкт податку солідарності – доход, що перевищує максимальну для даного платника (з числа працюючих за наймом, самозайнятих і роботодавців) суму обов'язкових внесків у систему держаного соціального страхування. Це треба розуміти таким чином, що одні застраховані діляться солідарною допомогою на користь

[81] The new solidarity Tax are coming soon. URL: http://surl.li/dalyo

других. У 2019 р ставка такого солідарного платежу склала 25,5%.

У Чехії в 2018 р. ввели 7% - ний податок солідарності на доходи вище 120 тис. крон у місяць. Місячну зарплату в такій сумі вважають надвеликою.

В Ірландії розгорнулася масова компанія з метою поставити 1% найбагатших перед необхідністю солідарним чином ділитися з більшістю населення більш щедро. Така версія солідарності прийняла форми закликів до запровадження особливого податку на мільйонерів (millionaire's tax), до підвищення оподаткування прибутку корпорацій і надто високих доходів їх менеджерів, позбавлення Ірландії статусу «податкового раю» та ін.

У порядку класового альтруїзму в Німеччині група багатих людей направили до уряду петицію з пропозицією підвищити оподаткування багатих – усіх, хто «став багатим завдяки спадщині, тяжкій праці, успішному підприємництву або інвестуванню». За розрахунками, 5%-ний податок на багатство може забезпечити 100 млрд. євро надходжень. Кошти солідарного походження призначаються для інвестицій в «екологію, освіту та соціальну справедливість»[82], – сказано в петиції.

У США соціальна солідарність прийняла форму *житлового податкового кредиту для малозабезпечених (low-income housing tax credit, LIHTC).* Федеральна програма LIHTC підтримує придбання, будівництво і капітальний ремонт більше 100 тис. житлових приміщень у рік для домогосподарств з низьким рівнем доходу [83]. LIHTC обходиться уряду США в 9 млрд. дол. на рік. Ефективність програми пояснюється поєднанням бюджетного фінансування з ринковими методами її здійснення.

---

[82] Rich Germans demand higher taxes. URL: http://forums.comicbookresources.com/archive/index.php/t-292260.html

[83] The Low-Income Housing Tax Credit. URL: http://surl.li/dalyy

Податки солідарності мають не лише загальнодержавний масштаб. Так, у США шість штатів вже справляють millionaire tax: Каліфорнія, Коннектикут, Мен, Нью-Джерсі, Нью-Йорк, Федеральний округ Колумбія. Наприклад, у Каліфорнії громадяни з 1 млн. доходу і вище оподатковуються за ставкою 13,3% на 4% вищою від максимальної ставки. В штаті Нью-Йорк ставку з урахуванням мільйонної надбавки установлено на рівні 8,82% [84]. Планують впровадити податок на мільйонерів Меріленд, Массачусетс та інші штати на фоні побоювань, що це викличе відтік із штату крупних платників, бізнесменів і роботодавців.

До групи податків солідарності по суті примикає ще один вид податку, котрий логічно віднести до даної категорії податків. Мова про введений (1997 р.) у Великій Британії одноразовий так званий *windfall tax (windfall levy) – податок на непередбачуваний надприбуток* (буквально: принесений вітром), про який ми вже мали нагоду писати [85]. В той час windfall tax оподатковувався надлишок прибутку приватизованих підприємств (excess profit of the privatized utilities). Надприбуток створився в результаті різниці між реальними ринковими цінами приватизованих підприємств і фактичними договірними цінами, за якими вони були придбані.

Соціальною метою windfall tax було цільове фінансування програми «Добробут для трудящих» (Welfare to Work) (забезпечення зайнятості, допомога бездітним подружжям та інвалідам). Таким чином даний податок виконав роль фіскального способу змушення бізнесу,

---

[84] States with millionaire taxes. URL: https://www.fool.com/taxes/2017/06/18/6-states-with-millionaire-taxes.aspx

[85] Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В. Податкові системи зарубіжних держав: Навчальний посібник. К.: Кондор-Видавництво, 2012. С. 73.

збагаченого формально законно, а по суті неправедно, солідарним чином відшкодувати на користь суспільства частину привласненої ним вигоди.

Тепер на фоні росту цін на викопні енергоносії знову звучать призиви відновити податок на надприбутки «принесені вітром» виробникам нафти і газу, отримані по причинах від них незалежних (кон'юнктурний ріст цін і попиту, скорочення поставок та ін.). У 2022 році про ведення цього податку оголосили Британія, Італія та Іспанія для відшкодування зростаючої вартості життя, тобто соціальної підтримки споживачів газу та нафтопродуктів.

Податки солідарності напередодні виходу на міжнародну арену. Так, Єврокомісія вивчає можливість запровадити *загальноєвропейський податок солідарності* для мобілізації коштів на утримання та облаштування маси біженців, що заполонили країни Євросоюзу. Податок намічено справляти в спільний бюджет ЄС. На відміну від вже відомих взірців податку солідарності на доходи, ЄС збирається підвищити на суму солідарної надбавки акциз на пальне або ПДВ. Найперше одержані надходження мають бути направлені Болгарії, Греції, Іспанії, Італії та Польщі, – країнам, через кордони яких біженці масово проникають на територію Євросоюзу.

По справедливості та по солідарності з народом українські плутократи повинні були б також попасти під дію пропонованого *глобального податку на багатство* (global wealth tax). Запровадження такого податку пропонує відомий французький економіст Томас Пікетті, який спеціалізується на питаннях економічної нерівності.

Отже, в світі солідарне оподаткування соціального характеру набуває широкого розвою, поширюючись на різні рівні: «вниз, в сторону і вверх».

Сильний поштовх розвилку податків солідарності дала пандемія COVID-19. Особлива потреба в податках

солідарного типу, а також податків на багатство, складається в тих країнах, населення яких у період коронавірусу зіткнулося з наростанням соціальних дистанцій. Пандемія відкрила новий напрямок глобальної солідарної податкової політики, уряди багатьох країн запровадили податкові пільги приватним особам та корпораціям.

Загалом оподаткування, основане на ідеї соціальної, екологічної та інших форм солідарності, набуває все більшого поширення. В розглянутих вище формах оподаткування безумовно елементи суспільної солідарності та соціальної справедливості нероздільні. Навіть в екзотичній Намібії на фізичних осіб і корпорації з метою боротьби з бідністю введено податок солідарності. Податки солідарності підводять перерозподільні процеси під морально-етичне виправдання. Тому є підстави оцінити подібні податки як перерозподіл у кращому і високому розумінні цього слова. В сукупності індивідуальні податки солідарності створюють, за одним влучним виразом, ефект «штурмової атаки на бідність на фіскальному фронті».

Міждержавна солідарність проголошена основоположною цінністю Європейського союзу. Однак питання про наповнення доходами і розподіл видатків спільного бюджету ЄС стоять далеко непросто. В останні роки з числа 28 країн-членів, у тому числі Великої Британії до її виходу з ЄС (brexit), лише десять були чистими платниками (net contributors), тобто вносили у бюджет ЄС платежі більші, ніж получали з нього. Решта 18 країн – «чисті одержувачі» (beneficiaries), фінансові потреби яких частково покриваються коштом Євросоюзу. Більше всіх вносять у бюджет ЄС Німеччина, Франція та Італія. Первопричиною втрати в 2020 році другого за величиною британського внеску стало невдоволення надмірною його сумою, що і зумовило brexit. Більше всіх живиться з

бюджету ЄС Польща (11,6 млрд. євро в 2018 р.)[86]. Тепер в ЄС залишилось дев'ять країн-донорів (ФРН, Франція, Італія, Нідерланди, Швеція, Австрія, Данія, Фінляндія, Ірландія).

В межах ЄС засадам солідарності відповідають інтеграційні ідеали та заходи в сфері оподаткування:

- міждержавна гармонізація (взаємне узгодження) систем, видів і правил оподаткування, котра особливо необхідна щодо непрямих податків;
- у зв'язку із збільшенням кількості неоднорідних за економічним потенціалом держав-членів ЄС зростає потреба солідарного за характером міждержавного перерозподілу податкових доходів;
- солідарний характер повинен мати європейський податок (eurotax) в спільний бюджет ЄС[87], проект якого все ще знаходиться під питанням;
- вихід Великої Британії з ЄС безумовно має дезінтеграційний, анти-солідарний характер.

(Щоправда, виправдання виходу з ЄС знаходять у тому, що Британія переключає солідарну допомогу на членів Британської співдружності (British Commonwealth) – міждержавне об'єднання 50-ти колишніх англійських колоній, домініонів і залежних територій).

Фінансово-функціональну можливість бути солідарним з іншими (людьми, регіонами, державами) створюють перерозподільні процеси. Проте, зрештою, виникає питання, – з соціально-психологічного погляду хто з більшим задоволенням чи бажанням сприймає перерозподіл: окремі люди і/або населення регіонів, за рахунок яких здійснюється перерозподіл чи люди і регіони,

[86] The countries contributing the most (and least) to the EU budget. URL: https://www.visualcapitalist.com/which-countries-are-the-biggest-boost-or-drag-on-the-eu-budget/

[87] A eurotax to finance the European Union. URL: http://surl.li/dalzk

на користь яких перерозподіляють кошти і ресурси? Кому із них приємніше усвідомлювати результати перерозподілу доходів? В ідеалі і донори, і реципієнти мають бути однаково задоволеними. Але в дійсності не виключена вимушеність і приховане незадоволення сторони, котра дає. Бувають і випадки, коли деякі люди, регіони і навіть держави сприймають фінансово-матеріальну допомогу як закон природи, як почесний обов'язок сторони, яка дає, і тому до неї ніякої вдячності не відчувають.

Як би не солідаризувалися багаті люди і регіони з рештою територій і співгромадян, в останніх поводів для критики і невдоволення завжди залишається достатньо. В кінцевому підсумку ступінь громадянського альтруїзму чи суспільної солідарності залежить від морально-етичного рівня, а також від явних і прихованих намірів усіх учасників солідарного перерозподілу. Парні фактори солідарності та своєкористя в передільних відносинах залишаються нерозривно та однаково важливими. Неминуча суперечливість перерозподільних процесів спричиняє непозбутню колізію інтересів, пояснює неоднозначне ставлення до перерозподілу.

В Україні ще не опанували податків солідарності, а на Заході вже розгортається рух за введення *гарантованого мінімального (або базового, або безумовного) доходу – guaranteed minimum income*. Це різновид системи соціального забезпечення, яка з боку держави, значить коштом податків!, гарантує усім громадянам (домогосподарствам) без винятку стандартній доход у сумі, достатній для достойного існування. Ми вважаємо гарантований доход всеохоплюючою формою соціальної солідарності «без кордонів», яка настільки складна і суперечлива, що потребує окремого розгляду за межами даного дослідження.

Всю сукупність різних форм перерозподільних податків солідарності можна розцінити як платежі мільйонерів на користь мільйонів, підтримані посиланнями на християнський моральний догмат любові до ближнього. На раціональному рівні солідарність підпорядкована благодійному принципу «ділитися треба» в єдності з альтернативним правилом «допоможи собі сам».

2.3. Фіскальний федералізм як інструмент солідарності

В реальній суспільній практиці сформувалися різні типи солідарності: міжособистісна, міжгрупова, міжкласова, міжрегіональна і міждержавна. Якщо податки солідарності – інструментальний механізм міжособистісної або міжгалузевої солідарності, то фіскальний федералізм – знаряддя в найбільшій мірі солідарності міжтериторіальної. В ідеалі суть федералізму – дати можливість усім територіальним утворенням розвиватися автономно при врахуванні загальнодержавних інтересів у нероздільній згоді та єдності з регіональними чи місцевими потребами та самобутніми особливостями, без нав'язування рішень одних другим. Існує навіть етнічний федералізм.

Вже в ранній роботі на тему федералізму на початку XX ст. О.С. Ященко (1877–1934) ставить питання про солідарність як суспільну цінність і моральну основу федералізму[88]. Фіскальний федералізм неодмінна умова держав-федерацій, але в його фіскальній (бюджетній) формі він властивий усім формам державного устрою. Впродовж усієї історії свого розвитку ідеї та практика фіскального федералізму незмінно відображали цінності національної

[88] Ященко А.С. Теория федерализма: Опыт синтетической теории права и государства. Юрьев: Типография К. Маттисена, 1912. X, 841 с.

єдності на основі солідарності, яка одна в змозі знешкодити зваби локального партикуляризму та загрози сепаратизму.

Фіскальний федералізм – система зрівнювальних трансфертів і субсидій (equalization payments), що забезпечує необхідний перерозподіл доходів, а також закріплює повноваження та відповідальність органів державної влади центрального, регіонального і місцевого рівня. Це свого роду фіскальна конституція держави. Західні автори вважають, що вперше поняття «фіскальній федералізм» ввів у вжиток фінансової науки відомий американський економіст Річард Масгрейв у 1959 р. У монументальному трактаті «Теорія державних фінансів» він ототожнює фіскальний федералізм з багаторівневими фінансами (multilevel finance)[89].

Фіскальний федералізм (синонімічні поняття: бюджетний, податково-бюджетний федералізм) однаково стосується федеративних, унітарних і конфедеративних держав за політичним устроєм, відображаючи їх з фіскальної сторони (fiscal theory of political federalism)[90]. Нагадаємо, що в західній інтерпретації термін «фіскальний» торкається не одних податків, а рівною мірою торкається і до державних доходів, і до видатків.

Отже, фіскальний федералізм допускає податкову і видаткову автономію. Наприклад, за державним устроєм Велика Британія унітарна держава, але її історичні регіони Шотландія, Уельс і Північна Ірландія мають власні органи законодавчої та виконавчої влади з правом вводити власні ставки податків. У Шотландії з загальнодержавною податковою шкалою співпадає лише нульова ставка на суму стандартної знижки на ліміт неоподатковуваного

[89] Musgrave R.A. The Theory of Public Finance. A Study in Public Economy. New York etc.: McGraw-Hill Book Company, 1959. P. 179–183.

[90] Musgrave R. Approaches to a fiscal theory of political federalism. URL: www.uber.org/chapters/c2274.pdf

доходу (в 2020/2021 ф. р. – 12570 ф. ст..). Решта параметрів шкали ставок визначає регіональна влада. Схожим чином має свої відмінності оподаткування доходів в інших фіскально автономних регіонах.

Як сказано вище, фіскальний федералізм можна представити як *фіскальну конституцію* – закріплений у законодавстві набір правил і норм, що визначає устрій податкової системи, направляє фіскально-бюджетну політику, виконує роль механізму територіально-солідарного перерозподілу бюджетних коштів. Іншими словами, сукупність явищ, названих «фіскальним федералізмом», стосуються врегулювання податково-бюджетних взаємин між територіями, що знаходяться під різними юрисдикціями[91]. Фіскальний федералізм трактують декілька теоретичних концепцій, при наявності спільних властивостей у кожній із країн федералізм має свою специфіку.

Пріоритет у розробці питань теорії та практики фіскального федералізму належить представникам західної науки. В цій галузі знань особливо відзначилися Чарльз Тібо (1924–1968), Манкур Олсон (1932 –1998), Карл Шоуп (1903–2000), Ричард Масгрейв (1910–2007), Уоллес Оутс (1937– 2015) та ін., а також лауреат Нобелівської премії американський економіст Джеймс Б'юкенен (1919–2013).

Зокрема, К. Шоупу, свого часу президенту Міжнародного інституту державних фінансів, належить вдала за простотою та ясністю дефініція фіскального федералізму: «Це складний комплекс податкових кредитів, податків, фінансових допоміг і грантів, який з'єднує муніципалітети з штатом чи провінцією, а штати і провінції

[91] Buchanan J.M. Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State. The MIT Press: Cambridge (Mass.); Lodon, 2000. – P. 155.

– з вершиною, національним урядом», це свого роду «фіскальна пірамідальна координація»[92].

В солідній колективній монографії «Фіскальний федералізм в теорії та на практиці», яка вийшла під егідою МВФ, те, що українські науковці іменують «міжбюджетними відносинами», західні автори називають більш змістовно ємко – міжурядовими (intergovernmental) відносинами. З такої позиції фіскальний федералізм постає в його багатоаспектній сутності.

Фіскальний федералізм виконує численні функції: «розрахунок доходів і видатків, здійснення між різними рівнями взаємодіючих урядів міжурядових [по-нашому – міжбюджетних] трансфертів, адміністрування податків, бюджетування та фінансовий менеджмент в умовах багаторівневих урядів [бюджетів], контроль над запозиченнями субнаціональних урядів»[93]. Зокрема, фіскальний федералізм передбачає акцент на вплив і наслідки міжурядових фіскальних операцій для макроекономічного управління.

Нагадаємо, що під бюджетуванням (budgeting) розуміється процес розподілу коштів при складанні бюджетів та передбачається контроль за їх виконанням. Це підготовка бюджетів усіх рівнів від державного до місцевих. Як вид багатогранної організаційно-управлінської діяльності бюджетування простягається від домогосподарств до державних органів і бізнес-структур.

Фінансовий менеджмент означає розпорядження фінансовими ресурсами, постановку цілей, аналіз операцій, вирішує задачі цифровізації розрахунків та багато іншого.

---

[92] Shoup C. S. Public Finance. London: Weidenfeld & Nicolson, 1969. P. 615.

[93] Fiscal Federalism in Theory and Practice. Washington: Intentional Monetary Fund, 1997. P. 3.

І бюджетування, і фінансовий менеджмент потребують координації дій, однаково мають значення в управлінні фінансовими ресурсами, нерідко потребують нелегких рішень і компромісів.

В залежності від природно-кліматичних та соціально-економічних умов країни об'єктивно поділяються на окремі території за ознакою величини ресурсно-економічного і демографічного потенціалу. За таких обставин фіскальний федералізм об'єктивно покликаний виконати роль раціонального перерозподільного механізму, щоб по можливості вирівнювати економічні потенціали та урівноважити матеріальні умови існування населення, привести їх у відповідність з загальнодержавними стандартами.

Система фіскально федералізму допомагає вияснити, які державні функції більш ефективно вирішувати в централізованому порядку, а які доцільно перемістити на децентралізований рівень. Загалом діє закономірність, – чим більша відстань між центром надання суспільних благ і платниками податків, тим легше останнім ухилятися від оплати благ. Це спостереження свідчить на користь децентралізації, оскільки в невеликих поселеннях, де всі на виду в усіх, складніше ухилятися від податків і там не буває незатребуваних благ місцевого характеру.

З цього приводу про громаду як осередок солідарності проникливо писав знаменитий французький соціолог Алексіс де Токвіль (1805–1859): «Громада – те єдине об'єднання, яке так добре відповідає самій природі людини, бо всюди, де б не збиралися разом люди, громада виникає як би сама собою ... Є королівства і республіки, що

створюються людиною; громада ж, здається, виходить з рук Божих» [94].

Здійснювана в Україні реформа місцевого самоврядування та територіальної організації влади, закон України «Про співробітництво територіальних громад», інші урядові акти придають потужний імпульс дослідженням на тему фіскального федералізму.

