

УДК 336. 2

Ясеновська Т. Б.,*викладач кафедри фінансів Тернопільського національного економічного університету*

ІСТОРІЯ СТАНОВЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ: РЕТРОСПЕКТИВНА ПЕРІОДИЗАЦІЯ ТА НАЦІОНАЛЬНІ ДОСЯГНЕННЯ

У статті систематизовано ретроспективні дослідження сучасних наукових шкіл пострадянського простору щодо розвитку оподаткування. Виокремлено новий сучасний період в його розвитку та відзначено відхилення податкової еволюції в Україні від процесу природної еволюції оподаткування.

Ключові слова: *податок, податкова система, система оподаткування, податкова еволюція, етапи історичного розвитку оподаткування, теорія податків.*

В статье систематизированы ретроспективные исследования современных научных школ постсоветского пространства относительно развития налогообложения. Выделен новый современный период в его развитии и отмечено отклонение налоговой эволюции в Украине от процесса естественной эволюции налогообложения.

Ключевые слова: *налог, налоговая система, система налогообложения, налоговая эволюция, этапы исторического развития налогообложения, теория налогов.*

Systematized retrospective researches of development of taxation of modern scientific schools. A new modern period is selected in his development and the rejection of tax evolution is marked in Ukraine from the process of natural evolution of taxation.

Keywords: *tax, tax system, system of taxation, tax evolution, stages of historical development of taxation, theory of taxes.*

Постановка проблеми. Офіційно визнаний еволюційний підхід до розбудови податкової системи України передбачає поетапну розробку та ухвалення Податкового кодексу. З метою формування ефективної правової бази, створення сприятливих умов для вдосконалення механізму обрахування і сплати податків, оптимізації податкових ставок і системи пільг, варто усвідомити об'єктивну логіку еволюції оподаткування. Бачення загального, законодавчого кризів призму історії становлення податкових систем дасть змогу правильно прорахувати наслідки пропонованих змін для економіки, суспільно-політичного життя, окремих громадян і суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Сучасні наукові школи на теренах постсоціалістичних країн тільки формуються, проте у доробку вітчизняних та російських дослідників проблем фіску знаходимо фундаментальні дослідження концептуальних основ оподаткування. У монографіях і підручниках провідних українських вчених В. Л. Андрущенко, О. Д. Василика, А. І. Крисоватого, І. О. Лютого, П. В. Мельника, А. М. Соколовської, В. М. Суторміної, В. М. Федосова та російських науковців І. М. Александрова, І. В. Горського, В. Г. Панскова, В. М. Пушкарьової, Д. Г. Черніка, Т. Ф. Юткіної з'ясовано, за яких історичних умов виникають і набувають розвитку певні форми оподаткування, простежено розвиток фінансових інститутів, досліджено головні напрями фінансової думки в країнах Заходу, охарактеризовано наукові школи і погляди вчених-фінансистів на проблеми оподаткування, складено унікальну хроніку подій у розвитку фінансової думки, виявлено закономірності функціонування і тенденції розвитку податкових систем промислово розвинутих та постсоціалістичних країн.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є систематизація доробок фундаторів фінансової науки щодо розвитку оподаткування в історичній ретроспективі та спроба вписати історію становлення податкової системи України у світову теорію трансформативності оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Результати систематизації досліджень основоположників вітчизняної та західної фінансової думки щодо розвитку оподаткування в історичній ретроспективі репрезентуємо у вигляді таблиці 1. 1. Загальні закони і закономірності розвитку окремих податків та їх сукупності подані в таблиці у взаємозв'язку з розвитком економічних процесів, державного устрою, податкової техніки, починаючи з певного часу і науки.

Так, у процесі історичного розвитку оподаткування розрізняють три етапи: перший охоплює стародавній світ і початок середніх віків; другий – XVI-XVIII ст.; третій – XIX-XX ст. Така періодизація була запропонована відомим російським вченим І. І. Янжулом [1, с. 276]. Її дотримуються і сучасні науковці В. Л. Андрущенко [2, с. 251-273], І. О. Лютий [3, с. 8], П. В. Мельник [4, с. 109], А. М. Соколовська [5, с. 37], В. М. Пушкарьова [6, с. 157], Т. Ф. Юткіна [7, с. 31-43] та ін.

В умовах глобалізації – якісно нового етапу інтернаціоналізації економічного, політичного, соціального, культурного життя суспільства – розширюються функції держави щодо забезпечення її безпеки. Зростаючі масштаби міжнародного переливу капіталів і робочої сили посилюють міждержавну гармонізацію й уніфікацію податкових систем. Фінансова наука зіштовхується з новими викликами, породжуваними економічними, соціальними, демографічними, екологічними, технологічними процесами на глобальному та національному рівнях. Тому початок XXI ст. воліємо вважати початком четвертого періоду історичного розвитку оподаткування.

