

ІСТОРИЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ

Наукові праці МАУП, 2010, вип. 1(24), с. 112–116

Проаналізовані особливості періодизацій розвитку податкових систем Р. Масгрейва, Х. Хайнрайха, І. Янжули. Визначено характерні відмінності етапів еволюції податків. Досліджені закономірності розвитку податкових систем. На підставі аналізу змін податків на теренах України визначено особливості розвитку вітчизняної податкової системи.

Податки належать до фундаментальних підвалин людської цивілізації. Виникнення податків з економічної точки зору зумовлене виникненням держави і товарно-грошових відносин. Перепис населення був не чим іншим, як реєстрацією платників податків. Перші згадки про відповідні дії, проведені Римською імперією, відомі з Біблії. У відомому сюжеті з Євангелія від Марка наведені такі слова Христа: “Що ви Мене? Принесіть Мені гріш податковий, щоб бачити Мені його. Вони принесли. Тоді промовляє до них: Чий це образ і напис? Вони сказали Йому: Кесарів. Ісус сказав їм у відповідь: Віддайте кесарю кесарево, а Богові Боже. І дивувались йому” [3, 119]. По суті, це санкціоноване вищим авторитетом визнання необхідності платити податки.

Поява податків пов’язана з відповідними суспільними потребами. Вони пройшли довгий шлях розвитку і суттєво вплинули на розвиток людського суспільства. Їх виникнення та функціонування в людському суспільстві дало можливість зберегти державність окремих націй, їх культуру та забезпечити соціальний прогрес і суспільний добробут. За своєю економічною суттю це надійний інструмент розподілу та перерозподілу вального внутрішнього продукту в соціальному, територіальному та галузевому аспектах.

Питанням наукового обґрунтування необхідності та суті податків приділяли увагу кращі представники фінансової науки. Їм присвячували свої праці А. Сміт і Д. Рікардо, Дж. Ст. Мілль, Дж. Кейнс, П. Самуельсон [1, 75]. Виявлення особливостей податків у сучасній змішаній еко-

номії вимагає уважного дослідження цього процесу. При цьому, однак, важливо брати до уваги, що податки являють собою не тільки економічну, а також водночас і соціально-політичну категорію. При розгляді їх генезису слід враховувати, що на розвиток податків вплинули не тільки такі фактори, як рівень розвитку матеріального виробництва, але також ступінь прогресу суспільства і держави, зміна сутності та функцій системи державного управління.

За економічним змістом податки — це відносини між державою та платниками податків з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій. Ці відносини втілюються в життя через податковий процес, який являє собою сукупність заходів і дій держави щодо визначення об’єктів і суб’єктів оподаткування, ставок податків, засад обрахування і сплати податків, контролю за дотриманням податкового законодавства і аналітичної роботи з аналізу податкових надходжень та їх джерел [4, 193].

За довгу історію цивілізаційного розвитку змінювалися функції держав, відбулася і певна еволюція податків. У різні часи різні верстви населення по-різному ставилися до стягнення платежів державі. Наприклад, вважалося неналежним для дворянства підпорядкування єдиним вимогам про державні платежі, навіть, це трактувалося як порушення етичних принципів. Цікавим з історичного погляду та актуальним і на сучасний момент є висловлення, що належить автору XI ст.: “Хай ніколи не прийде тобі в голову

думка займатися справлянням несправедливих податків, взагалі тримайся подалі від податкових справ!” [5, 127].

У міру вдосконалення матеріального виробництва та розширення сфери діяльності товарно-грошових відносин змінюються й ускладнюються форми податків. Ця теза в цілому відповідає положенням теорії стадійності розвитку економіки, прихильники якої вважають, що суспільний прогрес залежить від технологічного прогресу.

