

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-54-53>

УДК 336.22-043.86:339.9

ДОСЛІДЖЕННЯ ФІНАЛЬНОГО ЕТАПУ ФОРМУВАННЯ СУЧАСНОЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

RESEARCH OF THE FINAL STAGE OF FORMATION OF A MODERN TAX SYSTEM

Педько Андрій Борисович

кандидат економічних наук, доцент,
Український державний університет науки і технологій
ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-9941-0518>

Маряниченко Богдан Валерійович

аспірант,
Український державний університет науки і технологій
ORCID: <https://orcid.org/0009-0008-0498-906X>

Pedko Andrii, Maryanichenko Bohdan

Ukrainian State University of Science and Technology

Стаття присвячена дослідженню фінального етапу формування сучасної податкової системи. У попередній авторській статті з даної тематики були визначені чинники, які мали вплив на процеси формування податкових механізмів першої половини ХХ століття. Ця ж публікація має на меті дати комплексну характеристику фінальної стадії формування сучасної системи оподаткування, що припала на другу половину ХХ століття. При цьому були враховані певні політико-економічні обставини, в яких знаходилися післявоєнні країни Західної Європи, а також Сполучені Штати Америки. Аналіз цих обставин і чинників дає змогу суттєво доповнити розуміння причин нинішнього падіння ефективності світової податкової системи. Існуючі дослідження зазначеної проблематики здебільшого сфокусовані на процесах глобалізації світової економіки та оцінці її впливу на функціонування фіскальних механізмів. При цьому обмаль уваги приділяється аналізу багатьох інших чинників, які у той період мали першочергове значення для розбудови системи оподаткування, котра із невеликими трансформаціями існує і по сьогодні. З цією метою нами було проаналізовано взаємозв'язок філософських, політико-економічних і соціальних поглядів досліджуваного періоду в контексті політики державного патерналізму в сфері оподаткування. Дано оцінку науковим працям деяких видатних європейських і американських вчених, які стали теоретико-методологічним підґрунтям нових на той час механізмів оподаткування. Дослідження проведено із застосуванням низки загальнонаукових і спеціальних методів.

Ключові слова: податкова система, теорії оподаткування, преференційне оподаткування, прогресивні принципи оподаткування, пропорційне оподаткування.

The article is devoted to a comprehensive study of the final stage of forming the modern tax system. The previous article on this topic identified the factors that influenced the formation of tax mechanisms in the first half of the XX century. This publication aims to comprehensively characterize the final stage of the construction of the modern taxation system, which occurred in the second half of the XX century. The authors consider certain political and economic circumstances in which the countries of Western Europe and the United States were after the Second World War. The introduction of a wide range of preferential taxation mechanisms characterized this stage of the formation of the tax system. These are specific methods of redistribution of taxpayers' funds, described by the creation of individual taxation conditions for different categories of taxpayers. Such mechanisms aimed to increase political support from ordinary voters (primarily low-income) by strengthening their social protection. Currently, existing studies of the post-war tax systems of the "Western" world are mainly focused on the processes of globalization of the world economy and the assessment of its impact on the functioning of fiscal mechanisms. At the same time, little attention is paid to analyzing many other factors that were of primary importance for developing the tax system at that time, which, with minor transformations, still exists today. In this regard, we have traced the genesis and evolution of various tax theories based on controversial ideological principles; identified the reasons that contributed to the development of preferential elements of the tax system; analyzed the relationship between tax innovations and the political, economic, and ideological factors that had a subjective impact on them. The author assesses the scientific works of some prominent European and American scholars, which became the theoretical and methodological basis

for the new taxation mechanisms of that time. In addition, the calculations have proved the low fiscal efficiency of progressive taxation mechanisms compared to proportional means. The study was carried out using several general scientific and unique methods.

Keywords: tax system, taxation theories, preferential taxation, progressive principles of taxation, proportional taxation.

Постановка проблеми. Фінальний етап формування сучасної системи оподаткування припав на другу половину ХХ століття. Зазначений період характеризується розвитком демократичних процесів у західноєвропейських країнах. Внаслідок цього серед широких верств населення (передусім, мало-забезпечених), стали набирати популярність різноманітні ліві, соціалістичні ідеї, і, зокрема ідеї державного патерналізму. У царині оподаткування це означало впровадження різноманітних преференційних податкових механізмів (єдиного податку, спрощених умов оподаткування, прогресивної шкали податкових ставок тощо).

