

УДК 347.73:336.2

**В.В. Фещук,**

кандидат юридичних наук, доцент

**Л.Л. Островерх,**

кандидат економічних наук, доцент

## ГЕНЕЗИС ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

*У статті розглядаються історичні аспекти генезису податкової системи України з урахуванням вимог принципу історизму – одного з елементів діалектичного методу пізнання економічних явищ і процесів. Вивчаючи погляди видатних економістів, їх трактування базових економічних категорій, ми прагнемо усвідомити для себе, як розгортався процес формування і збагачення податкових теорій і тез про оподаткування, як і чому багато ідей минулого і сьогодення зберігають свою актуальність, яким чином вони впливають на наші сучасні уявлення. Доведено, що багато проблем у системі оподаткування, як показує історичний досвід, у різні часи були подібними, а тому вивчення цього досвіду допоможе уникнути повторення минулих хиб в майбутньому.*

**Ключові слова:** податки, оподаткування, податкова система, прямі податки, непрямі податки, історія податків.

*В статье рассматриваются исторические аспекты генезиса налоговой системы Украины с учетом требований принципа историзма – одного из элементов диалектического метода познания экономических явлений и процессов. Изучая взгляды выдающихся экономистов, их трактовки базовых экономических категорий, мы стремимся уяснить для себя, как разворачивался процесс формирования и обогащения налоговых теорий и тезисов о налогообложении, как и почему многие идеи прошлого и современности сохраняют свою актуальность, каким образом они влияют на наши сегодняшние представления. Доказано, что многие проблемы в системе налогообложения, как показывает исторический опыт, в разные времена были подобными, поэтому изучение этого опыта поможет избежать повторения прошлых ошибок в будущем.*

**Ключевые слова:** налоги, налогообложение, налоговая система, прямые налоги, непрямые налоги, история налогов.

*Paper deals with the historical aspects of the genesis of the tax system of Ukraine regarding the requirements of the principle of historicism – one of the elements of the dialectical method of cognition phenomena and processes. Studying the views of eminent economists, their interpretation of basic economic categories, we aim to clarify the the process of formation and enrichment of the tax theories and theses about taxation, how and why many of the ideas of the past and today remain relevant, how they influence our current views. The history contributes to the ability of objective assessment tax theories, recommendations and conclusions, comprehension of the relativity of economic knowledge in the field of tax theories, the need to clarify, consolidate and improve. Because of practical and specific recommendations should not be based on intuition and on theoretical provisions and conclusions, it has been proved that many problems in the tax system, as history shows, at various times were similar, so studying of this experience will help to avoid a repeat of past shortcomings in the future. Results of the study of the genesis of taxation in Ukraine have shown that the creation and development*

*of an efficient tax system in Ukraine, in order to avoid negative errors affecting the economic development of the country for any changes in the theory and practice of taxation and improve the existing tax system.*

**Keywords:** *taxes, tax, taxation, direct taxes, indirect taxes, tax history.*

Необхідно зазначити, що в результаті спроб теоретичного обґрунтування практики оподаткування протягом розвитку суспільних і економічних відносин виникли різні, а іноді і діаметрально протилежні концептуальні моделі податкових теорій, які трансформувалися адекватно змінам історичних, суспільно-політичних умов і передумов. Кожна з цих податкових теорій висуває свої, значущі принципи формування системи оподаткування, визначає склад і структуру, роль і значення, а також оптимізацію співвідношень функцій податків у кожній окремій економіці.

Вивчаючи погляди видатних економістів, їх трактування базових економічних категорій, ми прагнемо усвідомити для себе, як розгортався процес формування і збагачення податкових теорій і тез про оподаткування, як і чому багато ідей минулого і сьогодення зберігають свою актуальність, яким чином вони впливають на наші сучасні уявлення. Якщо ми задамося питанням – навіщо вивчати погляди, теоретичні та концептуальні розробки теорії податків та оподаткування, які були кілька століть тому, то сміливо можна припустити такі причини.