В сучасній Україні знавці бюджетної справи дуже близько підійшли до розуміння переваг і задач фіскального федералізму, знаходяться за крок від нього. Однак багатьом вітчизняним економістам, досі здебільше зосереджених на архаїчних «міжбюджетних відносинах», слід переорієнтуватися на суспільну сторону справи. Адже власне мають значення відносини не «між бюджетами», а між органами влади (intergovernmental) окремих громад. Саме з цього погляду розкривається вся повнота призначення фіскального федералізму як системи солідаризації міжрегіональних і між територіальних відносин без загроз фаворитизму, властивих регулюванню міжбюджетних відносин бюрократичними засобами.

На відміну від старорежимного і старомодного бюджетного регулювання фіскальна децентралізація як необхідний елемент фіскального федералізму має незрівнянно ширший смисл, виходить на суспільно-політичний рівень. Перерозподільні потоки коштів, перетікаючи через бюджетні канали, виконують роль могутнього фактора, що консолідує регіони з різними фінансово-економічними потенціалами в єдиний державний організм. Перенесена в Україну фіскальна децентралізація західного типу, на наше переконання, буде

[94] Токвиль А. Демократия в Америке. URL: http://www.civisbook.ru/files/File/Tokville_Democracy_1.pdf – С. 108.

сприяти консолідації суспільства на основі національної солідарності людей і регіонів.

В Україні завершується формування повноцінної податкової (tax state, taxing state), ширше кажучи *фіскальної держави (fiscal state), що дуальним чином підтримує своє існування коштом оподатковування та боргових операцій*. Податково-позикова (фіскальна) держава забезпечує взаємодіючу єдність платників податків і кредиторів держави. Спільно фінансуючи державу, вони зв'язані узами взаємної залежності та солідарності. Оподаткування об'єднує людей на основі поширення на всіх громадянського обов'язку й особистої відповідальності перед фіском; позикові операції здійснюються на основі меркантильної заінтересованості кредиторів при умові їхньої довіри до держави.

За нашим сподіванням, майбутнє за фіскальним федералізмом. Перенесений в Україну фіскальний федералізм західного типу, на наш погляд, в змозі згуртувати націю при неодмінній умові визнання регіонами-реципієнтами, що трансферти з боку регіонів-донорів надходять на умовах національної солідарності й відповідно реагувати на це. На біду, в Україні не всі політичні сили розуміють чи визнають сам факт існування між територіального спонсорства і цінують міжрегіональне благодійництво.

Наряду з фіскальним федералізмом росте інтерес до ідей *мінархізму (*англ. *minarchism)* – обмеження ролі держави забезпеченням необхідних соціальних прав, захистом приватної власності, правопорядку та безпеки громадян при мінімізації її економічних функцій, що має супроводжуватися масовою приватизацією. Науковий і практичний інтерес до цієї сфери суспільних відносин підсилює сучасна тенденція, в тому числі і в Україні, до

скорочення обсягу державного сектора та економії бюджетних коштів.

У цьому руслі в західних державах переглядають соціально-патерналістську практику. Люди мають звести до мінімуму перекладання на державу, значить – на платників податків, відповідальності за себе і свою сім'ю. Тим, хто неспроможний справитися з життєвими проблемами самостійно, найперше солідарним чином повинні допомагати родичі, сусіди, колектив по місцю роботи, благодійні організації, громада, а державі слід втручатися в останню чергу. Соціальна поведінка на засадах самодопомоги і взаємодопомоги, скорочуючи фінансові зобов'язання держави, відповідає *принципу суспільної солідарності та соціальної субсидіарності.*

Залишається нагадати, що головна цінність фіскальної солідарності – праведний перерозподіл доходів і благ чи компенсація фінансової нерівності між людьми, державами і територіями – настільки проста для розуміння, наскільки вона проблемна при реалізації.

2.4. Війна, COVID-19 і світова податкова реформа

Після початку російської агресії солідарна допомога Україні надходить з багатьох країн світу, найбільше з США та Євросоюзу. Ця солідарність не обмежена лише фінансовою формою, її масштаби та значення свого часу знайдуть належну оцінку. Європейські експерти вважають, що в зв'язку з війною необхідно внести зміни в деякі правила ЄС. Російсько-українська війна та зумовлені нею санкції створюють для держав Євросоюзу певні проблеми, що потребують корекції фіскальної політики.

Дослідники з Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) ставлять питання про співвідношення податкових і боргових джерел

фінансування наслідків війни, тобто викликаного війною росту державних видатків та цін на енергоресурси.

Так, в Європі війна призвела до суттєвих впливів на зміст фіскальної політики окремих держав та Єврокомісії в силу: збільшення витрат на оборону та забезпечення мільйонів біженців; додаткових інвестицій в енергетику; підтримки корпорацій і домогосподарств, найбільш постраждалих від війни та росту цін на енергоносії.

В результаті воєнних дій в Україні по всій Європі потребуються заходи громадянської солідарної підтримки в інтересах наступних категорій фізичних та юридичних осіб[95]:

- зниження податків на споживачів енергетичних ресурсів;
- прямі гранти в фіксованій сумі найбільш враженим фізичним особам та компаніям на відшкодування наслідків інфляції та втрат, викликаних війною;
- регулювання цін на енергоносії та електроенергію;
- ліквідація негативних наслідків субсидій, які заохочують споживання енергії, і тим сприяють виробникам і постачальникам енергоносіїв;
- запровадження цільового податку «на війну» недоцільно, більш сприятливе фінансування через державні боргові запозичення.

Значним поприщем застосування ідеалів і засобів солідарності стала також пандемія коронавірусу. Повсюдно у світі, а особливо масштабно в країнах Заходу, уряди у відповідь на пандемію прийняли програми організаційно-адміністративних та фіскальних заходів суспільно-солідарного характеру. Їхній загальний зміст – полегшення становища різних верств населення і категорій платників

[95] War in Ukraine: How to finance higher fiscal spending? though taxes or public debt? URL: http://surl.li/dalzu

податків у зв'язку з втратою роботи, бізнесу та доходів внаслідок пандемії.

Зокрема, вражає розмах бюджетно-податкової діяльності федерального уряду США по податковому субсидуванню (tax subsidy) домогосподарств і бізнесу. Згідно американського податкового кодексу tax subsidy, – надання з бюджету фізичним або юридичним особам допомог у формі податкових пільг, наприклад, у вигляді зменшення оподатковуваного прибутку на суму певних цільових витрат. Передбачено допомоги ветеранам, студентам, військовослужбовцям, мешканцям резервацій індіанських племен та ін..

З фіскально-адміністративного погляду, подібний підхід – mix технологій оподаткування та субсидування, оскільки податок є величина, обернена субсидії, і навпаки. Податкова субсидія дозволяє надавати платникам податків допомогу, що приймає форму компенсації затрат чи збитків, понесених платником у результаті пандемії, за рахунок оподаткованого доходу. По суті бюджетна субсидія – функціональний аналог податкової пільги, їхня регулятивна роль ідентична.

Сама грандіозна програма податкового субсидування різних категорій населення прийнята в США адміністрацією президента Джо Байдена. Пакет допомоги (COVID-19 Relief Package) передбачає виділення 1,9 трлн. дол. (19 тис. млрд.!) для стимулювання національної економіки та підтримки громадян в умовах пандемії. 400 млрд. будуть витрачені на боротьбу з пандемією, 500 млрд. – на економічні програми розвитку.

Більше одного трильйона виділено на безпосередню монетизовану підтримку населення. Прямі одноразові виплати в сумі 1,4 тис. отримають всі американці, які заробляють менше 75 тис. дол. у рік або 150 тис. на подружню пару. Це більшість населення країни. Сім'ї з

неповнолітніми додатково отримають податкові пільги розміром від 3 до 3,6 тис. дол. на дитину. План передбачає також підтримку малого і середнього бізнесу.

В США та в інших країнах подібного роду заходи не можна оцінити інакше як державну бюджетно-податкову політику суспільної солідарності в екстраординарних умовах пандемії коронавірусу.

В Євросоюзі після спалаху пандемії прийняли Правила тимчасової підтримки економіки і населення [96]. Поправка передбачає низку цілеспрямованих дій по запобіганню ризиків і подоланню загроз. Згідно Правил державної допомоги ЄС (EU state aid rules) дозволено використовувати численні монетарні форми: гранти, бонуси, субсидії, аванси, пільгові позики, податкові пільги, відстрочки, кредити та ін..

До найбільш вагомих належать соціальні та міжнародні заходи солідарного характеру:

- Заохочення міждержавного співробітництва та бюджетна підтримка наукових досліджень і розробок (R&D), націлених на пандемію.
- Відстрочка сплати податків і призупинення внесків до фондів соціального страхування з метою підтримки ліквідності в тих галузях і регіонах, які зазнали найбільших втрат від пандемії.
- Цільові субсидії на заробітну плату працівників госпорганів, які найбільше постраждали під час пандемії (головним чином у галузях транспорту, туризму, готельного та ресторанного бізнесу).

В деяких західноєвропейських країнах давно діють суворі заходи щодо дотримання фіскальної дисципліни.

[96] Amendment to the Temporary Framework (2020). URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_20_570

Наприклад, у Великій Британії роль контрольного органу над державним бюджетом виконує так званий фіскальний сторож (UK fiscal watchdog). В період пандемії додатково запроваджено Coronavirus tax watch. Він гарантує допомогу лише тим компаніям, які належним чином платять податки і закриває доступ до державної підтримки тим, що вивозять прибутки в податкові сховища або причетні до ухилення від сплати податків іншими способами [97].

Викликаний пандемією повсюдний ріст державних витрат спричинив глобальну потребу в додаткових податкових надходженнях. Фіскальна задача оплатити наслідки пандемії покладається головним чином на два додаткові, запроектовані зверх вже існуючих, солідарних за характером джерела в їх соціальному призначенні та міжнародному масштабі:

- Податок на доходи та майно багатих;
- Глобально реформований податок на прибуток корпорацій.

Еліти Заходу прийшли висновку, що в час випробувань людства коронавірусом великий бізнес і найбагатший 1% - ний клас населення, дуже багаті люди загалом на фоні посилення майнової нерівності в порядку соціальної солідарності повинні платити свою, по справедливості збільшену частку податків. Так, у Конгрес США внесено законопроект про *додатковий податок на мільйонерів (U.S. Millionaires Surtax)*.

На Заході розгортається рух «патріотичних» мільярдерів, які оприлюднили свій маніфест до всіх «колег по багатству» з закликом добитися запровадження на зверхбагатих високих податків і покласти край ухиленню від податків з їх боку. «Підвищення податків на великих людей

[97] Tax watch (2020). URL: https://www.taxwatchuk.org/government_support_during_coronavirus/

з Уолл-Стріт стане неминучим. Немає нам куди дітись. Більш високі податки на багатство призначені нам долею. Зрештою, має прийти кінець переобтяжуванню державним боргом наших дітей»[98], – рішуче заявив один із представників американської бізнес-еліти.

Американський мільярдер Уоррен Баффет відверто визнав, що ефективна ставка податку на його власний доход нижча, ніж у його секретаря. Нагадаємо, що ефективна ставка податку (effective tax rate) – це реальна ставка податку, розрахована як відношення фактично сплаченої суми податків до величини бази оподаткування: оподатковуваного доходу або вартості майна. Він запропонував запровадити назване його іменем *правило Баффета (Buffet Rule)*: домогосподарства, які отримують понад 1 млн. дол. доходу щорічно, повинні платити податки, вищі в порівнянні з сім'ями середнього достатку. Це правило має посилити прогресивність шкали оподаткування доходів та ввійти в податковий кодекс США.

Вимушене обставинами звертання вищого бізнес-класу до податкової справедливості та солідарності з суспільством пояснює той факт, що багатство корпорацій і мільярдерів зосереджується здебільше не в доходах, а в зростаючій вартості (капіталізації) їхніх активів, тобто в акціях та іншій власності. Цей приріст реального багатства не визначається законодавством США як оподатковуваний ресурс, допоки активи не будуть виставлені на продаж. У результаті виникає можливість легального ухилення від сплати податків. Ефективна податкова ставка на багатство в активах у рази менша офіційно установленої на прибуток (21% в 2021 р.). Ось чому в Конгрес внесено законопроект про податок на приріст капіталу (capital gains tax).

[98] Tax virus briefing: prospects for a new aid Package. URL: http://surl.li/damad

Світова податкова реформа (Global Tax Plan) розпочалася в травні 2021 р., коли клуб світових держав («Велика сімка», G7) запропонував установити єдину в глобальному масштабі ставку податку на прибуток корпорацій на рівні 15% при оподатковуванні транснаціональних технологічних компаній-гігантів у країнах по місцю бізнесу. Раніше Facebook, Google, Amazon та інші технологічні гіганти платили податки не за місцем операцій, а за місцем їх юридичної реєстрації. Наприклад, Google заробляє в Китаї, а податок на прибуток платить на Бермудах.

У Великій Британії, де діють і фактично отримують прибуток названі корпорації, ставка податку 19%, а в Ірландії, де фірми зареєструвалися і платять податки, ставка 12,5%[99]. Дана проблема давно викликала міждержавні суперечності й турбувала фіскальні відомства, і тільки пандемія коронавірусу прискорила прийняття рішень. Асоціальне явище заробляти на одних ринках, а податок на прибуток платити в других країнах з ліберальним податковим режимом, відоме як агресивне податкове планування.

В порядку реакції на спричинену пандемією фіскальну кризу в стадії обговорення знаходиться проект загальноєвропейського прогресивного податку на багатство[100].

Крім податків на прибутки і багатства, активізувалося запровадження непрямого податку типу податку з продаж на крупних виробників цифрових продуктів і послуг (digital sales tax). «Податок на Google»

[99] Corporate Tax Rates 2021. URL: http://surl.li/damai

[100] Landais C., Saez E., Zucman G. A progressive European wealth tax to fund the European COVID response. URL: http://surl.li/damaj

ввели вже близько сорока країн, у тому числі запровадила ПДВ і Україна.

У підсумку. По ініціативі західних держав два види оподаткування – на багатство і на прибуток – зійшлися воєдино, щоб наповнити спустошені пандемією бюджети. В результаті Global tax plan відкриває можливості:

По-перше, згадані вище податкові реформи і перетворення мають солідарний характер уже тому, що їх можна здійснити тільки спільними зусиллями при міжнародній координації та регламентації діяльності фіскальних відомств багатьох країн.

По-друге, наноситься удар по офшорах, зниження можливостей по-крупному ухилятися від сплати податків підвищує податкову справедливість.

По-третє, глобальна уніфікація оподаткування стає необхідністю при трансформації оподаткування до цифрової ери бізнесу.

Егоїстичний захист національного інтересу своїх країн – аксіома. Разом із тим в екстраординарних обставинах пандемії національним інтересом стали також солідарні дії, в тому числі і в такій суспільно вразливій сфері як оподаткування багатства і багатих.

* * *

Податки і допомоги фіскально-солідарного характеру втілюють у собі розширене розуміння функціональної ролі сучасного оподаткування, державних фінансів загалом, поняття фіскальної солідарності між платниками стає сутнісною моральною квінтесенцією податків. Здобуваючи високе реноме солідарного феномена, піднімаючись в умоглядному сприйманні на вищий іміджевий рівень, оподаткування менше піддається обивательському лихослів'ю чи поверхневій

публіцистичній критиці. Податки з ознакою солідарності певно мають викликати в свідомості платника менший внутрішній конфлікт між сумлінням законослухняного громадянина та філістерським почуттям нанесеного податком збитку приватному інтересу.

Роль міждержавної фіскальної солідарності зросла в період пандемії COVID-19, але залишається далеко не безпроблемною задачею, зокрема щодо України. Так, в Євросоюзі міжнародний перерозподіл фінансової допомоги на користь населенню найбільш постраждалих від коронавірусу країн критично залежить від підтримки громадян провідних держав ЄС, рівень свідомості яких, тобто охочої готовності до перерозподілу, як виявилося, має лише обмежене значення [101].

У країнах Заходу під впливом вимог громадянського суспільства та нужд третього економічного сектора ідеї й практики солідарності в перші десятиліття XXI ст. розгортаються в масові рухи по створенню *економіки солідарності – такої соціально-економічної системи, що ставить на чільне місце справедливе та стійке задоволення потреб людей, вигод громад і народів, відсуває на другий план забезпечення прибутків чи інтересів бізнесу.* В других, більш виразних термінах економіку солідарності іменують кооперативною або дарчою (рос. - дарственною) економікою (*cooperative or gift economy*).

Економіка солідарності опирається на принципи взаємодопомоги та співпраці, самоорганізації, демократії, гуманізму. Керуючись правами та потребами громадян, економіка солідарності передбачає їхню широку участь у процесах приймання рішень.

---

[101] Fiscal solidarity: The conditional role of political knowledge. URL://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1465116520967752?journalCode=eupa

Корінна субстанціональна ознака фіскальної солідарності та економіки солідарності – їхній перерозподільний характер, що породжує неминучу суперечність між сприйманням солідарності стороною, котра дає, і стороною, що одержує. Подолання, згладжування даної суперечності варте того, щоб у сучасних умовах фіскальна солідарність в Україні набула сили і статусу категоричного імперативу на рівні міждержавних, міжрегіональних, державно-особистісних і міжособистісних фінансових взаємодій.

РОЗДІЛ ІІІ
СПРАВЕДЛИВІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ

Справедливість – Полярна зірка для орієнтації
суспільств, вісь, навколо якої обертається
весь політичний світ… Ніщо не відбувається
в середовищі людей інакше як на підставі права;
нічого не буває без звернення до справедливості [102].

П'єр-Жозеф Прудон

Фіскальну справедливість поставлено в центр
політичного порядку денного. Податкові питання
не слід залишати тим, хто прагне уникати податків.
Зміни настануть, коли все більше і більше громадян
світу візьмуть на себе відповідальність за ці справи [103].

Томас Пікетті, французький економіст

Я не буду підвищувати податки людям,
які заробляють менше 400 000 доларів. Але прийшов час
для корпоративної Америки і найбагатших 1%
американців
почати платити свою справедливу частку [104].

Джо Байден, Президент США, 2021 р.

В світлі умоглядних уявлень справедливість податків у сприйманні суб'єктивного почуття – ідея чи мрія про абсолют добра і правди в оподаткуванні, що виходить за межі строгого наукового аналізу. Ближче до істини можна говорити лише про реальну – більшу або меншу –

---

[102] Прудон П.-Ж. Что такое собственность? Или исследование о принципе власти и права. СПб.: Издание Е. и И. Леонтьевых, 1907. С. 25.

[103] Tax justice network. URL: https://www.taxjustice.net/tax-testimonial/

[104] Key lines from Biden's joint address t Congress. URL: http://surl.li/damar

відносну її міру, в дійсності справедливість можлива лише в деякому наближенні до неї. В своєму вищому ідеалі справедливість незбагненна, недосяжна, незбутня, несповідима, для різних людей неоднозначна, не взаємна.

