

УДК 336.226.3

А. В. Пислиця,
к. е. н., доцент кафедри фінансів,
ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", м. Київ

ЕВОЛЮЦІЯ НАУКОВИХ ПОГЛЯДІВ НА ТРАКТУВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ АКЦИЗІВ

A. Pyslytsya,
PhD, Associate Professor Department of Finance Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman, Kyiv

THE EVOLUTION OF THE SCIENTIFIC VIEWS ON THE INTERPRETATION OF EXCISE EFFICIENCY

Метою даної статті було оприлюднення результатів наукового дослідження теоретичних засад визначення ефективності податків взагалі та акцизів зокрема. Стаття виконана із застосуванням таких методів дослідження, як: діалектичний підхід, системний аналіз, логічний та історичний методи.

Проаналізовано та систематизовано погляди видатних представників різних наукових шкіл, напрямів і течій економічної науки минулого, що дало можливість показати глибину та сутність фіскальної та економічної ефективності податків взагалі та акцизів зокрема, фактори впливу та показники їх оцінки.

За результатами проведеного дослідження зроблені такі висновки щодо доцільності використання наукових підходів вчених минулого: при порівнянні фіскальної та економічної ефективності податків у різних країнах, слід враховувати статистичні дані не тільки щодо сум мобілізованих податків, але порівнювати їх з іншими макропоказниками, зокрема з чисельністю населення в державі; прототип сучасного коефіцієнту податкових надходжень на душу населення, запропонований А. Смітом, можна поррахувати і для ПДВ: слід співвіднести надходження від ПДВ і загальну кількість населення (по акцизному податку такі розрахунки є недоцільними, оскільки невідомо, яка кількість населення споживає ті чи інші види підакцизних товарів); під час розробки податкових реформ, необхідно розуміти непередбачуваність деяких наслідків та нетотожність зниження податків та покращення ситуації у державі.

Результати проведеного дослідження будуть корисними науковцям, практикам, студентам та всім тим, хто цікавиться проблематикою оподаткування, загалом, та ефективністю оподаткування, зокрема.

The aim of this article was to publish the results of academic research of theoretical principles that determine the effectiveness of taxes in general and excise in particular. During the academic research the author used such research methods: dialectical approach, systems analysis, logical and historical methods.

Analyzed and systematised the views of the prominent representatives of different scientific schools of economics of the past, which made it possible to show the depth and nature of fiscal and economic efficiency of the taxes in general and excise in particular, factors of their influence and indicators of their evaluation.

The results of the study made the following conclusions regarding the feasibility of using scientific approaches of scientists from the past: when comparing the fiscal and economic efficiency of taxes in different countries we have to consider the statistics not only on the amounts of mobilized taxes, but to compare them with other macroeconomic indicators, including the indicator of the population in the country; the prototype of the modern ratio of tax revenues per person, proposed by Adam

Smith can be calculated for VAT as well: the revenues from VAT and the total population should be compared (by the excise tax such calculations is impractical because it is unknown how many people consume certain types of excisable goods); during the development of tax reforms it is necessary to understand some unpredictable consequences and nonidentical tax cuts and improvements in the state.

The results of this study will be useful for researchers, practitioners, students and all those who are interested in tax issues in general and tax efficiency in particular.

Ключові слова: податки, акцизи, податок на додану вартість, акцизний податок, ефективність, фінансова ефективність акцизів, фінансова спроможність, економічна ефективність акцизів, адміністрування акцизів, податкова реформа.

Key words: taxes, excises, VAT, excise tax, efficiency, fiscal efficiency of excises, fiscal capacity, economic efficiency excises, administration of excises, tax reform.

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

Питання визначення ефективності стає дедалі актуальнішим як в Україні, так і в усьому світі. Податки, в тому числі акцизи, посідають вагоме місце у формуванні доходів Зведеного бюджету України. Відтак держава зацікавлена у підтриманні на високому рівні фінансової та економічної ефективності цих податків на споживання. В цьому можуть стати у нагоді не тільки результати досліджень науковців-сучасників, але й здобутки вчених минулого, адже не дарма кажуть: "Усе нове — це забуте старе".

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, В ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО РОЗВ'ЯЗАННЯ ДАНОЇ ПРОБЛЕМИ І НА ЯКІ СПИРАЄТЬСЯ АВТОР, ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ ОЗНАЧЕНА СТАТТЯ

Податки на споживання, питання щодо підвищення ефективності їх адміністрування, зростання фінансового значення та регулюючої ролі вивчалися багатьма вітчизняними та зарубіжними науковцями. Долучалась до цієї проблематики й автор публікації [1—4].

Історичні аспекти оподаткування, у тому числі акцизів, висвітлювались у працях Андрущенко В.Л. [5—6], Львовича С.В. [7—10], Мельника В.М. [6], Мельника П.В. [6], Павленка В.В. [11], Павленка В.П. [11], Подоляки А.М. [11], Небрат В.В. [12—13], Пушкарьової В.М. [14], Федосова В.М. [7—10; 15], Юрія С.І. [7—10], Юхименка П. І. [7—10; 15], Ярошенка Ф.О. [6; 11].

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Мета статті — оприлюднення результатів наукового дослідження теоретичних засад визначення ефективності податків взагалі та акцизів зокрема.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ З ПОВНИМ ОБГРУНТУВАННЯМ ОТРИМАНИХ НАУКОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Дефініції фінансової та економічної ефективності податків не вживались вченими минулого, але роль податків у поповненні доходів бюджету та їх вплив на економіку досліджували М.М. Алексеєнко [13], Д.П. Бого-

лепов [16], А. Вагнер [14], С.Ю. Вітте [17], П.П. Гензель [18], А. Еспінас [19], А.О. Ісаєв [20], Дж. Кейнс [21], І.М. Кулішер [10], Д. Мак-Кулох [14], Г. Мейєр [22], М. Мейєр [23], Дж.С. Міль [24], М.І. Мітіліно [25], Ф. Нітті [26], І.Х. Озеров [27], В. Петті [28], Д. Рікардо [29], Е. Селігман [30], А. Сміт [31], О.О. Соколов [32], М.М. Сперанський [33], Дж. Стігліц [34], В.Т. Судейкін [35], І.Т. Тарасов [36], В.Н. Твердохлебов [14], А.А. Трівус [14], М.І. Тургенєв [33], С.Д. Шалімов [37], І.І. Янжул [38].