1. Таке вивчення допомагає зрозуміти внутрішню логіку, сутність і взаємозв'язок економічних категорій, законів та концепцій.

2. Знайомство з поглядами, тезами і трактуваннями суті походження податків і системи оподаткування різних економічних шкіл і напрямів дає нам незаперечну можливість повніше усвідомити взаємозв'язок теоретичних поглядів і концепцій з умовами і причинами їх виникнення, потребами економічної практики, інтересами різних соціальних груп і виконання функцій різних державних утворень.

3. Звернення до історії сприяє вмінню об'єктивної оцінки податкових теорій, рекомендацій і висновків, осмислення відносності економічних знань у сфері податкових теорій, необхідність їх постійного уточнення, поглиблення і вдосконалення.

Практичні і конкретні рекомендації повинні ґрунтуватися не на інтуїції, а на теоретичних положеннях і висновках. Розвиток і збагачення податкових теорій – це зіставлення різних підходів, позицій різних економічних шкіл і поглядів, наступність знань і висновків.

Наше звернення до концепцій, положень, висновків, а часом помилок економістів минулого спрямовано на глибоке розуміння, осмислення наших сучасних проблем, звільнення від вантажу застарілого, збереження та використання корисного і раціонального. Адже в нашій досить складній, а іноді й суперечливій дійсності ні рецепти різних економічних шкіл і податкових теорій, ні правила монетаризму, ні висновки кейнсіанства “в чистому вигляді” не придатні для практичного застосування.

Теоретичні аспекти з формування загальних податкових теорій розглядалися в працях: Робертса, Рейнелла, Т. Гоббс, У. Давенанта, Т. Папильона, Т. Мена, У. Поттера, Р. Чемберлена, А. Сірка (школа меркантилістів); Ф. Кене, Ш.Л. Монтеск'є, Д. Юма, О. Мірабо, А. Тьєра, Дж.Р. Мак-Куллоха (школа фізіократів); просвітителів Вольтера, Ж.Ж. Руссо; У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, Ж.Б. Сея, Ж.С. Мілля, А. Монкретьєна (англійська класична політична економія), представника соціал-утопістів Ж.Ш. Симонд де Сімонді; основоположників сучасних загальних і часткових податкових теорій Дж.М. Кейнса, М. Калецького,

Ї. Шумпетера, Ф. Ноймарка, А. Маршалла, М. Бернса, Р. Зграй, А. Лаффера, М. Фрідмена, Д. Мейзельмана.

Питання економічної сутності та природи податкових форм в умовах командно-планової економіки розглянуті в роботах Д.А. Аллахвердяна, Л.Н. Ликової, Г.Л. Марьяхіна, А.П. Смірнова, А.Б. Паскачева, Д. Боголепова, А. Тривуса, А.І. Буковицького, В.Н. Твердохлебова, П.П. Гензеля, Е.А. Преображенського, А.А. Соколова, Д.М. Молякова, Л.В. Бурлакової, В.І. Рибіна, Р. Федулової.

Проблеми формування податкових форм і системи оподаткування в умовах економіки перехідного періоду висвітлені в роботах В.А. Мартинова, В.С. Автономова, С.П. Аукуціонек, В.М. Осадчої, Ю.А. Васильчука, Е. Гайдара, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткіної, В.М. Пушкарьової.

Історичні аспекти оподаткування досліджувались значною кількістю науковців, проте слід зазначити, що питання генезису податкових теорій, форм оподаткування, наукових концепцій формування національної податкової системи, розробка сучасної податкової доктрини з урахуванням специфіки і структури національної економіки, взаємозв'язок податкових форм і тенденцій розвитку економіки України є недостатньо розробленими. Серед дослідників цього питання можна виділити таких вітчизняних вчених, як А. Крисоватого, В. Мельника, Н.Нечая, В. Опаріна, Ф. Ярошенка.

Теза про те, що великі імперії згубили себе податками, знаходить все більше підтверджень. Податки часто були запалом, з якого починалися великі соціальні вибухи. Є думка, що цивілізація Майя закінчилася, коли її громадяни почали тікати від податків в джунглі. Давайте подивимося, які уроки нам дає багатовікова історія податків.

