

*А. О. Нікітішин,  
к. е. н., доцент кафедри фінансів,  
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ*

## ЗАРУБІЖНА ТА ВІТЧИЗНЯНА ЕКОНОМІЧНА ДУМКА ПРО ВИНИКНЕННЯ І СУТНІСТЬ ПОДАТКІВ

*Стаття присвячена аналізу проблем еволюції оподаткування та вивченню поглядів науковців щодо трактування терміна "податок". Досліджено історичний розвиток податкової теорії та розвитку оподаткування.*

*The article is devoted the analysis of problems of evolution of taxation and study of looks of scientists as to the interpretation of the term "tax". The historical development of the tax theory and development of the taxation is investigated.*

*Ключові слова: податок, оподаткування, економічна думка, фінансова наука, податкові фінанси.*

### ВСТУП

Сьогодні ми є свідками того, як суспільний простір з новою силою наповнився інформацією про податки — одну з найважливіших у системі фінансів категорію. У світовому масштабі, як зазначають фахівці Deloitte в звіті "Tax responses to the global economic crisis. International Tax", значна кількість країн застосували та продовжують вживати безпрецедентних заходів податкового регулювання економічного розвитку. У вітчизняних наукових, політичних, професійних та бізнесових колах точаться найгостріші суперечки стосовно такого довгоочікуваного Податкового кодексу України.

Не знаючи та не розуміючи історії, ми не зможемо ефективно будувати та прогнозувати майбутнє. Відтак, не варто забувати, що раціональна побудова сучасної та майбутньої податкової системи, подібно до всіх інших складових ринкової економіки, є результатом комбінації найкращих здобутків, отриманих у різні періоди часу. Для досягнення успіху у цій важливій справі необхідно пам'ятати факти минулого, розуміти історію оподаткування, постійно досліджувати той надзвичайно науково змістовний масив здобутків вітчизняних та зарубіжних вчених економістів минулого.

На сьогодні є розуміння, що важливість оподаткування для суспільства постійно збільшується, оскільки даний інструмент отримання таких необхідних в умовах бюджетних дефіцитів фінансових ресурсів є одним із небагатьох, який при раціональному використанні серйозно не заважає економічному розвитку. Залежність держави, кожного громадянина від оподаткуван-

ня простежується протягом декількох тисячоліть, а відтак, будь-які дослідження, пов'язанні із цією галуззю фінансів, мають беззаперечну актуальність.

### АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Розгляду змісту податків, історії їх виникнення та подальшої еволюції присвячені праці таких вчених як В. Андрущенко, О. Василик, В. Вишневецький, П. Гензель, С. Гловайський, П. Мельник, М. Мітіліно, А. Соколовська, В. Федосов, І. Янжул та інших.

### НЕВИРШЕНІ РАНІШЕ ЧАСТИНИ ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ

Відмічаючи належний рівень досліджень історії оподаткування у зазначених авторів, зауважимо, що переважна більшість науковців розглядає розвиток оподаткування протягом всього періоду його існування, а це декілька тисячоліть, існує значна кількість теорій, економічних шкіл та поглядів, що не дає змоги досягнути повноти наукового змісту піднятого питання. З огляду на зазначене, необхідним є дослідження окремої стадії генезису податків, а саме: їх походження і виникнення. Еволюцію ж наукових поглядів на сутність категорії "податок" розглянемо з найдавніших часів і до сучасності, адже даний процес у економічній думці є безперервним.

### МЕТА СТАТТІ

Мета даної статті полягає у теоретичному дослідженні наукових поглядів представників зарубіжної та вітчизняної економічної думки на виникнення і сутність податкових фінан-

сів як невід'ємного елемента прадавніх і сучасних фінансових відносин.

### ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Вивчення податків надають можливість уникати небажаних помилок, ефективно використовувати цей фінансовий інструмент, будуючи міцний фундамент, на якому розвивається держава. Поряд з такими ринковими категоріями, як ціноутворення, конкуренція, грошово-кредитна політика, вони є інструментом, що підтримує життєдіяльність суспільства, надає поштовх його розвитку і реалізації нових можливостей.

Дослідження еволюції податків є важливою та надзвичайно об'ємною складовою фінансової науки. Наведемо лише такий приклад: Е. Ребушка написав книгу "Оподаткування в Колоніальній Америці" про історію раннього американського оподаткування, яка містить майже 1000 сторінок тексту.

