

*І. М. Коновалова,  
старший викладач кафедри фінансів, ДВНЗ "КНЕУ ім. Вадима Гетьмана"  
А. Ю. Олійник,  
аспірант кафедри менеджменту банківської діяльності,  
ДВНЗ "КНЕУ ім. Вадима Гетьмана"*

## ТЕОРІЯ ОБМІНУ В ОПОДАТКУВАННІ: ГЕНЕЗА ТА ПРОЯВ СУЧАСНОСТІ

*I. Konovalova,  
Senior Lecturer of Department of Finance,  
SHEI "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman"  
A. Oliynyk,  
Postgraduate Student of Banking Management Department,  
SHEI "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman"*

### THEORY OF EXCHANGE IN TAXATION: GENESIS AND PRESENT MANIFESTATION

*У статті розглянуто ключові питання, що стосуються сучасних проявів теорії обміну в оподаткуванні та її генези. Наведено класифікацію етапів, які репрезентують специфіку формування та еволюцію уявлень щодо природи оподаткування, що дозволило поєднати попередні теоретичні дослідження із фактичними потребами сучасного суспільства. Проаналізовано сучасні виклики та умовні індикатори становлення теорії оподаткування, що стало основою для диференціації існуючих проблем у цій сфері та обґрунтування пропозицій теорії обміну в оподаткуванні щодо можливостей вирішення проблем. Наголошено на диференціації фундаментальних теоретичних основ та сучасних проявах теорії обміну в оподаткуванні. Зроблено висновки щодо перспектив імплементації положень теорії обміну в оподаткуванні з огляду на нагальні потреби сьогодення.*

*The main issues concerning contemporary manifestations of theory of exchange in taxation and its genesis are considered in the article. The classification of stages that represent the specific formation and evolution of ideas about the tax nature, which allowed combining previous theoretical studies with the modern society's current needs. The current challenges and indicators of theories of taxation formation are analysed. It creates the basis for current problems' decision within this area and development of propositions in accordance with the theory of exchange in taxation peculiarities. The fundamental theoretical bases and modern forms of the theory of exchange in taxation are emphasized. The conclusions about the prospects of implementation of the theory of exchange in taxation due to the current needs of our society are made.*

*Ключові слова: податок, теорія обміну, атомістична теорія, теорія насолоди.  
Key words: tax, theory of exchange, atomic theory, theory of pleasure.*

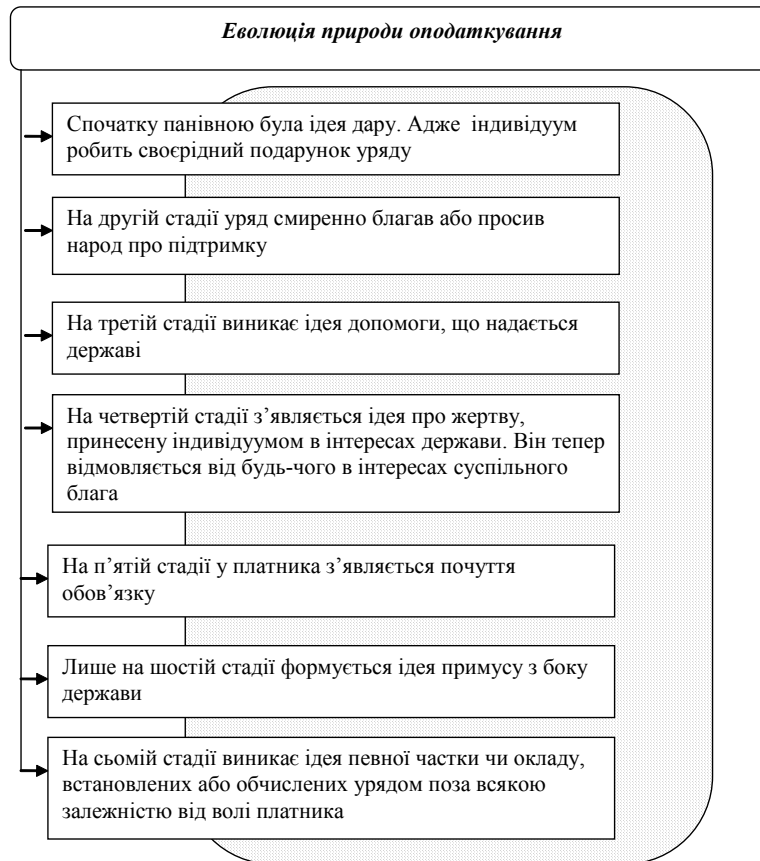
#### **ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ**