Р. Масгрейв — основоположник сучасних теорій суспільного сектору господарства — в еволюції податків виділяє ранню та пізню стадії. На його думку, на ранній стадії визначальним фактором в економіці є сільське господарство. Тому як головний елемент податкової структури виступає поземельний податок. Крім того, набувають поширення окремі акцизи і фіскальні монополії. Як джерело оподаткування на заробітну плату з’являються прибуткові податки, проте їх частка в державному масштабі зовсім невелика. Найбільш ефективний метод оподаткування на цій стадії, за твердженням Масгрейва, — митне оподаткування зовнішньої торгівлі.

Друга, більш пізня стадія характеризується значним розширенням об’єктів оподаткування, вдосконаленням його форм, що дає можливість організувати стягування податків з використанням найефективніших методів. На цій стадії на бюджетно-податковій системі зростаючою мірою впливають не тільки економічні, а й соціально-політичні і навіть ідеологічні чинники. Зокрема, розвиток прибуткового оподаткування відбувається під впливом класичної вимоги рівності та пояснюється більшим ступенем централізації державного управління. Прибутковий податок, який стягувався переважно з багатих, поступово перетворюється на зобов’язання, що зачіпають основну масу громадян. Водночас ідея податкової справедливості впливає і на сферу непрямих податків, серед яких з’являються високі податки на предмети розкоші [2, 13–14].

Більш детальна періодизація розвитку податкової системи подана у наукових працях Х. Хайнрайх. Він виділяє п’ять стадій у розвитку податкових систем:

- перша стадія охоплює проміжок часу від панування натурального господарства та зародження держави до початку розкладу феодального ладу, тобто докапіталістичні формації. Для цього періоду характерно домінування неподаткових доходів держави (до них автор відносить і фіскальні моно-

полії), а з податкових платежів переважаючими є традиційні натуральні прямі податки: на землю, худобу, “подушне” і деякі інші архаїчні повинності;

- друга стадія пов’язана з початком відходу від “традиційного шляху” — на перший план висуваються непрямі податки, особливо митні збори на зовнішню торгівлю;
- третя — характеризується відносним падінням ролі традиційних прямих податків;
- четверта — визначається тим, що в міру підвищення внутрішнього продукту, розвитку внутрішньої торгівлі і товарно-грошових відносин головну роль у податкових системах починають відігравати внутрішні акцизи та податки на продаж, що витісняють податкові мита, які раніше переважали серед джерел непрямих податків;
- і, нарешті, п’ята стадія, на якій економіка досягає своєї зрілості, коли основою податкових систем стають сучасні прямі податки на особисті доходи і прибутки корпорацій [2, 15].

Сучасні російські [2, 17] і українські вчені [4, 25] дотримуються періодизації, яка була запропонована наприкінці XIX ст. І. Янжула. На їхню думку, в процесі історичного розвитку оподаткування можна виділити три етапи:

- перший охоплює стародавній світ і початок середньовіччя; для нього характерна перевага неподаткових доходів, а окремі прямі і непрямі податки (майнові, земельні, подушне, акцизи, митні збори) застосовувалися тільки в екстрених випадках;
- на другому (XVI–XVIII ст.) податки починають виступати як постійне джерело фінансування доходів держави, а основна роль при цьому відводиться непрямим податками;
- третій (XIX–XX ст.) характеризується перетворенням податків на основне джерело державних доходів; при цьому виникають сучасні, більш зрілі та вдосконалені форми оподаткування, формуються податкові системи, що включають відносно невелику кількість найбільш ефективних податків [4, 25].

Відмінності в поданих точках зору на етапність еволюції податків свідчить про те, що знайти обґрунтоване рішення питання про зміну їх ролі і форм непросто. Узагальнюючи, можна вказати тільки на таку очевидну обставину, що перш ніж перетворитися в головне джере-

ло фінансування громадських потреб і дієвий інструмент державного регулювання, податки пройшли довгий історичний шлях становлення і розвитку.