Наукова думка виокремлює дві наступні теорії виникнення податків:

— стихійна (нераціональна), згідно з якою податки формувалися та справлялися у вигляді данини та контрибуції на переможених у війнах та загарбницьких походах;

— раціонально-правова теорія, згідно з якою податки встановлювали законодавчо, що впливає із їхньої ґрунтовної розробки та аналізу, численних дебатів й переговорів між представниками різних видів та форм влади за участю громадкості.

Ранні епохи розвитку людської цивілізації не знайомі із податками, їх взагалі не існувало, адже суспільне життя мало хаотичний характер, не було впорядкованим та керованим через відсутність державних утворень. Натуральне господарство потребувало запланованих чи негайних витрат лише в окремих випадках. Керівні функції скупчення індивідів зводилися лише до локальної організації взаємодії під час полювання або примітивних військових дій.

Найбільш ранні відомі людству податкові записи, датовані приблизно 6 т. р. до н.е., мали форму глиняних блокнотів і були знайдені в стародавньому місті-державі Lagash на території сучасної держави Ірак. Існують докази, що в Стародавньому Єгипті податки утримувалися із зерна, рогатої худоби, масла, пива і землі, а податкова ставка становила 10 % від всього виробництва. Деякі із небагатьох освічених людей були податковими експертами і високо цінувалися в державі. Досить часто, коли король помирав, експерт був єдиним, хто не був вбитий і похований з ним. Були навіть могили і пам'ятники для таких осіб в Єгипті й Сирії, які за красою і величиною конкурували з аналогічними королівськими [1, с. 3].

Як зазначає доктор філософії Т. Шерлеч, яка працює над Шумерським проектом словника в Університеті Пенсільванії США, свідченням древнього походження оподаткування є Шумерський блокнот "Burden" із записами про сплату податків, датований ще приблизно 2500 р. до н.е.

Як бачимо, податки з'явилися та були супутниками цивілізацій в Месопотамії та Єгипті. У цих деспотичних

Таблиця 1. Еволюція поглядів на податки

Автор	Період	Зміст погляду
Економічна думка античності		
Ксенофонт	IV ст. до н.е.	Визнає їх як один із видів державних доходів.
Економічна думка середньовіччя		
Ф. Аквінський	XIII ст.	Якщо не вистачає домен, то правитель в інтересах загального добробуту має право звернутися до них.
Ф. Петрарка	XIV ст.	Правитель може звертатися до них тільки в крайніх випадках.
Меркантилісти		
Д. Карафа	XV ст.	Розглядає їх як надзвичайне джерело доходів.
Ж. Боден	XVI ст.	Не включає їх до державних доходів, вважаючи, що до них потрібно звертатися у виняткових випадках.
С. Вобан	XVII ст.	Мають бути зручними і пропорційними.
Фізіократи		
Ф. Кене	XVIII ст.	Якщо вони падають на фермера, то є поганими.
В. Мірабо	XVIII ст.	Попередня оплата за захист суспільства.
Політична економія		
А. Сміт	XVIII ст.	Чотири класичних принципи оподаткування.
Ж. Сей	XIX ст.	Найкращий із усіх податків – найменший.
Ж. Сімон де Сімонді	XIX ст.	Є жертвою, але і благом у разі, якщо державні послуги приносять нам більше насолоди, ніж скільки вона віднімає у нас.

Джерело: авторське дослідження світової економічної думки.

режимах королів було замало власних ресурсів для того, щоб матеріально забезпечити жерців, судів, армію, а тому доводилося вдаватися до використання податків.

Основними причинами, які формували появу податків, став перехід від натурального господарства до грошового, зародження і створення суспільного інституту — держави, а головний період формування перших податкових зборів припадає якраз на період формування високорозвинених цивілізацій із постійно діючими арміями, які вимагали додаткових ресурсів, хоча в історії до імператорського Риму відомі поодинокі випадки, коли податки відміняли взагалі, а державні витрати покривали військовими трофеями [2]. Про такі факти свідчить і 586 рік від заснування Риму, коли перемога Павла-Емілія над Персеєм дозволила повернути громадянам раніше зібрані державою податки [3].

Як джерело залучення ресурсів в користування держави податки стають із формуванням практичних функцій останньої, а перша податкова реформа була проведена ще імператором Риму Октавіаном Августом.