Стрімкий розвиток сучасних цивілізацій вимагає поглиблення еволюційних тенденцій в системі економічних та фінансових відносин. Тому, для будь-якої держави світу важко переоцінити роль та значення податків, які, згідно із вдалою дефініцією сучасників визначаються, як своєрідна "плата за цивілізацію". Адже податки уже традиційно являються ефективним та дієвим інструментом для мобілізації державних доходів, виконуючи властиву їм регулюючу функцію за рахунок перерозподілу створеної у суспільстві вартості. Генеза податків пов'язана із еволюцією функції держави, адже вони використовуються для фінансування державних видатків. Крім того, сутність податків та їх структура, призначення, роль, характер оподаткування визначаються економічним і політичним ладом суспільства. Податки становлять основну частину державних фінансів.

У контексті сьогодення однією із основних вимог розвитку ринкової економіки України є розбудова податкової системи, яка відповідатиме сучасним економічним реаліям. Стратегічний курс реформування та де-

централізації національної податкової системи вимагає імплементації дещо нових підходів до формування дохідної бази державного та місцевих бюджетів та розвитку відповідних інститутів оподаткування. Виникає необхідність обґрунтування можливостей та потенційного інструментарію відшкодування державі раніше наданих нею соціально-орієнтованих послуг.

У свою чергу результативні процеси розбудови неможливі поза узагальненими концептуальними основами світової історичної спадщини, що стосується питань та суттєвих положень теорій оподаткування. Адже розвиток прогресивних концепцій оподаткування та, як наслідок, формування концептуальних засад теорій податків тісно переплітаються із розвитком поглядів на роль держави у суспільно-економічному житті. Тому еволюція суспільних потреб та перехід національної економіки на якісно новий щабель розвитку вимагають систематичного перегляду історичних джерел та еволюційних тенденцій оподаткування. Це сприятиме диференціації відповідних сучасних концепцій, які дозволять задовольнити базові вимоги еволюційних тенденцій сьогодення. Зокрема під час аналізу сучасних тенденцій взаємодії держави та громадянина в контексті розбудови системи оподаткування, важливим є обґрунтува-



**Рис. 1. Етапи формування уявлень щодо природи оподаткування**

Джерело: узагальнено за [1—3].

ти історичні витоки податкових теорій обміну, що дозволить створити своєрідну проекцію на потенційні можливості для імплементації договірних процесів в умовах сучасності.

### **АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, В ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО РОЗВ'ЯЗАННЯ ДАНОЇ ПРОБЛЕМИ**

З огляду на особливу актуалізацію питань розбудови сучасного суспільства та прискорену динаміку соціально-економічних змін, актуалізуються питання поглибленого аналізу праць класиків політичної економії стосовно еволюції та сутнісних характеристик теорій оподаткування. Крім того, вагомого значення набувають дослідження сучасних теоретиків та практиків, які працюють у сфері оподаткування.

Зокрема виникнення податкових теорій обміну пов'язуємо із доробками зарубіжних авторів, ключові з яких належать С. де Вобану, Ш. Монтеск'є, Д. Юму, Ж. Ж. Руссо, Дж. С. Міллю, Ж. Сімонд де Сімонді та іншим дослідникам. Внесок у розбудову теоретичних концепцій оподаткування в умовах сьогодення зробили наші сучасники А. Балахнічова, В. Саврадим, Т. Бондарук, В. Буряковський, О. Длугопольський та інші автори. Проте існуючі теоретичні дослідження слугують недостатнім аргументом для реалізації якісних змін на практиці. Тому виникає потреба законодавчого та нормативного регулювання зазначених питань на державному, регіональному та міжнародному рівнях. З огляду на розглянуті аспекти, важливо деталізувати та розмежувати концептуальні основи окремих теорій оподаткування.

### **МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ**

Мета дослідження є обґрунтування теоретичних основ, необхідності та потенціалу розбудови в умовах сьогодення теорій обміну в оподаткуванні, зокрема роз-

криття сутнісних характеристик та фундаментальних основ конкретних теорій обміну, обґрунтування етапів їх еволюції в контексті трансформації та пристосування до умов сучасного суспільства.