У Київській Русі фінансова система почала складатися дещо пізніше ніж в інших європейських державах, і належить до IX–XII ст. Спочатку основним джерелом прибутків княжої скарбниці була данина в натуральній і грошовій формі, яка стягувалася з підвладних племен і використовувалася для задоволення потреб князя і дружини. Государ сприймався тоді не як глава держави, а скоріше як вотчинник, і доходи його не відділялися від тих доходів, які служили для задоволення державних потреб [6, 25].

Надалі в міру переходу держави до виконання більш широкого кола завдань, почали стягуватися податки як такі. В основному це були численні різновиди прямого подушного обкладання, призначені для задоволення постійних та надзвичайних потреб. Як об'єкти, з яких стягувалися податки, виділялися земля, двір і будинок (дим). У зв'язку з цим все населення поділялося на дві великі групи. До першої групи належали індивідууми, звільнені від податків (духовенство, княжі слуги), до другої — податкові стани: землероби, міські обивателі. Непряме оподаткування було представлено в основному торговельними та судовими митами [7, 158].

У XIII–XIV ст. за часів татаро-монгольської навали завойовники запровадили додаткові грошові і натуральні податки, а також численні повинності. Крім того, в період феодалної роздробленості у межах своїх вотчин феодали самі встановлювали власні податі. Центральна влада могла втручатися в їх господарське життя тільки у заздалегідь узгоджених межах, зокрема, вона обкладала загальними податками населення держави [10, 39–40].

Таким чином, на теренах сучасної України в епоху середньовіччя була характерною надзвичайна різноманітність обов'язкових платежів. Іноді вони різнилися між собою до такої міри, що тепер часто важко вирішити, чи йде мова про податок як такий у сучасному його трактуванні, або про збір, орендну плату, штраф, данину, пожертвування. Наочним прикладом може служити десятина — плата за землю, що належала феодалові і передана селянину для обробки. Останньому потрібно було віддати 1/10 зібраного врожаю власнику землі [7, 32].

Необхідно вказати, що вже на той час податки справляли помітний вплив на господарське та

соціальне життя суспільства. По-перше, вони вже тоді були відносно стабільним джерелом фінансування державних витрат. По-друге, поступовий перехід від натуральних форм стягнення податків до грошових стимулював виробництво надлишків продукції для продажу. Це сприяло розширенню товарно-грошових відносин, поглибленню процесу розподілу праці та урбанізації. Таким чином, з самого початку свого виникнення і розвитку податки виконували не тільки фіскальну функцію, а також і роль додаткового стимулу для розвитку господарства.

По-третє, вже в ті часи виникали проблеми, аналогічні сучасним, зумовлені подвійним характером податків — їх об'єктивною необхідністю, з одного боку, і примусовим характером, з іншого. Все, що було пов'язане з примусовим відчуженням власності, завжди викликало гострі суперечки та невдоволення з боку тих, кому доводилося платити, і водночас бажання збільшити та впорядкувати платежі з боку тих, хто їх встановлював і стягував [1, 32].

З другої половини XVI ст. в українських землях була введена польська податкова система у вигляді панщини, натуральних повинностей і грошових платежів на користь польських феодалів. Після козацької революції 1648 р. зібрані податки надходили в козацьку військову скарбницю. За військову службу козаки і старшини звільнялися від сплати податків, тому козацька скарбниця не могла розраховувати на значні прямі податки. Велику роль у доходах відігравали митні збори і різні монополії (на тютюн, селітру) [8, 2124–2125].

У другій половині XVII ст. після приєднання Лівобережної України до Росії натуральні податки були замінені єдиним грошовим подвійним податком, а з 1783 р. — подушним. Цей податок спочатку забезпечував до 50 % доходів російської казни, а в кінці XIX ст. — перед його відміною — менше 10 % [5, 32].