Сильне підвищення урядом податкового навантаження може привести до чотирьох ситуацій, три з яких – погані: 1) бунт, 2) ухилення від сплати податків і 3) перехід в іншу податкову юрисдикцію. У країні високих податків також часті інфляція, низька продуктивність праці, уповільнення темпів економічного зростання і розширення повноважень бюрократії. Все це призводить до ерозії індивідуальних свобод. Податки є точним барометром соціального порядку. Багато можна сказати про суспільство на підставі того, які податки встановлені в країні, хто їх платить, хто оцінює податкову базу, хто збирає податки і як вони витрачаються. Історія цивілізацій показує, що чиновники і політики при владі платять менше податків ніж звичайні громадяни.

Що стосується етики, то податкова система повинна бути заснована на двох положеннях: обов'язком кожного уряду є розробка справедливої й ефективної податкової системи. “Справедливою”, з точки зору оцінки та збору податків. “Ефективною”, з точки зору того, як управляються і витрачаються державні гроші.

Розглянемо основні уроки з історії розвитку податкових систем і цивілізацій.

1) Багато великих країн згубили себе податками і, навпаки, – багато держав стали великими і багатими, тому що створили ефективну податкову систему, яка стимулювала економічне зростання і розвиток бізнесу.

2) Які б податки ви не встановлювали, за ними повинен бути контроль, щоб не постраждала свобода.

3) Всеохоплююча податкова система припускає наявність великої влади в руках чиновників. З часом вона трансформується у величезну – не тільки над платниками податків, але й над іншими органами влади. Навіть королі та імператори змушені були капітулювати перед податковими органами.

4) Стародавні греки побудували першу цивілізацію без деспотизму. Вони відкрили шлях до прогресивного суспільства, зрозумівши, що тиранія є продуктом поганої податкової системи, особливо прямих податків.

5) Під час війни або надзвичайних ситуацій, які вимагають великих витрат, треба, щоб всі громадяни обкладалися податками відповідно до їх наявних активів, а не за довільними принципами, що встановлюються збирачами податків.

6) Природа не розподіляє багатство рівномірно. Всі ми знаємо, що люди – різні за своїми здібностями і талантами. Деякі громадяни об'єктивно будуть набагато багатшими за інших. Щоб багаті громадяни ділилися із суспільством, треба використовувати силу переконання і громадської думки, а не законодавчого примусу.

7) Всі громадяни, починаючи від призовників, закінчуючи лідерами, повинні служити державі безкорисливо і, якщо можливо, без оплати. Їх повинна мотивувати любов до країни і обов'язок служіння їй. Їх головною нагородою повинна бути громадська похвала і схвалення співвітчизників за добре зроблену роботу.

8) Невдоволення платників податків ставить під загрозу добробут і соціальний порядок у більшій мірі, ніж неправильна поведінка платників податків. Тому закон повинен бути спрямований проти завзяття податківців, а не проти злих платників податків.

9) Щоб податки сприймалися як законні, необхідна суспільна згода. Якщо держава встановлює податки без згоди громадян, тоді громадянська непокоря і бунт виправдані.

10) Податки набагато частіше були причинами революцій, ніж інші причини. Люди рідко бунтують та повстають проти влади, якщо сплачувані ними податки розумні.

11) Мудрий правитель не змінює ефективну податкову систему. Руйнуйте соціальний порядок, якщо вам це потрібно, але ніколи не руйнуйте ефективно працюючу податкову систему.

12) Війни є причинами зростання податків і податкових ставок. Після закінчення війни уряди часто намагаються зберегти збільшений податковий тягар.

13) Якщо відхід від податків став суспільною нормою, його дуже важко викоринити.

14) Звільнення від податків не завжди є злом. Така дія часто була своєрідним клапаном, запобіжником від насильства і бунту.

15) Велике багатство зникає, як тільки уряд починає діяти за принципом "обдеремо до нитки багатих". У багатих завжди є способи уникнути сплати податків.