Дослідження причин таких трансформацій та спроба дати оцінку їхньої економічної ефективності є необхідною умовою для розуміння загальних характеристик і принципів побудови сучасної податкової системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливими літературними джерелами в ході аналізу фінальної фази формування сучасної системи оподаткування є наукові роботи А. Вагнера, А. Пігу, Е. Кларк, Е. Селігмана. У їхніх працях доволі детально проілюстровані чинники впливу на формування сучасних механізмів оподаткування. Проте в роботах українських науковців ці аспекти й досі залишаються недостатньо висвітленими, не кажучи вже про їхній глибокий аналіз.

Формулювання мети статті та постановка завдань. Дана публікація має на меті дати комплексну характеристику фінальної стадії формування сучасної системи оподаткування, яка відзначалася впровадженням широкого спектру преференційних механізмів оподаткування. Загальні задачі дослідження включають визначення причин, які сприяли розвитку преференційних елементів податкової системи, аналіз взаємозв'язків із соціально-економічними та світоглядними чинниками, які мали на них суб'єктивний вплив та простеження еволюції теорій оподаткування на фінальному етапі формування податкової системи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як ми пам'ятаємо, перший етап формування сучасної системи оподаткування

передбачав встановлення балансу між інтересами великого бізнесу та державними потребами [1]. Фінальний етап формування цієї системи мав на меті встановлення рівноваги між інтересами держави та мало-забезпечених верств населення.

У другій половині ХХ століття із розвитком соціальних та демократичних інституцій в капіталістичних суспільствах збільшувався вплив громадян на виборчі процеси. Це було характерно і для держав Західної Європи, і для країн Північної Америки. Голос виборця, який у післявоєнний період був переважно мало-забезпеченим і в соціальному плані слабо захищеним, починає набувати важливого, а подекуди і вирішального значення. Виборна влада цих країн постала перед необхідністю швидкого подолання бідності шляхом нарощення прошарку середнього класу в соціально-демографічній структурі населення.

Якраз в цьому контексті варто розглядати розвиток методів преференційного оподаткування (на основі прогресивних принципів, розроблених у Німеччині ще за часів Отто фон Бісмарка). Ціллю використання таких пільгових механізмів було збільшення політичної підтримки з боку пересічних виборців, а також посилення захисту мало-забезпечених верств населення (на тлі начебто справедливого і неупередженого ставлення держави до великого приватного бізнесу).

На нашу думку, під преференційними механізмами оподаткування варто розуміти специфічні методи перерозподілу коштів платників податків, які характеризуються створенням індивідуальних умов оподаткування для різних категорій суб'єктів оподаткування. Категорії суб'єктів оподаткування можуть визначатися за такими критеріями: соціальний статус, обсяг чистого прибутку, величина валового доходу, кількість найманих працівників тощо. Відповідно до категорій платників, умови оподаткування можуть визначатися: базою оподаткування, ставкою оподаткування, рівнем деталізації податкових звітів та іншими параметрами.

Основоположником першого преференційного механізму оподаткування, а саме «прогресивного принципу» наприкінці ХІХ століття

був німецький економіст А. Вагнер, відомий також як автор теорії колективних потреб.

Засновник Американської економічної асоціації (1902), добре знааний теоретик оподаткування Е. Селігман у одній зі своїх публікацій замість вагнерівського терміну «прогресивний принцип оподаткування» запропонував іншу дефініцію – «прогресивно градуйовані принципи оподаткування», оскільки «... градація логічно передбачає можливість зміни ставок оподаткування як вгору, так і вниз; а прогрес завжди означає тільки градацію вгору» [2, с. 220]. На наш погляд, зауваження Е. Селігмана підкреслює неоднозначність формулювання ймовірних цілей використання прогресивних принципів. Ці принципи мали переважно суб'єктивний характер, а їхньою методологічною базою були цілком контраверсійні концепції. З одного боку, на прогресивних принципах вже у ХХ столітті будуть побудовані теорії рівності жертв та теорії економіки добробуту, що віддають пріоритет задоволенню особистих потреб, а лише потім потреб держави. З іншого боку, теорія колективних потреб А. Вагнера, маючи соціал-націоналістичний характер, навпаки, підпорядковувала особисті потреби громадян інтересам держави.