Розвиток цивілізації призводить до зростання особистого майна громадян, їхня майнова рівність поступово зникає. Швидкими темпами розвивається обмін продуктами праці, що дозволяє накопичувати приватне багатство. Зазначене створює фінансове підґрунтя для застосування податків. Старі доходи монарха більше не є адекватними його потребам, які зумовлені значним розширенням владних повноважень, а відтак, виникає потреба застосувати податки.

На ранніх етапах розвитку податків громадська думка чинить значний супротив оподаткуванню, адже їх сплата розцінюється як символ ганьби для почесного громадянина. Зокрема, римляни спочатку вважали, що тільки вороги, яких вони завоювали, мають сплачувати такі податки [4, с. 4].

Широко відомі громадському загалу біблійні записи є беззаперечним доказом досить раннього виникнення оподаткування. Вже на той час розмір податку (ставка) був чітко визначений і становив десяту частину виробленого врожаю чи виробленого товару. Сам Ісус Христос вважав за необхідність сплачувати збори на користь держави та не відмовлявся від цього, даючи податок на храм.

Як зазначає Н.П. Кучерявенко, перші згадки про примітивну форму оподаткування населення також належить біблійним джерелам, де йшлося про оподаткування у Віфлеємі — місці народження Ісуса Христа. Стверджувалося, що в Римській імперії всі громадяни, прибуваючи на місце свого народження, мали сплачувати податок, а тому Йосип зі своєю вагітною дружиною змушений був подорожувати із Галілеї у Віфлеєм [5, с. 152].

Отже, податок є генезисом, останньою віхою розвитку таких понять, як дарування, допомога, жертва, обов'язок, примушування. Як влучно відзначив видатний український вчений, професор Новоросійського університету С. Гловайський, сучасні податки з'являються досить недавно і не по помалу законодавців, вони є продуктом історичної роботи [6, с. 149].

Таким чином, поява держави з її

функціями є однією із причин, яка зумовлює виникнення та розвиток цієї фінансової категорії, а розвиток податків посилюється, набуває завершеності лише за умови існування розвинених товарно-грошових відносин, які є основою більш ефективного їх залучення та використання. Саме податкові фінанси дають змогу державі якісно та вчасно виконувати всі заплановані й непередбачувані заходи, спрямовані на забезпечення функціонування суспільства як єдиного соціально-економічного утворення.

Авторське дослідження поглядів представників економічної думки засвідчило, що саме поняття та розуміння змісту оподаткування досить довгий період часу мало суперечливе значення, а з наукового погляду його розгляд як фінансового інструменту є досить незрілим явищем, що демонструє табл. 1.

Ототожнюючи податки з "дозволеною формою крадіжки", як висловлювався відомий церковний діяч і філософ Ф. Аквінський (1226—1274 рр.) [7, с. 16], вони свого часу були ціною за мирне співіснування населення. "До них не можна звертатися ні в якому разі", — говорив Ж. Боден. На противагу йому Монтеск'є стверджував: "...люди віддають частину свого майна, щоб бути впевненими в іншій частині й постійно користуватися нею" [8, с. 58, 77]. Навіть на науковому рівні ця категорія розглядалася поряд із поняттям "пожертвування", а сам А. Сміт характеризував їх деякою мірою з негативної точки зору: "Всі податки при переході із рук в руки власності всіх видів ведуть до зменшення фонду, призначеного для утримання продуктивної праці. Вони дедалі більшою чи меншою мірою являють собою невідгідні податки, які збільшують доходи государя ... за рахунок народу" [9, с. 615].

Як бачимо, такі твердження та розуміння ґрунтувалися на багаторічному досвіді, який накопичувався з огляду на двобічний характер змісту та призначення податку: "...з одного боку, податки — додаткова, позаекономічна експлуатація пригнічених класів населення, з другого боку, податки є платою за подальше розширення ринку внутрішнього та зовнішнього, причому в багатьох випадках воно зв'язано з військовими витратами" [10, с. 18].

На першому етапі свого існування розміри податків не мали юридично, політично та економічно визначених розмірів, сама техніка їх збирання іноді визначалася значною жорстокістю, а тому такі твердження та розуміння ґрунтувалися на багаторічному досвіді, який накопичувався з огляду на двобічний характер змісту та призначення податку.