Перш ніж перейти до розгляду генезису уявлень вчених минулого на ефективність податків, зазначимо, як ми розуміємо зміст цього поняття. Виходячи з двох функцій податків, слід розрізнити фінансову та економічну ефективність, між якими існує взаємозв'язок, що обумовлює існування спільних факторів впливу: внутрішніх (базуються на суті самого податку) та зовнішніх (законодавчих, організаційних, політичних, загальноекономічних), показано їх взаємозв'язок. Ефективність податку неможливо виміряти за допомогою одного показника. Фінансову ефективність податку можна виміряти за допомогою кількісних показників, а економічну — через оцінку тенденцій у динаміці показників, що характеризують виробництво та споживання, а також через порівняння показників до і після введення змін у механізмах справляння податків, спрямованих на досягнення поставленої мети.

Відповідно до наших уявлень про ефективність податків загалом та акцизів зокрема, погляди науковців минулого проаналізуємо у такій послідовності: спочатку щодо сутності, факторів впливу та показників оцінки фінансової та економічної ефективності податків загалом, а потім — саме стосовно акцизів.

Скористаємося результатами аналізу представників класичної політекономії. Так, щодо факторів впливу на фінансову ефективність податку, А. Сміт свого часу відзначав, що французька система оподаткування (за фінансовою ефективністю — А. В.) з усіх поглядів поступалась британській [31, с. 558]. Такий висновок він зробив, проаналізувавши відповідні статистичні дані щодо суми податків, отриманих за рік, і населення країни за той же період: у Великій Британії 10 млн фунтів з населення, що не досягало 8 млн душ, а у Франції з утричі більшим населенням (23—24 млн душ) дохід, що надійшов до державної скарбниці не досяг 15 млн ф. — половини того, чого можна було б очікувати, якби населення платило в тій самій пропорції до своєї кількості, як і населення Великої Британії [31, с. 558]. Такі розрахунки були прототипом сучасного коефіцієнту податкових надходжень на душу населення, що є одним з по-

казників податкового навантаження, від яких залежить фіскальна ефективність податків. На нашу думку, подібний показник можна порахувати і для ПДВ: слід співвіднести надходження від ПДВ і загальну кількість населення (по акцизному податку такі розрахунки є недоцільними, оскільки невідомо, яка кількість населення споживає ті чи інші види підакцизних товарів). Порівняння показника податкового навантаження з ПДВ в динаміці з показником споживання в країні дасть змогу виявити вплив ПДВ на рівень споживання, що є основою для оцінки економічної ефективності даного податку.

Крім розрахунків, А. Сміт визначав також додаткові переваги Франції порівняно з Великою Британією, які, на його думку, мали б навпаки сприяти більш високому рівню надходжень від податків, а саме: кращі ґрунт і клімат; землі Франції значно довше обробляли і поліпшували, внаслідок чого вона багатша на все те, створення й накопичення чого вимагає тривалого часу, як, наприклад, багаті міста, зручні й добре споруджені будинки в місті й селі [31, с. 558]. Таким чином, додаткові переваги, перелічені Смітом, можна віднести до факторів впливу на фіскальну ефективність податків, оскільки ці переваги на той час свідчили про добробут нації, рівень життя населення.

Стосовно витрат на адміністрування акцизів, наведемо думку А. Сміта: "стягування таких податків, навіть коли їх устанавлюють найдоцільнішим чином, вимагає значної кількості митних та акцизних чиновників, платня та здирство яких лягають дійсним податком на населення й нічого не приносять скарбниці" [31, с. 552].

Видатні науковці — представники інших наукових напрямів і шкіл у різні часи також не залишали поза увагою ефективність реалізації фіскальної функції податків, зокрема необхідність мінімізації видатків на збір податків. О. Мірабо одним з принципів оподаткування визначив, що воно не повинно бути занадто обтяжене витратами на справляння [14, с. 98]. М.І. Тургенев у своїх працях давав рекомендації державним органам щодо скорочення видатків на справляння податків, вчений вважав, що потрібно скоротити велику кількість чиновників, заробітна плата яких може містити в собі важливу частину доходу від податку [14, с. 101]. Практику справляння податків майже до кінця 19 ст. В.М. Пушкарєва характеризує як затратну. З цих позицій красномовним є приклад Франції 18 ст., коли при міністрі фінансів М. Сюллі з 150 млн франків валової суми податків тільки 30 млн франків, або 20 %, надходило у якості чистого доходу [14, с. 195]. До кінця 19 ст. уряди змогли досягти такої мінімізації видатків на справляння, що ріст податкових доходів став випереджати витрати на їх збір, що стало можливим, як зазначає Ф. Нітті, завдяки "більш швидким і кращим засобам пересування, зростанню багатства, спрощенню всього фінансового механізму" [14, с. 195]. Одним з дев'яти принципів оподаткування, обґрунтованих А. Вагнером, є максимальне зменшення витрат на справляння [14, с. 102—103].

Перейдемо до економічної ефективності податків. Питання впливу податків на економіку розглядалося багатьма видатними економістами. Першими вказали на взаємозв'язок фінансів і народного господарства фізіократи (Ф. Кене, А. Тюрго, О. Мірабо) [14, с. 11]. Так, один із найбільш відомих представників цієї школи — французький економіст Ф. Кене (1694—1774) у розробленій ним економічній таблиці (Tableau Economique)

вперше поставив питання про органічний зв'язок податків і відтворювального процесу [39, с. 39]. У поясненні до своєї таблиці глава фізіократів серед причин, що скорочують виробництво, у першу чергу називає причини, пов'язані з податками: 1) погана форма оподаткування, якщо остання стосується фермера; 2) надмірний тягар податків внаслідок надмірних витрат на їх справляння; 3) надмірні судові витрати [14, с. 12]. Фізіократи протестували проти довільності податків, їх багаточисельності, що гальмувало економічний розвиток [14, с. 12].