Американська професорка історії Е. Кларк у своїй праці «Адольф Вагнер: від національного економіста до націонал-соціаліста» (1940) відзначає формування в епоху гітлерівського нацизму окремого напрямку економічної думки, який вона називала економічним націоналізмом. Під цим поняттям Е. Кларк розуміла використання наукової економіки для обґрунтування соціал-націоналістичної (нацистської) ідеології: «Гітлеризм – це породження більшовизму та економічного націоналізму» [3, с. 378]. Втім, у сучасній світоглядній системі поняття економічного націоналізму цілком закономірно втратило своє негативну конотацію.

Слід окремо підкреслити, що у період між двома світовими війнами, завдяки геббельсівській пропаганді у німецькому суспільстві набули неабиякої популярності ідеї прогресивного оподаткування доходів заможних верств населення (з огляду на значну частку євреїв серед цієї соціальної страти). Американський вчений Л. Снайдер, який на той час жив у Німеччині, у своїй праці «Від Бісмарка до Гітлера» зазначав, що німецький нижчий та середній клас ненавидить євреїв як представників спекулятивного капіталізму та вільної торгівлі [3, с. 399].

Втім, повернімося до деяких ідеологічних поглядів автора прогресивних принципів оподаткування А. Вагнера. Зокрема, він вважав, що:

- інтереси держави мають переважати над інтересами суспільства і громадян;
- основна мета політики держави – досягнення світового панування. Ця місія вимагає мобілізації всіх ресурсів країни, а мілітарні витрати мусять багатократно зрости. Тому всі надлишки доходів громадян мають бути перерозподілені до державного бюджету шляхом застосування прогресивних ставок оподаткування доходів заможних громадян;
- основною рушійною силою для досягнення світового панування є робітничий клас, який мав потрібні для цього характеристики – найбільшу численність і найменший рівень власного доходу.

Як бачимо, прогресивні принципи оподаткування цілком вписуються в ідеологічну парадигму нацизму.

Варто також зауважити, що застосування принципів нерівності в оподаткуванні повністю відповідало поглядам провідних економістів середини минулого століття, таких як А. Вагнер, Е. Селігман, Ф. Перру, А. Пігу. Різниця між їхніми позиціями полягала лише в тому, що одні прямо зазначали необхідність створення умов податкової нерівності (Вагнер, Перру), а інші за допомогою філософської демагогії обґрунтовували ті самі принципи як вершину податкової рівності (Селігман, Пігу).

Як вже зазначалося вище, А. Вагнер у своїй теорії колективних потреб не приховував своїх ідеологічних поглядів. Зрозуміло, що після поразки Німеччини у Другій світовій війні вибудовувати економічні теорії на висновках націонал-соціаліста було щонайменше непристойно. Тому почали використовуватися інше наукове обґрунтування прогресивних принципів, але вже з позиції державного патерналізму.

Податкова теорія А. Вагнера була покладена в основу теорії зовнішніх ефектів А. Пігу. На базі цієї теорії А. Пігу розробив концепцію економіки добробуту, у якій розвинув ідею перерозподілу коштів через механізм державного бюджету за допомогою прогресивного оподаткування для максимізації суспільного добробуту. Він виходив із гіпотези про необхідність однакових індивідуальних функцій корисності доходу. В уявленні А. Пігу, вища податкова ставка на вищі доходи означає приблизно ту саму втрату корисності для

високодохідних груп населення, що й менша податкова ставка для соціально незахищених груп [4]. Відповідно, разом із доходами платників пропорційно зростають і податкові ставки (що, здебільшого, позитивно сприймалося середніми та нижчими прошарками суспільства, адже такі ставки сильніше зачіпають заможний клас). Звісно ж, такі ідеї подобалися більшості виборців, а влада, впроваджуючи їх, могла розраховувати на політичну підтримку населення.