### **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ**

В умовах сьогодення податкова теорія диференціюється у формі системи наукових знань щодо сутності та природи податків, визначення їх ролі та місця в економіці з огляду на концептуальні основи соціально-економічного розвитку суспільства. З огляду на прикладний аспект, теорії оподаткування проявляються у формі моделей побудови податкових систем держави з різним ступенем узагальнення та класифікуються як загальні, а також приватні теорії податків.

Основні податкові теорії розпочали своє формування як закінчені вчення починаючи з XVII століття. З розвитком поглядів на роль держави у суспільно-економічному житті формувались і концепції оподаткування, які знайшли своє відображення у теоріях податків. Тобто, еволюція уявлень про природу податку, його функціональне призначення відбувалася в залежності від етапів розвитку держави. У теоретичному контексті існує можливість виокремлення семи ключових етапів формування уявлень щодо природи оподаткування (рис. 1).

З моменту свого виникнення та до сьогодення теорії оподаткування умовно становлювалися у три етапи:

- починаючи із часу виникнення податків та до середини XVII ст.;
- починаючи із середини XVII ст. — до другої половини XX ст.;
- починаючи із другої половини XX ст. та до сьогодення.

Протягом першого етапу наукові доробки були здебільшого безсистемними, а саме охоплювали досить широкий спектр точок зору: від диких форм оподаткуван-



Рис. 2. Теорії оподаткування

Джерело: узагальнено за [5—7].

ня, які перешкождали процесу відтворення, до визнання податків, за словами богослова Ф. Аквінського, "як дозволеної форми грабежу" і, навіть, формою "грабежу без гріха" у випадку, якщо зібрані кошти використовують на "загальні блага".

Другий етап характерний становленням теорії оподаткування, під час якого формувались уявлення про предмет, засоби аналізу, а також ключові напрямки досліджень. Підвищення інтересу до проблем податкових фінансів припадає саме на визначений відрізок часу, адже необхідність структурних зрушень залишалася продиктованою посиленням ролі держави в суспільному житті та зародженням капіталізму.

Сучасний стан теорії оподаткування можна вправильно оцінити, якщо:

- розглядати податкові фінанси як складову частину економічної науки;
- підходити до них на основі таких вимог, які висуває практика;
- оцінювати наукові дослідження з урахуванням тенденцій економічного розвитку [4].

В історичному аспекті теорії податків ґрунтувались на твердженні, що податки сплачувались в обмін на щось, надане їм державою. Таке твердження характеризує сутність теорії обміну, яка продовжує діяти і за умов сьогодення.

Адже саме в контексті теорії обміну були вперше теоретично узагальнені фискальні інструменти коригування доходів і витрат бюджету. Зокрема серед основоположників її базових ідей — англійський державний діяч Томас Гоббс (1588—1671 рр.) та французький мислитель Оноре Габріель Рікетті Мірабо (1749—1791 рр.), які концептуально визначили сутність податків як результат договору між населенням і державою, відповідно до якого піддані вносять останній грошові кошти за підтримку правопорядку, а також інші суспільно значимі послуги.

При цьому ніхто не може відмовитися як від сплати податків, так і від користування тими благами, що надає держава. Натомість такий обмін вигідний, оскільки уряд дешевше і краще охороняє громадян, ніж якби кожний із них робив це самостійно. Іншими словами, податкові платежі служать своєрідною "ціною" суспільства за злагоду та мир [4].

Теорія обміну реалізується через ефективне рішення громад щодо залучення ресурсів через податки та їх використання на задоволення відповідних благ такої громади.

У процесі еволюції держави розвиваються, а тому розширюються перелік її пріоритетних функцій. Відпо-

відно, еволюція держави тієї функції супроводжується еволюцією поглядів на податки, в результаті чого змінюється базове трактування теорії обміну, при цьому сутність її не змінюється (рис. 2).

Фундаментальними теоретичними основами, на яких ґрунтується теорія обміну є:

- Атомістична теорія;
- Теорія податку як страхового платежу;
- Теорія насолоди.

Основоположною є Атомістична теорія (440—432 рр. до н.е., представники Левкіпп, Демокріт). Ця теорія говорить, що податок є результатом договору між громадянами і державою. Сутність теорії полягає в тому, що жодна річ не виникає безпричинно, все виникає на якій-небудь підставі сили необхідності. Громадянин вносить державі оплату за охорону, захист та інші послуги. Податок — це плата за мир і певні вигоди, як передові наприями тих часів).