Представники класичної школи (В. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо) спирались на індивідуалістичні теорії держави та податків, згідно з якими податкам відводилась лише фіскальна функція, а втручання держави у господарські процеси, зокрема за допомогою податків, не схвалювалося. Д. Рікардо зазначав, що часто податки опосередковано призводять до зовсім інших наслідків, ніж передбачали законодавці [29, с. 147]. Цю думку видатного класика політекономії особливо слід враховувати під час проведення податкових реформ та зміни податкового законодавства. Потенційні наслідки тої чи іншої законодавчої зміни мають бути максимально продумані, враховуючи як оптимістичний, так і песимістичний сценарії розвитку подій. Зазначимо, що дане завдання є непростим, оскільки, по-перше, існує часовий лаг (класично — не менше двох років) між змінами та їх наслідками у податковій системі. По-друге, при прогнозуванні наслідків можуть бути враховані не всі фактори впливу. Нашу думку підтверджує і І. М. Кулішер, який у передмові до роботи А. А. Трівуса "Податки як інструмент економічної політики" зазначав, що причина відсутності ґрунтовного дослідження впливу податків на народне господарство полягає в складності економічних явищ, сутність яких прикрита другорядними формами, що заплутують вивчення [14, с. 230].

Ф. Нітті як принцип оподаткування запропонував: "податки не повинні заважати розвитку виробництва" [14, с. 104]. Зважаючи на наше розуміння змісту економічної ефективності податків, реалізація цього принципу сприяє її підвищенню.

І.Х. Озеров зазначав, що при побудові податкової системи необхідно по можливості уникати шкідливого впливу оподаткування на виробництво, порушення цієї умови веде до скорочення фонду, з якого беруться кошти, необхідні для сплати податків [27, с. 277—278].

Принциповий підхід Д.С. Міля полягав у тому, що податки не повинні гальмувати розвиток виробництва і не повинні стосуватися товарів першої необхідності [14, с. 191].

К.Т. Еєберг вважав, що податкова система повинна по можливості уникати внесення розладу у промислове життя окремих господарств. Це положення вимагає такої організації податкової системи, яка вносила б якомога менший розлад у виробництво, обіг, розподіл і споживання господарчих благ [14, с. 194].

М.І. Тургенев відзначав вплив податків на промисловість: податки створюють перепони народній промисловості, віднімаючи частину капіталів, що споживаються підданими, від її призначення і надаючи її уряду [33, с. 239].

На думку М.М. Сперанського, доходи (на той час в основному податки) вважаються правильними: 1) коли вони не висушують джерел внутрішнього багатства; 2) коли розподіляються рівно; 3) коли не торкаються

капіталів, потрібних для виробництва, але відокремлюються від чистих прибутків; 4) коли спосіб справляння їх для уряду є дешевим, а для приватних осіб необтяжливим [33, с. 51].

Питання про регулюючу роль податків отримало новий рівень розвитку у 30-ті рр. у кейнсіанській теорії сукупного попиту: у практиці післявоєнного економічного регулювання податкам була відведена роль автоматичних стабілізаторів економічного циклу [14, с. 230].

С. Сісмонді, розвиваючи ідеї А. Сміта та Д. Рікардо, наводив приклад згубного впливу податків на економіку: при міністрах Карла V та його наступниках промисловість занепала у тих місцевостях, де вона раніше процвітала, і тут тепер стали навіть пишатися неробством; справді, хто захоче старанно працювати, якщо праця, замість того, щоб збільшувати статок, лише примушує ризикувати тим, чим володієш [14, с. 231]. На думку Ж. Б. Сея, податки не тільки руйнують промисловість, але й сприяють забобонам, породжують брехню, провокують схильність до ліні. Відповідно до теорії податку як бюджетної необхідності¹, що заперечувала відповідність між збитком, який спричиняє податок платнику, і отримуваним еквівалентом, законодавець при розробці певного податку може ставити собі цілі виключно фінансового характеру, по відношенню до приватного господарства податкова політика повинна переслідувати лише одну задачу — якомога менше його обтяжувати; той факт, що податки можуть бути корисними і у народногосподарському відношенні — ігнорується [14, с. 232]. В епоху меркантилізму, в силу дії цілого ряду факторів, податки були мало придатним засобом для ведення активної економічної політики [14, с. 235]. В.Н. Твердохлебов вважав розвиток виробничих сил найвищим принципом оподаткування, який повинен бути в основі кожної податкової системи [14, с. 238]. А.А. Трівус пропонував під достатністю податків з точки зору економічної політики розуміти таку висоту податкових ставок, яка гарантує той народногосподарський ефект, до якого прагне у даному випадку законодавець [14, с. 240].

Значну увагу регулюючому впливу податків приділив нобелівський лауреат Дж. Стігліц, який серед інших широко прийнятих ознак "гарної" податкової системи розглядав, зокрема, таку ознаку, як економічна ефективність — податкова система не повинна суперечити ефективному розподілу ресурсів [34, с. 369]. Вчений, наводячи різні історичні приклади, зазначає, що важливим пунктом дискусій останніх років про податкову політику було питання про те, чи не дестимулює діюча податкова система заощадження та трудову діяльність, і чи не спотворює вона економічну поведінку іншими способами [34, с. 369].

Взаємозв'язок між реалізацією фіскальної та регулюючої функцій податків відмічали і видатні науковці минулого. У пропозиціях М. І. Тургенева ми бачимо підтвердження нашої тези про взаємозв'язок фіскальної та економічної ефективності податку: "коли надмірна величина податей викликає бажання уникнути сплати податку, то виникає потреба у додаткових видатках на справляння податків. Для того, щоб доходи від податків могли якомога більше перебивати витрати на справляння, система оподаткування повинна бути побудована так, щоб податок не шкодив промисловості, не відвертав людей від ремесел, для них вигідних, приму-

шуючи їх звертатись до не вигідних для них" [14, с. 102].

