

ІСТОРІЯ ПОДАТКІВ ТА ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ

HISTORY OF TAXES AND TAXATION OF UKRAINE

Хачатурян В.Х., магістр,
викладач з циклової комісії кафедри публічно-правових дисциплін
Київський міжнародний університет

У статті проаналізовано розвиток оподаткування в сучасній науковій школі на пострадянському просторі. До складу аналізованого періоду входять кілька етапів розвитку податкової системи, починаючи з першого періоду, який був встановлений у перші роки після отримання незалежності Україною.

Одним з основних відмінностей у сучасній системі оподаткування від тієї, що існувала в минулому, є введення нових податків, які не існували раніше. Це може включати нові форми податків на доходи та майно, а також інші види податків, такі як екологічний податок, податок на відходи та інші. Важливо підкреслити, що на пострадянському просторі система оподаткування розвивається відносно швидко, адже країни мають потребу у формуванні ефективної економічної системи, яка б дозволяла їм бути конкурентоспроможними на світовому ринку.

Важливо зазначити, що система оподаткування в сучасних умовах є складною та змінною. Відхилення податкової еволюції від природної еволюції оподаткування в Україні відображає складність розвитку податкової системи в країні. Система оподаткування України відображає не лише місце України в глобальній економіці, а й її економічні та соціальні потреби. З одного боку, Україна має деякі податкові переваги, які можуть допомогти їй конкурувати з іншими країнами на світовому ринку. З іншого боку, Україна має високі ризики.

На сьогоднішній день українська система оподаткування стоїть перед великими викликами, які пов'язані зі змінами в економіці, зростанням конкуренції, реформуванням та модернізацією. Одним з головних викликів є боротьба з корупцією, що відбувається через скасування відмінностей у податках, складність процедур та декларування доходів. Для досягнення цієї мети в Україні була запроваджена електронна система декларування доходів та платежів, яка дозволяє зменшити взаємодію між платником та державою, а також зменшити кількість людських помилок.

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

The article analyses the development of taxation in the modern scientific school in the post-Soviet space. The analysed period includes several stages of development of the tax system, starting with the first period, which was established in the first years after Ukraine gained independence.

One of the main differences between the current tax system and the one that existed in the past is the introduction of new taxes that did not exist before. This may include new forms of income and property taxes, as well as other types of taxes, such as environmental taxes, waste taxes, and others. It is important to emphasise that the taxation system in the post-Soviet space is developing relatively quickly, as countries need to build an efficient economic system that would allow them to be competitive in the global market.

It is important to note that the taxation system in today's environment is complex and variable. The deviation of the tax evolution from the natural evolution of taxation in Ukraine reflects the complexity of the development of the tax system in the country. Ukraine's tax system reflects not only Ukraine's place in the global economy, but also its economic and social needs. On the one hand, Ukraine has some tax advantages that can help it compete with other countries in the global market. On the other hand, Ukraine faces high risks.

The Ukrainian tax system is currently facing major challenges due to changes in the economy, increased competition, reforms and modernisation. One of the main challenges is the fight against corruption, which occurs through the elimination of tax distinctions, complexity of procedures and income declaration. To achieve this goal, Ukraine has introduced an electronic system for declaring income and payments, which reduces the interaction between the taxpayer and the state, as well as the number of human errors.

Key words: tax, tax system, system of taxation, tax evolution, stages of historical development of taxation, theory of taxes.

У статті систематизовано ретроспективні дослідження розвитку оподаткування в сучасній науковій школі на пострадянському просторі. Виділяє та вказує на новий сучасний період у своєму розвитку. Відхилення податкової еволюції в Україні від природної еволюції оподаткування.