В Україні розвиток оподаткування в історичній ретроспективі та досягнення національного вчення про податки вписують у три геополітичні цикли, запропоновані професором Львівського університету С. М. Злупком [8, с. 28]. Перший цикл охоплює період від найдавніших часів до зруйнування давньоукраїнської держави – Київської Русі – татаро-монголами. Другий датують серединою XIV-XVII століть, третій – це час із середини XVII ст. до 1991 року. Вважаємо, що з проголошенням України незалежною державою започатковано четвертий геополітичний цикл її економічного розвитку.

Екскурс в історію становлення оподаткування в Україні вимагає окремого масштабного дослідження. Оскільки вітчизняна практика використання податків багата прикладами, що дозволяють говорити не тільки про достатній практичний досвід податкового регулювання (до прикладу фінанси Запорізької Січі), але й про глибокий теоретичний фундамент податкової науки. Так, теоретичні уявлення про податки вітчизняних науковців дореволюційного періоду і 20-х рр. XX ст., відображаючи українську самобутність, сягали рівня тодішньої світової фінансової думки, а в деяких відношеннях і випереджали її (як-то територіальна фінансова економетрія М. П. Яснопольського). В межах цієї публікації відзначимо лише відхилення податкової еволюції в Україні від процесу природної еволюції оподаткування та згадаємо надбання головних представників української фінансової науки.

Україна з найдавніших часів була складовою частиною еволюції людства. Закономірності розвитку оподаткування первісної доби, раннього середньовіччя і першої половини XIV ст. для населення України та західноєвропейських держав були спільними. В другій половині XIV ст. Україна втратила свою державність. Господарський розвиток українських земель визначався спочатку польським і литовським правом, а наприкінці XVIII ст. економічними системами Речі Посполитої і Московської держави. Податкова еволюція в Україні відбувалася пізніше і повільніше, ніж у США і Західній Європі, із збереженням феодальних пережитків, обтяжена панщинно-кріпосницькою системою, в умовах бездержавності та колонізації.

Відповідно і наука розвинулася далеко пізніше, ніж на Заході. “Коли серед праць письменників XVII та XVIII ст. ми й зустрічаємо натяки на фінансову науку, то тільки в межах опису фінансового господарства в Росії за тих часів. Такі письменники були – Крижанич, що написав книжку “Російська держава в половині XVII ст. ”, Котошихін, що написав “Про Росію за царювання Олексія Михайловича”, Посошков, що написав “Про бідність та багатство”. Фінансова думка Києво-Могилянської академії, Львівського університету, Острозької академії, братських шкіл за своїм змістом найтісніше була пов’язана з теоретичними уявленнями меркантилізму. Однак всі твори мали зовсім не науковий характер, являючи собою лише уривки наукових думок передових “самородків” [9, с. 20-21].

Таблиця 1. 1

Характеристика основних етапів розвитку оподаткування

Еволюція поглядів на роль держави в економіці	Форми оподаткування	Способи стягнення податків	Еволюція уявлень про податок
I період – Стародавній світ і початок середніх віків (до XVI ст. – періоду розпаду феодалізму)			
<p>Витрати держав мінімальні – на утримання найманої армії, на будівництво та інші суспільні потреби. Децентралізація суспільного життя і невідокремленість державних інтересів від приватних інтересів особи, в руках якої зосереджувалася влада, зумовлюють неусвідомлення індивідом взаємозв'язку свого блага з благополуччям держави.</p>	<p>Початковими формами оподаткування можна вважати жертвоприношення, контрибуції, данину, домени і регалії. В середні віки відомі майновий, поземельний, поголовний або подушний, промисловий податки, акцизи, мито, місцеві податки (мостовий, дорожній збір).</p>	<p>Справляння податків не вимагало складної системи обліку і визначення об'єкта оподаткування та здійснювалося на основі заяви підданих про їх майновий і сімейний стан (пробораз декларації про доходи). Центральною фігурою фіску були відкупники – приватні особи чи їх компанії, що наперед сплачували необхідну державі суму грошей, яку потім з надлишком стягували з населення.</p>	<p>Першопричиною існування податку виступає потреба об'єднувати зусилля з метою життєзабезпечення суспільства, а першою податковою теорією є теорія обміну послуг.</p>
II період – Виникнення і становлення капіталістичного ладу (XVI – XVIII ст.)			
<p>У зв'язку зі створенням регулярної армії та формуванням оплачуваної державної служби зростають потреби держави у фінансових ресурсах. Економічна політика спочатку виражається активним втручанням держави в господарське життя підданих, а потім ідеї про невиробничий характер державних послуг призводять до лібералізації в економіці.</p>	<p>Основними формами прямих податків були подушний, поземельний, домовий, а посередніх – мита, акцизи, монополії (соляна, тютюнова, питна).</p>	<p>Визначення об'єкта оподаткування та податкової бази значно ускладнюються (до прикладу, земельний податок еволюціонує від обкладання землі за кількістю до її оподаткування за якістю і далі – за її дохідністю або орендною платою). Важливу роль продовжують відігравати відкупники, але з'являються фінансові установи, завдяки чому значно зменшуються витрати на збирання податків.</p>	<p>З'являється атомістична теорія або теорія вигоди, що пояснює податки як плату за послуги, які надає держава кожному громадянину, – охорону особистої та майнової безпеки, захист держави від зовнішніх ворогів. Податок виступає справедливою ціною за державні послуги, незважаючи на примусовість його сплати.</p>