У свою чергу, транснаціональні компанії та заможні верстви населення негативно ставилися до таких новацій, але, по-перше, вони розуміли, що треба чимось жертвувати заради народної підтримки, по-друге, і це найголовніше, з огляду на раніше знайдений баланс між державою та великим бізнесом усе одно залишалася велика кількість «інструментів», які давали змогу самостійно регулювати свій рівень оподаткування. Мова йде про «прогаліни» ПДВ та податку на прибуток, офшорні території, хедж-фонди, трансфертне ціноутворення, внутрішньо корпоративну торгівлю тощо. Тому прогресивне оподаткування доходів громадян було офіційно визнано вершиною соціальної справедливості суспільства, і це навіть не піддавалося сумніву (як і свого часу впровадження ПДВ).

Добре відомо, що оподаткування за пропорційними ставками має серйозне теоретичне підґрунтя у принципах оподаткування Адама Сміта. Останній зазначав, що справедливість – це рівний обов'язок громадян платити податки пропорційно своїм доходам [5]. Хоча варто зазначити, що трактування поняття «пропорційно» такі майстерні економісти-теоретики як Е. Селігман та А. Пігу пояснюють як «сплата жертви пропорційно своїм можливостям», тобто розуміючи цей термін у переносному сенсі. Опонентом таких демагогічних науково-філософських підходів ще наприкінці XIX століття виступив один із лідерів австрійської школи «чистої економіки» проф. Сакс, який стверджував, що при побудові системи оподаткування слід керуватися виключно принципами економічної ефективності. Тому спроби обґрунтувати доцільність запровадження прогресивних принципів оподаткування за допомогою філософсько-демагогічних теорій виглядають квазінауковими [2, с. 241]. На нашу думку, висновки проф. Сакса є більш виваженими і правильними. Тут слід згадати, що шотландський економіст, лауреат Нобелівської премії з еконо-

міки (1996) Дж. Мірліс дійшов висновку, що з метою нейтралізації дестимулюючого впливу оподаткування на економічну активність і трудові зусилля податкова ставка має бути «пласкою» (flat) і не перевищувати 20% [6].

Якщо ж поглянути на прогресивне оподаткування з позицій соціальної справедливості, то воно не витримує жодної критики. Сутність чесного доходу полягає в отриманні матеріальних благ від суспільства в обмін на принесену йому (суспільству) користь у формі добре виконаної роботи. Тобто якщо людина працює (фізично або інтелектуально) у два рази продуктивніше, ніж інші, відповідно, вона приносить суспільству у два рази більше користі. Тому буде цілком справедливим, якщо вона отримуватиме вдвічі більше матеріальних благ. Або ж, прикладом, підприємство розробило новітню технологію, модернізувало своє виробництво й завдяки цьому знизило собівартість продукції і водночас покращило її якість. Відповідно, суспільство має віддячити власникам і працівникам цього підприємства можливістю отримати додаткові доходи, а не пригнічувати їхню ініціативу додатковими податковими обтяженнями.

Однак вищезгадані економісти А. Пігу та Е. Селігман, покладаючись лише на нормативні наукові методи, стверджували, що мета прогресивних податкових ставок полягає в зрівнюванні цінності доходів. Себто чим більше виконавець праці буде створювати користі для суспільства, тим меншою буде ефективність компенсації його трудових витрат матеріальними благами. Звісно, такі умови не заохочуватимуть приносити більшу користь суспільству своєю працею або спонукатимуть суб'єкта до дій, пов'язаних з ухиленням від оподаткування.

Зменшення цінності доходу для перерозподілу капіталу може бути справедливим тільки у випадку, коли суб'єкт, наприклад, незаконно привласнив гроші, тобто отримав матеріальні блага, які не відповідають його рівню користі для суспільства. Однак у такому випадку має працювати механізм контролю за джерелами доходів, який повинен не збільшувати ставки оподаткування для такого суб'єкта, а конфіскувати весь його дохід з метою повернення законному власнику.

Узагальнюючи сказане, буде корисно навести генезис і еволюцію прогресивних принципів оподаткування у більш наочній формі (рис. 1).