Постановка проблеми. Офіційно визнаний прогресивний підхід до розвитку податкової системи України передбачає поступову розробку та прийняття податкового законодавства. Для формування ефективної законодавчої бази та створення сприятливих умов для вдосконалення механізму розрахунку податків, оптимізації податкових ставок і системи соціального забезпечення необхідно усвідомити об'єктивну логіку еволюції оподаткування. Загальне регулярне спостереження криз призму історії становлення податкового режиму дає змогу правильно розрахувати вплив запропонованих змін на економіку, суспільно-політичне 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. Андрущенка, О. Д. Василика, А. І. Крисова-

того, 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 погляди наукових шкіл і фінансистів на проблеми оподаткування, складено своєрідний літопис розвитку фінансової думки, розкрито особливості функціонування та тенденції розвитку податкових систем промислово розвинених і постсоціалістичних країн.

Мета 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.

Результати. Історичний огляд Результати системних досліджень розвитку оподаткування основоположниками фінансової думки в країні та за кордоном наведені в таблиці 1. У таблиці наведено загальні правила і положення розвитку податкової системи фізичних осіб та їх загальну ефективність, які пов'язані з розвитком еконо-

мічних процесів, національних систем і технології оподаткування, 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 та культурного життя суспільств – розширюються функції держави щодо забезпечення його безпеки. Масштаби міжнародного переміщення капіталу та робочої сили постійно розширювалися, що сприяло зміцненню координації та уніфікації систем оподаткування між країнами. Фінансова наука стикається з новими викликами, що виникають через економічні, соціальні, демографічні, екологічні та технологічні процеси на глобальному та національному рівнях. Отже, початок XXI ст. ми вважаємо за краще думати про це як про початок четвертого етапу в історії 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 дають 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.

Для розуміння податкової історії України потрібне окреме масштабне дослідження. Завдяки багатій вітчизняній податковій практиці, не лише достатньому практичному досвіду податкового нагляду (як, наприклад, фінанси Запорізької Січі), а й глибокій теоретичній базі податкової науки. Таким чином, теоретична думка вітчизняних вчених про оподаткування до революції та 1920-х рр., відображаючи українську ідентичність, досягла тогочасного рівня світової фінансової думки, а в деяких аспектах навіть випередила її (наприклад, дослідження М. П. Яснопольського «Територіальна фінансова економетрика»). У рамках цієї публікації ми лише відзначимо відхилення в еволюції українського оподаткування від природної еволюції оподаткування та згадаємо про досягнення основних 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 розвивалася 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 багат-

ство». 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].

З другої половини 60-х років XIX ст., з відмінною кріпосництвом, поживається 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. Алексеєнко, С. І. Ловайський, П. Л. Кованько, І. І. Патлаєвський, М. М. Цитович, М. П. Яснопольський, завдяки студіюванню 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 Пруссії 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 після революційні 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