На більш сучасному етапі розвитку теорії її основоположниками стали відомі французькі просвітники С. де Вобан (1707 р. — теорія суспільного договору) і Ш. Монтеск'є (1748 р. — теорія публічного договору), які визначали, що піддані мають віддати частину свого майна, щоб бути упевненими в іншій частині та, надалі, спокійно користуватися нею. Пізніше, у 1752 р., шотландський економіст Д. Юм у своїй теорії фискального договору визначив, що помірні податки призводять до загального економічного зростання країни.

Продовженням цієї теорії стала теорія обміну послугами між державою і громадянами видатного французького мислителя Ж.Ж. Руссо (1762 р.), за якою стверджувалося, що податок є платою за участь окремих осіб в житті суспільства. У податковій теорії послуг англійського політеконома Дж.С. Мілля (1848 р.) також просліджується теза, що кожен громадянин держави обов'язково повинен отримувати від неї послуги у вигляді допомоги та підтримки, сплачуючи за це податки. Однак у всіх теоріях, побудованих на договірних умовах між підданими і державою, немає ніякого певного зв'язку між сумою сплачених податків і отримуваними від держави вигодами [7; 8; 9].

Впродовж процесу еволюції теорія обміну трансформувалась та змінила свої характеристики, опираючись на Теорію податку як страхового платежу (VI ст., Е. де Жирандон, Адольф Тьєр). На відміну від Атомістичної теорії, яка трактує податкові платежі як інструменти, які сплачуються заради події, яка відбудеться в майбутньому, за Теорією податку як страхового платежу, податок є страховий платіж, який сплачується громадянами державі на випадок настання будь-якого ри-

зику. Платники податків страхують свою власність від війни, пожежі, крадіжки і т. д. Але на відміну від істинного страхування, тобто отримання страхового відшкодування при настанні страхового випадку, податки вносяться, щоб запобігти цей випадок, щоб заздалегідь профінансувати витрати держави на забезпечення правопорядку і оборони, тобто реалізація такого роду превентивних заходів.

Теорія насолоди (VIII ст., Жан Симонд де Сімонді) є більш досконалою формою теорії обміну, на відміну від наведених попередніх теорій. Говорить про те, що громадянин купує у держави насолоду від громадського порядку, забезпечення захисту особи і громадськості, правосуддя, забезпечення чистої води та гарних доріг і т. д.

Таким чином, у класичному контексті Теорія обміну є результатом договору між громадянами та державою, відповідного до якого громадянин сплачує певну плату державі за охорону та захист.

До сучасних теорій обміну відносять:

— Теорію мотивацій;

— Концепцію національної держави.

Теорія мотивації (XX ст, Альфред Маршалл) ґрунтується на постулатах: зміна свідомості, розвиток економіки є пріоритетним для визначення ефективності здійснення податкової політики держави. Тобто в основу цієї теорії закладено пропаганду необхідності сплати податків для забезпечення повноцінного рівня життєдіяльності як самої держави, так і населення та громадян такої держави. Платник за допомогою податків купує для себе насолоду: від суспільного правопорядку, правосуддя. Тобто за сплачені податки уряд охороняє та захищає своїх громадян. І платник має сплатити податки з чистого доходу, а не з капіталу. Під насолодою розуміють порядок у суспільстві, володіння власністю, наявність правосуддя, гарних доріг, чистої води. Ці насолоди можуть бути куплені в держави за допомогою податків. Таким чином, податком відповідно до цієї теорії є ціна, що сплачується громадянином за одержання ним від держави насолоди [8; 10].

Наступна сучасна теорія, а саме Концепція національної держави (перша половина XX ст., Дж. Кейнс) ґрунтується на конкретизації програмних видатків, які держава, за рахунок сплачених податків платниками, має за мету фінансувати задля забезпечення виконання своїх функцій якомога якісніше та включає основні постулати: рівень соціального захисту, рівень соціального забезпечення, інші соціальні блага (ЖКГ-послуги, дороги та їх якість, інфраструктура), пільги, розвиток галузей (освіта, наука, медицина).

Таким чином, сутність теорії обміну, на сьогодні, проявляється в тому, що кількість податків, яка сплачується платниками окремі державі мають відповідати суспільним благам від цієї держави. Проте за сучасних умов таке можливо при проведенні ефективної та якісної податкової політики. З огляду на зазначені прикладні потреби, визначаємо необхідною запорукою формування результативної податкової політики у сучасному суспільстві диференціацію ключових положень податкових теорій. Теорії обміну в оподаткуванні підтверджують можливість обміну отриманих послуг та соціальних переваг в заміну на своєрідну плату у формі податку. Тому подібні базові теоретичні концепції можуть бути застосовані в умовах побудови соціально-орієнтованого та економічно сильного суспільства в умовах сьогодення.