Рис. 1. Еволюція прогресивних принципів оподаткування

Джерело: розроблено авторами

У світлі вищезазначеного виглядає доцільним зупинитись на принципових підходах до конструювання податкової моделі держави як складної динамічної системи. З точки зору кібернетики, збільшення кількості компонентів системи призводить до її ускладнення і зменшення надійності. Найпростіші системи водночас є найнадійнішими, а в складних багатокомпонентних системах істотно зростає ймовірність виходу з ладу окремого компонента та системи в цілому. Ускладнення податкових систем зменшує їх транспарентність, що, в свою чергу, погіршує їхню економічну ефективність і призводить до активізації зусиль платників податків в напрямку мінімізації податкового навантаження. Така гіпотеза корелюється із результатами наукових досліджень багатьох відомих науковців, зокрема Дж. Мірліса і П. Кірхгофа [6; 7].

Проілюструємо справедливість даної гіпотези на прикладах з сучасної вітчизняної податкової практики.

Візьмемо, приміром, єдиний податок як центральний елемент спрощеної системи оподаткування. Двадцятирічна практика його застосування показала, що для малого бізнесу він виявився благом і стимулом для розвитку. Тому «левова» частка суб'єктів малого бізнесу обирає для себе спрощену, а не загальну систему оподаткування. В той же час, середній і великий бізнес прагне використовувати єдиний податок у численних схемах мінімізації податкового наванта-

ження. Повсякденною практикою в Україні є організація виробничого процесу не в рамках однієї юридичної особи (великої промислової компанії), а на базі кількох десятків юридичних осіб і ФОПів, що працюють на єдиному податку. Мережеві ритейлери перерозподіляють товарообіг на десятки суб'єктів підприємницької діяльності – платників єдиного податку. І таких прикладів можна наводити безліч. В результаті державний бюджет недоотримує мільярди гривень податкових надходжень, які перерозподіляються до кишень власників цих бізнесів. Єдиний податок у цьому сегменті бізнесу виявився неадекватним умовам збалансованого оподаткування, а принцип справедливості, про який писав ще А. Сміт, зруйнованим. На наш погляд, корінь проблеми тут полягає у відокремленні фактичного податкового навантаження від фактичних доходів платників податків.

Іншим прикладом є використання фіксованої ставки податку з обороту (3% або 5%) для платників єдиного податку третьої групи. Якщо розглядати цей елемент відірвано від інших складових податкової системи, то він повністю відповідає умовам рівноправності. Але при імплементації такого елемента спрощеної системи до загальної системи оподаткування (яка має інший принцип дії) відбувається недоречно ускладнення останньої, що також сприяє тінізації економіки. По суті ми бачимо як елементи спрощеної системи вико-

ристовуються в якості додаткових інструментів ухилення від сплати податків.

Отже, використання єдиного податку та інших преференційних податкових механізмів у загальній архітектоніці податкової системи призводить до її спотворення і дестабілізації, що, в свою чергу, створює додаткові можливості ухилення від оподаткування та сприяє нерівномірному податковому навантаженню. Платники податків, що працюють винятково в рамках закону на загальній системі оподаткування апіорі знаходяться у програшному положенні відносно платників, які задіяють широкий спектр легальних, напівлегальних і нелегальних методів мінімізації податкового навантаження. І все це відбувається в країні з критично високим рівнем корупції і низьким рівнем дотримання податкових норм (tax compliance) [8, с. 225].

На наш погляд, тривалі дебати (інколи відверто схоластичні) прихильників прогресивних або пропорційних принципів оподаткування, є логічною пасткою, в якій неможливо знайти істину (через різний рівень і характер

свідомості платників податків або ж дослідників цього питання).

У зв'язку із цим порівняльний аналіз економічної ефективності цих альтернативних методологічних підходів до оподаткування доцільніше проводити із суто технократичних позицій і оцінювати їх за критеріями прозорості, рівноправності, простоти нарахування і сплати, діджиталізації адміністрування і фіскальної ефективності. Виходячи саме з таких позицій, суттєві переваги має пропорційний (лінійний) метод оподаткування. Він не ускладнює загальну систему, має набагато вищий фіскальний потенціал, є незручним з точки зору ухилення від оподаткування. На противагу цьому прогресивне оподаткування є складнішим у застосуванні, нерівноправним, зручнішим для реалізації схем ухилення від податків, і, зрештою, демонструє низький рівень фіскальної ефективності.