Значення пошуків реально можливого справедливого оподаткування переконливо відображає високий статус тих національних і міжнародних організацій, які здійснюють аналіз і спроби вирішення даної проблеми. Деякі з них: Глобальний альянс за справедливі податки (Global Alliance for Tax Justice), Мережа податкової справедливості (Tax Justice Network), Американці за податкову справедливість (Americans for Tax Fairness) і т. п. дають уявлення про масштаби і важливість проблеми податкової справедливості. Тема «податки та справедливість» на порядку денному парламентських дебатів, наукових конференцій, самитів G7 і G20 та ін.

Так, предметом обговорення на зустрічі лідерів G7 у Франції у вересні 2019 р. стала зростаюча соціально-економічна нерівність в сучасному світі. Помітним фактором останньої є оподаткування. Щорічний 75-й конгрес Міжнародного інституту державних фінансів (2019 р., Глазго, Шотландія) було присвячено взаємозв'язку між оподаткуванням і мобільністю населення. Активісти з угруповання «Канадці за податкову справедливість» ведуть компанію, щоб політичні партії включали заходи по забезпеченню податкової справедливості в свої електоральні програми [105].

Не можна не погодитися з винесеними в епіграф словами знаменитого французького економіста. Справді, поняття справедливості має фундаментальне соціальне значення і не лише в оподаткуванні. Всі інші питання

[105] Platform for tax fairness. URL: https://www.taxfairness.ca/en/news/platform-tax-fairness

меркнуть перед проблемою справедливості або зводяться до неї.

3.1. Визначення понять

Справедливість – суб'єктивно-нормативне поняття, що в принципі не може мати непорушно-фіксованої дефініції, котра завжди різна згідно соціально-політичних поглядів автора. Відповідно і поняття податкової справедливості (tax fairness, tax justice) не має раз і назавжди установленого значення, кожен раз поновлюваного в залежності від кон'юнктурно-мінливих соціально-економічних міркувань. Tax fairness має смисл зрівнювального (equitable) і перерозподільного оподаткування щодо різних за величиною доходів оподатковуваних категорій платників. Основні інструменти податкової справедливості в розумінні tax fairness – прогресивні ставки податків, соціальні податкові пільги, податкові кредити.

Для сучасного французького філософа Д. Жуліа (D. Julia) справедливість означає повагу та суворе дотримання всіх прав особистості. Він розрізняє *комутативну* (за правилом: усім порівну) і *дистрибутивну справедливість* (за: правилом: кожному за його заслугами). За Жуліа, істинна справедливість передбачає повагу до прав та розуміння потреб людей анонімно від їхнього суспільного статусу та індивідуальних рис [106].

У французькій та англійській мовах поняття справедливості у версії justice має смисл справедливості як правосуддя, юстиції (justice). В традиції європейської науки за почином відомого французького економіста і державного

[106] Жюлиа Д. Философский словарь. М.: Международные отношения, 2000. С. 425.

діяча Енн Тюрго (1727–1781) справедливе оподаткування прийнято ототожнювати з правосуддям і законністю – з поняттями, котрі безумовно позитивно характеризують морально-етичний характер податків відносно платників.

Смисл справедливості розкриває також її антонім «несправедливість». Адже оподаткування стає несправедливим за умови, якщо порушується пропорційна домірність між тягарем податків і зворотною винагородою платникам у формі благ добробуту, правопорядку та комфорту існування, забезпечуваних з боку держави. Несправедливо, коли держава повертає платникам менше вигод, ніж сама від них отримує коштом податків на них.

Несправедливість в оподаткуванні породжують також диспропорції тягаря податків для різних соціальних категорій платників. Буває, що несправедливість подібного роду визнають навіть представники такої несправедливості. Так, американський мільярдер Уоррен Баффет – один з найбагатших людей у світі – визнав, що він сплачує найнижчу ставку податку серед своїх офісних працівників, включаючи його портьє.

Ще більш переконливо визначати податкову справедливість кількісно за показниками платоспроможності окремих платників податків. Платоспроможність трансформується в податкоспроможність у випадку, коли громадянин володіє матеріальним потенціалом (доходом, багатством) більшим, ніж необхідно для задоволення його нагальних щоденних потреб. У такому разі зібрані податки з лишку доходів і багатств у демократично-правових державах використовуються для забезпечення суми життєвих благ і можливостей членів усього суспільства. Під таким кутом зору податки не обтяжують платників без розбору, а перерозподіляють доходи і багатства від одних до других в інтересах добробуту та умиротворення суспільства.

Будучи фондом для виконання базових державних функцій, надання суспільних благ і забезпечення потреб, податки постають у ролі фінансового надбання суспільства, всієї маси платників. Зосереджені в бюджеті, податки трансформуються в форму державної власності, перетворюються в необхідний фінансовий засіб задоволення національних інтересів.

Фінансове середовище для забезпечення соціальної справедливості засобами перерозподільного оподаткування створює податкова держава. Біда такої держави – перерозподільна справедливість у сучасних державах загального благоденства (welfare state) часто дає можливість непродуктивним верствам суспільства існувати за рахунок продуктивних. З такого приводу інколи під питання ставиться справедливість дії соціальних законів.

Крім чисто об'єктивного виміру в кількісних показниках, справедливість оподаткування допускає суб'єктивну інтерпретацію в емоціях і відчуттях. З нормативного морально-етичного погляду справедливість показує бажане (або небажане) уявлення про дійсність. На відміну, позитивний реалістичний погляд відображає фактичний стан дійсності. Якщо прийняти досягнення справедливості за ідеальну мету, то задача полягає в наближенні фактичного стану до уявно-бажаного.

3.2. Інтерпретації сутності справедливості

Проникливі міркування щодо природи справедливості належать британському соціологу Герберту Спенсеру (1820–1903). Уже в його часи навколо ідеї та сутності справедливості існував «хаос думок» навіть серед корифеїв науки. Спенсер, розглядав суспільство з позицій так званої органічної теорії по аналогії з біологічним організмом, виводив сутність соціальної справедливості з

принципів морального почуття та біологічних потреб. Спенсер відмічає залежність справедливості від характеру людської діяльності та результатів поведінки за праведними оцінками зі сторони суспільства. У разі негативу: «йому нема кого звинувачувати, крім самого себе» або, навпаки, в разі позитиву: «він заслуговує своєї нагороди». Слідом за Платоном джерелом справедливості Спенсер вважав закон.

У роботі «Людина в зіставленні з державою» (The Man versus the State) Спенсер писав, що з ростом державних потреб і функцій податки спричиняють «все більші примусові обмеження свободи громадянина» [107]. При цьому кожен акт оподаткування в прихованій формі ніби говорить: «Досі ви мали право витрачати заробіток на свій розсуд, способом, який вас радував. Надалі ви звільняєтесь від деяких витрат, але держава витратить одержані від вас податки на забезпечення загальної користі»[108].

Отже, за Спенсером кожен новий податок чи ріст існуючого позбавляє громадянин деякої частини приватного достатку та індивідуальної свободи, заміщаючи, відшкодовуючи і те, і друге надаванням коштом податків суспільних благ і колективних вигод громадянам, які «заслуговують своєї нагороди». Так за Спенсером треба розуміти дію механізму справедливості в оподаткуванні.

За ознакою давності у вітчизняній фінансовій літературі заслуга з'ясування природи справедливості в оподаткуванні належить сучаснику Спенсера українському економісту М.М. Алексеєнку (1847–1917). За його твердженням, прагнення до справедливості в природі людей. Але справедливість завжди залишається відносною

[107] Spencer H. The Man versus the State. With six Essays on Government, Society and Freedom. Indianapolis: Liberty *Classics*, 1981. P. 23.
[108] Spencer H. The Man versus the State. With six Essays on Government, Society and Freedom. Indianapolis: Liberty *Classics*, 1981. P. 24.

в суспільстві, неминуче поділеному на соціальні верстви з різним рівнем багатства і матеріального добробуту. Тим більше справедливість оподаткування не допускає поділу на оподатковувані та неоподатковувані суспільні стани. Свого часу велика історична заслуга буржуазно-демократичного ладу – запровадження загальності оподаткування, рівності всіх перед законом. М.М. Алексеєнко підтримував загальну податкову повинність за принципом диференціації податків за величиною доходу чи достатку платників[109]. Крім рівномірності, справедливість оподаткування повинна передбачає неоподатковуваний мінімум і прогресію податкових ставок. Вочевидь, що у питаннях справедливості оподаткування М.М. Алексеєнко тримався передових для свого часу поглядів, злободенних і сьогодні.

(З приводу рівномірного оподаткування інший старинний економіст образно сказав: «На того, хто може нести один пуд, не накладати два»).

У солідному дослідженні українського соціолога В.В. Левкулича, виконаного в численних поняттях і термінах філософського зауму, справедливість визначається як симетрія дійсного і належного, що не суперечить «світоглядним уявлення про належне», є морально взірцевим й еталонним. Автор резюмує, що «універсального інваріанта (В.А.: константа, щось постійне) справедливості взагалі не існує: коректно вести мову лише про частковий інваріант справедливості»[110]. Отже, – остаточного, вичерпного на всі випадки розуміння

[109] Алексеенко М.М. Подоходный налог и условия его применения. Речь, произнесенная в торжественном собрании Императорского Харьковского Университета 17 января 1885 года. Харьков: Типография М.Ф. Зильберберга, 1855. 35 с.

[110] Левкулич В.В. Справедливість як соціокультурний феномен : монографія. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2018. С. 438, 442.

справедливості бути не може. Справедливість конкретна в певному історичному часі та соціальному середовищі.

Серед сучасних західних вчених потужну теоретичну підтримку ідея справедливості знайшла в роботах Джона Роулза і Амартьї Сена.

Фундаментальна робота американського соціолога Джона Роулза (1921–2002) «Теорія справедливості» (перше видання 1971 р.), вихід якої став подією, проливає світло на розуміння дистрибутивної (перерозподільної) справедливості. Вже чотири десятиліття ця книга займає високе місце в індексі наукового цитування, періодично перевидається. Дослідження Роулза оцінюють як найбільш важливий інтелектуальний вклад у моральну філософію з часів Другої світової війни, рекомендують прочитати державним урядовцям наряду з науковцями і студентами.

За Роулзом, держава – всеохоплююча соціально активна сила, котра запобігає дії або дозволяє дію принципів справедливості. Він визначає *справедливість як чесність (justice as fairness)*. Згідно його концепції справедливість розподілу (distributive justice) полягає в тому, що «всі соціально найважливіші блага – свобода та можливості, доход і багатство, а також інші основи самоповаги, – мають розподілятися порівну, якщо тільки нерівний розподіл одного або всіх з названих благ не стає вигідним для найменш забезпечених» [111]. Інакше кажучи, за даним правилом вирівнювання економічної і соціальної нерівності слід розуміти таким чином, щоб найбільші вигоди мали люди, які знаходиться в найменш сприятливому становищі.

Для Роулза дистрибутивна справедливість в оподаткуванні протилежна твердженню, що соціально

[111] Rawls J. A Theory of Justice / John Rawls. Cambridge (Mass.): Harvard University Press, 1971. P. 303.

справедливою вершиною податкової системи є прогресивно-прибутковий податок. Роулз захищає тезис, що прибутковий податок менш справедливий у порівнянні з непрямими податками, оскільки оподаткування споживання «здійснюється у відповідності з кількістю благ, які платник забирає з національного продукту, а не відповідно до того, скільки він туди вкладає»[112]. Щоправда, Роулз визнає, що податки на споживання, поширюючись на всіх платників без винятку, будуть несправедливими для тієї чи іншої категорії платників. Але раз усі податки певною мірою несправедливі, то податки на споживання принаймні менш несправедливі. Загалом несправедлива податкова система іманентна в середовищі інститутів свободи і демократії, заснованих на приватній власності [113].

Дистрибутивну справедливість Роулз характеризує як справедливість зрівнювальну (egalitarian). Він послідовно розвиває ідею підтримки матеріального стану і соціального статусу народних низів. За Ролузом, найкраща стратегія для влади та заможної більшості повинна полягати в сприянні соціальному захисту менш забезпечених при загальному рості якості життя. Тоді всі стають рівними в тому розумінні, що кожній окремій людині, захищеній усім суспільством, не страшні ніякі нещастя.

Лауреат Нобелівської премії, британський економіст індійського походження Амартья Сен (Amartya Sen) прославився фундаментальними дослідженнями проблем голоду, бідності та економіки добробуту в цілому. В 2009 р. він видав нову працю «Ідея справедливості», рецензенти називають її «бенкетом науки», «монументальною роботою», «грандіозною книгою». Головна ідея, котру привносить Сен у вчення про справедливість – не варто

[112] Rawls J. Op. cit. – P. 278.
[113] Rawls J. Op. cit. – P. 279.

довіряти близькій до утопії теорії ідеально справедливої держави. Корисніша теорія порівняльної справедливості, що вказує на віддалення чи наближення до стану справедливості, реально можливої в сучасному світі. З такої позиції Сен вважає практично безплідними сподівання на створення ідеальних суспільно-державних інститутів, які повинні забезпечити повну справедливість. Сен покладає надії не так на інститути, як на потенційні можливості людей, на їхню здатність активізувати життєву енергію, вибрати правильний спосіб життя. Замість химери ідеально справедливого суспільства Сен пропонує зосередитися на існуючих несправедливостях, з'ясувати, які з них менші чи більші та прагнути виправляти останні.

Не втішний внесок у вчення про справедливість взагалі та в оподаткуванні зокрема внесли представники австрійської школи політичної економії. Так, повне невір'я у можливість справедливості властиве для ультра-ліберала Мюррея Ротбарда (1926–1995): «Ніяка наукова або філософська система не в змозі дати кількісних критеріїв справедливості»[114]. Якщо економічна теорія зуміла зупинити безплідні пошуки справедливої ціни, чому вона продовжує пошук справедливого податку, чому вчені-економісти в роздумах про сутність податків замість осягнення об'єктивних реалій перетворюються в моралістів, – питає себе Ротбард. І робить висновок, що неможливо доказати справедливість існування самого оподаткування, «якщо оподаткування несправедливе, то як не розподіляй тягар податків, ні про яку справедливість говорити не приходиться» [115].

[114] Ротбард М. Власть и рынок: государство и экономика. Челябинск: Социум, 2010. С. 205.
[115] Ротбард М. Власть и рынок: государство и экономика. Челябинск: Социум, 2010. С. 206.

Свого часу для Адама Сміта справедливість оподаткування полягала вже в тому, що громадяни мають платити податки по можливості у відповідності з величиною своїх доходів. У Ротбарда справедливий (рівний) розподіл несправедливих податків не може бути справедливим у принципі. Ідеальним механізмом (пере)розподілу Ротбард і його послідовники вважають ринок. В обмін на сплату податків держава в дійсності нічого конкретного не пропонує, крім самого факту свого існування. Але слід бачити те, як багато важливого, корисного, необхідного приховано за самим фактом функціонування держави, утримуваної коштом податків.

Різні уявлення про справедливість властиві представникам політичних партій. Так, у США деякі праві політики відносять майже половину американців до категорії соціальних паразитів, нездатних матеріально забезпечити самих себе і сплачувати федеральний податок на доходи. Суспільство ділять на дві практично чисельно рівні соціальні групи: «тих, хто виробляє» («makers») і «тих, хто забирає» («takers»).

«Чи здійснима взагалі ідея справедливості оподаткування в суспільстві, де майже відсутня готовність його членів відкрити кишені заради загального блага» [116], – питає себе професор Кельнського університету Йоахим Ланг, представник одного із самих законослухняних і дисциплінованих народів світу. Що вже тоді говорити про речників із тих країн, де правовий нігілізм, казнокрадство, корупція, ухилення від податків зведені ледве не на степінь рис національного характеру, і де ці асоціальні, деморалізуючі явища очолюють деякі представники так званої еліти.

---

[116] Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. С. 99.

Цілковита справедливість, праведність, рівність в оподаткуванні – лише ідеал. У дійсності справедливість податків має не метафізичний, а «рукотворний» і відносний характер, не передбачаючи ані абсолютних критеріїв, ані однакових вигод для всіх претендентів на справедливість без винятку. Реально податкова справедливість опирається на демократичні процедури приймання рішень і результати суспільного вибору. Що в оподаткуванні справедливо, а що – ні, вирішують більшістю голосів представницькі органи. Останні залежить від суспільних настроїв і вимог моменту, лише почасти знаходяться під впливом наукових аргументів.

В реальній суспільній практиці справедливість має «процедурний» характер, тобто здійснюється через суспільно-політичні механізми приймання рішень. Характер і спрямування останніх змінюється в залежності від обставин місця й часу. Скажімо, в одних країнах суспільство, представлене демократичними органами, в певний період справедливою вважають прогресивну шкалу податкових ставок, у той же час у других – пропорційні ставки. В одних національних податкових системах віддають перевагу умовно «справедливим» прямим податкам, у других – непрямим, котрі здавна мають репутацію «несправедливих».

Загальний принцип податкової справедливості полягає в тому, щоб жодна категорія платників не мала відносно (!) більший податковий тягар чи більше пільг, ніж інші. З такої позиції при певних умовах прогресивну систему оподаткування не можна вважати справедливою тому, що вона передбачає перерозподіл доходів, тягаря податків і податкових надходжень від одних на користь других. У такому разі Р. Ноузік ставить закономірні питання: прихильники розподільної справедливості не враховують інтересів сторони, котра дає. Чомусь віддають

перевагу справедливості з позиції сторони, яка отримує вигоди. Не існує задовільного пояснення, чому навіть теорія розподільної справедливості, як правило, орієнтована на одержувача вигод, ігноруючи того, хто ділиться з іншими[117]. Важко знайти відповідь на подібні питання. Однозначного розуміння податкової справедливості, як і будь-якої іншої, не буває.

Ноузік торкається також проблеми «безбілетника» (free rider problem), тобто ухилення від сплати податків, яке робить конкурентну боротьбу несправедливою на користь неплатників. «Тільки простаки (suckers) та лузери (saps) йдуть на жертви в той час, коли другі податків уникають і їм це сходить з рук»[118]. Ноузік оспорює гіпотетичну можливість замінити податки на добровільні платежі свідомих і благонамірених громадян. Єдиний спосіб мінімізувати free rider problem і тим максимізувати податкову справедливість – примусовий порядок (coercion, compulsion) справляння податків.

Віками триває полеміка про порівняльну справедливість прямих і непрямих податків. У ній прийняв участь і видатний італійський економіст Енріко Бароне (1859–1924). За допомогою економіко-математичного методу Бароне аналізував відносне навантаження податку на доход та акцизного податку на споживання, прийшовши висновку, що вигідніше платити більш справедливі прямі податки, ніж непрямі.

Він сформулював теорему, названу його іменем *теоремою Бароне,* згідно якої непрямі податки менш ефективні в порівнянні прямими, оскільки перші спотворюють і споживання, і ціни на товарному ринку,

---

[117] Нозик Р. Анархия, государство и утопия. М.: ИРИСЭН, 2008. – С. 216.