Щодо фіскальної ефективності саме акцизів зазначимо, що виконання акцизами фіскальної функції перебувало у колі уваги видатних вчених минулого. На користь фіскального значення акцизів В. Петті зазначав, що кожен повинен брати участь у державних витратах відповідно до того, що він бере собі і дійсно споживає [28, с. 81]. Крім того, цей вчений вважав справляння акцизів менш затратним, ніж тогочасних чисельних і різноманітних податків [28, с. 86]. М. І. Тургенев зазначав, що непрямі податки не співвідносяться з четвертим принципом Сміта, оскільки вимагають багато витрат на справляння [14, с. 184]. Фінансист М. Н. Соболев говорить про три сторони фіскальних переваг непрямих податків: по-перше, "ці податки, оскільки вони падають на предмети широко вжитку, завжди вельми прибуткові для держави, їх дохідність базується саме на їх значному споживанні, вимірюваному мільйонами і десятками мільйонів пудів, відер та інших одиниць виміру; по-друге, непрямі податки включаються до ціни товару і сплачуються непомітно для споживача; по-третє, непрямі податки, входячи до ціни товарів, що купуються споживачами тоді, коли в них є гроші, не можуть супроводжуватися недоїмками, як це має місце з податками на виробництво (прямими податками) [14, с. 187—188]. М.Н. Соболев відмічав як недолік з фіскальної точки зору те, що непрямі податки вимагають великих витрат на справляння: необхідно утримувати чисельний персонал для нагляду за виробництвом оподатковуваних товарів, аби товари не потрапили на ринок без оподаткування; на кожному заводі повинні бути особливі агенти, які слідкують за виробництвом і за відпуском товарів з підприємства [14, с. 188].

Досліджуючи економічну ефективність акцизів, слід зазначити, що ще фізіократи та класики відмічали їх вплив на економічні процеси. В. Петті вважав, що акциз відображає домашні витрати і доводить до загального відома про надлишки [28, с. 95]. При цьому способі оподаткування завжди можна мати відмінні дані про багатство, ріст, промисли та силу країни в кожний момент [28, с. 86]. Крім того, цей податок, тільки якщо він не віддається на відкуп, спонукає до ощадливості, що є природним способом збагачення народу [28, с. 86]. Адам Сміт [31, с. 535—558] виявив вплив специфічних акцизів на певні економічні показники (рис. 1). Англійський класик економічної думки, поділивши предмети споживання на дві групи, негативно ставився до оподаткування предметів необхідності, але не заперечував проти податків на предмети розкоші [31, с. 535]. Він негативно оцінив вплив існуючих на той час податків на предмети необхідності у Голландії, відзначивши, що вони призвели до загибелі головних галузей її мануфактурної промисловості й здатні були навіть поступово підірвати її рибальський промисел та кораблебудування [31, с. 558].

Д. Рікардо вважав помилковим погляд А. Сміта щодо наслідків збільшення податків на предмети необхідності у вигляді зростання заробітної плати та цін на мануфактурні вироби. На його думку, навіть при вірності такого зв'язку, ці податки у даному аспекті не представляли б ніякої шкоди (проти них можна було б висунути тільки ті аргументи, що й проти будь-яких податків) [29, с. 143].

Український вчений М.М. Алексеєнко (1848—1917) вважав, що податки на споживання суперечать так зва-

¹ Була широко розповсюджена у другій половині 19 ст.

ному четвертому правилу А. Сміта, оскільки віднімають у населення значно більше грошей, ніж приносять їх до казни, та підвищують ціну товарів, зменшуючи їх споживання, а отже — і виробництво [13, с. 301].

Ф. Нітті запропонував принцип, який полягає у тому, що "податки повинні бути зменшені або взагалі скасовані, якщо вони скорочують споживання. Занадто високі податки на споживання скорочують споживання і, як наслідок, виробництво" [14, с. 105]. Крім того, скорочення виробництва стосується ринку оподатковуваних податками товарів. Велика шкода занадто обтяжливих зборів з споживання полягає у тому, що населення звертається до сурогатів гіршої якості [14, с. 106]. Так, Нітті наводить приклад згубного впливу введення в Англії податку на вікна, свідком якого був Ж. Б. Сей: після введення цього податку власник будинку одразу ж наказав замурувати декілька вікон; зиску від введення податку ніхто не отримав — ні держава, оскільки вона нічого не збрала, ні мешканці будинку, бо вони втратили світло, і навіть не домовласник, оскільки він повинен був замурувати вікна, тобто витратити кошти без користі [14, с. 106].

Інтереси капіталу, що зароджувався у середні віки, поставили питання про зняття перешкод на шляху його розвитку, їх було немало, в тому числі й непрямі податки [14, с. 182]. Школа фізіократів, запропонувавши теорію єдиного податку у формі поземельного, теоретично позбавила будь-якого обґрунтування справляння непрямих податків. Серед аргументів проти непрямих податків, представник фізіократів А. Тюрго зазначає, що непрямий податок:

- створює безліч обмежень для обороту, він призводить до обманів, до постійної війни уряду з підданими, до процесів і суворих покарань, що не відповідають порушенню, до загибелі людей;
- порушує хід споживання і тому знищує сам себе;
- збільшує витрати держави;
- дає переваги іноземцям на внутрішньому ринку;
- продукує непередбачувані наслідки [14, с. 183].

М.І. Тургенєв зазначав, що податок з предметів, необхідних для життя, підвищуючи ціну на них, діє на підвищення робітничої плати; висока ціна предметів першої необхідності, як-то хліба, солі, зменшує їх споживання між бідними класами народу; податок з предметів розкоші не діє на збільшення робітничої плати [14, с. 185; 33, с. 149].

У фінансовій науці 19 ст. активні протести проти непрямого оподаткування основані на їх негативній дії на ринкову економіку — навіть проти намірів законодавця. Непрямі податки неминуче здійснюють шкідливий вплив на промисловість, особливо дрібну: заради зручності та зменшення вартості справляння доводиться іноді зовсім забороняти дрібне виробництво у тих галузях, продукти яких підлягають оподаткуванню (у Росії 19 ст., наприклад, тютюнове, сірникове виробництво). З розвитком техніки виробництва податок на споживання стає інколи згубним для підприємців. Ось чому англійські підприємці, хоча і не без боротьби, погодились у першій половині 19 ст. на введення прибуткового податку, але за умови скасування багатьох непрямих податків (акцизи, митні збори). Так, виробництво сферичного скла, що процвітало в Англії у кінці 18 ст., через дію акцизу у першій половині 19 ст. перемістилося у Францію [14, с. 186].