III період – Індустріальна доба (XIX – XX ст.)			
<p>Держава стає виробником маси різноманітних цінностей, беручи на себе задоволення все зростаючих суспільних потреб. Під впливом розвитку філософії, політичної економії і права на зміну ідеям невтручання держави в економіку приходить повне визнання виробничого характеру державних послуг.</p>	<p>Значно зменшується кількість податків. Виникають сучасні більш зрілі форми оподаткування, що мають широкую базу і можуть давати більш надходження. Запроваджено прибуткове оподаткування, податок з обороту, а пізніше і податок на додану вартість, виникають соціальні податки.</p>	<p>Відбувається перехід від оподаткування за зовнішніми ознаками, на підставі яких робився висновок про приблизну дохідність певного об'єкта оподаткування, до оподаткування за індивідуальним чистим доходом платника. Утверджується бюрократичний спосіб стягнення податків шляхом створення спеціальних податкових служб, а до процедури вирішення спірних питань між платниками і податковими інспекторами залучаються представники громадськості.</p>	<p>Всі відомі фінансові школи єдині в тому, що розглядають податок як еквівалент за надані державою колективні послуги і визнають примусовий характер найбільш властивою ознакою податків (теорія пожертви, теорія колективних потреб). Усвідомлюючи об'єктивну необхідність податків, фінансова наука створює загальну теорію оподаткування, згідно з якою податки – це обов'язкові, безеквівалентні платежі державі для фінансового забезпечення виробництва суспільних благ.</p>
IV період – Епоха глобалізації (початок XXI ст.)			
<p>З наданням і розподілом загальнодоступних платних суспільних послуг держава втручається і у сферу надання приватних благ. З одного боку, постають питання про межі втручання держави в економіку та про засоби обмеження масштабів державної інтервенції.</p>	<p>Розбудовуються податки на споживання, зростає роль екологічних та ресурсних платежів, модернізуються платежі у фонди соціального страхування. Всі основні національні позиції (об'єкти), з яких фіска, загалом,</p>	<p>Підсилення інтеграційних процесів спричиняють уніфікацію основних форм податків та гармонізацію національних податкових законодавств. Розвивається співпраця між інститутами, що розробляють і реалізують податкову політику та</p>	<p>З'являються спроби пояснити позаекономічну (соціальну, політичну, ментальну, етичну) природу оподаткування. "Податок у суспільстві сучасного типу – ані чисто добровільний, ані суто обов'язковий</p>

<p>З іншого ж боку, з настанням однієї за одною світових фінансових криз роль держави в управлінні економікою зростає.</p>	<p>може стягувати податки, вже підлягають обкладенню, тому особлива увага приділяється оподаткуванню міжнародних трансакцій.</p>	<p>здійснюють адміністрування податків.</p>	<p>платіж. Природа податку має гетерогенний, тобто змішаний, неоднорідний, неоднозначний характер, відображаючи суперечливі мотивації платників. (В. Л. Андрущенко)</p>
--	--	---	---

З другої половини 60-х років XIX ст., з відмінною кріпосництва, по-жваблюється наукова діяльність і в Російській імперії (а отже, й в Україні). Реформування складу та структури податкової системи дореволюційної Росії ґрунтується на рекомендаціях представників вітчизняної наукової школи методології оподаткування. Російські вчені С. Ю. Вітте, М. І. Кулішер, М. І. Тургенев, І. Х. Озеров, Л. В. Ходський, І. І. Янжул та українські – М. М. Алексєнко, С. І. Гловайський, П. Л. Кованько, І. І. Патлаєвський, М. М. Цитович, М. П. Яснопольський, завдяки студюванню першоджерел, спираючись, на солідний доробок світової фінансової науки, узагальнюючи на основі цифрового, фактичного й історичного матеріалу власний досвід оподаткування визначали податки “такими односторонніми пожертвуваннями громадян або підданих, котрі держава справляє легальним шляхом і законним способом з їх майна для задоволення необхідних суспільних потреб” [1, с. 231].