Характеризуючи структуру податків Російської імперії, можна зазначити, що аж до XVIII ст. перевага віддавалася непрямому оподаткуванню. Така особливість структури податків була не випадковою. Ручна праця, що застосовувалася в той час, була низькопродуктивною і не забезпечувала значні доходи фізичних осіб і підприємств, а тому і прямі податки на доходи не відігравали вирішальної ролі в системі державних фінансів. Прямими податками тут як і раніше виступали так звані податі (основні предмети оподаткування: землі та двори), а з непрямих податків головними були митні та шинкові збори, що складають у XVII ст.,

за оцінкою російського історика В. О. Ключевського (1841–1911), “...саме рясне джерело, яким харчувалася московська скарбниця” [9, 204].

На території земель Західної України, які з кінця XVIII ст. були приєднані до Австрії, а пізніше перебували під владою Польщі, Румунії та Чехословаччини, існували податкові системи тих країн, до складу яких вони входили. Але як і загалом у Європі, до основних джерел доходів бюджету належали регалії та акцизи [8, 2126–2127].

Починаючи з другої половини XVIII ст. в Європі знову відбувся поворот у бік прямих податків. Об’єктивною причиною цього став подальший прогрес капіталістичних форм господарювання. Промислова революція сприяла переходу до машинного виробництва. Неминучим наслідком розвитку продуктивних сил стало швидке зростання національного доходу. Це спричинило не лише кількісне зростання податків, а й якісні зміни в оподаткуванні, що супроводжуються зміною основного об’єкта податків. Якщо раніше податком виступали земля, майно, індивідууми, то тепер їм на зміну прийшли доходи людей, а пізніше — підприємств. Іншою причиною таких змін стала поява нового суспільного класу — робітника — і висунуті ним вимоги введення більш справедливого прогресивного оподаткування [1, 32].

Вперше прибуткове оподаткування громадян було успішно використано у Великобританії. Там у 1799 р. з метою фінансування ведення війни з Францією був введений індивідуальний прибутковий податок. Він стягувався за прогресивною шкалою, за стандартну була прийнята ставка у розмірі 10 %. Податок згодом неодноразово скасовувався і потім знову вводився. І тільки починаючи з 1860 р., коли внаслідок зниження тарифів на торгівлю відчутно зросли доходи громадян, він набув стійкого характеру. У 1910 р. індивідуальний прибутковий податок забезпечував вже 25 % загальних бюджетних надходжень Великобританії [4, 110].

Перехід до прибуткового оподаткування громадян розв’язував низку проблем, серед яких були зняття соціальної напруженості у суспільстві, обумовленої високим податковим тиском на трудящих, і задоволення збільшених фіскальних потреб держави. Цим же цілям, хоча і меншою мірою, слугувало застосування акцизів на предмети розкоші.

В Україні, яка відставала у розвитку капіталізму від передових країн, податкова система ще довгий час була майже архаїчною. Після скасування

кріпосного права у 1861 р. і аж до революційних подій 1917 р. першорядне значення на території Російської імперії мали непрямі податки, зокрема, акцизи на алкогольні напої, цукор, сіль і регалії (монополії). З огляду на особливості галузевої структури, з України до бюджету Росії надходило приблизно 30–40 % всіх акцизів [5, 128]. Прибуткове оподаткування громадян і підприємств було введено та отримало дещо швидкий розвиток уже за радянських часів, починаючи з періоду непу [4, 235].

Таким чином, необхідно наголосити, що у країнах Європи ще наприкінці XIX — початку XX ст. були закладені основи податкових систем, які до цього часу більш-менш успішно функціонують і базуються на раціональному поєднанні прямих податків на доходи фізичних та юридичних осіб, непрямих податків на товари і послуги та обов’язкових відрахувань на соціальне страхування. Водночас податкові системи українських земель були частинами систем різних країн, економічний розвиток яких був нерівномірним. Це історично обумовило процес затримки складання єдиної державної податкової системи в Україні, певні її регіональні особливості та суперечливий характер на сучасному етапі.