16) Люди схильні чинити опір податкам такими способами: 1) законний відхід від податків за допомогою існуючих бухгалтерських та законодавчих практик; 2) якщо така форма поведінки неможлива, тоді використовується незаконний відхід від сплати податків або переїзд в іншу податкову юрисдикцію; 3) бунт; 4) нарешті, якщо немає іншої альтернативи, люди стають кріпаками, якщо кріпацтво є єдиною можливою формою позбавлення від надзвичайно високого оподаткування.

17) Патріотизм підривається високими податками. Високі ставки податків, спосіб оцінки податкової бази та їх збору підривають позитивний суспільний ефект патріотизму.

18) Історично податкові системи рясніли дірками, тобто легальними можливостями відходу від податків. Наявність численних пільг у податковому законодавстві перетворює свідомість платників податків на швейцарський сир.

19) “Податки – це плата за цивілізоване суспільство”. При цьому механізми і зміст системи оподаткування, спосіб витрачання коштів платників податків визначають, чи є наше суспільство цивілізованим або зіпсованим.

На жаль, більшість країн світу ігнорує ці уроки. Невеликі податкові послаблення 1980-х змінилися зростанням податкового навантаження в 1990-х. Податкові реформи концентрують свою увагу тільки на ставках тих чи інших податків. Це дуже поверхневий підхід. Необхідно враховувати і витрати на збір податків, той вплив, який надає податкова шпигуноманія. Не стільки податкові ставки самі по собі, а саме механізми оцінки податкової бази, збору податків становили предмет боротьби між державою та громадянами протягом багатьох цивілізацій.

Історичний досвід показує, що податки – це найбільш пізня форма державних доходів. Первісно податки називались “auxilia” (допомога) і збиралися з громадян лише в екстрених випадках, однак необхідність утримання армії і постійно зростаючого чиновницького апарату безперервно вимагали припливу грошових коштів, і податки перетворились із тимчасового в постійне джерело державних доходів. Отже, як бачимо, виникнення податків пов’язане з необхідністю утримання держави. Їх неминучість настільки очевидна, що ще в 1789 році Бенджамін Франклін, один з авторів Декларації незалежності США, писав: “У цьому світі ні в чому не можна бути твердо впевненим, за винятком смерті і податків”. На виключне значення податків для буржуазної держави звертав увагу і К. Маркс: “Податок – це материнські груди, що годують уряд. Податок – це п’ятий бог поруч з власністю, сім’єю, порядком і релігією”.

Ці формулювання відображають спільність позицій таких різних у своїх політичних уподобаннях економістів-теоретиків на притаманну державній податковій політиці першу і основну функцію – фіскальну. Всіма дослідниками вона трактується як відчуження частки доходів конкретних людей або господарюючих суб’єктів на користь держави; її супроводжує контрольна функція, що забезпечує відтворення податкових відносин держави і платника податків і виступає таким чином одним з її проявів.

Розвиток держави і розширення її функцій супроводжується еволюцією наукових поглядів на податки як соціально-економічну категорію. У рамках економічної науки з’являється загальна теорія податків.

Теорія обміну – одна з перших загальних теорій, що відносяться до XVI ст., яка ґрунтується на оплатному характері оподаткування. Її суть така: через сплату податків громадяни купують у держави послуги з охорони від нападу ззовні, підтримання порядку всередині країни і т. д.

Атомістична теорія – більш пізній різновид теорії обміну. Її представники – французькі мислителі Себастьян Ле П’єр Вобан (1633–1707) – теорія суспільного договору та Шарль Луї Монтеск’є (1689–1755) – теорія публічного договору. Їх вчення зводиться до того, що податок є результатом договору між громадянами і державою. Громадянин вносить державі плату за охорону, захист та інші послуги. Податок – це плата за мир і певні вигоди. Прихильниками цієї теорії були Томас Гоббс (1588–1679), Вольтер (1694–1778), Оноре Мірабо (1749–1791), лідер великої буржуазії на початку Великої французької революції.