² Основи государственного хозяйства. Курс финансовой науки.

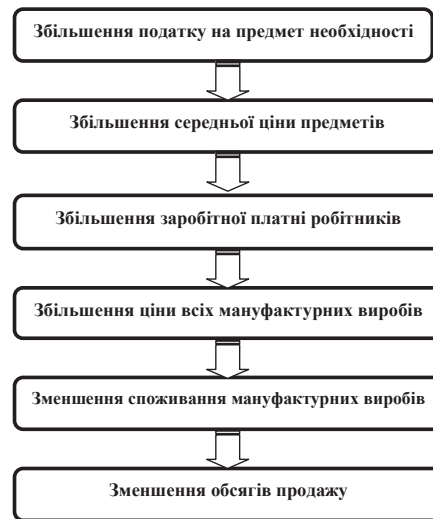


Рис. 1. Наслідки збільшення податків на предмети необхідності за А. Смітом

Джерело: розроблено автором за матеріалами [31, с. 535].

М.Н. Соболев зазначав, що справляння непрямих податків суперечить інтересам підприємців: ці податки примушують фінансове відомство втручатися у прийоми виробництва та обміну; для того, щоб успішно стягувати податки, доводиться у деяких аспектах обмежувати обов'язковими правилами виробництво та продаж, зачіпаючи іноді саму техніку виробництва [14, с. 188].

С.Ю. Вітте підкреслював, що, лише поєднуючи прямі та непрямі податки, можна створити більш чи менш задовільну систему оподаткування, яка здатна, не обтяжуючи особливо платників, не підриваючи добробуту населення і не перешкоджаючи економічному розвитку країни, приносити державі достатні кошти для покриття його потреб [17, с. 190].

Д.С. Міль вважав, що непрямими податками повинні оподатковуватися тільки предмети розкоші і таким чином буде захищено необхідне. Аби податки спричиняли якомога менше незручностей, повинні бути прийняті наступні правила: вони повинні по можливості прямо падати на споживача; потрібно зосередити мита на небагатьох предметах, посилено стягуючи їх зі збуджуючих напоїв, по можливості обмежитись ввізними митами, не підвищувати мита до того, аби активізувалась контрабанда, тільки за необхідності оподатковувати предмети комфорту. Саме ці практичні правила, на думку Міля, повинні бути дотримані, аби непрямі податки не принесли зла господарству [24, с. 884—885]. Д.П. Боголепов зазначав, що у 17—18 ст. непрямі податки буквально не давали дихати тогочасному селянину, значно гальмували торгівлю та промисловість [16, с. 184].

Особливу увагу вивченню впливу непрямих податків на промисловість приділив Л.В. Ходський² [14, с. 233—234]. Меркантилісти перші звернули увагу на стимулюючий вплив податків на працю і у зв'язку з цим дійшли до висновку щодо ролі податків на споживання [14, с. 235]. У подальшому голландські та англійські економісти (17—18 ст.) поставили питання про вплив податків на виробництво [14, с. 236]. Так, Д. Мак-Кулох (1789—1864), не погоджуючись з аргументами Сміта про шкідливий вплив викликаних війнами податків на благополуччя країни, формулює тезу про стимулюючий вплив податків на виробництво: на його думку, тиск податків дав стимул до старанності, винахідливості та про-

будив дух економіки, який навряд чи можна було б розвинути менш сильними засобами, якщо б податки були менш тяжкими, вони не мали б такого ефекту [14, с. 236].

Цікавою і раціональною в наш час є ідея Тривуса щодо зменшення тягаря податку із введенням більш досконалих знарядь і прийомів господарювання [43, с. 240]. Найбільш дієвими з цих позицій є, як свідчить історія оподаткування, непрямі податки, коли вони справляються у виробника за кількістю отриманої у переробку сировини або за заздалегідь встановленими ознаками техніко-виробничого характеру. При існуванні таких податків виробник, природно, прагне до того, аби з тої самої кількості сировини або при тому самому обладнанні отримати більшу кількість продуктів, так як завдяки такому росту віддачі зменшується податок, що припадає на одиницю продукту [14, с. 240]. Вплив форми акцизів на економічне життя відзначав і І. Х. Озеров, наводячи такий приклад: форма акцизу може привести до концентрації промисловості, може відчутно впливати на техніку виробництва, наприклад, оподаткування спирту або цукру по продуктивності устаткування всюди сприяло покращенню техніки, оподаткування цукру по "свекловице" у Франції сприяло зростанню її якості [14, с. 6]. Ф. Нітті зазначав, що непрямим податком користуються як засобом захисту, аби спонукати виникнення нових галузей: мета податку не фіскальна, хоча він може бути дохідним [14, с. 238]. О.О. Соколов виділяв три напрями впливу специфічних акцизів на ціни: прямий, посередній і віддалений [32].

У науковій літературі існує думка, що оподаткування специфічними акцизами, крім фіскальної мети, переслідує певні регулюючі цілі, серед яких є "вилучення частки прибутку підприємств-монополістів, завдяки оподаткуванню високорентабельних товарів і предметів розкошу". Зазначимо, що ще А. Сміт відмічав, що жоден податок не може на більш-менш тривалий час знизити норму прибутку в будь-якій окремій галузі торгівлі або промисловості, яка завжди має триматися на одному рівні з нормою прибутку, що існує в інших галузях у даній місцевості. ... Щоправда, податок може зробити обкладені ними продукти такими дорогими, що це зменшить їх споживання [31, с. 549].

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

У результаті проведеного дослідження можемо зробити такі висновки:

1. Використовуючи підхід А. Сміта, доцільно, при порівнянні фіскальної та економічної ефективності податків у різних країнах, враховувати статистичні дані не тільки щодо сум мобілізованих податків, але порівнювати їх з іншими макропоказниками, зокрема з чисельністю населення в державі.