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)			
Держава витрачає дуже мало – на утримання найманої армії, будівель та інші суспільні потреби. Децентралізація суспільного життя та невіддільність національних інтересів від концентрації влади в приватних інтересах індивіда призвели до того, що індивід не усвідомлює зв'язку між його інтересами та добробутом держави.	Початкові форми оподаткування можна розглядати як жертви, внески, данину, домени та корони. В середні віки майно було відомо, землі, на душу населення або на душу населення, пром. Податки, акцизи, мита, місцеві податки (мости, плата).	Стягнення податку не потребує складних систем обліку та визначення об'єктів оподаткування, а базується на новій заяві суб'єкта про його майновий та сімейний стан (прототип заяви дохід). У центрі фіску знаходяться покупці – приватні особи або їхні корпорації, які сплачують державі необхідну суму грошей наперед і збирають із надлишкового населення.	Основною причиною існування податків є необхідність об'єднатися, щоб зберегти життя. Суспільство, першою теорією оподаткування є теорія обміну послугами.
II період – Виникнення і становлення капіталістичного ладу (XVI–XVIII ст.)			
Про заснування регулярної армії та запровадження платної державної служби зростає потреба країни у фінансових ресурсах. Економічна політика спочатку проявляється в активному втручанні держави в економічне життя суб'єкта, а потім у концепції непродуктивного характеру держави. Послуги ведуть до економічної лібералізації.	Основними формами прямих податків були подушний, поземельний, домовий, а посередніх – мита, акцизи, монополії (соляна, тютюнова, питна).	Визначення об'єктів оподаткування та баз оподаткування дуже складний (наприклад, земля) Оподаткування еволюціонувало від податку на кількість до податку на якість, а далі – по його дохід або рента). Викупитель продовжує відігравати важливу роль, Але фінансова установа з'явилася, завдяки цьому витрати на збір податків значно зменшуються.	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. Податки є справедливою ціною за послуги, що утримуються, хоча й є обов'язковими.
III період – Індустріальна доба (XIX – XX ст.)			
Держава стає виробником маси різноманітних цінностей, беручи на себе задоволення все зростаючих суспільних потреб. Під впливом розвитку філософії, політичної економії та права на зміни отримала повний розвиток ідея невтручання держави в економіку визнати промисловий характер державних послуг.	Значно зменшується кількість податків. Виникають сучасні більш зрілі форми оподаткування, що мають широку базу і можуть давати більші надходження. По черзі почали стягувати податок на прибуток, податок з обороту, а пізніше – податок на додану вартість, з'явився соціальний податок.	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.	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.
IV період – Епоха глобалізації (початок XXI ст.)			
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. З іншого ж боку, з настанням однієї за одною світових фінансових криз роль держави в управлінні економікою зростає.	Розбудовуються податки на споживання, зростає роль екологічних та ресурсних платежів, модернізуються платежі у фонди соціального страхування. Всі основні національні позиції (об'єкти), з яких фіск, загалом, може стягувати податки, вже підлягають обкладенню, тому особлива увага приділяється оподаткуванню міжнародних трансакцій.	Підсилення інтеграційних процесів спричиняють уніфікацію основних форм податків та гармонізацію національних податкових законодавств. Розвивається співпраця між інститутами, що розробляють і реалізують податкову політику та здійснюють адміністрування податків.	З'являються спроби пояснити позаекономічну (соціальну, політичну, ментальну, етичну) природу оподаткування. «Податок у суспільстві сучасного типу – ані чисто добровільний, ані суто обов'язковий платіж. Природа податку має гетерогенний, тобто змішаний, неоднорідний, неоднозначний характер, відображаючи суперечливі мотивації платників». (В. Л. Андрущенко).

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, природна еволюція українського оподаткування була перервана. Після розпаду СРСР утворилася нова країна, яка запровадила відомі світовій практиці форми оподаткування, сформувала внутрішню систему оподаткування,

яка відповідає умовам ринкових відносин, зарекомендувавши себе в усіх розвинутих країнах світу чи основний вид оподаткування підходить українському суспільству. Характеристики економічного розвитку ще перевіряються на практиці.

Висновки і перспективи. Підводячи підсумок, можна зробити логічний висновок: оподаткування розвинулося від простої і перехідної форми до більш зрілої і досконалої форми і стало продуктом розвитку громадянського суспільства, побудови правової держави та високий рівень розвитку. Рівень економічного розвитку. У свою чергу, логічним завершенням вчення про природу податків є теорія колективних (суспільних) потреб, розроблена і сформульована неокласиками і повністю прийнята кейнсіанцями і некейнсіанцями, яка пояснює необхідність оподаткування через потреби кожного громадянина брати участь у фінансуванні державних витрат, а оподаткування як джерело задоволення колективних потреб.

ЛІТЕРАТУРА

1. Янжул І. І. Основні засади фінансової науки. Вчення про державні доходи. Київ, 2020. 550 с.
2. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). Львів: Каменяр, 2020. 303 с.
3. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2021. 362 с.
4. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / За ред. І. О. Лютого. К.: Центр учбової літератури, 2022. 456 с.
5. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення. К.: Знання-Прес, 2021. 454 с.
6. Пушкарьова В. М. Історія фінансової думки та політики податків: Навчальний посібник. М.: ІНФРА-М, 2019. 192 с.
7. Юткіна Т. Ф. Оподаткування: від реформи до реформи: Монографія. М.: ІНФРА-М, 2019. 293 с.
8. Злупко С. М. Три геополітичних цикли економічного розвитку України. *Державність*. 2022. № 20.
9. Мітіліно М. І. Основи фінансової науки. Київ: Державне видавництво України, 2019.