Значний внесок у теорію податків вніс знаменитий англійський економіст Уільям Петті (1623–1687), відомий як автор теорії трудової вартості. У своєму “Трактаті про податки і збори” він розробляв теорію непрямих податків, віддаючи їм перевагу перед прямими податками. Одночасно з У. Петті непрямими податками займався французький економіст Ф. Дамезон, який у 1666 р. доводив, що акциз здатен один принести стільки ж і навіть більше ніж усі інші податки.

Теорія насолоди виникла дещо пізніше, її автором став швейцарський економіст Жан Симонд де Сімонді (1773–1842). Згідно з цією теорією громадянин купує в держави насолоду у вигляді громадського порядку, забезпечення захисту особи, правосуддя і т. д. (по суті, це розвиток теорії обміну).

Теорію податку як страхової премії висунули Адольф Тьер (1797–1877) у Франції і Джон Рамсей Мак-Куллох (1789–1864) в Англії. На їх думку, податки – це страховий платіж, який сплачується громадянами державі на випадок настання будь-якого ризику. Платники податків страхують свою власність від війни, пожежі, крадіжки і т. д. Але на відміну від істинного страхування, тобто отримання страхового відшкодування при настанні страхового випадку, податки вносяться, щоб запобігти цим випадкам, щоб заздалегідь профінансувати витрати держави на забезпечення правопорядку і оборони.

Справжня наукова теорія оподаткування створювалася в останній третині XVIII ст. разом з класичною політичною економією. Її основоположником з повним правом вважається шотландський економіст і філософ Адам Сміт (1723–1790). У 1776 р. вийшла його книга “Дослідження про природу і причини багатства народів”.

Один з головних висновків А. Сміта полягав у тому, що джерелом всякого багатства в натуральній і грошовій формах є праця. Багатство будь-якої нації залежить від двох основних факторів: від питомої ваги населення, зайнятого продуктивною працею, і від рівня продуктивності праці. Головним двигуном продуктивної праці служить свобода конкуренції. Стихійну дію об’єктивних економічних законів А. Сміт вважав “невидимою рукою”, здатною регулювати економічні процеси без втручання держави. Ця теза мала право на існування в умовах початкової стадії товарного виробництва, але спроби керуватися нею зараз говорять про незнання історії розвитку господарства за останні два століття. Однак потужні кризи показали неспроможність теорії стихійності і змусили серйозно задуматися про державне регулювання економіки. Класичну теорію податків розвивали Д. Рікардо (1772–1823), Дж. Ст. Мілль (1773–1836), Ж.Б. Сей (1767–1832) та ін.

Розробка наукових методів регулювання економіки за допомогою податків пов’язана з ім’ям видатного англійського економіста Д. М. Кейнса (1883–1946). Згідно з теорією Д. Кейнса податки служать головним важелем державного регулювання економіки та сприяють її розвитку. Одне з найважливіших положень теорії Кейнса – залежність економічного зростання від достатніх грошових заощаджень населення тільки в умовах повної зайнятості. Якщо повної зайнятості немає, то великі заощадження заважають економічному зростанню, оскільки становлять пасивне джерело доходів, які не вкладаються у виробництво. Необхідне вилучення доходів, поміщених у заощадження, за допомогою податків і фінансування за рахунок цих коштів інвестицій.

Одночасно з кейнсіанством в XX ст. розроблялася неокласична теорія податків, заснована на перевазі вільної конкуренції. Неокласичну модель побудував Дж. Мід (1907). Він відводив державі непрямую роль у регулюванні економічних процесів. У неокласичній теорії отримали розвиток два напрями: теорія економіки пропозиції і монетаризм. Представниками теорії економіки пропозиції, що виникла в останній чверті XX століття, є американські вчені: М. Берні, Р. Стайн, А. Лаффер, М. Уэйденбаум. На їхню думку, високі податки стримують підприємницьку ініціативу і гальмують політику інвестування та оновлення виробництва. Держава зобов’язана всіляко скорочувати витрати і мінімально втручатися в ринок.