На жаль, на сьогодні досить важко знайти древні письмові згадки, які дали б змогу дослідити погляди того часу на розуміння податку, адже фінансова наука зародилася досить пізно — лише в XV — XVI столітті. Зародження вчення про податки, як вважає Й. Шумптер, відбулося в XV ст. в італійських містах-республіках, зокрема у Флоренції, та вільних містах Німеччини (Reichsstädte) [11, с. 200]. Ми змушені

задовольнитися авторськими трактуваннями сутності категорії "податок" періоду XVIII — XX століть.

Наукові погляди зарубіжних представників економічної думки на сутність податку були такими:

— Ш. Монтескьє (XVIII ст.): це "...частка майна, що виділяється кожним індивідом на користь держави для того, щоб під захистом останнього спокійно користуватися рештою майна" [6, с. 146];

— Л. Косса (XIX ст.): це "...деяка пропорційна частина багатства приватних осіб, що стягується державною владою для задоволення тієї частини загальнокорисних витрат, яка не покривається державними доходами" [12, с. 55];

— Е. Селігман (XX ст.): це "...примусові збори, що стягуються на покриття витрат, здійснених в інтересах всього суспільства, без будь якої вигоди отриманої при цьому платником податку" [13, с. 60].

Досліджувана категорія стала предметом глибокого вивчення в історичних працях вітчизняних представників фінансової науки. Зокрема, Г. Сидоренко (XIX ст.) вважав, що податки — це "...частина майна приватних осіб, яка вимагається у них за загальним обов'язком громадян і за загальним масштабом, обумовленим розмірами загальних державних витрат" [14, с. 36]. І. Янжул (XX ст.) розглядав їх як: "...такі односторонні економічні пожертвування громадян або підданих, які держава або інші суспільні групи, внаслідок того, що вони є представниками суспільства, стягують легальним шляхом і законним способом із їх приватного майна для задоволення необхідних суспільних потреб і викликаних ними витрат" [15, с. 197]. М. Мітіліно (XX ст.) розумів, що вони — це "...постійна примусова оплата, що стягується її з людей на встановлених у законі підставах, щоб покривати видатки на задоволення загальних колективних потреб держави або місцевих публічно-правових об'єднань" [16, с. 63].

Як бачимо, визначення податку досить різноманітні, адже кожен їх автор виходить з особистої точки зору, яка знаходиться під впливом суспільних, економічних, соціальних і політичних настроїв та ситуацій конкретно визначеного періоду часу.

Володимир Андрущенко, розглядаючи властивості оподаткування в ретроспективі, виділив для кожної історичної епохи і групи країн домінуючі функції податків. Для стародавніх рабовласницьких держав (V тис. до н. е. — V ст. н. е.): Єгипет, Вавилон, Ассирія, Ізраїль та Іудея, Карфаген, Греція, Рим — це фіскальна; середньовічної феодальної Європи (V — XV ст.): Візантія, Італія, Німеччина, Франція, Англія, Іспанія, Португалія — фіскальна, регулююча; періоду зародження і розвитку промислового капіталізму та буржуазної демократії (XVI — XIX ст.): Нідерланди, інші країни Західної Європи, США, Канада, Японія — фіскальна, дистрибутивна, регулювання економічних процесів на макrorівні; періоду індустріального, постіндустріального та інформаційного суспільства (XX — початок XXI ст.): країни Захід-

ної Європи, Північної Америки, Південно-Східної Азії, Центральної та Східної Європи — фіскальна, дистрибутивна, регулювання та стабілізація соціально-економічних процесів на мікро- і макrorівні [17, с. 10]. На нашу думку, еволюція поглядів на зміст категорії "податок" відбувається також під прямим та опосередкованим впливом завдань (функцій), які виконували податки в кожний історичний період часу.

Розглянувши історію раннього оподаткування, відзначимо, що передумовами виникнення перших форм сучасних податків є:

— створення держави та, що головне, зміцнення державної влади;

— перехід від натурального до грошового господарства, що значно спростило техніку збору, збереження, розширило межі їх використання;

— втрата фіскального потенціалу доменами та іншими неподатковими джерелами отримання доходів;

— значна потреба держави у коштах через збільшення, спершу військових, а надалі суспільних витрат і, як наслідок, необхідність покриття зростаючих державних боргів.

На підтвердження останнього чинника наведемо слова авторів книги "Війна і податки": "Війна була найголовнішим каталізатором для тривалої, структурної зміни в національній фінансовій системі. Дійсно, історія американської податкової системи може бути написана в значній мірі як історія американських воєн" [18].