Для ілюстрації останньої тези буде корисним та інформативним провести компаративний аналіз податкового навантаження доходів фізичних осіб у двох країнах з різним рівнем

Таблиця 1

Порівняння фіскальної ефективності альтернативних методологічних підходів до оподаткування доходів фізичних осіб

| Показник | Україна (пропорційний підхід) | | | Німеччина (прогресивний підхід) | | |
|--|----------------------------------|--------|--------|------------------------------------|----------|----------|
| | 2019 | 2020 | 2021 | 2019 | 2020 | 2021 |
| Нарахований фонд оплати праці найманих працівників (на підприємствах від 10 осіб), млрд євро | 33,279 | 33,181 | 37,935 | 1500,26 | 1491,074 | 1547,623 |
| Інші доходи найманих працівників, млрд євро | 18,362 | 18,619 | 21,094 | 21,283 | 19,159 | 18,914 |
| Загальний фонд оплати праці, млрд євро | 51,641 | 51,800 | 59,029 | 1521,543 | 1510,233 | 1566,537 |
| Єдиний соціальний внесок (ЄСВ), млрд євро | 9,446 | 9,560 | 10,802 | 252,220 | 250,422 | 262,303 |
| ставка ЄСВ, % | 22 | | | 35-45 (середнє 40) | | |
| ПДФО, млрд євро | 9,516 | 9,584 | 10,826 | 311,884 | 301,742 | 313,637 |
| ставка ПДФО, % | 18 | | | 0 – 45 (середнє 14) | | |
| Військовий збір, млрд євро | 0,774 | 0,777 | 0,885 | - | - | - |
| ставка збору, % | 1,5 | | | | | |
| Загальна ставка оподаткування доходів фізичних осіб, % | 41,5 | | | 54 (середнє) | | |
| Усього зібрано податків | 19,736 | 19,921 | 22,513 | 564,104 | 552,164 | 575,940 |
| Податкове навантаження на фонд оплати праці, % | 38,2 | 38,4 | 38,1 | 37,0 | 36,5 | 36,7 |

Джерело: розроблено авторами на основі [9; 10; 11]

економічного розвитку – ФРН (де використовується прогресивне оподаткування доходів громадян) і України (де застосовується лінійний підхід). Результати таких розрахунків представлені в таблиці 1.

Отримані дані демонструють, що середня загальна ставка оподаткування доходів фізичних осіб в Німеччині перевищує аналогічну ставку в Україні на 12,5 в.п. При цьому використання прогресивної ставки забезпечує менше податкових зборів у порівнянні з лінійним підходом (фіксованою ставкою). Окремо зауважимо, що проблематика часткової тінізації фонду оплати праці в Україні не має відношення до принципів оподаткування, позаяк зазначені принципи можуть впливати на фіскальну ефективність тільки задекларованої бази оподаткування.

Висновки. Результати проведеного дослідження служать вагомою підставою для твердження, що запровадження преференційних елементів оподаткування в своїй основі мало суб'єктивні причини політичного характеру, які не мали нічого спільного із побудовою більш досконалої у технократичному сенсі системи оподаткування. Сучасна система оподаткування виявилася безсилою перед проблемою зниження фіскальної ефективності, яка дедалі більше загострюється в зв'язку із розвитком глобалізаційних процесів.