С. Ю. Вітте в “Конспекті лекцій про народне і державне господарство” (1850), підтримуючи основні принципи оподаткування А. Сміта розвиває їх і доповнює новими з врахуванням економічних реалій часу. Критикуючи пропорційне обкладання особистих доходів як нерівномірне, несправедливе, він стає прихильником прогресивного оподаткування. Аналізуючи переваги й недоліки прямих і непрямих податків, приходять до висновку про необхідність оптимального співвідношення різних видів податків відповідно до економічної ситуації в країні (рівня доходів населення, інфляції) і подає детальний аналіз діючих на той час податків.

У своїй фундаментальній праці “Основи фінансової науки” (1908) І. Х. Озеров визначив основні тенденції розвитку фінансового господарства на початку XX ст. і детально дослідив низку чинників, які впливають на формування фінансової системи та, зокрема, визначають податкову структуру. Велику увагу приділив не лише з’ясуванню причин виникнення та зміни форм оподаткування, але й аналізу деяких його закономірностей.

Докладно і з розумінням охарактеризував науковий потенціал ідей маржиналістської теорії М. М. Цитович у своїй роботі “Місцеві видатки Прусії в зв’язку з теорією місцевих видатків” (1898). У своїй оригінальній

праці “Географічний розподіл державних доходів і витрат Російської імперії” (1890) М. П. Яснопольський довів, що однакове оподаткування без урахування культурних традицій і трудових орієнтацій населення може завдати шкоди розвитку економіки, оскільки населення одних місцевостей несе податковий тягар, тільки як споживач, а інших – як споживач і виробник. Він це добре проілюстрував на статистиці податків на споживання щодо окремих продуктів, попит на які в різних місцевостях різний.

Сягали рівня тодішньої світової фінансової думки й післяреволюційні праці представників вітчизняного вчення про податки. Серед них росіяни А. І. Буковецький “Введення в фінансову науку” (1929), Ф. А. Меньков “Основні початки фінансової науки” (1924), М. Н. Соболев “Нарис фінансової науки” (1926), А. А. Соколов “Теорія податків” (1928), Я. Таргулов “Фінансова наука” (1925) і українці: Д. Боголепов “Короткий курс фінансової науки” (1929), П. В. Мікеладзе “Нариси фінансової організації союзних і федеральних держав” (1926), “Непрямі податки” (1927), М. І. Мітіліно “Основи фінансової науки” (1929).

Отже, в радянській Україні 20-х рр. дотримувались теорії колективних потреб, що панувала в західній фінансовій науці, та вважали, що завдання податкової політики в тому і полягає, щоб узгодити та економічно раціонально задовольняти індивідуальні та колективні потреби.

Але вже з 30-х рр. радянська держава відкинула податкові методи формування державних доходів і перейшла до, переважно, адміністративних. Радянські економісти вартість суспільних благ визначали за марксистською формулою трудової вартості. У науковому доробку К. Маркса немає положень про природу та зміст фінансових відносин, а податки він однозначно називав засобом експлуатації трудящих. Прямуючи услід такої методології, фінансисти марксистської школи стверджували, що податок як суспільно необхідне явище породжений державою, суть якого зводиться до одностороннього диктату з боку правлячої верхівки стосовно умов формування і використання сукупного грошового доходу суспільства. Таким чином, процес природної еволюції оподаткування в Україні було перервано. Після виникнення нової держави внаслідок розпаду Радянського Союзу формування вітчизняної податкової системи та приведення її складу у відповідність до умов ринкових відносин відбувалося шляхом запровадження відомих світовій практиці форм оподаткування. Адекватність введення основних видів податків, що добре зарекомендували себе в усіх розвинутих країнах світу, особливостям соціально-економічного розвитку України ще досі перевіряється на практиці.

Висновки. З огляду на вищезазначене, доходимо до логічного висновку, що розвиток оподаткування відбувався від простих, перехідних до більш зрілих і досконалих форм, що стали продуктом розвитку громадянського суспільства, становлення правової держави, високого рівня розвитку економічного життя. Своєю чергою, логічним завершенням вчення

про природу податків стала розроблена і сформульована неокласиками та повністю прийнята кейнсіанцями і неокейнсіанцями, теорія колективних (суспільних) потреб, яка пояснює необхідність оподаткування необхідністю участі кожного громадянина у фінансуванні держаних видатків, а також податок як джерело задоволення колективних потреб.

Література:

1. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. – СПб.: [б. и.], 1890. – 550 с.
2. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Камеліар, 2000. – 303 с.
3. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
4. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / За ред. І. О. Лютого. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.
5. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
6. Пушкарёва В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192 с.
7. Юткина Т. Ф. Налоговедение: от реформы к реформе: Монография. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 293 с.
8. Злупко С. М. Три геополітичних цикли економічного розвитку України // Державність. – 1998. – № 20.
9. Мітіліно М. І. Основи фінансової науки. – Київ: Державне видавництво України, 1929.