## Література:

1. Хомутенко А.В., Хомутенко В.П. Ідентифікація суб'єктів господарювання як платників податків / А.В. Хомутенко, В.П. Хомутенко // Вісник соціально-економічних досліджень ОНЕУ. — 2015. — № 2. — С. 35—50.
2. Черенніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України: монографія / А.П. Черенніченко. — К.: Аспект-Поліграф, 2005. — 204 с.

3. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / За ред. Т.І. Єфименко, А.М. Соколовської. — К.: ДНУ "Академія фінансового управління", 2013. — 492 с.

4. Письменний В.В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України: монографія. — Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр "Економічна думка", 2011. — 196 с.

5. Авілова Н.О. Бюджетна децентралізація як пріоритет розвитку бюджетної системи України / Н.О. Авілова // Фінанси місцевого самоврядування: стан, проблематика і перспективи розвитку: збірник наукових матеріалів, 2015. — С. 3—6.

6. Tanzi V. Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites / V. Tanzi // IMF Working Paper 00/181 Washington: International Monetary Fund, 2000.

7. Баранова В.Г. Податкова система: навчальний посібник / [Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін.]; за ред. В.Г. Баранової. — Одеса: ВМВ, 2014. — 344 с.

8. Длугопольський О.В. Теорія економіки державного сектора: навчальний посібник / О.В. Длугопольський — К.: ВД "Професіонал", 2007. — 592 с.

9. Diamond P. Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules / P. Diamond, J. Mirrlees // Public Finance. Worth Series in Outstanding Contributions. Ed. By A. Auerbach. — New York: Worth Publisher, 1999. — P. 81—126.

10. Robertson J. The New Economics of Sustainable Development: A Briefing for Policy Makers / J. Robertson. — London: Kogan Page, 1999. — P. 120—121.

## References:

1. Khomutenko, A. V. and Khomutenko, V. P. (2015), "The identification of entities as the tax payers", *Visnyk sotsial'no-ekonomichnykh doslidzhen' ONEU*, vol 2. pp. 35—50.

2. Cherednichenko, A. P. (2005), *Podatkovyy kontrol' v umovakh transformatsiynoy ekonomiky Ukrainy* [Tax control under the conditions of transformation of Ukrainian economy], *Aspekt-Polihraf*, Kyiv, Ukraine.

3. Yefymenko, T. I. and Sokolovs'ka, A. M. (2013), *Dynamika podatkovooho navantazhennya v Ukraini v konteksti realizatsiyi podatkovoyi reformy* [The dynamic of taxation in Ukraine in the context of taxation reforms' realisation], *DNNU "Akademiya finansovoho upravlinnya"*, Kyiv, Ukraine.

4. Pys'mennyy, V. V. (2011), *Mistseve opodatkuvannya v umovakh reformuvannya podatkovoyi systemy Ukrainy* [Regional taxation in accordance with Ukrainian taxation system's reforms], *Vydavnycho-polihrafichnyy tsentr "Ekonomichna dumka"*, Ternopil', Ukraine.

5. Avilova, N.O. (2015), "Budget decentralization as priority for budget system's development in Ukraine", *Finansy mistsevoho samovryaduvannya: stan, problematyka i perspektyvy rozvytku: zbirnyk naukovykh materialiv*, vol. 1, pp. 3—6.

6. Tanzi, V. (2000), "Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites", *IMF Working Paper*, vol. 181, pp. 41—45.

7. Baranova, V.H. Dubovyk, O.Yu. and Khomutenko, V.P. (2014), *Podatkova sistema* [Taxation system], *VMV*, Odessa, Ukraine.

8. Dluhopol's'kyy, O.V. (2007), *Teoriya ekonomiky derzhavnoho sektora* [Theory of state sector economy], *VD Profesional*, Kyiv, Ukraine.

9. Diamond, P. (1999), *Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules. Public Finance. Worth Series in Outstanding Contributions*, *Worth Publisher*, New York, USA.

10. Robertson, J. (1999), *The New Economics of Sustainable Development: A Briefing for Policy Makers*, *Kogan Page*, London, UK.

Стаття надійшла до редакції 30.05.2017 р.