Тому при аналізі рівня фіскальної ефективності нинішньої податкової системи слід враховувати як об'єктивні економічні обставини, так і суб'єктивні чинники, які склалися на фінальному етапі формування податкової системи у другій половині ХХ століття.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Педько А. Б., Маряниченко Б. В. Дослідження початкового етапу формування сучасної податкової системи. *Бізнес навігатор*. 2023. № 4. URL: http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2023/72_2023/3.pdf
2. Edwin R. A. Seligman The Theory of Progressive Taxation. *Political Science Quarterly*, vol. 8, no. 2 (Jun., 1893), pp. 220-251 (32 pages). URL: <https://www.jstor.org/stable/2139643>
3. Evelyn A. Clark Adolf Wagner: From National Economist to National Socialist. Oxford University Press. *Political Science Quarterly*, vol. 55, no. 3 (Sep., 1940), pp. 378–411 (34 pages).
4. A. C. Pigou The Economics of Welfare. Macmillan, 1932. 4th ed. London, pp.837
5. Ясько І. В. Принципи оподаткування. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Серія : Юридичні науки*. 2015. № 824. С. 135–139. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn_2015_824_22.
6. J.A. Mirrlees An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation. *The Review of Economics Studies*. Vol. 38. № 2. (Apr. 1971), pp. 175-208.
7. Paul Kirchhof Proporsal for a tax reform in Germany. URL: <https://www.ifo.de/DocDL/forum3-05-pro-contra1.pdf>
8. Андрущенко В., Тучак Т. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія; Національний університет державної податкової служби України. Науково-дослідний інститут фінансового права. Алерта, 2013. Київ. 382 с.
9. МінФін. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget> (дата звернення: 23.08.2023).
10. Федеральний офіс статистики Германії. URL: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Volkswirtschaftliche-Gesamtrechnungen-Inlandsprodukt/Publikationen/Downloads-Inlandsprodukt/inlandsprodukt-endgueltig-pdf-2180140.html> (дата звернення: 19.07.2023).
11. Державна служба статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/gdn/fop_ppr_reg/Arch_Fop_ppr_reg_u.html (дата звернення: 23.08.2023).
12. Y. Shionoya Arthur Cecil Pigou, 1877–1959. *Hitotsubashi Journal of Economics*, vol. 6, no. 1 (June 1965), pp. 20–31 (12 pages)

REFERENCES:

1. Pedko A. B., Maryanichenko B. V. (2023) Doslidjennya pochatkovogo etpu formuanna suchasnoi podatkoji sistemu [Study of the initial stage of the formation of the modern tax system]. *Business navigator*. No. 4. Available at: http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2023/72_2023/3.pdf
2. Edwin R. A. Seligman The Theory of Progressive Taxation. *Political Science Quarterly*, vol. 8, no. 2 (Jun., 1893), pp. 220-251. P. 32. Available at: <https://www.jstor.org/stable/2139643>
3. Evelyn A. Clark Adolf Wagner: From National Economist to National Socialist. Oxford University Press, *Political Science Quarterly*, vol. 55, no. 3. Sep., 1940, pp. 378-411. P. 34.
4. A. C. Pigou The Economics of Welfare. Macmillan, 1932. 4th ed. London, pp. 837.

5. I. V. Yasko (2015) Printsipi opodatkuвання [Principles of taxation]. *Bulletin of the National University "Lviv Polytechnic". Series: Legal sciences*. No. 824. P. 135–139. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn_2015_824_22
6. J.A. Mirrlees An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation. *The Review of Economics Studies*. Vol. 38. № 2. (Apr. 1971), pp. 175208.
7. Paul Kirchhof Proporsal for a tax reform in Germany. Available at: <https://www.ifo.de/DocDL/forum3-05-pro-contra1.pdf>
8. Andrushchenko V., Tuchak T. Moralo-etichni impertivi podtkiv ta opodatkuвання (zahidna traditisiya: monographiya [Moral and ethical imperatives of taxes and taxation (Western tradition): monograph] National University of the State Tax Service of Ukraine. Research Institute of Financial Law. Alerta, 2013. Kyiv. P. 382.
9. Minfin [MinFin] (electronic recourse). Available at: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/> (application date 23.08.23).
10. Federalniy ofis statistiki Germanii [Federal Statistical Office of Germany] (electronic recourse) Available at: <https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Volkswirtschaftliche-Gesamtrechnungen-Inlandsprodukt/Publicationen/Downloads-Inlandsprodukt/inlandsprodukt-endgueltig-pdf-2180140.html> (application date 19.07.23).
11. Derzhavna sluzhba statistiki Ukraini [State Statistics Service of Ukraine] (electronic recourse) Available at: https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/gdn/fop_ppr_reg/Arch_Fop_ppr_reg_u.html (application date 23.08.23).
12. Y. Shionoya Arthur Cecil Pigou, 1877–1959. *Hitotsubashi Journal of Economics*, vol. 6, no. 1. June 1965, pp. 20–31, p. 12.