## ВИСНОВКИ

Період походження, виникнення та становлення податкових фінансів, який можливо назвати ембріональний, донинішнього, бере свій початок в стародавньому світі й закінчується на початку середніх віків. Він характеризується безсистемним, незрілим та вираженим фіскальним характером оподаткування, досить складною еволюцією та здебільшого негативним розумінням категорії "податок" як з боку їх платників, так і представників економічної думки.

Теоретичне дослідження та аналіз наукових поглядів представників зарубіжної та вітчизняної економічної думки на сутність і виникнення податків засвідчили вагомий інтелектуальний внесок у теорію податкових фінансів таких вітчизняних дослідників, як В. Андрущенко, О. Василюк, В. Вишневський, П. Гензель, С. Іловайський, П. Мельник, М. Мітіліно, В. Опарін, Г. П'ятаченко, А.Г. Сидоренко, Соколовська, В. Федосов, І. Янжул.

Аналіз наукових поглядів представників економічної думки на сутність податку дають змогу зробити висновки, що, починаючи з середньовіччя, розпочинається поступове, а далі і швидке визрівання та зміна суспільних поглядів на дану фінансову категорію не лише як данину, жертву приватного майна, поневоллення, примушування, залежність, а й допомогу державі, необхідний платіж, конституційний обов'язок, інструмент досягнення соціально-економічних цілей та виконання громадського обов'язку.

У системі фіскальних ризиків є ймовірність зростання негативного розуміння категорії "податок", а відтак зростання масштабів ухилення від оподаткування. Саме тому подальші дослідження раціональної природи оподаткування, його не лише фіскального, але й регулюючого, соціального призначення, важливого місця у системі фінансових відносин є необхідними та актуальними.

## Література:

- Carlson Richard Henry. A Brief History of Property Tax/ Richard Henry Carlson // Fair & Equitable. — February. — 2005. — P. 3-9.
- Frank T. An Economic History of Rome / T. Frank. — Kitchener: Batoche Books, 2004. — 262 p.
- Бланки А. История политической экономии в Европе с древнейшего до настоящего времени. Т. 1. — С древнейших времен до восемнадцатого века / А. Бланки. — СПб., 1869. — 402 с.
- Seligman E. Essays in taxation / E. Seligman. — N-Y.: Macmillan and Co, 1895. — 434 p.
- Кучерявенко Н.П. Основы налогового права / Н.П. Кучерявенко. — Х.: Константа, 1996. — 320 с.
- Іловайський С.И. Учебник финансового права / С.И. Іловайський. — О.: Типография А.Ф. Соколовского, 1904. — 383 с.
- Налоги / [под. ред. Д.Г. Черника]. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 688 с.
- Кулишер И.М. Очерки финансовой науки / И.М. Кулишер. — П.: Наука и школа, 1919. — 252 с.
- Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. — М.: Соцэкзист, 1962. — 684 с.
- Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки / Д. Боголепов. — [2-е изд.]. — Х.: Пролетарий, 1929. — 318 с.
- Schumpeter, Joseph A. History of Economic Analysis / Joseph A. Schumpeter. — L.: George Allen Unwin, 1995. — XXV, 1260 p.
- Косса Л. Основы финансовой науки / Л. Косса. — М.: 1900. — С. 485.
- Селігман Э. Этюды по теории обложения / Э. Селігман, Р. Стурм. — СПб.: 1908. — 198 с.
- Сидоренко Г.Д. Конспект лекцій по русскому финансовому праву / Г.Д. Сидоренко. — Ж., 1888. — 341 с.
- Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. — С.: 1904. — 498 с.
- Мітіліно М.І. Елементи фінансової науки / М.І. Мітіліно. — К.: Державне видавництво України, 1926. — 196 с.
- Андрущенко В. Податкова держава: генезис, концепція, еволюція / В. Андрущенко // Світ фінансів. — 2008. — № 3(16). — С. 7—14.
- War and taxes / Steven A. Bank, Kirk J. Stark, Joseph J. Thorndike. — Washington, D.C.: Urban Institute Press, 2008. — xix. — 224 p. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.taxhistory.org/thp/readings.nsf/ArtWeb/ACFA0FCA25015DF6852-5743A007717A0?OpenDocument>  
Стаття надійшла до редакції 14.09.2010 р.