[118] Nozick R. Anarchy, State, and Utopia. New York: Basic Books, Ink., 1974. P. 267.

викликаючи заміщення одних товарів другими. В результаті непрямі податки спричиняють більшу втрату добробуту, ніж прямі. В теоремі Бароне переваги прямих податків над непрямими знайшли строгий математичний доказ. Алгебраїчно теорему Бароне виражає рівняння

$$[(1 + t1)\, p1 / (1 + t2)\, p2] = (p1 / p2)],$$

де t1, t2 – податки, p1, p2 – ціни.

Лише універсальний акцизний податок типу ad valorem за єдиною ставкою усуває заміщення в споживанні і стає еквівалентним прямому податку. ПДВ зблизив позитивні ефекти прямого та непрямого оподаткування і тому завоював увесь світ. Тим теорема Бароне доводить провіденціальне значення теорії по відношенню до практики.

Суспільні блага, попит на які не носить індивідуального характеру, а пропозиція неділима на індивідуальні частки (наприклад, зовнішня і внутрішня безпека), – писав Енріке Бароне, – «такі потреби оплачуються коштом податків» [119]. Податкові ціни на подібного роду блага і послуги з боку держави мають політичне походження, вони формуються через парламентський механізм прийняття рішень.

В підсумку, – так якою має бути система справедливого оподаткування? З різних точок зору постає багатостороння сукупність критеріїв і властивостей податкової справедливості.

[119] Classics in the Theory of Public Finance. London etc.: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. P. 166.

Справедлива податкова система:

- Повинна відображати платоспроможність (податкоспроможність) платника. Імперативи принципу платоспроможності містяться в конституціях Німеччини, Італії, Іспанії;
- Забезпечує мобілізацію достатніх для існування та діяльності держави податкових надходжень;
- Не справляє надто дестимулюючого впливу на економічну діяльність;
- В умовах інтеграції важлива міждержавна стиковка податкових систем, радикальні відмінності між ними виключаються;
- Розрахована на захист інтересів незаможних та нужденних верств населення;
- Повинна відповідати *«золотому соціальному стандарту»:* неоподатковуваний мінімум доходів = мінімальній заробітній платі = мінімальному прожитковому мінімуму = мінімальна сума пенсії;
- Орієнтована на зниження рівня оподаткування як головний критерій податкової справедливості в очах платників;
- Степінь справедливості оподаткування оцінюється по величині доходу платника після, а не до вирахування податку;
- До умов податкової справедливості належать заходи по ліквідації можливостей ухилення від податків, зокрема офшорів і територій, що мають статус «secrecy jurisdictions» (податкових сховищ);
- Приборкання міждержавної та міжрегіональної податкової конкуренції;
- Якомога простіший дизайн, структурний устрій податкової системи.

Наведені на основі різних джерел і міркувань ознаки податкової справедливості не позбавлені суперечностей, зокрема, що стосується захисту інтересів незаможних через механізми оподаткування. Постають питання: хіба в усіх життєвих ситуаціях багаті винуваті в бідності неімущих? Хіба немає різниці між людьми раціональними та ірраціональними, між працьовитими і ледачими, між здібними і бездарними і т. д.? Хіба не правда, що лише багачам по грошах створювати робочі місця, що саме вони в змозі оплачувати найвищими податками надання суспільних благ, що тільки з їхнього середовища походять філантропи на мільйони і мільярди? Імущим класам належить більша частина інтелекту та ділової ініціативи націй. Але з цього приводу вони «не повинні бути змушені під необдуманим тиском демократичних сил брати на себе весь тягар податків»[120].

На думку німецького філософа Макса Штірнера (1806–1856), самочинна доброта і щедрість з боку багатих – це різновид недержавних, ніби «приватних податків», добровільно покладених на себе на користь соціальної справедливості [121]. Багачі мають розуміти, що ділитися треба, вони не сміють бути безумовними егоїстами.

3.3. Пошуки справедливого податку

З боку народних мас упродовж тисячоліть податки характеризувались як платежі з одвічно притаманною їм соціальною несправедливістю. Час більш реалістично зважених оцінок прийшов пізніше вже в епоху демократично-правових перетворень. Щоправда, деякі

[120] Wicksell K. A New Principle of Just Taxation. London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. P. 117.

[121] Штирнер М. Единственный и его собственность. Харьков: Основа, 1994. С. 293.

представники соціал-демократичної ідеології лицемірно прикриваючись личиною справедливості та прикидаючись гуманістами, трактували податки як засіб «фіскальної експлуатації трудящих» класовою державою, а в дійсності в побудованих ними державах зовсім не жаліли тих трудящих.

Історія податків знає велику кількість спроб включити різноманітні критерії та елементи справедливості в податки і податкові системи. Більшість подібних спроб, як архаїчних, так і сучасних, не одноразово описувалися. Другі заслуговують більшої уваги.

До останніх належить мало освічені у вітчизняній літературі спроби поставити справедливість в оподаткуванні та політичні прерогативи платників у цензову залежність від суми сплачуваних ними податків. Уперше податковий ценз громадянських прав з поділом громадян на активних і пасивних було запроваджено в роки Великої французької революції кінця XVIII ст. Тоді лише активні громадяни, хто сплачував прямий податок установленого розміру, мали право обирати і бути обраними в органи влади та вступати до лав Національної гвардії.

В Пруссії згідно конституції 1850 р. була прийнята основана на податковому цензі трикласна виборча система. Вона зводилася до наступного. Всі виборці за своїм соціально-майновим станом ділилися на три групи. В першу входили великі платники податків, які сплачували в цілому ⅓ від всієї суми податків. До другої групи входили наступні за величиною сплачуваного податку платники, які всі разом також сплачували ⅓ загальної суми податку. В третю, найбільш кількісно численну групу виборців входили всі інші платники та особи, які не платили податків по неспроможності. Кожна група обирала однакову з іншими кількість депутатів парламенту.

Отже, трикласна система забезпечувала першим двом кількісно найменшим групам платників, які, однак, вносили ⅔ суми прямих податків, найбільше число голосів у парламенті й відповідний вплив на характер і напрям прийнятих рішень[122]. За такого порядку представники багатих і заможних домінували в законодавчому органі. Вочевидь, що подібна система зосереджувала владу в руках імущих.

Податковий ценз електорально-політичних прав після Першої світової війни вийшов з вжитку. Однак по цей день у Німеччині зберігся принцип так званого класного (не класового!) або порозрядного устрою податку (Klassensteuer) на доходи фізичних осіб. Ставки такого податку встановлюються не лише залежно від розмірів доходу, але й відповідно того, до якої категорії населення належить платник.

За давньою традицією в сучасній Німеччині платники податків розмежовані на шість класів (розрядів) за ознаками соціального, громадянського і сімейного стану та роду занять. До першого класу віднесені безсімейні або розлучені; до другого – безсімейні та розлучені, але з дітьми, які мають право на пільги і допомоги; до четвертого – одружені особи, працюючі за наймом, при умові, що обоє одержують доход; до шостого – працюючі за наймом, хто одержує доход за різними місцями роботи.

Цензові порядки в оподаткуванні заслуговують зваженої ретроспективної оцінки з позицій справедливості.

На наш погляд, без сумніву, що проти принципу, – хто платить більше на утримання держави та створення суспільних благ, той морально має більше прав приймати

[122] Андрущенко В. Класно-становий тип прибуткового. *Вісник податкової служби України*. 2000.Листопад. С. 58–63.

участь у прийманні урядових рішень, важко заперечувати. Проте даний моральний принцип приходить у суперечність з політичним принципом всезагальної рівності прав перед законом. Зрештою, політичний принцип взяв верх над вибірково діючим моральним принципом.

В спадщину від колишньої цензової диференціації платників-виборців залишилося небагато – хіба-що вікові цензи виборчих прав або для зайняття деяких посад. Роль майнових цензів виконують грошові застави.

В історії оподаткування були також моменти (в Англії, Ірландії), коли розширені політичні права пропонували тим громадянам, хто платив податок на користь бідних. Як показав соціальний досвід, подібна фіскальна благодійність помітно не згладжувала суспільні суперечності. Було помічено, що стільки б не дарувати людям благ, одаровані будуть вимагати все більшого. Справжнє рішення – підняти добробут громадян до такого рівня, щоб більше не приходилося одним бідувати, а другим постійно благодіяти на їхню користь. Так у цілому і було вирішено проблему в державах загального благоденства (welfare states), крім самих крайніх немасових випадків стосовно людей нездатних до роботи.

Ретроспектива оподаткування знає фіскальні та фіскально-адміністративні інструменти, котрі здатні на роль засобів як справедливості, так і несправедливості. Нагадування про них у даному контексті диктує логіка дослідження.

Чи не найперша умова справедливості та гуманності в оподаткуванні – *неоподатковуваний мінімум,* влучно названий професором Кельнського університету Й. Лангом «податковою свободою прожиткового мінімуму». Мінімум передбачає установлення мінімальної неоподатковуваної величини доходу з метою залишити в розпорядженні особи *прожитковий мінімум (existence minimum)* – суму коштів,

мінімально достатню для підтримки існування людини та її сім'ї на рівні задоволення конче необхідних потреб і благ. Свого часу прожитково-податковий мінімум став великим завоюванням соціальної демократії.

Зрозуміло, що мінімум не може мати одну і ту ж величину для всіх країн і часів. Він залежить від конкретних національно-історичних умов: вартості життя, культури населення, обсягу і структури потреб, тягаря непрямих податків, (на них мінімум не поширюється), та інших обставин, що в сукупності формують рівень і якість життя. Крім усього іншого, установлення мінімуму дає адміністративні переваги, звільняючи податкову службу від обтяжливої, але фіскально мало продуктивної роботи по обліку й оподаткуванню маси надто дрібних платників.

З позицій соціальної справедливості в Україні було б доцільно за принципом «чотири в одній сумі» зрівняти суми прожиткового мінімуму, мінімальної зарплати, мінімальної пенсії та неоподатковуваного мінімуму по вищому рівню одної з виплат, наприклад, мінімальної заробітної плати. З 1 січня 2022 р. формальний неоподатковуваний мінімум в Україні, тобто розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб, становить 2481 грн.. У фіскальному розумінні це той мінімум, з якого починається оподаткування доходів. Податкова соціальна пільга (ПСП) становить або 1240,5 грн. (2481 х 0,5), або 3470 грн. (2481 х 1,4). Отже, фактично в Україні установлено дві величини неоподатковуваного мінімуму.

Можливо з часом традиційні форми соціальних допомог будуть заміщені згадуваним у підрозділі 2.1 *«мінімальним гарантованим доходом»* – виплатою з бюджету коштом податків незалежно від роду занять, соціального та економічного становища громадянин. Універсальний доход не повинен бути нижчим за стандартний рівень загальноприйнятих норм харчування,

гігієни та самоповаги. З подібною формою соціальної опіки вже експериментують у деяких країнах.

В епоху буржуазно-демократичних перетворень було покінчено з *податковими імунітетами* і запроваджено вкупі з прожитковим мінімумом *податковий мінімум*. В історичному плані податковий імунітет – звільнення від обов'язку сплачувати податки, привілей, що в феодальну епоху надавався привілейованим класам (дворянству і духовенству). Напередодні Великої французької революції в народі імунітети вважали «жахливим фактом в очах розуму». В наш час податковий імунітет надається лише окремим фізичним та юридичним особам відповідно до національного та міжнародного права.

Здавна під личиною реалізації ідеї справедливого податку виникали проекти, скоріше прожекти, запровадження *єдиного податку* (single tax) в розумінні загального податку натомість сукупної множини всіх інших. У реалістичному сенсі під єдиним податком розуміють єдиний (об'єднаний) податок з усіх доходів певної особи або податок, який сплачується єдиною сумою, включаючи податок на дохід, на спадщину, соціальні податки та ін.

Вікопомний проект належить французу Себастьяну Вобану (Vauban, 1633–1707). Він запропонував замінити всі податки єдиним податком – так званою *королівською десятиною* (la dîme royale). Й. Шумпетер оцінив проект Вобана як «одну з самих знаменитих подій в історії державних фінансів, за ясністю та переконливістю аргументів неперевершену ні до того, ні після того» [123]. На свій час Вобан став одним з небагатьох, хто піднявся до розуміння фіскальної політики як засобу впливу на

[123] Schumpeter J.A. History of Economic Analysis. London: George Allen & Unwin, 1955. P. 203–204.

економіку з результатом у діапазоні від процвітання до паралічу. На емпіричній мові фактів і аргументів Вобан довів «істину, що можна бути добрим економістом, зовсім не будучи теоретиком»[124]. Ім'я Вобана по справедливості назавжди залишилося в історії політичної економії та фінансової науки.

Не менш відомий проект єдиного податку американського економіста-самоучки Генрі Джорджа (1839–1897). Він пропонував скасувати всі податки за винятком *податку з вартості земель*[125], приписуючи єдиному поземельному податку ледве не всі мислимі переваги: простоту справляння, фіскальну ефективність, неможливість ухилення, стимулювання виробництва і багатства без згубної дії на працелюбність, ощадливість, соціальну справедливість. Джордж тішив себе сподіванням, що такий податок створить умови для розвитку в платників податків кращих ділових і моральних рис. Попри утопічність проекту єдиного податку на землю, Шумпетер взяв Джорджа під захист, наголошуючи, що він таки був справжнім економістом: «в усякому разі його ідеї не можна відкинути як нонсенс»[126]. На роботи Джорджа посилаються і досі.

Податкові системи розвивалися шляхом різноманіття паралельно наростаючій складності економічного життя. Названі та інші пошуки єдиного податку, який би усунув множинність податків, виявилися фатально безрезультатними. Проекти єдиного

[124] Schumpeter J.A. History of Economic Analysis. London: George Allen & Unwin, 1955. P. 205.
[125] Джордж Г. Что такое единый налог и почему мы его добиваемся?. М., 1907. С. 5.
[126] Schumpeter J.A. History of Economic Analysis. London: George Allen & Unwin, 1955. P. 865.

«всепоглинаючого», зрівняльно- справедливого для всіх податку мають ознаки фіскальної утопії.

В західній фінансовій науці існує поняття lump-sum tax – податок, що справляється єдиною сумою без диференціації за величиною чи складовими частинами. [В українськомовних і російськомовних текстах частіше використовується термін *акордний* або *паушальний податок* (від нім. pauschal – в цілому, загалом)]. Lump-sum tax – фіксований податок, величина якого не залежить від будь-яких економічних змінних: величини доходу, вартості майна, рівня цін, обсягу виробництва і споживання, поведінки платника. Так, звичайний податок на доход не відноситься до категорії lump-sum tax, оскільки він залежить від заробітку особи.

По суті lump-sum tax це *подушний податок* (head tax) в фіксований абсолютній сумі, який за поголовним принципом збирають з усіх платників незалежно від доходу і роду діяльності. Сучасні приклади: збір за реєстрацію, однаковий для дорогих і дешевих автомобілів або подушний виборчий податок (poll tax) за дозвіл до участі у виборах, без різниці суспільного статусу і майнового стану для всіх виборців.

Теоретично лише податок lump-sum типу не призводить до *надмірного податкового тягаря* (excess burden of a tax) – зменшення добробуту платника понад і поза сумою сплаченого податку і відповідно податкового доходу держави. Надмірне податкове навантаження інтерпретуються як даремні витрати добробуту (welfare cost) або безповоротні втрати (deadweight cost)[127].

Подібні міркування прямо торкаються справедливості в оподаткуванні. Адже податок, який зверх суми самого податкового зобов'язання не породжує

[127] Rosen H.S. Public Finance. Boston etc.: Irwin/McGraw-Hill, 1995. P. 303.

шкідливих ефектів, дійсно можна вважати більш справедливим у порівнянні з податком, що на додачу до втрати частини індивідуального доходу небажаним чином змінює поведінку платника, шкодить йому.

Дійсно, суцільні подушні податки не спричиняють зовнішніх ефектів за межами власне податкового платежу: не змінюють співвідношення індивідуальних доходів, не усувають соціальні перегородки, не зменшують соціальної дистанції між людьми. В цьому сенсі вони не створюють надмірного тягаря.

Та, за рідкісними виключеннями подібні податки в силу демократично-правових перетворень вийшли з вжитку ще в XVIII ст. Спроба М. Тетчер у Британії запровадити комунальний податок подушного типу в 1990 р. викликала масові протести і навіть криваві безпорядки. Незважаючи на відсутність надлишкового тягаря подушний податок був і залишається найбільш несправедливим податком як із соціальної, так і фіскально-адміністративної точок зору.

З позицій справедливості кращим з усього, що досі було придумано в оподаткуванні, по праву вважається прогресивний податок на доходи і прибутки. Шкала ставок від мінімальної до максимальної, градація ставок та співвідношення між ними дають зрозуміти, що за сучасних умов у інтересах суспільної злагоди справедливість відносно мало імущих і бідних більш бажана та актуальна, ніж щодо імущих і багатих. Є ознаки тренду до росту оподаткування багатих. Так, у момент введення у Великій Британії податку на доход (1842 р.) мінімальна ставка складала 0,8%, максимальна 5%, сучасний рівень (2022 р.) відповідно 20% і 45%.

В основу прогресивного податку на доход поміщено ідею, що величина доходу є масштабом податкоспроможності. Для українського суспільства проблема полягає не так у номінальній величині

платоспроможності, як у легітимності способів здобуття доходів. Небезпідставно в Україні поширені настрої, що великі багатства нерідко нажиті неправедним чином.

Небезінтересно, що в сучасному оподаткуванні йде небувалий процес масової відмови держав від податку на спадщину і дарування, котрий здавна вважали одною з опор податкової справедливості. Можливе пояснення цього феномену полягає в несприятливому для даного податку співвідношенні затрат і вигод: податковий доход надто низький у порівнянні з фіскально-адміністративними затратами і зусиллями на справляння при складному юридичному супроводженні податку на спадщину.

Отже, чудодійного абсолютно справедливого податку не існує, умоглядні спроби сконструювати такий податок виявилися нездійсненними. Справедливість залежить не від уявного окремого податку з особливими властивостями, а від повноти сплати існуючих податків завдяки усуненню способів применшення податкових платежів шляхом *ухилення від податків* у легальних і нелегальних формах (tax avoidance, tax evasion). Тому в деяких країнах, наприклад у США, несплата податків належить до найбільш тяжких правопорушень, є одною з ознак несправедливості в процесі оподаткування.

В стислому узагальненні вирішальний вплив на процеси та степінь ухилення від податків сплавляють наступні фактори:

- соціально-психологічне середовище (образ мислення та поведінки, властиві конкретному суспільству в певний історичний період);
- устрій податкової системи, креативність замислу окремих податків;
- величина податків у абсолютному та відносному вимірах;

- степінь досконалості масово-роз'яснювальної (public relations) і контрольної роботи та фіскально-адміністративної служби.