Отже, можна стверджувати, що цивілізація і держава, а також поступальна еволюція суспільства і податки — це нерозривно пов’язані поняття. Тому не випадковим є явище, коли зростання національного доходу супроводжується зростанням податків. Податки певною мірою є причиною зростання доходів і прогресу. Формуючи фінансову базу, на якій розвивається держава і громадський сектор господарства, вони сприяють прискоренню соціально-економічного розвитку.

На сучасному етапі формування податкової системи в Україні проблема полягає у встановленні оптимального співвідношення між існуючими видами податків. Для розв’язання проблеми встановлення оптимального вітчизняного оподаткування, крім визнаного в усьому світі системного аналізу наслідків функціонування поєднання прямих і непрямих податків, треба застосувати і накопичений світовий довід, приділяючи увагу характерним особливостям і регіональним відмінностям нашої країни.

Зважаючи на зазначені обставини, завдання подальшого розгляду є не стільки історичний аналіз процесу розвитку податків в Україні, скільки засноване на дослідженні комплексу зазначених чинників виявлення закономірностей їх еволюції від простого і спочатку примі-

тивного способу отримання грошових коштів і матеріальних благ для державних потреб до сучасного високотехнологічного інструменту макроекономічного регулювання господарських процесів.



Література

1. Азаров М. Я. Все про податки: Довідник. — К.: Експрес-Про, 2000. — 492 с.
2. Бартев С. А. Экономические теории и школы (история и современность): Курс лекций. — М.: БЕК, 1996. — 352 с.
3. Брокгауз Ф. А., Эфрон И. А. Энциклопедический словарь. Т. 40. Наказный атаманъ — Неясыти. — СПб.: Типо-Литография И. А. Эфрона, 1897. — 960 с.

4. Буряковский В. В. Налоги: Учеб. пособие. — Днепропетровск.: Пороги, 1998. — 642 с.

5. Витте С. Ю. Конспект лекций о Народном и государственном хозяйстве, читанных его Императорскому Высочеству в 1900–1902 гг. — СПб.: Тип. Акц. Общ. Брокгауз–Эфрон, 1912. — 568 с.

6. Воблый К. Г. Начальный курс политической экономии (История, теория и финансы). — К.: Тип. “Прогресс”, 1918. — 252 с.

7. Все начиналось с десятины: Пер. с нем. / Общ. ред. и вступ. ст. Б. Е. Ланина. — М.: Прогресс, 1992. — 408 с.

8. *Енциклопедія українознавства*. Наукове товариство ім. Т. Г. Шевченка. Т. 6. — Париж—Нью-Йорк: Молоде життя, 1970. — С. 2005–2400.

9. Ключевский В. О. Сочинения: В 9 т. III. Курс русской истории. Ч. 3. / Под. ред. В. Л. Янина. — М.: Мысль, 1988. — 414 с.

10. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. — М.: (б. и.), 1904. — 365 с.

Розвиток державності обумовлює розвиток податкової системи країни. Податки, що стягувалися в українських землях, були частинами систем різних країн, економічний розвиток яких був нерівномірним. Це історично обумовило процес затримки створення єдиної державної податкової системи в Україні, певні її регіональні особливості та суперечливий характер на сучасному етапі. Проблема формування податкової системи в Україні полягає у встановленні оптимального співвідношення між існуючими видами податків.

Развитие государственности обуславливает развитие налоговой системы страны. Налоги, которые взимались на украинских территориях, были частями систем разных стран с неравномерным экономическим развитием. Это исторически обусловило процесс задержки создания единой государственной налоговой системы в Украине, определенные ее региональные особенности и противоречивый характер на современном этапе. Проблема формирования налоговой системы Украины кроется в установлении оптимального соотношения между существующими видами налогов.

The statehood development leads to the tax system development. Taxes, which were collected on the territory of Ukraine, were parts of systems of the countries with different levels of economic progress. This fact restrained the Ukrainian national unified tax system development, its regional peculiarities and contradictory principles at the current stage. Problem of the Ukrainian tax system creation lies in the optimal balance between already existing types of taxes.

Надійшла 16 грудня 2009 р.