Що стосується України, то еволюційний шлях генезису її податкової системи характеризується достатньою тривалістю, періодичність якої можна розглядати

як сукупність таких етапів: 1) найдавніша податкова система Київської Русі (IX–XIII ст.); 2) податкова система Литовсько-Польської Доби (поч. XIV ст.); 3) податкова система Козацької держави (1648–1654 рр.); 4) податкова система Російської та Австро-Угорської імперій (середина XVI – поч. XX ст.); 5) податкова система СРСР (1917–1990 рр.); 6) податкова система незалежної України (поч. 1990 р.).

Сьогодні в Україні питання податкової політики належать до найгостріших як в економічному й соціальному, так і в політичному контексті. В Україні суттєва увага постійно приділяється впорядкуванню стягнення податків, зборів та обов'язкових платежів, а також посиленню відповідальності за ухилення від їх сплати або за несвоєчасність їх сплати до бюджетів усіх рівнів. Не менш важливою проблемою в Україні і сьогодні залишається відсутність стабільності податкового законодавства. Хоча прийнятий Верховною Радою України Податковий кодекс, попри його суперечливість, є важливим кроком для розвитку вітчизняної податкової системи, він сприяє узгодженості податкового законодавства з нормами законодавства інших галузей права, прозорості адміністрування податків, урегулюванню взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків.

Загалом метою реформування податкової системи України повинно бути створення більш ефективної та раціональної податкової системи, яка забезпечить сприятливі умови для ведення бізнесу, реалізації інвестиційно-інноваційної політики, зростання споживчого попиту на внутрішньому ринку за одночасного динамічного збільшення обсягу сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів та оптимальний рівень перерозподілу ВВП через податкову систему.

Таким чином, ще раз підкреслимо, що успіх податкових реформ, які розглядаються в нескінченності перетворень і удосконалень, залежить від ступеня відповідності економічному базису підтвердженої законом системи оподаткування на момент проведення реформ. Удосконалюючись, оподаткування просувається до стану, в якому найбільш повно реалізується потенціал, що закладений в податковій системі країни.

У різні періоди розвитку суспільства змінювались види оподаткування, форми їх стягнення. Результати історичних аспектів дослідження генезису податкової системи мають використовуватись для створення та розвитку ефективної системи оподаткування в Україні, оскільки сьогодні повторюються ті ж помилки й прорахунки, що негативно впливають на економічний розвиток держави. Перш ніж вдаватись до будь-яких змін у теорії і практиці оподаткування та вдосконалення існуючої податкової системи, доцільно максимально глибоко дослідити історичні аспекти, щоб не припуститись старих помилок, хиб та недоліків.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж.М. Кейнс // Избранные произведения / Пер. с англ. М. : Экономика, 1983. – 518 с.
2. Милль Дж.С. Основы политической экономии : в 3 т. / Дж.С. Милль; пер. с англ. – М.: Прогресс, 1981. – Т. 3154.
3. Нечай Н. Податки за часів Великого князівства Литовського (XIV- XV ст. ) / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 13. – С. 22–23.
4. Паславська Р. Справляння податків на території України : історична ретроспектива / Р.Ю. Паславська // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Чернівці-Луцьк : ЧТЕІ КНТЕУ, 2011. – Вип. 2 (42). – Ч. 2. – Т. 1. Економічні науки. – С. 297–304.
5. Пигу А. Экономическая теория благосостояния. В 2-х т. / А. Пигу ; пер. с англ. – М. : Прогресс, 1985.

6. *Петти В.* Трактат о налогах и сборах / В. Петти // Антология экономической классики : в 2 т. – М. : Эконов, 1991. – Т.1.
7. *Смит А.* Исследования о природе и причинах богатства народов / А. Смит ; пер. с англ. – М., 1962.
8. *Ярошенко Ф.* Історія податків та оподаткування в Україні : навчальний посібник / Ф.О. Ярошенко, В.Л. Павленко. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. – 240 с.

Отримано 21.10.2015