Перекладання податків (tax shifting, tax incidence) – найбільш неясна, «туманна» сторона оподаткування. Суть перекладання в тому, що податки нерідко фактично сплачують не ті платники, на кого податки офіційно покладені, а зовсім інші. Наприклад, податок на прибуток формально платить корпорація, а по суті вона лише авансує платіж, пізніше фактично перекладає податок на споживачів, закладаючи податок у ціну продукції. З цього приводу професор Прінстонського університету (США) Гарві Роузен так повчає студентів: «З економічної точки зору саме люди – акціонери, робітники, домовласники й землевласники, споживачі, а зовсім не корпорації, – несуть тягар податків» [128]. Фактично акциз на тютюнові вироби – це податок на курців і торгівців тютюном, а не на сам тютюн.

За Роузеном, поняття «оподаткування бізнесу» не має сенсу. Проте, ми б зауважили, що в тих сферах економічної діяльності, де прибуток зливається з рентою і заробітною платою, що особливо характерно для середнього, малого і сімейного бізнесу, частина податкового тягаря припадає на самого бізнесмена (і цьому розумінні на його бізнес). Вдається чи ні через механізм цін перекласти тягар податку на підприємство на споживачів продукції, крім бажання самих підприємців, більше залежить від об'єктивних законів ринку, мінливої кон'юнктури попиту та пропозиції.

Аби підвести песимістичний підсумок даремним пошукам істинної справедливості податків, варто послатися на насмішкувато-глумливий категоричний імператив з

[128] Rosen H.S. Public Finance. Boston etc.: Irwin/McGraw-Hill, 1995. P. 274.

цього приводу сучасного італійського економіста Віктора Укмара (Uckmar) з Генуезького університету: «В наші дні той, хто хоче порушити питання про справедливе оподаткування, неодмінно викличе глузливу посмішку, а швидше за все ризикує набути репутації наївної людини чи демагога. Ще добре, якщо він не попаде до числа тих, хто страждає на фіскальний сатіріазіс (satyriasis)»[129].

Отже, взята в абсолюті, справедливість – недосяжний ідеал, непозбутня мрія. Визнаючи неспроможність дати дефінітивну відповідь на питання: «що є справедливість в оподаткуванні», ми відповідаємо прагматично наближено, вважаючи справедливими податки за прогресивно зростаючими ставками. Такі податки принаймні мають критерій *процедурної справедливості,* – тобто відповідають судженню, що визнається правильним і справедливим суспільством та зафіксоване рішенням у законодавчому порядку. З такого погляду, *справедливість в оподаткуванні набуває правової імперативної форми дотримання закону,* справедливість трансформується в закон.

Навпроти, безумовно несправедливі податки існують поза сумнівом.

3.4. Принципи справедливості в оподаткуванні

Наукові уявлення про принципи справедливого розподілу податкового тягаря в залежності від інтересів і/або майнового стану платників податків склалися в трьох варіантах: вигоди; платоспроможності; витрат.

За логікою *принципу вигоди (benefit principle)* державні видатки повинні бути оплачені податками з тих,

[129] Uckman V. The principle of tax equity and social solidarity: relationship between the financial needs of the state and economic justice. URL: http://surl.li/dajsf

хто отримує вигоди від наданих державою і використаних ними благ і послуг. Іншими словами, кошти, затрачені на виконання податкових зобов'язань, мають бути еквівалентні вартості вигод у формі забезпечуваних державою суспільних благ і соціальних послуг, які платники податків одержують з боку державних інститутів. Практично даний принцип важко здійснимий по причині наявності таких груп населення, котрі в силу різних причин позбавлені можливості повного самозабезпечення, а тому потребують державної допомоги. Степінь вигоди не піддається кількісному вимірюванню, особливо у відношенні колективних благ, які неможливо вилучити з індивідуального споживання. Наприклад, – раз держава гарантує безпеку, то благо безпеки поширюється на всіх без винятку. Зрозуміло, що за принципом вигоди індивідуальна оцінка благ і послуг на основі затрачених на них податкових платежів, має суб'єктивний, морально-етичний характер.

Теоретично принцип вигоди вивів Кнут Вікселль (1851–1926) як «паритетність між цінністю та зустрічною еквівалентною цінністю» («equality between Value and Countervalue») [130]. Він мав на увазі забезпечувані державою не замінимі суспільні блага і послуги, оплачені коштом податків з споживачів тих благ. Типову новизну цього принципу справедливості Вікселль вбачав в тому, що імущим класам поза всяким сумнівом належать більша частина інтелекту нації та ділової ініціативи. Але несправедливо покладати найбільший тягар податків лише на них. Незаможні класи мають свої заслуги перед суспільством і також отримують свої вигоди. Тому і вони повинні «оплачувати державні видатки, корисність і необхідність яких вони не зовсім усвідомлюють». При

[130] Wicksell K. A New Principle of Just Taxation. London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. P. 72, 118.

умові такого паритетного розподілу податкового тягаря задача майбутнього, – передбачав Вікселль далеко за межі власне оподаткування, – спочатку «послабити і зрештою остаточно позбутися конфлікту між соціальними класами»[131]. Ці міркування означають, що, з погляду Вікселля, рядовий платник податків не завжди сприймає оподаткування свідомо. На суб'єктивно-інтуїтивному рівні він не завжди впевнений, що сплачує податки з вигодою для себе.

Тепер, через більш, ніж століття після того, як Вікселль написав ці слова, видно хоч і деяку передбачливість, але й наївність автора. За минулий час соціальні напруги дійсно послабилися, хоч не щезли зовсім.

Другий представник шведської школи Ерік Ліндаль (1891–1960) трактував податки за ринковою аналогією платоспроможності, як податкові ціни («Lindahl prices») за надані блага і послуги з боку держави. В ідеалі загальна сума сплачених податків має відповідати цінності отриманих платниками та спожитих ними благ державного походження. Споживач не повинен оплачувати податками блага і послуги вище, ніж його гранична з йог боку (marginal) оцінка тих благ, що відповідає граничній готовності платити за них. Так у поняттях теорії граничної корисності (theory of marginal utility) пояснюється концептуально-логічна конструкція обміну податків на суспільні блага.

Щоправда, подібну схему легше уявити і описати, ніж реалізувати практично. В дійсності виборці, народна маса відчувають міру справедливості, в масі своїй вони загалом безпомилково оцінюють еквівалентність зворотного потоку державних благ проплачених

[131] Wicksell K. A New Principle of Just Taxation / Knut Wicksell. London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. P. 117–118.

«податковими цінами». Вважають, що «рішення за Ліндалем» дозволяє оцінити ефективність бюджетної політики в цілому, дає можливість методами перерозподільної податкової справедливості корегувати несправедливість існуючого розподілу багатств і доходів.

У ідеалі, чого реально не буває, принцип вигоди передбачає одностайну політично-електоральну підтримку. Практично рішення приймаються більшістю поданих голосів. Загалом принцип вигоди має теоретичне і, ми б сказали, ідеологічне значення для обґрунтування суспільно-благотворної діяльності демократично-правової держави. За уявною логікою умовного громадянина-платника він повинен відчувати себе вигодо-одержувачем.

Забезпечення перерозподільної справедливості згідно поставлених за мету конкретних пропорцій перерозподілу – основна перевага альтернативного принципу платоспроможності над чисто умоглядно-теоретичним навіть, ми б сказали, з елементами схоластики принципом вигоди. В порівнянні з абстрактно-неконкретною вигодою принцип платоспроможності піддає податкову справедливість кількісному виміру.

На відміну від академічно-абстрагованого, мало придатного в практичній роботі принципу вигоди адептам *принципу платоспроможності (ability-to-pay principle)* по праву належить заслуга створення дійсно прагматично ефективного засобу перерозподільної податкової справедливості. Не дарма принцип оподаткування за платоспроможністю зафіксовано в конституціях деяких держав. Для приймання рішень, за прийнятими в умовах демократії правилами голосування тут непотрібна недосяжна одностайність, достатньо схвалення вибору більшістю голосів.

Принцип платоспроможності забезпечує дистрибутивну справедливість – соціальну податкову

справедливість перерозподілу, спосіб «створення и розподілу добробуту в умовах соціальної ринкової економіки»[132]. Не можна не погодитися з професором Й. Лангом, що важлива передумова дистрибутивної справедливості – наближення перерозподільного оподаткування до моменту витрачання одержаного доходу на споживання при достатньому віддалені від періоду формування добробуту і достатку. «Пиріг можна ділити і споживати лише після його випічки»[133].

В свою чергу принцип платоспроможності опирається на різні імперативи реалізації соціальної справедливості в оподаткуванні. Таких способів три: (1) за правовим критерієм податкової рівності (англ. – equity, франц. – equité); (2) на підставі економічного потенціалу платника; (3) через механізми перерозподільного характеру. Всі способи об'єднує відповідність соціально-етичному ідеалу податкової справедливості.

Справедливість на основі рівності перед податковим правом та економічного потенціалу платника податків передбачена першим принципом А. Сміта: громадяни зобов'язані брати участь у покриванні державних видатків по можливості у відповідності зі своїми доходами. Тут принципу рівності (equality) відповідає правове поняття «громадяни зобов'язані брати участь» без будь-яких винятків. Ту ж думку повторено в статті XIII «Декларації прав людини і громадянина» (1789 р.): податки «мають бути рівномірно розподілені між всіма громадянами». Тобто, справедливість у формі рівності прав і обов'язків платника перед фіском має абсолютний характер, рівність цього роду не передбачає привілеїв, не залежить ні від чого і ні від кого.

---

[132] Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. С. 105.

[133] Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов. С. 108.

З боку права оподаткування давно стало нейтральним по відношенню до всіх платників.

Поняття типу «по можливості у відповідності зі своїми доходами», «відповідно до можливостей» означають, що платники з однаковими економічними можливостями мають нести однаковий тягар податків. Такий підхід до розуміння податкової справедливості професор Й. Ланг називає *принципом потенціалу*, за якого («однакові економічні факти мають нести по можливості однаковий тягар»[134].

Американський економіст М. Ротбард іменує такий підхід *принципом «здатності платити»* і знаходить у ньому логічну червоточину. Ротбард критикує принцип платоспроможності на тій підставі, що він не витримує перевірки вільним ринком. Адже на ринку не можна примусити платити за товари і послуги пропорційно доходу покупця. З мільярдера не беруть мільйон за хлібину по причині його безмірної платоспроможності[135].

Реалізація податкової справедливості так чи інакше опирається на принципи оподаткування. Статус класичних мають чотири принципи Адама Сміта: справедливості (canon of equality or ability), визначеності, зручності ефективності. У Сміта рівність в оподаткуванні зовсім не означає, що всі мають платити податки порівну. Йдеться про відносну рівність втраченого завдяки податку доходу (пожертвуваного державі), що рівнозначно оподаткуванню за прогресивними ставками. В дедуктивній інтерпретації Сміта принципи єдині для всіх часів, держав і народів. Справедливість передбачає сумісність податку з

---

[134] Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. С. 104.

[135] Ротбард М. Этика свободы. Часть III. Глава 2. URL: www.libertynews.ru/node/271

податкоспроможністю платника зверх його витрат на задоволення особистих потреб.

Інша позиція у класика науки державних фінансів, представника так званого соціально-правового напрямку німецької історичної школи Адольфа Вагнера [136]. Він формулює дев'ять принципів, які мають мінливий характер у залежності від конкретних історичних, національних, кон'юнктурних умов та соціально-політичних обставин.

Існує радикальна відмінність між розумінням справедливості оподаткування у двох класиків. Для Сміта справедливість полягає в здатності платити податки у відповідності з платоспроможністю (ability to pay), залежною від величини доходу. Для Вагнера – у всезагальності та рівності оподаткування (universality and equality of taxation). Сміт вважає справедливим якомога менше державне втручання в діяльність платників податків. Вагнер допускає таке втручання в інтересах самих платників. Для Сміта на першому місці інтереси платників, яким держава своїми діями тільки заважає та шкодить. Вагнер ділить загальний національний інтерес надвоє між сукупністю платників податків і державним фіском.

Серед сучасних принципів оподаткування, зокрема, розроблених для Шотландії членами комісії, в склад якої входили лауреати Нобелівської премії Джеймс Міррліс (1936–2018) і Джозеф Стігліц, на випадок відділення Шотландії від Британії принцип справедливості не згадується [137]. Автори зосереджені на ролі податків у забезпеченні макроекономічної стабілізації та економічного росту і на фіскально-адміністративних питаннях.

---

[136] Classics in the Theory of Public Finance. London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. P. 11.

[137] Principles for a Modern and Efficient Tax System in an Independent Scotland. URL: https://www2.gov.scot/resource/0043/00434977.pdf

Тому поглибленого розбору потребують як раз сучасні принципи податкової справедливості в контексті загального функціонування податкової системи. Одну з таких можливостей надає ініціатива американського податкового відомства.

Служба внутрішніх доходів США (IRS) розробила суто прагматичні принципи оподаткування з урахуванням вимог бухгалтерського обліку (Accounting Tools), призначені на потреби тих, хто вивчає податкову справу і/або підвищує кваліфікацію за напрямом підготовки «облік і податки» (IRS Approved Continuing Education Provider) [138].

Установки на поглиблену освіту з питань оподаткування, розроблені Службою внутрішніх доходів США:

- Широка сфера застосування (broad application) – податкова система повинна бути достатньо всеохоплюючою, щоб усіх фізичних і юридичних платників взяти на облік та надмірно не оподатковувати.
- Різне витрачання податків (broad tax usage) – доходи від цільових податків призначаються на конкретну мету в разі існування чіткого зв'язку між податком та його витрачанням. У всіх інших випадках податки витрачають у знеособленому загальному (general) порядку.
- Прості правила збирання (ease of compliance) – адміністрування податків має бути по можливості простим, аби не ускладнювати фіскальній службі та

[138] Taxation principles. URL: https://www.accountingtools.com/articles/taxation-principles.html

платникам збір податків. Добре, якщо адміністративний процес приходить непомітно для платників.

- Узгодження витрат (expenditure matching) – сума податків конкретного платника повинна бути близькою до суми його прогнозованих видатків як господарюючого суб'єкта, але і значно не перевищувати її.
- Справедливість оподаткування (fairness) – тягар певного податку має бути рівним для всіх платників, що знаходяться на однаковому економічному рівні. Недопустимо надавати переваги одним платникам над другими, аби не пільгувати одних за рахунок других.
- Обмеження винятків (limited exemptions). Звільнення від податку повинні бути обмежені певним періодом часу та з певною метою, після чого звільнення скасовуються. Мета винятків (пільг) – стимулювати певний образ дій, як правило, пов'язаних з економічним розвитком.
- Низька вартість збирання (low collection cost) – оскільки затрати на збір податків менші, остільки чисті податкові доходи більші.
- Зрозумілість (understandability) – процес розрахунок та сплати податку має бути легко зрозумілими платнику податків. Інакше зростає вірогідність допущення помилок.

Наведені практичні принципи розраховані на підготовку висококваліфікованих фахівців, однаково обізнаних у питаннях бухгалтерського обліку вкупі з економічними і фіскально-адміністративними аспектами оподаткування.

Рівно-справедливість оподаткування на основі економічного потенціалу платників реалізується двояко через механізми горизонтальної та вертикальної справедливості. *Горизонтальна справедливість* передбачає, що рівні за матеріальним станом (доходом, майном) індивідууми мають платити рівні податки. *Вертикальна справедливість* означає, що індивідууми з різним матеріальним станом мають нести і різні за величиною податкові зобов'язання. Питання горизонтальної та вертикальної справедливості давно і глибоко розроблені.

Під кутом зору справедливого розподілу податків Е. Ліндаль ділить платників на дві категорії за майновою ознакою: категорію *А* відносно багатих і категорію *В* відносно бідних. Всі члени даних соціальних груп мають однаково оплачувати суспільне споживання (public consumption), тобто отримувати користь і вигоду від пропонованих суспільних благ (оборона країни, освіти, охорона здоров'я, комунальна інфраструктура і т. п.). «Проблема полягає у відносній величині цих двох цін, тобто розподіл повної вартості суспільних благ між двома групами громадян» [139]. Вирішується ця проблема шляхом вільної угоди між двома групами через демократично-правовий механізм суспільного вибору і парламентські процедури приймання рішень.

Простий і ясний для кожного принцип платоспроможності відіграв знаменну роль у податковій політиці і податковій реформі по запровадженню прогресивно-зрівнювального оподаткування доходів і прибутків. Його практичне застосування розпочалося в Англії, спочатку як експеримент, а з 1842 р. на постійно.

[139] Lindahl E. Just Taxation – A Positive Solution. London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. P.168.

В США наприкінці XIX ст. визрівали ідеї, практичне втілення яких справило справжній переворот в оподаткуванні. На чолі цього інтелектуального руху стояв професор Колумбійського університету Едвін Селігмен (1861–1939). В 1894 р. першим виданням вийшла монографія Селігмена «Прогресивне оподаткування в теорії і на практиці», головний зміст якої полягав у переорієнтації пріоритетів від вигоди до платоспроможності. Книга Селігмена – одна з не багатьох, інтелектуального значення і теоретичної сили якої стало достатньо, щоб спонукати внесення 16-тої поправки до Конституції США. Поправка санкціонувала запровадження федерального податку на прибуток корпорацій (1908 р.) і прогресивного податку на доходи фізичних осіб (1913 р.).

Складається враження, що принцип вигоди ніби морально виправдовує оподаткування, а принцип платоспроможності виконує роль практичної настанови по організації оподаткування доходів і прибутків, цілеспрямованої на перерозподіл доходу. На відміну від принципу вигоди, що має суто умоглядний теоретичний характер, принцип платоспроможності опирається на більш-менш об'єктивну кількісну оцінку матеріального становища чи фінансового стану платника.

Є аргументи, які можна небезпідставно протиставляти принципу платоспроможності, – чим вищий рівень оподаткування доходів і прибутків, тим відчутніше пригнічення ділової активності. В результаті економічна депресія і безробіття, що вкрай негативно впливає на більшість населення, добробут якого залежить від масштабів і успіхів бізнесу. Так що ефекти дії принципу платоспроможності можуть бути далеко не безхмарними.

Однак не менш, якщо не більш, від оподаткування доходів і прибутків економічно шкідливіші високі непрямі

податки на витрати, тобто на споживання товарів широкого попиту народної маси.

Крім податкової справедливості за принципами платоспроможності та вигоди, професор віденського університету Еріх Кірчлер (Kirchler) виділяє різновид справедливості, названий ним *каральною (retributive)* або *відшкодовуваною (restorative) справедливістю.* Таку справедливість сприймають як доцільність санкцій при порушенні норм податкового законодавства. Каральна справедливість установлює відповідальність винних і відшкодовує збитки, нанесені фіску. Кірчлер виходить з того, що податкове законодавство дійсно по справедливості передбачає санкції, карає за несплату податків, але не містить заохочень[140]. Інакше кажучи, в законах фігурують лише норми, що відображають негативні явища в оподаткуванні, без юридичних форм заохочення за позитив. Так, можна вважати несправедливими необґрунтовані, явно зайві перевірки або податкові амністії неплатникам на фоні фіскальної лояльності чесних платників податків.