2. Прототип сучасного коефіцієнту податкових надходжень на душу населення, запропонований А. Смітом, можна порівняти і для ПДВ: слід співвіднести надходження від ПДВ і загальну кількість населення (по акцизному податку такі розрахунки є недоцільними, оскільки невідомо, яка кількість населення споживає ті чи інші види підакцизних товарів). Порівняння показника податкового навантаження з ПДВ в динаміці з показником споживання в країні дасть змогу виявити вплив ПДВ на рівень споживання, що є основою для оцінки економічної ефективності даного податку.

3. Актуальною для України, особливо у нинішніх умовах перманентного протягом останніх років податкового реформування, є думка класика політичної економіки Д. Рікардо, який зазначав, що часто податки опосередковано призводять до зовсім інших наслідків, ніж передбачали законодавці; а також думка І. М. Кулішера щодо складності дослідження впливу податків на економіку через другорядні форми, що прикривають економічні явища, заплутуючи тим самим вивчення такого впливу.

4. Цікавою є думка Д. Мак-Кулоха щодо стимулюючого впливу податків на виробництво: тиск податків дав стимул до старанності, винахідливості та пробудив дух економіки, який навряд чи можна було б розвинути менш сильними засобами, якщо б податки були менш тяжкими, вони не мали б такого ефекту. Тому, можливо, під час розробки податкової реформи, не слід ставити знак рівності між зниженням податків та покращенням ситуації у державі.

Перспективи подальших досліджень у даному напрямі пов'язані з вивченням наукових поглядів вчених минулого на оподаткування великих платників податків.

Література:

1. Пислиця А.В. Теоретичні підходи до трактування ефективності податків / А.В. Пислиця // Економіка та держава. — 2008. — № 10. — С. 30—33.

2. Пислиця А.В. Фіскальна ефективність акцизів: система показників, фактори впливу / А.В. Пислиця // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: наук. зб. — Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ Прикарпат. нац. ун-ту імені Василя Стефаника, 2008. — Вип. IV. — Т. 2. — С. 101—110.

3. Пислиця А.В. Критеріальна оцінка економічної ефективності акцизного оподаткування / А.В. Пислиця // Інвестиції: практика та досвід. — 2008. — № 18. — С. 40—45.

4. Пислиця А.В. Ефективність акцизного оподаткування в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 — гроші, фінанси і кредит / А.В. Пислиця. — К., 2012. — 20 с.

5. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів: монографія / В.Л. Андрущенко — Л.: Каменярь, 2000. — 304 с.

6. Історія оподаткування: навч. посіб. / Ф.О. Ярошенко, П.В. Мельник, В.Л. Андрущенко, В.М. Мельник. — Ірпін: Нац. акад. ДПС України, 2004. — 242 с.

7. Фінансова думка України: у 3 т. / За наук. ред. д-ра екон. наук, проф., засл. діяча науки і техніки України В.М. Федосова. — К.: Кондор; Т.: Економічна думка, 2010. — Т. 1: монографія / С.І. Юрій [та ін.]. — 2010. — 471 с.

8. Фінансова думка України: у 3 т. / За наук. ред. д-ра екон. наук, проф., засл. діяча науки і техніки України В.М. Федосова. — К.: Кондор; Т.: Економічна думка, 2010. — Т. 2: Енциклопедія / С. В. Львовичкін [та ін.]. — 2010. — 582 с.

9. Фінансова думка України: у 3 т. / За наук. ред. д-ра екон. наук, проф., засл. діяча науки і техніки України В. М. Федосова. — К.: Кондор; Т.: Економічна думка, 2010. — Т. 3, Ч. 1: хрестоматія / авт.-упоряд.: С. І. Юрій [та ін.]. — 2010. — 471 с.

10. Фінансова думка України: у 3 т. / За наук. ред. д-ра екон. наук, проф., засл. діяча науки і техніки Ук-

раїни В.М. Федосова. — К.: Кондор; Т.: Економічна думка, 2010. — Т. 3, Ч. 2: хрестоматія / авт.-упоряд.: С.І. Юрій [та ін.]. — 2010. — 734 с.

11. Історія податків та оподаткування в Україні: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф.О. Ярошенко, В.В. Павленко, В.П. Павленко; за заг. ред. А.М. Подоляки. — К.: ДП "Вид. дім "Персонал", 2012. — 416 с.

12. Небрат В.В. Українська фінансова думка другої половини XIX — початку XX століть [Текст]: монографія / В.В. Небрат. — К.: НАН України: Ін-т економіки та прогнозування, 2007. — 224 с.

13. Небрат В.В. Наукова концепція державних доходів та оподаткування М.М. Алексєєнка / В.В. Небрат // Історія народного господарства та економічної думки України. — 2007. — Вип. 39—40. — С. 293—302.

14. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие для студ. экон. спец. вузов / В.М. Пушкарева. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 256 с.

15. Федосов В.М., Юхименко П.І. Українська фінансова думка: генеза, еволюція, ренесанс / В.М. Федосов, П.І. Юхименко // Фінанси України. — 2012. — № 3. — С. 3—30.

16. Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки / Д. Боголепов. — Харьков: Пролетарий, 1925. — 270 с.

17. Витте С.Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900—1902 годах / С.Ю. Витте; [предисл. Ю.Н. Калашнова, В. М. Широина]. — М.: Фонд экономической книги "Начала", 1997. — 512 с.

18. Гензель П. П. Налогообложение в России времен НЭПа (Избранные статьи) / П.П. Гензель. — М.: Общество купцов и промышленников России, 2006. — 384 с.

19. Эспинас А. История политико-экономических доктрин / А. Эспинас. — СПб.: Издание Я. Канторовича, 1896. — 218 с.

20. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов / А.А. Исаев — М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004. — 270 с.

21. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж.М. Кейнс. — М.: Прогресс, 1978. — 495 с.

22. Мейер Г. Развитие экономических идей / Г. Мейер: пер. с нем. Л. С. Зака. — Петроград: Мысль, 1923. — 104 с.