В 1996 р. Джеймс Міррліс (Mirrlees, 1936–2018) і Вільям Вікрі (Vickrey, 1914–1996) одержали спільну Нобелівську премію за цикл економічних досліджень, у тому числі за розробку питань оподаткування. Міррліс з'ясовував можливу максимально граничну податкову ставку на високі доходи, виходячи з передумови, що норма оподаткування залежить від величину доходу, котру в свою чергу визначають три фактори: кількість затраченої праці та якість роботи; рівень здібностей, кваліфікації чи сила таланту; величина вкладеного капіталу. Схоже, що висновки Міррліса опираються на старовинну тріаду

[140] Kirchler E. The Economic Psychology of Tax Behaviour. Cambridge (Mass.): Cambridge University Press, 2007. P. 87–88.

факторів економіки: труд, капітал (у т. ч. земля), талант (інтелект).

Небезінтересно, що за робочою гіпотезою Міррліса в зростаючій шкалі податкових ставок максимальна ставка мала бути на рівні 70–80%. Але складний математичний аналіз не очікувано показав пропорційну («плоску») ставку не вище 20% для всіх доходів будь-якої величини.

Досліджуючи в напрямку платоспроможності, Вікрі прийшов висновку, що в інтересах суспільства ставка оподаткування високоталановитих людей в ідеалі має бути рівна *нулю*. Ні з економічних, ні з етичних міркувань немає сенсу обмежувати висоту доходів таких людей, від яких головним чином залежать інвестиції та робочі місця і відповідно надходження в казну. За Вікрі, надто оподатковувати прибуткову роботу чи успішну діяльність і тим заохочувати неоподатковувані лінощі вочевидь невигідно.

Мірліс і Вікрі довели, що *оптимальний рівень оподаткування* – це той рівень, на якому досягається максимальна продуктивність виробництва і максимум суспільного добробуту і що передбачає мінімальний податковий тягар та відсутність дестимулюючих ефектів з боку оподаткування. Лауреат Нобелівської премії 2008 року Поль Кругман (Krugman) доповнив ці аргументи тим міркуванням, що багатих слід леліяти, оберігати їх від високих податків лише за те, що вони створюють робочі місця.

Отже, нобелівські лауреати, вищі інтелектуальні авторитети загалом доводять, що не слід прогресивними податковими ставками стримувати корисну суспільству діяльність успішних багатих і знаменитих людей, яким заздрять або на яких уповають інші. Однак тут вочевидь явна суперечність, – адже виходить, що податкові зобов'язання мають нести всі інші, крім самих багатих.

Навряд, що це етично прийнятно в державі загального благоденства з соціально орієнтованою економікою. До того ж, під впливом тиску з боку виборців цілком можливо накласти на мільйонерів високі податки.

Принцип витрат (англ. *principle of costs*) має обмежене поширення, у відомій нам літературі його згадує М. Ротбард. Йдеться про оплату державою коштом податків продукції та послуг державних підприємств, зокрема монополій, а також про державне споживання – закупки державою товарів і послуг у приватного сектора. Тут несправедливість підступає з тильної, затемненої сторони. Адже в порівнянні з угодами по закупівлі товарів і послуг агентами ринку на звичайних конкурентних умовах фінансування закупок із бюджету в силу корупції та інших причин призводить до перевитрат коштів (тобто податкових надходжень).

За деякими оцінками, в Україні при проведенні державних закупок здобиччю корупціонерів щорічно стають від 4 до 7 млрд. дол. бюджетних коштів. У даній ситуації вочевидь явна несправедливість по відношенню до тих, хто вніс ці мільярди в бюджет, а витрачені кошти не на користь тих, кому були призначені. Це і є ті накладні витрати, котрі несуть платники рівнозначно втраченим вигодам, хоч на рівні приватного, хоч фінансованого з податків споживання. В передових західних державах масштаби казнокрадства скоріш гомеопатичні, ніж гомеричні. Принцип витрат дозволяє врахувати несправедливість переобтяження податками маси платників у сумі, що перевищує нормальне задоволення їхніх інтересів і потреб через механізм ринкової конкуренції.

Для старовинних економістів було принциповим, щоб оподатковувані доходи походили з моральних джерел. Сьогодні цей аргумент втратив значення: щосили

оподатковуються азартні ігри, казино, лотереї, проституція – все, що раніше вважалося аморальним.

У підсумку. Фундаментальна умова справедливості в оподаткуванні полягає в тому, щоб усі платили належні податки, якщо навіть платники суб'єктивно вважають величину податків несправедливою. Рівень такої справедливості визначається через механізм демократично прийнятих законодавчих рішень. Тобто за чинних обставин і потреб справедливим є рівень оподаткування, санкціонований законом у порядку прийнятої парламентською більшістю вище згадуваної процедурної справедливості.

Перерозподіл могутній, для суспільства екзістенціально важливий і незамінний, але суперечливий та неоднозначний інструмент соціальної та економічної справедливості, – забезпечуючи повноту існування для одних людей і регіонів, перерозподіл податкових платежів може означати тяжку ношу і незадоволення для других. «Перерозподіл, – за образно-алегоричним порівнянням британського філософа і соціолога А. Тойнбі, – це все рівно, що забирати мед у бджіл». Краще не скажеш.

Тим часом в оподаткуванні поволі назрівали події, що перевернули усталені уявлення про класово-станове спрямування перерозподілу і відкрили нову сторінку в соціально-перерозподільних процесах.

3.5. Мільярдери за справедливість?

Сучасну хвилю проектів податків на доходи супербагатих та екстремальне багатство можна вважати феноменом постмодернізмому, під яким у даному контексті розуміється фіскально-соціологічна концепція, що відкидає традиційний податковий фаворитизм до надто багатих,

властивий епохам від Нового часу до початку XXI ст.. Не позбавлені елементів еклектики, новоявлені явища в оподаткуванні та новітні уявлення про податкову справедливість виникли на основі історичного досвіду і потреб моменту, вони вийшли на новий рівень еволюції податків. Постмодернізм можна розуміти і так: відбувається щось незвичайне, раніше небувале.

Евентуальну історію боротьби за справедливість в оподаткуванні, що рівнозначно опору несправедливості, ми підрозділяємо на три етапи.

Перший етап сягає початків писаної історії людства, він тривав декілька тисячоліть. У ті віки протидію з боку платників викликали непосильні податки, накладені деспотичними режимами на народні низи. Зберігся папірус епохи єгипетського фараона Рамзеса II Великого (1290–1224 рр. до н. е.), де красномовно змальовано сцену фіскальних звичаїв тої пори: «Збирач податків прибуває на пристань у супроводі агентів, озброєних палицями, та негрів із пальмовими різками. Вони кричать: «Віддавай нам частину твого врожаю», – і немає порятунку від того здирства» [141].

Викликана соціальною несправедливістю податків мовчазно накопичувана ненависть у ту віддалену епоху, котру ми називаємо передісторією оподаткування, час від часу збурювала нерідко криваві бунти і заворушення, відомі принаймні з біблійних часів [142]. У той період податки: мита, десятина, подушний податок, фіскальні монополії виконували роль другорядного джерела існування держави. Перше місце займали неподаткові доходи від домен (земель і маєтностей) та регалій (промислів і повинностей).

---

[141] Свирщевский А.Р. Подоходный налог. М.: Типография А.И. Мамонтова и Ко, 1886. С. 203.

[142] Біблія. Друга книга Параліпоменон 10: 18.

На другому модерному етапі протиборства з фіском натомість пасивного протесту чи анархічного опору, розпочалася активна боротьба, яка передусім зводилася до усунення явищ кричущої несправедливості оподаткування соціальних низів: податкових імунітетів, фіскальних монополій, відкупної системи. Важливо, що подібні дії знаходили підтримку з боку інтелектуальної еліти та далекоглядних представників імущих класів. У Європі рухомим рубежем другої епохи послідовно стали Нідерландська (XVI ст.), Англійська (XVII ст.) і Французька революції (XVIII ст.), котрі ознаменували корінні буржуазно-демократичні перетворення.

Очоливши, крім фінансової, ще і політичну владу, буржуазія («третій стан») оголосила всіх рівними перед законами, скасувала поділ населення на привілейовані неоподатковувані прямими податками та оподатковувані стани. Одна ця подія ознаменувала велике завоювання соціальної демократії в сфері оподаткування. «Дитям» капіталізму став податок на доходи та універсальний акциз (у сучасну епоху трансформований у ПДВ).

Саме на другому етапі визріли та еволюціонували буржуазно-демократичні податкові системи, сформувалися податкові (фіскальні) держави, головне місце серед джерел існування яких зайняли податки і позики. Другий етап важливий ще тим, що паралельно з розвитком оподаткування складалося вчення про податки, теоретичні постулати якого знаходяться в науковому вжитку донині. В частині наукового тлумачення справедливості оподаткування чільне місце зайняли представники італійської та шведської наукових шкіл, про що йшлося вище, хоча для загалу і більш відомі представники англійської, французької та німецької науки.

На сучасний третій етап, який ми називаємо постмодерністським, склалися дві основні форми

податкових рухів за справедливість з протилежних соціальних позицій:

- З боку соціальних низів – історично вкорінені масові рухи рядових платників за справедливість в оподаткуванні;
- З боку соціальних верхів західних держав – постмодерний ініціативний рух з боку частини мільйонерів і мільярдерів за підвищення рівня оподаткування даної категорії платників податків.

У кінці XX та в перші десятиліття XXI ст.. виникли різні опозиційні фіскальній політиці урядів громадські групи і рухи. Так, у 80 роках у США, в штаті Каліфорнія зародився tax revolt – «податковий бунт», спрямований проти високих майнових податків у штаті. Пізніше справу продовжив рух так званих чайників у США (по назві знаменитого епізоду з історії США – Boston Tea Party), а також компанія «окупуй Уолл-Стріт», масові протести антиглобалістів, груп feminine та ін. Неодноразові мітинги ФОПів, що одержали назву «податкових майданів» відбувалися і в Україні.

В ретроспективному плані протести, направлені на зниження податків, віками йшли «знизу». В постмодерні роки новим і дивним феноменом в оподаткуванні можна вважати ініціативу «зверху», з боку платників-мультимільйонерів підвищити податки на самих себе. Клубні об'єднання ультра-багачів на Заході під багатозначними назвами «Мільйонери за людство», «Ініціатива 99%», «Альянс боротьби за рівність», «Оподатковуйте мене негайно» (taxmenow) та ін. згодні на посилене оподаткування своїх надвисоких доходів. Названі рухи світової плутократії, спонукані необхідністю вирішення нагальної глобальної проблеми нерівності та бідності, для чого і призвані ініціативні податки на олігархів.

Є деякі надто красномовні моменти. Так, мільярдер із США Уоррен Баффет визнав, що ефективна (фактична) ставка податку на його доход нижча, ніж у секретаря. Звідси походить *правило Бафета (Buffet Rule)*: жодне домогосподарство, яке отримує понад 1 млн. дол. щорічно, не повинно платити меншу частку свого доходу в податках, ніж представники американського середнього класу.

Багатство знакової фігури сучасної епохи – засновника компанії Microsoft і мільярдера Білл Гейтса складає понад 90 млрд. дол. В 2018 р. Гейтс заплатив понад 10 млрд. дол. податків. Це більше, ніж будь-хто інший, і він згодний так платити і далі при умові, що уряд буде вимагати від усіх надмірно багатих людей ту саму податкову норму.

Пропозицію узаконити правило підвищеного оподаткування багатства в податковому кодексі США підтримує сам президент Джо Байден: «Слід реформувати податковий кодекс таким чином, щоб найбагатші американці та корпорації платити вищі податки, а тим американцям, які заробляють у рік менше 400 тис. доларів, не доводилося платити збільшені податки» [143].

З числа американських політиків сенатор від Демократичної партії Елізабет Уоррен пропонує запровадити податок на багатство за ставкою 2% на статки, що перевищують 50 млн. дол., і 6% – на ті, що перевищують мільярд. До Конгресу США внесено відповідний законопроект.

Підраховано, що навіть порівняно невеликий податок на багатство всіх мільйонерів і мільярдерів світу, мав би фіскальний потенціал, сягаючий 2,5 трлн. дол.. у рік

[143] Biden has released his $6 trillion budget for fiscal year 2022. URL: http://surl.li/damca

– суми достатньої, щоб нагодувати і вакцинувати два з половиною мільярди людей[144].

У США настрої, збуджені ідеєю податкової справедливості, вилилися в постмодерний рух patriotic millionaires – «патріотичних мільйонерів» [145]. Президент Джо Байден називає патріотизм фундаментальною американською цінністю. За його словами, багаті так само патріотичні, як і бідні, в Америці «для всіх платити вищі податки патріотично». Формула «paying taxes = patriotism» виражає патріотичний характер самого акту сплати податків.

Питання оподаткування навіть стали предметом міжусобиці між Демократичною та Республіканською партіями. Навіть створено віртуальний «Університет патріотичних мільйонерів» з метою «допомогти нашим співгромадянам зрозуміти, як республіканський податковий кодекс постійно та свідомо налаштовує економіку США проти середнього класу»[146].

Небезпідставно американські діячі констатують, що податковий кодекс – фундаментально важливий основний закон фіску. Адже кодекс визначає, хто оплачує державні видатки та якими фіскальними засобами підтримуються чи пригнічуються різні види діяльності. З такого погляду, чинний федеральний кодекс направлений проти інтересів середнього класу на користь «мільйонерів, мільярдерів, керівників корпорацій, які фінансують політичні кампанії», дає «перевагу людям, які заробляють гроші на інвестиціях, над тими, хто одержує зарплату», створює «фінансовий стимул для корпорацій пересувати роботу за кордон».

---

[144] Earth to Davos. Tax the Rich. URL: https://patrioticmillionaires.org/2022/05/25/earth-to-davos-tax-the-rich/

[145] Patriotic Millionaires. URL: https://patrioticmillionaires.org

[146] Why Patriotic Millionaires University? URL: http://mypmuniversity.org

Отже, в намаганнях знизити степінь податкової несправедливості й відповідно соціальних напруг у суспільстві на Заході взаємодіють дві зустрічні дії громадянського суспільства: «знизу» – проти високих податків; «зверху» – згода частини бізнесової еліти і політичного істеблішменту на більш високу норму оподаткування свого класу. Щоправда, рух зверху не набув того масового характеру, як знизу. Схоже, що додатковий імпульс наступу на податкову несправедливість з двох напрямків придадуть соціально-економічні наслідки пандемії коронавірусу COVID-19.

Виклики, кинуті несправедливості податків, знайшли відображення в теоретичних роботах. Так, книга Ніколаса Шекссона (Shaxson) під виразною назвою «Острови скарбів: податкові притулки і люди, які обікрали світ» (2012 р.) не дарма заслужила схвальні відгуки. Це дослідження характеризується як «вражаюче вторгнення в таємничий світ податкових притулків і хитромудрих корпорацій» [147]. Автор наводить переконливі факти, що відкриті шляхом лобіювання канали обкрадання державного фіску великим бізнесом через законодавчі лазівки, офшори та корупційні схеми набули ефектів у масштабах світової економіки. На думку автора, ухилення від податків з боку корпорацій і мультимільйонерів – одна з причин, чому обкрадені ними жертви: бідні держави та бідні люди залишаються бідними.

Під пером Шекссона офшорна діяльність воістину постає формою організованої фіскальної злочинності. Констатацію неприглядних фактів дослідник супроводить закликом покінчити з подібним станом речей. Так що на втіху українським олігархам, – вони не єдині в світі, хто аморальним чином ховає прибутки від свого народу в

[147] Shaxson N. Treasure Islands. URL: http://surl.li/damcb

офшорах. Але, на відміну від західних крезів, наші товстосуми по своїй волі не беруть на себе підвищених податкових зобов'язань. Фіскальна мораль вітчизняної бізнес-еліти та супутнього їй політикуму викликає далеко небезпідставні нарікання.

Корупціонери і казнокради з України, як правило, приховують незаконно набуті багатства за кордоном, зокрема, в Швейцарії та Британії та ін. Щоправда, схоже, що «лавочка» прикривається. Наприклад, у 2020 р. в Англії створено прецедент судового переслідування емігрантів-корупціонерів – власників багатств «невідомого походження (unexplained wealth)», по суті украдених у своїх народів.

Прийнято правовий інструмент боротьби з легалізацією сумнівних капіталів і відверто злочинних доходів шляхом купівлі нерухомості, зобов'язуючий будь-кого, не дивлячись на громадянство, хто володіє активами не суму більше 50 тис. ф. ст., довести, що майно придбане за чесно зароблені гроші. Ці заходи по праву розцінюють як початок полювання на корупціонерів і злочинців, що понаїхали в Лондон.

Можливо кинутий за океаном лозунг «Tax the Rich!» (Оподатковуйте багатих!) відкриває небувалу сторінку в анналах фіскальної історії. Голова «патріотичних мільйонерів» Морріс Перл (Pearl) оптимістично виголосив: «Наша нація на роздоріжжі. Американці вирішують, чи шлях до процвітання полягає в тому, щоб рухатись вперед, штовхаючи інших людей вниз, чи рухатися вперед значить піднімати всіх людей вище».

В травні 2021 р. з ініціативи президента США з метою приборкання ухилення від податків транснаціональних корпорацій прийнято «історичну» угоду про єдину глобальну ставку на прибуток. З цього приводу міністри фінансів країн «Великої сімки» заявили про «дуже

хорошу новину для податкової справедливості та солідарності та погану для податкових гаваней» [148]. Наряду зі схваленням світової податкової реформи на форумі в Давосі знайшло також підтримку підвищення податків на занадто високі доходи та екстремальне багатство.

В травні 2022 р. Світовий економічний форум у Давосі знову констатував, що глобальна соціальна нерівність вийшла з-під контролю, і що спосіб вирішення проблеми – оподаткування багатих.

3.6. Фіскальна ілюзія справедливості

Розрізняють два типи фіскальної ілюзії: (1) умоглядне уявлення, що збільшення державних витрат не викликає росту податків. Звідси одночасні протилежні вимоги різних соціальних груп: одні (напр., робітники та підприємці) вимагають зменшення податків, другі (пенсіонери і студенти) – збільшення соціальних виплат. Що справедливо: ріст витрат з бюджету чи зниження надходжень податків однозначної відповіді не має, водночас досягти і те, і друге нереально, можливе лише компромісне рішення.

(2) Невідчутність платниками реального податкового тягаря в силу його прихованого характеру, ігнорування або недооцінка тягаря податків з боку платників. Так, приєднаний до ціни товару чи послуги акциз робиться ніби невидимим, не само відчутним у момент купівлі – фактичної сплати податку на споживання. В такому разі почуття несправедливості податків, якщо не пропадає зовсім, то помітно приглушується.

[148] G7 finance ministers come to agreement on global corporate tax rate. URL: http://surl.li/damcd

Питання фіскальної ілюзії порівняно нечасто, хоча і здавна фігурує в дослідженнях на теми оподаткування. Зокрема, одним із піонерів у цій сфері знання про податки був представник знаменитої італійської наукової школи «фіскалістів» Амількаре Пувіані (Puviani, 1854–1907). Під фіскальною ілюзією він розумів недооцінку тягаря податків суб'єктами оподаткування в силу зловмисних дій правлячих класів і державних органів. Робота Пувіані «Теорія фінансової ілюзії» першим виданням вийшла друком у 1903 р., а останнім англійською мовою – в 2010 р., так що Пувіані аж ніяк не можна вважати забутим чи не актуальним економістом.

«Ми, – писав Павіані, – не повинні недооцінювати масштаби фінансових ілюзій… Непрямі податки, які дуже важко простежити, все ще відіграють важливу роль у найбільш сучасних фіскальних системах. Тому політично домінуючі класи мають широкі можливості зробити так, щоб податковий тягар, який падає на інші сторони, виглядав меншим, ніж він є насправді»[149]. Тягар податків, особливо непрямих, у перші десятиліття XXI ст. аж ніяк не менший, ніж він був за життя Пувіані на початку XX ст. Так що, проблема фіскальної ілюзії залишається у всьому її обсязі.

За спостереженням Пувіані, оскільки платники отримують вигоду від державних витрат трансформованих у суспільні блага та послуги в тому числі і за рахунок невідчутних, прихованих від них у силу фіскальної ілюзії податкових надходжень, то «апетити» громадян до благ бюджетного походження мають тенденцію до зростання. Тим збільшується роль держави і відповідно вартість урядового апарату.

[149] Classics in the Theory of Public Finance. London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. P. 175.

В одній із своїх ранніх робіт майбутній Нобелівський лауреат Джеймс Б'юкенен розвинув проникливі догадки Пувіані, вивівши науковий інтерес до теми фіскальної ілюзії на новий рівень. Він виділив три способи, за допомогою яких влада в змозі приховати фактичний тягар податків: (1) одержання доходів від державної власності, що дозволяє запобігати індивідуалізації оподаткування і тим приховати реальний тягар; (2) збирання непрямих податків замість прямих затрудняє оцінку приватних витрат на споживання з боку платників податків; (3) влада має можливість кількісно збільшувати суму доходів за допомогою інфляційної емісії [150].

В іншій роботі Б'юкенен описує фіскальну ілюзію в сфері державного кредиту. Тут ілюзія створюється тим чином, що облігації державної позики водночас є і поточними активами, і майбутніми зобов'язаннями. Але для більшості людей майбутні податкові платежі на виплату державного боргу представляються чимось віддаленим, менш очевидним і конкретним у порівнянні з грошима на своєму рахунку тут і зараз.

Відмічені вище обставини дозволяють узагальнювати різні види ілюзій від назвою фінансової ілюзії. Відповідно тягар податків, державних боргових зобов'язань та інфляції навіть як кричуща несправедливість в очах платників сприймається не так драматично і болісно.

З давніх-давен найбільш соціально масштабна фіскальна ілюзія пов'язана з податками на споживання. Історична пам'ять народів зберегла спомини про приховані жахи несправедливості непрямих податків. Британська газета «Edinburgh Review» сповіщала в 1820 р.: «Податки на все, що попадає в рот, покриває спину або служить для

[150] Buchanan J.M. Fiscal Theory and Political Economy. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1960. P. 197.

захисту ніг. Податки – на все, що прийнято бачити, чути, відчувати, нюхати або пробувати на смак. Податки – на тепло, на світло, на пересування …»[151]. «Збирач податків, дивлячись на двох друзів, які розпивають вино і курять, може подумати не без єхидства: вони не знають, що вони роблять, – вони платять подать»[152], – дотепно писав австрійський економіст Карл фон Гок (1808–1869).

Наукова дискусія відносно порівнянної справедливості прямих і непрямих податків триває. З політичних чи електоральних міркувань міру несправедливості непрямих податків інколи перебільшують. З цього приводу навіть ворог непрямого оподаткування німецький економіст-соціаліст Ф. Лассаль (1825–1864) запевняв: «Я не говорив, що непрямі податки сплачують єдино і виключно найбідніші класи, – то було б найчистішою дурницею, оскільки споживає всякий. Я сказав тільки, що непрямі податки значною мірою, в переважній їх частини несуть на собі бідні класи» [153].

Справді, питання соціальної справедливості в оподаткуванні не вирішується в залежності від поділу податків за фіскально-технологічними ознаками на прямі й непрямі. Просто в силу способу надходження в бюджет податки не можуть бути більш чи менш справедливими. Адже вочевидь, що прибутковий податок на заробітну плату скромної величини не може бути більш справедливим, ніж високий акциз на дорогий автомобіль.

---

[151] Гензель П. Налог с наследства в Англии. Исследование по истории английских финансов. М.: Университетская типография, 1907. С. 214–215.

[152] Гок К. Государственное хозяйство. Налоги и государственные долги. Киев: Университетская типография, 1865. С. 142.

[153] Лассаль Ф. Косвенные налоги и положение рабочего класса. СПб.: Изд-во Е.Д. Мягкова “Колокол”, 1906. С. 10.

На підсвідомому рівні сприймання тягаря податків громадянином сучасної держави може мало відрізнятися від колишніх архаїчних суспільств. Феномен *фіскальної ілюзії*, що полягає в скритному характері тягаря деяких податків, донині залишається серйозним фактором при конструюванні податкових систем. Запровадження непрямих податків з цільовим наміром приховати їх обтяжливість підтримували не тільки державні діячі минулого, скажімо, канцлер Отто фон Бісмарк (1815–1898). «З точки зору держави непомітність оподаткування є запорукою зручності роботи з ним» [154], – переконує наш сучасник, професор Кельнського університету Йоахим Ланг у пропонованому ним проекті кодексу податкових законів для країн Центральної та Східної Європи. Розрахунок на те, що психологічна невідчутність тягаря податків зменшує ступінь опору оподаткуванню, робить податок зручним у сплаті, а його тягар менш помітним для платника.

Ми вважаємо, що тезис про прихований характер і підвищену несправедливість непрямих податків у порівнянні з іншими податками за сучасних умов прозорості оподаткування та поширення податку на додану вартість (ПДВ) виглядає дещо перебільшеним. Принаймні деякі моменти втратили свою колишню актуальність.

Умоглядний софізм про прихований характер непрямих податків не завжди знаходить підтвердження. В сучасній демократично-правовій благоустроєній державі, при вільній діяльності організацій громадянського суспільства важко уявити, що в масі своїй у платників відсутнє усвідомлення як тягаря податків, так і вигод, користі, зумовлених надходженням податків у бюджет. Податки знаходять своє виправдання в наданих суспільних

[154] Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. С. 113.

благах і ніяких сумнівів щодо платежу податків бути не може.

У контексті теми даного дослідження викликає інтерес оподаткування специфічної категорії товарів чи послуг, споживання яких викликає моральний чи релігійний осуд. Мова про алкогольні напої, тютюнові вироби, азартні ігри і т. п. Товари даної групи оподатковують як власне із фіскальною метою, так і з морально і раціонально обумовлених міркувань скорочення споживання цих шкідливих товарів. Оподаткування виробів і послуг даної категорії іменуються *«гріховними податками» (sin taxes); податками на товари необов'язкового або зайвого споживання (sumptuary taxes); на стиль життя (lifestyle tax)*, наприклад, проституція. В таких сферах діє правило «якщо не можна заборонити, то слід оподатковувати».

До оподаткування товарів з числа предметів розкоші скептично ставився знаменитий поборник інтересів робітничого класу Ф. Лассаль. Він застерігав: «Податки на розкіш завжди стоять перед альтернативою: або вони стягуються в помірному розмірі і стосуються жменьки людей ..., і в результаті дають дуже невелику суму, яка не заслуговує на увагу, або вони стягуються в високому розмірі. І тоді приносять ще менше, податок стає майже зовсім бездоходним» [155]. Однак, ми б зауважили, що податки на розкіш виконують своєрідну роль фіскальної санкції за властиве деяким людям ірраціональне марнославство, і тим набувають значення засобу соціальної справедливості в оподаткуванні.

Сучасні дослідники розвивають поняття фіскальної ілюзії в бік схожої, але більш замаскованої та поглибленої

[155] Лассаль Ф. Косвенные налоги и положение рабочего класса. СПб.: Изд-во Е.Д. Мягкова "Колокол", 1906. С. 46.

форми, назва якої навіть важко піддається перекладу, – так званої *fiscal obfuscation* (фіскального засліплення, затьмареності, неусвідомленості). В чому полягає різниця між явищами fiscal illusion і fiscal obfuscation?

Принципова відмінність нового бачення фіскальної ілюзії полягає в методі дослідження: умоглядно-дедуктивний метод замінено на індуктивний емпіричний мікроекономічний метод аналізу опитування шляхом використання опитування платників податків і проведення тестів.

У деяких дослідженнях виходять з гіпотези, що фіскальну ілюзію спричиняє множинність джерел оподатковуваних доходів, звідки походить складність податкової системи. Відповідно, чим більша фрагментарність системи оподаткування, тим важче платникам розпізнати реальний тягар податків і міру зосередженої в податках соціальної справедливості або несправедливості. Інструментом виміру фіскальної ілюзії ніби ставав індекс Герфіндаля, тобто показник сконцентрованості податків.

Натомість прийшла впевненість, що виникненню фіскальної ілюзії зовсім не заважає наявність декількох крупних масових податків: на доходи, на прибуток корпорацій, ПДВ. Навіть усвідомлюючи існування і величину тягаря таких податків, громадяни їх платять і голосують за подібні податки, включені до програм політичних партій. Тут ніби діє своєрідний ефект умо-затьмарення (obfuscation), що і є видозміненою формою фіскальної ілюзії.

На розвиток поглядів Пувіані Дж. Б'юкенен писав: «Зумовлена справлянням податку фіскальна ілюзія виникає в результаті невизначеності фактичного тягаря податку (actual incidence of the tax). Уряд буде прагнути не збирати ті податки, тягар яких відомий. Скоріше його мета буде

полягати в тому, щоб викликати якомога більшу неясність, таким чином тримаючи платника в темряві щодо реально сплаченої фактичної суми податку»[156].

На тему різних форм фіскальної ілюзії на Заході вже здійснено десятки досліджень. Зокрема, проведені в благополучній Швеції тести показали, що мало хто з респондентів має більш-менш точне уявлення про реальний тягар податків. Відповіді показали всі ознаки фіскальної ілюзії серед населення однієї з найбільш просвічених країн Європи і світу. На питання: «в яку суму ви оцінюєте всі сплачені вами податки: державні, окружні та муніципальні?», «яку суму складають податки в кожній сотні зароблених крон?» правильних відповідей було всього 8%[157]. Більшість занижувала оподаткування заробітків не менш, ніж на третину. Багато респондентів враховували лише прямі податки на доход, нехтуючи непрямими податками на споживання.

Отже, податкова політика особливо щодо непрямих податків залишається дієвим способом творення фіскальній ілюзії. Остання маскує реальний тягар оподаткування і тим не дозволяє розкрити справжні масштаби багатств і пропорції перерозподільних процесів. Висновок, одержаний інструментально-емпіричним чином, залишився тим самим, яким був і століття тому назад у результаті дедуктивно-логічного міркування, – фіскальна ілюзія та відповідна їй несправедливість в оподаткуванні існує.

Аналіз за допомогою тестів і опитувань показали, що податкова ілюзія виникає навіть тоді, коли платники цілком

---

[156] Buchanan J.M. Fiscal Theory and Political Economy. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1960. P. 62.

[157] Sanandaji T., Wallace B. Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation: An Empirical Study of Tax Perception in Sweden. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/195145337.pdf

усвідомлюють існування, видимість і величину податків. Усі знають про податок на заробітну плату, але більшість опитаних неправильно визначили, здебільше недооцінили реальний тягар податку. Автори емпіричного дослідження прийшли висновку, що неправильне сприйняття податкового тягаря відбувається в силу «підсвідомого потьмарення» (deliberate obfuscation), спричиненого помилковим покладанням власного тягаря податків на роботодавців. Інша причина – реальне уявлення про індивідуальний тягар податків спотворює характер поділу податків на зароблений доход і підприємницький прибуток. На степінь ілюзії помітно впливає рівень освіти і величина доходу платника.

Складається переконання, що фіскальна ілюзія неусувна. Платники в масі своїй в точності не усвідомлюють, чого вони хочуть, що і скільки їм потрібно знати про справедливість в оподаткуванні, а головне, – в якій мірі зворотне відшкодування суспільними благами по-справедливості адекватне частині доходу, переданій державі в формі податків В порівняльному сприйманні результатів соціальних та інших програм і затрачених на їх виконання податків платники, як правило, впадають в упереджену ілюзію про невідповідність першого другому.

* * *

Так у чому полягає справедливість оподаткування в її вершинному значенні, якою є її субстанція? У пошуках відповіді варто нагадати, що справедливість податків належить до тих понять, про які знаменитий новатор державних фінансів Жак Неккер (1732–1804) фатально

попереджав: «Нові великі ідеї в сфері фінансів – одна лиш марна мрія» [158].

Відразу наголосимо, що, з нашого погляду, справедливість у значені істини в оподаткуванні вірогідна лише як абстрактна можливість при умові безупинного стремління до неї. Реально під справедливістю оподаткування треба розуміти відповідність умоглядних уявлень про податки наявним на певний момент умовам і явищам соціально-економічної дійсності.

Передумовою розуміння феномену справедливості податків є *соціалізація оподаткування* – двосторонній взаємоприйнятний максимально безконфліктний процес пристосування платників до державного фіску, а фіску – до платників без обопільного супротиву. За такої умови платники в масі своїй без опору погоджуються на установлений рівень податків, а держава в особі владних структур і функціональних інститутів під дією на даний момент об'єктивних обставин і суб'єктивних міркувань уряду знаходить податкові надходження достатніми.

Сприйняте в цілому, поняття справедливості має розсудливий характер без точно фіксованого значення, але допускає відносні кількісні порівняння величини податкового тягаря (навантаження, тиску, тяготи, «ярма» і т. п.).

На Заході помітний резонанс викликала книга (2015 р.) британського економіста-практика Річарда Мерфі (Merphy) з дивною назвою «Радість податку» (The Joy of Tax). Автор спростовує поширене стереотипне уявлення про податки як про зло і тягар. Мерфі доводить, що «податкова радість» полягає в здатності творення фіскальними засобами оподаткування більш розвиненого,

[158] Цит. по: Шилль И. Современная теория финансов и ее влияние на финансовою администрацию западноевропейских государств. СПб.: Тип. Э. Праца, 1860. С. 74.

справедливого і демократичного суспільства. Парадоксальним чином, зауважує автор, люди не люблять податки, але дуже люблять блага і послуги, надані коштом податків. У рецензіях книгу називають корисною для вищої освіти економістів, «рідкісним голосом розуму в час божевілля».

На біду в Україні несправедливість оподаткування коріниться в кричущій майновій нерівності, в нездоровій моралі українського суспільства. Всупереч здоровому глузду в своїй масі воно не має рефлексів до відрази чи почуття протесту проти фактів корупції та казнокрадства, а особливо до правового нігілізму в сфері оподаткування, зокрема, з боку представників бізнесової та чиновної еліти, які залишаються «руко-пожатими».

За ідеал справедливості в оподаткуванні не можна прийняти сентенцію «найкращим податком є найменший податок» видатного французького економіста Поля Леуа-Больє (1843–1916), незважаючи на його високий статус класика науки державних фінансів. Адже благословенні країни з високим індексом щастя типу скандинавських держав, Швейцарії ті ін. належать до групи країн з найбільш високим рівнем оподаткування [159].

Податкову справедливість можна розглядати принаймні з трьох позицій: (1) з погляду платників податків у їх узагальненій сукупності або індивідуально; (2) за оцінкою урядових експертів відповідно фіскально-економічних інтересів держави; (3) як норму оподаткування відносно ВВП.

В ідейно-умоглядному плані справедливість податків – це не конкретна кількісно-об'єктивна мітка, а суб'єктивно-етична категорія, це – мрія, віддалена мета, поклик, моральний орієнтир, а не певний устрій податкової

[159] Див. Happiest Countries in the World 2021. URL: http://surl.li/damci

системи, конкретна сукупність податкових ставок чи норма оподаткування. Справедливість в оподаткуванні – це безупинний процес наближення до неї, обумовлений обставинами місця, часу і середовища. Не буває абсолютного торжества справедливості, є лише її відносні значення, відповідні писаним законам і неписаним критеріям.

В прикладному розумінні справедливість податків у екзистенціальній оцінці оподатковуваного населення вимірюється обсягом, складом і якістю суспільних благ і державних послуг головним чином у сферах добробуту, безпеки і комфорту існування, одержаних в обмін на сплачені податки.

З позицій суто урядового інтересу податкова справедливість полягає в дотриманні всіма учасниками податкового процесу вимог законодавства (tax compliance), що і є юридично закріпленою ознакою справедливого оподаткування. Так, у США несплата податків належить до найбільш серйозних непростимих деліктів. Податкова справедливість проявляється в імперативах законодавства, реалізується в повноті фіскальних прав і обов'язків громадян при належному надходженні податкових платежів.

У реальній практиці роль прийнятної для суспільства норми податкової справедливості виконує *процедурна справедливість*. Остання створюється в законодавчому органі більшістю на основі дуалістичної симетрії голосів, поданих за податкову рівність і нерівність, за справедливість і несправедливість. Подібна законодавчо установлювана та періодично змінювана рукотворна справедливість регламентується комбінованою шкалою нульових, мінімальних і максимальних, пропорційних і прогресивних податкових ставок.

Таким чином, в умовах демократично-правової державності та соціальної диференціації суспільства задача досягти абсолютної, прийнятної та спільної для всіх, нічим, ніким і ніяк необмеженої справедливості оподаткування належить до класу задач, яка не тільки не має рішення, але й ставити питання про рішення такої задачі некоректно. Справедливість податків може бути лише відносною.

ВИСНОВКИ

В процесі дослідження ми виходили з передумови, що податки, крім своєї правової форми та фінансової місії, є феноменами етики та моралі. У світлі ідеалів демократично-правової соціальної податкової держави та суспільного добробуту патріотизм, солідарність та справедливість – суть непозбутні мрії, цінності, може навіть істини, у всякому разі категоричні морально-етичні імперативи сучасного оподаткування.

За своїм історичним походженням фіскальний патріотизм та споріднений з ним економічний націоналізм в Європі зародилися в часи буржуазно-демократичних перетворень у соціальному середовищі політично свідомих громадян та економічно активних представників підприємницького класу: фабрикантів, банкірів, комерсантів, загалом – людей хазяйського складу. Вони одні в змозі організувати колективний труд, бо мають до того необхідні здібності, володіють матеріальним та інтелектуальним капіталом, розуміють дію законів економіки. На всіх рівнях суспільної ієрархії буржуазний націоналізм сформував людей ділового типу: роботящих, активних, практичних.