23. Мейер М. Главные течения в современной политэкономии / М. Мейер. — СПб, 1891. — 379 с.

24. Милль Дж.С. Основы политической экономии с некоторыми приложениями к социальной философии / Дж. С. Милль; [пер. с англ.; биограф. очерк М.И. Туган-Барановского]. — М.: Эксмо, 2007. — 1040 с.

25. Мітіліно М.І. Основи фінансової науки: підручник / М.І. Мітіліно. — К.: Держ. вид-во України, 1929. — 345 с.

26. Нитти Франческо Саверио. Основные начала финансовой науки / Франческо Нитти; пер. с итал. И. Шрейдера; под ред. и с доп. А. Свирщевского. — М.: М. и С. Сабашниковы, 1904. — 624 с.

27. Озеров И.Х. Основы финансовой науки: курс лекций, читанный в Санкт-Петербургском и Московском университетах. — Вып. I. Учение об обыкновенных доходах / И.Х.Озеров. — 4-е изд., доп. — М.: Типография т-ва И.Д. Сытина, 1911. — 550 с.

28. Петти В. Трактат о налогах и сборах. Verbum sapienti — слово мудрым. Разное о деньгах / В. Петти. — М.: Ось — 89, 1997. — 112 с.

29. Рикардо Д. Начала политической экономии и податного обложения / Д. Рикардо. — М.: Огиз-Соцэкиз, 1935. — 295 с.

30. Селигман Э. Очерки по теории обложения (финансовые проблемы военного и послевоенного периода) / Э. Селигман. — Петроград: Изд-во Северо-Зап. промбюро В.С.Н.Х., 1924. — 129 с.

31. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт. — К.: Port-Royal, 2001. — 594 с.

32. Соколов А. А. Теория налогов / А. А. Соколов. — М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2003. — 506 с.

33. Сперанский М.М. У истоков финансового права / М.М. Сперанский, Н.И. Тургенев, М. Ф. Орлов; под ред. А.Н. Козырина. — М.: Статут, 1998. — Т. 1. — 432 с.

34. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора / Дж.Ю. Стиглиц; пер. с англ. — М.: Изд-во МГУ; ИНФРА-М, 1997. — 720 с.

35. Судейкин В.Т. Замечательная эпоха в истории русских финансов (очерк экономической и финансовой политики И. Х. Бунге и И.А. Вышнеградского). — СПб.: Типография Правительствующаго Сената, 1895. — 106 с.

36. Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права / Финансы и налоги: очерки теории и политики. — М.: Статут, 2004. — 618 с.

37. Теория и практика налогов. Руководство для финансовых курсов и налоговых работников / Под ред. С.Д. Шалимова. — М.: Гос. финансовое изд-во Союза ССР, 1930. — 179 с.

38. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И.И. Янжул — М.: Статус, 2002. — 555 с.

39. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В.П. Вишневского. — Донецк: ДонНТУ; ІЗП НАН України, 2006. — 504 с.

References:

1. Pyslytsia, A.V. (2008), "Theoretical approaches to the interpretation of tax efficiency", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 10, pp. 30—33.

2. Pyslytsia, A.V. (2008), "Efficiency of the fiscal excise: system of indicators, factors of influence", *Aktual'ni problemy rozvytku ekonomiky rehionu: nauk*, vol. IV, pp. 101—110.

3. Pyslytsia, A.V. (2008), "The evaluation criterion of economic efficiency excise tax", *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 18, pp. 40—45.

4. Pyslytsia, A.V. (2012), "The effectiveness of excise tax in Ukraine", *Abstract of Ph.D. dissertation, Money, finance and credit*, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine.

5. Andruschenko, V.L. (2000), *Finansova dumka Zakhodu v XX stolitti: Teoretychna kontseptualizatsiia i naukova problematyka derzhavnykh finansiv* [Western Financial concepts of the XX Century: Theoretical conceptualization and scientific problems of public finances], *Kameniar*, Lviv, Ukraine.

6. Yaroshenko, F.O. Mel'nyk, P.V. Andruschenko, V.L. and Mel'nyk, V.M. (2004), *Istoriia opodatkuvannia* [History of taxation], *Nats. akad. DPS Ukrainy, Irpin'*, Ukraine.

7. Fedosov, V.M. Yurij, S.I. ta in. (2010), *Finansova dumka Ukrainy* [Financial Concepts in Ukraine], u 3 t., T. 1, *Kondor, Ekonomichna dumka, Kyiv, Ternopil, Ukraine*.