Особливість ситуації в Україні полягає в тому, що в історичній ретроспективі у нас свого часу не було умов для визрівання внутрішніх традицій, як і не склалися зовнішні умови для виникнення носіїв і речників повноцінного буржуазного націоналізму та відповідного прагматично-економічного патріотизму. Але на всіх етапах історії українського народу національно-політичний патріотизм залишався великим і благородним почуттям, осяяним любов'ю до Вітчизни.

На оподаткуванні історична відсутність в Україні зрілого буржуазного націоналізму та ділового патріотизму

позначилося тим, що у період Незалежності первісне творення великих капіталів, зокрема, неправедними чином, сформувало клан нуворишів-олігархів з недостатнім рівнем фіскально-правої моралі й культури. Зло фіскального нігілізму в значній мірі поширилося на все суспільство.

Тим часом у країнах Західної Європи та Північної Америки сплата належних податків – безумовний акт патріотизму, там податкова дисципліна населення висока. За загальним правилом у країнах ОЕСР – розвинених і багатих – вищий рівень патріотизму корелюється з вищим рівнем податкового навантаження.

На початку XXI ст. у США в середовищі мультимільйонерів і мільярдерів навіть зародився «патріотичний рух» за підвищення рівня оподаткування на свою соціально-майнову страту, – постмодерністський феномен, якого щось не помітно серед українських олігархів.

Епіграф до другого розділу дає зрозуміти, що вигоди і загальне благо солідарності зводяться до можливості солідарними засобами досягти соціальної справедливості, недосяжної за умов свободи та всезагальної правової рівності. Тільки солідарність здатна примирити суперечливі одна одній цінності свободи і рівності. Знамените гасло Великої французької революції XVIII ст. «свобода, рівність і братерство» цілковито складається з взаємно суперечливих вимог, реалізація яких всіх водночас у реальній суспільній практиці нездійснима. Лише на засадах солідарності несумісні соціальні цілі можна зблизити і тим почасти реалізувати кожну з них.

Витоки сучасного теоретичного вчення про солідарність беруть свій початок від трактату «Солідарність» французького соціолога, Нобелівського лауреата Леона Буржуа (1851–1925). В усі часи солідарність розвивалася паралельно з ідеями моралі, альтруїзму,

згуртованості, кооперації, асоціації, взаємовиручки, милосердя, взаємодопомоги. Адепти солідарності завжди наполягали на необхідності активної державної політики та свідомої суспільної поведінки щодо соціальної підтримки населення, страхування та взаємодопомоги. Імперативи міждержавної солідарності взяті на озброєння творцями Європейського союзу.

В частині справедливості в оподаткуванні важливо нагадати, що в суспільстві, притаманному ринковій економіці, майнова нерівність фатально неминуча й необхідна. Податковими заходами її можна лише частково згладити, але рівноправність усіх потенційних платників перед фіском повинна бути і залишається обов'язковою.

Теоретично і політично прийнятним інструментом справедливості в оподаткуванні визнано установлені за демократично-представницькою процедурою приймання рішень податки за прогресивними ставками на майно, доходи і прибутки.

Вкупі патріотизм, солідарність і справедливість в оподаткуванні здатна заблокувати так звана free-rider problem – можливість споживання створених коштом податків суспільних благ чи користування ними «на халяву», без приймання участі в їх оплаті податками при неможливості виробництва подібних благ (безпека, правопорядок і судочинство, базова інфраструктура комфорту існування та ін.) ринковими засобами. Йдеться про свого роду *фіскальний опортунізм* – вміння ухилятися від сплати податків і тим отримувати вигоду при порушенні морально-етичного принципу громадянської законослухняності.

Кожен може вважати, що певне суспільне благо йому не потрібно і відмовитися (ухилитися) від оплати своєї частки у податкових витратах на його забезпечення. В цьому полягає загалом асоціальна, але суперечливим чином

індивідуально-раціональна меркантильно-користива поведінка. Тому небезпідставно в наявності проблеми free-rider («халявщини») вбачають необхідність імперативних державних інститутів та владно-обов'язкового, а при потребі і примусового оподаткування.

Судячи з численних свідчень і фактів, корупція та казнокрадство – екзистенціальна загроза сучасної України. В українських реаліях успішні політичні кар'єри цілком можливо створити на тлі показного патріотизму і навіть мімікрії під благочестиве християнство, не знаючи докорів сумління, не відчуваючи ні провини, ні гріха.

За таких умов імплантація в суспільну практику цінностей заправдашнього патріотизму, як і солідарності та справедливості, за своїм значенням і призначенням стає першорядною соціальною необхідністю. Їх реалізація в оподаткуванні залежить від сумарної дії двох основних факторів: морально-етичного та організаційно-адміністративного. І той, і другий опираються на громадянські чесноти ума, професіоналізму, совісті й свідомості всіх учасників податкового процесу.

У вступі автори попереджали, що аналіз буде вестись за допомогою методів фіскальної соціології. Остання передбачає способи пізнання, властиві «соціальній фізиці» (О. Конт) або «соціальній біології» (Г. Спенсер), пояснюючи оподаткування, на відміну від явищ живої та неживої матерії, як державно-суспільний феномен у синергічній взаємодії з різними сторонами соціальної дійсності. Фіскальній соціології притаманний інтегральний характер, вона змішує, нагромаджує наукові підходи однаково, як власне податково-бюджетні, так і не фіскальні, поза - та навколо-фіскальні.

Загалом, – вивчення податкових явищ фіскально-соціологічним методом відкриває їх мікро- і макровзаємодію з різними сторонами економічної та

неекономічної дійсності в середовищі різноманітних об'єктивних умов та впливів суб'єктивних факторів. Автори виходять з того, що в дослідженні на дану тему морфологічні моменти оподаткування відходять на другий план. Натомість домінують нормативні – правові, морально-етичні, менторські – критерії податків, які придають дослідженню характер повчальної проповіді («що повинно бути замість того, що є») чи викривальної філіппіки («чого не повинно бути»). В силу специфіки теми, подібний стиль викладу виявився найбільш прийнятним.

Як має помітити читач, увага зосереджена на морально-етичних аспектах податків та оподаткування, на розсудливій, чуттєво-духовній стороні справи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеенко М.М. Подоходный налог и условия его применения. Речь, произнесенная в торжественном собрании Императорского Харьковского Университета 17 января 1885 года Харьков: Типография М.Ф. Зильберберга, 1885. 35 с.
2. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів): монографія. Львів: Каменяр, 2000. 303 с.
3. Андрущенко В.Л., Федосов В.М. Запорозька Січ як український феномен. К.: Заповіт, 1995. 173 с.
4. Андрущенко В. Класно-становий тип прибуткового податку. *Вісник податкової служби України*. 2000. Листопад. С. 58–63.
5. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія. К.: Алерта, 2013. 384 с.
6. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Податкова держава: монографія. К.: Алерта, 2016. 304 с.
7. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Фіскальний фактор щастя народів. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*: науковий журнал. 2018. Випуск 2. С. 5–10.
8. Андрущенко В.Л. Імператив фіскальної солідарності. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*: науковий журнал. 2019. Випуск 3.С. 13–19.
9. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Податкові системи зарубіжних країн : навчальний посібник. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 210 с.
10. Брежский Н. Податная реформа: Французские теории XVIII столетия. СПб.: Типо-литография А.М. Вольфа, 1888. XVII, 194 с.

11. Б'юкенен Дж. М. Суспільні фінанси і суспільний вибір: два протилежних бачення держави. К.: Видавничий дім «КМ Академія», 2004. 175 с.
12. Велентейчик Н.Ю. Механізм регулювання міжбюджетних відносин в забезпеченні фінансової стійкості місцевих бюджетів в Україні. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Ірпінь, 2016. 23 с.
13. Винниченко В. Відродження нації. Заповіт борцям за визволення. К.: Центр навчальної літератури, 2019. 798 с.
14. Витте С.Ю. По поводу национализма. Национальная экономия и Фридрих Лист. СПб.: Тип. Брокгауз-Ефрон, 1912. 76 с.
15. Гейстінгс М. І розверзлося пекло…Світ у війні 1939 – 1945 років. Харків: Книжковий Клуб «Клуб Сімейного дозвілля», 2019. 752 с.
16. Геллнер Э. Нации и национализм. М.: Прогресс, 1991. 126 с.
17. Гок К. Государственное хозяйство. Налоги и государственные долги. К.: Университетская типография, 1865. 324 с.
18. Гензель П. Налог с наследства в Англии. Исследование по истории английских финансов. М.: Университетская типография, 1907. XXIV, 654 с.
19. Гордієнко Л.А. Фінансова політика соціальної сфери: монографія. Черкаси: Видавець Чабаненко В.А., 2019. 394 с.
20. Дем'янчук О.І. Формування та реалізація фінансового потенціалу збалансованого розвитку адміністративно-територіальних одиниць Украйни: монографія. Острог: Національний університет «Острозька академія», 2019. 408 с.

21. Дем’янишин В.Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: Монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 496 с.
22. Джордж Г. Что такое единый налог и почему мы его добиваемся? М., 1907. 24 с.
23. Тучак Т., Ізмайлов Я., Осмятченко В., Панура Ю. та ін., за заг. ред.. д. е. н. В.Л. Андрущенка Імплементація європейських цінностей та технологій оподаткування в Україні: монографія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. 284 с.
24. Жюлиа Д. Философский словарь. М.: Международные отношения, 2000. 544 с.
25. Коляда Т.А. Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика: монографія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. 396 с.
26. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. 464 с.
27. Лассаль Ф. Косвенные налоги и положение рабочего класса. СПб.: Издательство Е.Д. Мягкова «Колокол», 1906. 116 с.
28. Левкулич В.В. Справедливість як соціокультурний феномен : монографія. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2018. 480 с.
29. Мискін Ю.І. Соціалізація бюджетної політики України: монографія. Київ: Аграр Медіа Груп, 2019. 508 с.
30. Навіщо нам податки. Держава як спільний бізнес. Нариси за редакцією Н.М. Ковалко та В.М. Мельника. Київ: ТОВ «Якабу Паблішінг», 2019. 240 с.
31. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М.: Изд. М. и С. Сабашниковых, 1904. XXXII, 624 с.
32. Нозик Р. Анархия, государство и утопия. М.: ИРИСЭН, 2008. 424 с.

33. Ротбард М. Государство и деньги: Как государство завладело денежной системой общества. Челябинск: Социум, 2004. 176 с.
34. Ротбард М. Власть и рынок: Государство и экономика. Челябинск: Социум, 2010. XII, 418 с.
35. Свирщевский А.Р. Подоходный налог. М.: Типография А.И. Мамонтова и КО, 1886. 253 с.
36. Себайн Дж. Г. Історія політичної думки. К.: Основи, 1997. 838 с.
37. Селигман Э., Стурм Р. Этюды по теории обложения. СПб.: Типография «Правда», 1908. 200 с.
38. Селигман Э. Очерки по теории обложения (финансовые проблемы военного и послевоенного периода). Петроград: Изд-во Сев.-Зап. Промбюро ВСНХ, 1924. 127 с.
39. Соколовська А.М. Основи теорії податків: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2010. 326 с.
40. Солидаризм во Франции в период Третьей Республики: Л. Буржуа и С. Бугле: Сб. переводов. М., 2016. URL: http://surl.li/darzo
41. Тропіна В.Б. Фіскальне регулювання соціального розвитку суспільства. К.: НДФІ, 2008. 368 с.
42. Фукуяма Ф. Конец истории и последний человек. URL: www.gumerinfo/bibliotek_Buks/History/fuku/08.php
43. Хобсбаум Э. Нации и национализм после 1780 года. С.-Пб.: 1998. 119 с.
44. Чикаленко Є.Х. Любов до глибини кишені. URL: http://uaterra.in.ua/2012/02/27/любов-до-глибини-кишені/
45. Шилль И. Современная теория финансов и ее влияние на финансовою администрацию западноевропейских государств. СПб.: Тип. Э. Праца, 1860. 262 с.
46. Штирнер М. Единственный и его. Харьков: Основа, 1994. 560 с.

47. Ященко А.С. Теория федерализма: Опыт синтетической теории права и государства. Юрьев: Типография К. Маттисена, 1912. X, 841 с.
48. Alm J., Torgler B. Do ethics matter? Tax compliance and morality. URL: https://www.researchgate.net/publication/226473623_Do_Ethics_Matter_Tax_Compliance_and_Morality
49. Blank T., Schmidt P. National Identity in United Germany: Nationalism or Patriotism? URL: http://surl.li/dasdy
50. Blias M.-K. La Solidarité: Histoire d'une idée. URL: https://www.amazon.fr/solidarité-Histoire-dune-idée/dp/2070784673
51. Brittan S. The Economic Consequences of Democracy. London: Macmillan, 1977. XV, 103 p.
52. Buchanan J.M. Fiscal Theory and Political Economy. Chapel Hill: The University of North Carolina Press, 1960. 197 p.
53. Buchanan J.M. Limits of liberty. Between anarchy and Leviathan. Chicago: The University of Chicago Press, 1975. 217 p.
54. Buchanan J.M., Musgrave R.A. Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State. The MIT Press: Cambridge (Mass.); London, 2000. VII, 272.
55. Campbell J.L. Fiscal Sociology in Age of Globalization: Comparing Tax Regimes in Capitalist Countries. URL: https://sociology.dartmouth.edu/sites/sociology.dartmouth.edu/files/Fiscal%20Sociology%20%26%20Globalization.pdf
56. Classics in the Theory of Public Finance. London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. XIX, 244 p.
57. Daflon D. Solidarity and design of equalization: setting out the issues. *eJournal of Tax Research*. 2012. vol. 10, no. 1. P. 38–164.

58. Earth to Davos. Tax the Rich. URL: https://patrioticmillionaires.org/2022/05/25/earth-to-davos-tax-the-rich/
59. Fiscal Federalism in Theory and Practice. Washington: Intentional Monetary Fund, 1997. IX, 701 p.
60. Fiscal Federalism 2022. Synthesizing good practices in fiscal federalism. URL: https://www.oecd.org/publications/fiscal-federalism-2022-201c75b6-en.htm
61. Fiscal nationalism and the social democrat discourse. URL: https://voicesfromspain.com/2017/10/29/fiscal-nationalism-and-the-social-democrat-discourse/
62. Fiscal patriotism. URL: http://www.common-elements.com/blog/fiscal-patriotism
63. Fiscal policies to cushion economic impact from Ukraine war. URL: https://www.santander.com/en/press-room/insights/fiscal-policies-to-cushion-economic-impact-from-ukraine-war
64. Handbook of Public Finance. Vol. 1. Amsterdam; North-Holland, 1985. XVII, 484 p.
42. Geys B., Konrad K.A. Patriotism and Taxation. URL: https://www.tax.mpg.de/RePEc/mpi/wpaper/TAX-MPG-RPS-2016-11.pdf
66. Kirchler E. The Economic Psychology of Tax Behavior. Cambridge etc.: Cambridge University Press, 2007. URL: http://surl.li/dascn
67. Konrad K.A., Qari S. The Last Refuge of a Scoundrel? Patriotism and Tax Compliance. URL: https://www.jstor.org/stable/23274808?seq=1
68. Lavoie R. Patriotism and Taxation: the tax compliance implications on the Tea Party Movement. URL: http://surl.li/dakxg
69. Leroy M. Tax Sociology. URL: https://journals.openedition.org/socio-logos/2073

70. Levi M. Of Rule and Revenue. URL: http://surl.li/dakvo
71. Murphy R. The Joy of Tax. How affair tax system can create a better society. *Bantam Press*, 2015. VIII, 250 p. URL: https://openaccess.city.ac.uk/id/eprint/16536/1/Joy_of_Tax%20Proof.pdf
72. Musgrave R.A. The Theory of Public Finance. A Study in Public Economy. New York etc.: McGraw-Hill Book Company, 1959. XV, 762 p.
73. Nozick R. Anarchy, State, and Utopia. New York: Basic Books, Ink., 1974. XV, 367 p.
74. Oates W.E. An Essay on Fiscal Federalism. *Journal of Economic Literature*. Vol. XXXVII. 1999. No. 3. P. 1120–1149.
75. Oates W.E. On the Evolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions. *National Tax Journal*. Vol. LXI. 2008. No. 2. P. 313–334.
76. Qari S., Konrad K.A., Geys B. Patriotism, Taxation, and International Mobility. URL: https://www.jstor.org/stable/41406949
77. Rawls J. A Theory of Justice. Cambridge (Mass.): Harvard University Press, 1971. XV, 607 p.
78. Reinganum J., Graetz M. The Tax Compliance Game. URL: http://surl.li/dasbg
79. Rosen H.S. Public Finance / Harvey S. Rosen. – Boston etc.: Irwin/McGraw-Hill, 1995. – XXX, 623 p.
80. Schumpeter J.A. History of Economic Analysis. London: George Allen & Unwin, 1955. XXV, 1260 p.
81. Shoup C. S. Public Finance. London: Weidenfeld & Nicolson, 1969. X, 600 p.
82. Social Solidarity Economy and related concepts. Origins and Definitions: An International Perspective. URL: http://surl.li/dalwh
83. Spencer H. The Man versus the State. With six Essays on Government, Society and Freedom. Indianapolis: Liberty *Classics*, 1981. 531 p.

84. Taxation, Religion, and Morality. URL: http://surl.li/dasat
85. The Economics of Solidarity: A Conceptual framework. URL: http://surl.li/dasaj
86. The history of economic thought. Charles Goide, 1847–1932. URL: https://www.hetwebsite.net/het/profiles/gide.htm
87. The Norton Dictionary of Modern Thought. New York-London: W.W. Norton & Company, 1999. XXIV, 933 p.
88. The Role of Religiosity and Patriotism in Improving Taxpayers Compliance. URL: http://surl.li/dasaa
89. Uckman V. The principle of tax equity and social solidarity: relationship between the financial needs of the state and economic justice. URL: http://surl.li/dajsf
90. Viki, G. Tendayi,Calitri R. Infrahuman outgroup or suprahuman ingroup: The role of nationalism and patriotism in the infrahumanization of outgroupsю. *European Journal of Social Psychology*. 2008. Vol. 38. No. 6. P. 1054–1061. URL: http://surl.li/dajxm
91. Wagner Ulrich, Julia C. Becker, Oliver Christ, Thomas F. Pettigrew and Peter Schmidt. A longitudinal test of the relation between German nationalism, patriotism, and out-group derogation *European Sociological Review*. 2012. vol. 28. No. 3. P. 319–332. URL: https://www.jstor.org/stable/i40073038
92. War in Ukraine: How to finance higher fiscal spending? through taxes or public debt? URL: https://cutt.ly/lVa8bgx
93. Why Swedes are okay with paying taxes. URL: https://www.spcc.pl/en/node/18278