8. Fedosov, V.M. L'ovochkin, S.V. ta in. (2010), Finansova dumka Ukrainy [Financial Concepts in Ukraine], u 3 t., T. 2, Kondor, Ekonomichna dumka, Kyiv, Ternopil, Ukraine.
9. Fedosov, V.M. Yuriy, S.I. ta in. (2010), Finansova dumka Ukrainy [Financial Concepts in Ukraine], u 3 t., T. 3, Part 1, Kondor, Ekonomichna dumka, Kyiv, Ternopil, Ukraine.
10. Fedosov, V.M. Yuriy, S.I. ta in. (2010), Finansova dumka Ukrainy [Financial Concepts in Ukraine], u 3 t., T. 3, Part 2, Kondor, Ekonomichna dumka, Kyiv, Ternopil, Ukraine.
11. Yaroshenko, F.O. Pavlenko, V.V. and Pavlenko, V.P. za zah. red. Podoliaky, A.M. (2012), Istoriiia podatktiv ta opodatkovannia v Ukraini [The history of taxes and taxation in Ukraine], DP "Vyd. dim "Personal", Kyiv, Ukraine.
12. Nebrat, V.V. (2007), Ukrains'ka finansova dumka druhoi polovyny KhKh — pochatku KhKh stolit' [Ukrainian financial concepts of the second half of XIX — early XX centuries], NAN Ukrainy: In-t ekonomiky ta prohnozuvannia, Kyiv, Ukraine.
13. Nebrat, V.V. (2007), "The scientific concept of government revenue and taxation by Aleksyeyenko M. M.", Istoriiia narodnoho hospodarstva ta ekonomichnoi dumky Ukrainy, no. 39—40, pp. 293—302.
14. Pushkareva, V.M. (2003), Istorija finansovoj mysli i politiki nalogov [The history of financial thoughts and policy of taxes], Finansy i statistika, Moscow, Russia.
15. Fedosov, V.M. and Yuhymenko, P.I. (2012), "Ukrainian financial concept: genesis, evolution, renaissance", Finansy Ukrainy. vol. 3, pp. 3—30.
16. Bogolepov, D. (1925), Kratkij kurs finansovoj nauki [A short course of Fiscal Science], Proletarij, Har'kov, Ukraine.
17. Vitte, S.Ju. (1997), Konspekt lekcij o narodnom i gosudarstvennom hozjajstve, chitannyh Ego Imperatorskomu Vysochestvu Velikomu Knjazju Mihailu Aleksandrovichu v 1900—1902 godah [Lectures on the national and state economy, that was ead to His Imperial Highness the Grand Duke Mikhail Alexandrovich in 1900-1902], Fond jekonomicheskoi knigi "Nachala", Moscow, Russia.
18. Genzel', P.P. (2006), Nalogooblozhenie v Rossii vremen NJePa (Izbrannye stat'i) [Taxation in Russia during the New Economic Policy (NEP) (Selected Articles)], Obshhestvo kupcov i promyshlennikov Rossii, Moscow, Russia.
19. Jespinas, A. (1896), Istorija politiko-jekonomicheskikh doktrin [The history of political and economic doctrines], Izdanie Ja. Kantorovicha, St. Petersburg, Russia.
20. Isaev, A.A. (2004), Ocherk teorii i politiki nalogov [Outline of the theory and taxes policy], JurlInfoR-Press, Moscow, Russia.
21. Kejns, Dzh.M. (1978), Obshhaja teorija zanjatosti, procenta i deneg [The General Theory of Employment, Interest and Money], Progress, Moscow, Russia.
22. Mejer, G. (1923), Razvitie jekonomicheskikh idej [Development of economic ideas], Mysl', Petrograd, Russia.
23. Mejer, M. (1891), Glavnye techenija v sovremennoj politjekonomii [Main trands in Contemporary Political Economy], St. Petersburg, Russia.
24. Mill', Dzh.S. (2007), Osnovy politicheskoi jekonomii s nekotorymi prilozhenijami k social'noj filosofii [Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy], Jeksmo, Moscow, Russia.
25. Mitilino, M.I. (1929), Osnovy finansovoi nauki [Fundamentals of financial science], Derzh. vyd-vo Ukrainy, Kyiv, Ukraine.
26. Nitti, Franchesko Saverio (1904), Osnovnye nachala finansovoj nauki [The basic principles of financial science], M. i S. Sabashnikovy, Moscow, Russia.
27. Ozerov, I.H. (1911), Osnovy finansovoj nauki: kurs lekcij, chitannyj v Sankt-Peterburgskom i Moskovskom universitetah. Vyp. I. Uchenie ob obyknovennyh dohodah [Fundamentals of financial science: a course of lectures delivered in St. Petersburg and Moscow universities. — Vol. I. The doctrine of ordinary income], 4rd ed, Tipografija t-va I. D. Sytina, Moscow, Russia.
28. Petti, V. (1997), Traktat o nalogah i sborah [A treatise of taxes and contributions], Os'-89, Moscow, Russia.
29. Rikardo, D. (1935), Nachala politicheskoi jekonomii i podatnogo oblozhenija [On the principles of political economy and taxation], Ogiz-Socjekiz, Moscow, Russia.
30. Seligman, Je. (1924), Ocherki po teorii oblozhenija (finansovye problemy voennogo i poslevoennogo perioda) [Essays on the Theory of taxation (the financial problems of war and post-war period)], Izd-vo Severo-Zap. prombjuro V.S.N.H., Petrograd, Russia.
31. Smit, A. (2001), Dobrobut natsij. Doslidzhennia pryrodu ta prychny dobrobutu natsij [An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations], Port-Royal, Kyiv, Ukraine.
32. Sokolov, A.A. (2003), Teorija nalogov [The theory of taxation], JurlInfoR-Press, Moscow, Russia.
33. Speranskij, M.M. Turgenev, N.I. and Orlov, M.F. (1998), U istokov finansovogo prava [At the roots of financial law], Statut, Moscow, Russia.
34. Stiglic, Dzh.Ju. (1997), Jekonomika gosudarstvennogo sektora [Economics of the Public Sector], Izd-vo MGU; INFRA-M, Moscow, Russia.
35. Sudejkin, V.T. (1895), Zamechatel'naja jepoha v istorii russkikh finansov (ocherk jekonomicheskoi i finansovoj politiki I. H. Bunge i I. A. Vyshnegradskago) [The remarkable era in the history of the Russian Finance (sketch of economic and financial policy I. Bunge and I Vyshnegradskij)], Tipografija Pravitel'stvujushhago Senata, St. Petersburg, Russia.
36. Tarasov, I.T. (2004), Ocherk nauki finansovogo prava / Finansy i nalogi: ocherki teorii i politiki [Outline of Science of Financial Law / Finance and Taxes: Essays on Theory and Policy], Statut, Moscow, Russia.
37. Shalimov, S.D. (1930), Teorija i praktika nalogov. Rukovodstvo dlja finansovyh kursov i nalogovyh rabotnikov [Theory and practice of taxation. Guide to financial courses and tax officials], Gos. finansovoe izd-vo Sojuza SSR, Moscow, Russia.
38. Janzhul, I.I. (2002), Osnovnye nachala finansovoj nauki: uchenie o gosudarstvennyh dohodah [Theory and practice of taxation. Guide to financial courses and tax officials], Status, Moscow, Russia.
39. Vishnevskij, V.P. Vetkin, A. S. Vishnevskaja, E. N. and other; pod obshh. red. V. P. Vishnevskogo. (2006), Nalogooblozhenie: teorii, problemy, reshenija [Taxation: Theories, problems, solutions], DonNTU; IJeP NAN Ukrainy, Doneck, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 25.11.2015 р.