

ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

УДК 336.221.4

Історична ретроспектива розвитку податкових відносин в Україні та світі**Безкровний О.В.**кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів і кредиту
Полтавської державної аграрної академії

Стаття присвячена дослідженню передумов виникнення та особливостей розвитку податкових відносин в різних країнах світу. Здійснено ретроспективний аналіз появи окремих податків та формування податкових систем на теренах української держави. Досліджено сучасну практику та прагматику функціонування податкової системи на етапі до і після прийняття податкового кодексу. Звернуто увагу на незавершеність реформування та на необхідність подальшого вдосконалення наявної податкової системи і відносин між її учасниками.

Ключові слова: податок, оподаткування, податкові відносини, податкова система, принципи оподаткування, джерело справляння податку, прямі податки, непрямі податки, загальнодержавні податки, місцеві податки.

Безкровний А.В. ИСТОРИЧЕСКАЯ РЕТРОСПЕКТИВА РАЗВИТИЯ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В УКРАИНЕ И МИРЕ

Статья посвящена исследованию предпосылок возникновения и особенностей развития налоговых отношений в разных странах мира. Осуществлен ретроспективный анализ появления отдельных налогов и формирования налоговых систем на территории украинского государства. Исследованы современная практика и прагматика функционирования налоговой системы на этапе до и после принятия налогового кодекса. Обращено внимание на незавершенность реформирования и необходимость дальнейшего совершенствования имеющейся налоговой системы и отношений между ее участниками.

Ключевые слова: налог, налогообложение, налоговые отношения, налоговая система, принципы налогообложения, источник взимания налога, прямые налоги, косвенные налоги, общегосударственные налоги, местные налоги.

Beskrovnyi O.V. A HISTORICAL RETROSPECTIVE OF THE DEVELOPMENT OF TAX RELATIONS IN UKRAINE AND IN THE WORLD

The article is devoted to the research of the preconditions and features of the development of tax relations in different countries of the world. A retrospective analysis of the emergence of individual taxes and the formation of tax systems within the Ukrainian state is carried out. The modern practice and pragmatics of the functioning of the tax system at the stage before and after the adoption of the tax code is investigated. The attention is drawn to the incompleteness of the reform and the need for further improvement of the existing tax system and the relations between its participants.

Keywords: tax, taxation, tax relations, tax system, taxation principles, source of tax, direct taxes, indirect taxes, national taxes, local taxes.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Податки є основою формування бюджету держави, завдяки якому вона здійснює видатки на різні суспільні потреби. Податки – це атрибут і прерогатива держави. Оскільки держава є інститутом загальносуспільного представництва, то її невід’ємна складова – податки – мають загальносуспільну сутність.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Слід зауважити, що видатними економістами і філософами різних часів висувалася чимала

кількість теорій щодо походження податків. Проблеми визначення напрямів, умов, порядку розвитку державного управління податковими системами країн світу висвітлені багатьма видатними науковцями (А. Сміт, А. Вагнер, А. Лаффер, Дж.М. Кейнс). Серед вітчизняних вчених-економістів, які присвятили свої роботи дослідженню системи оподаткування, можна виокремити таких, як Ю.М. Кушнірчук, А.М. Соколовська, А.Б. Бабийчук.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є узагаль-

нення історичного поступу в розвитку податків від моменту виникнення до нинішнього часу для розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи оподаткування з урахуванням сучасних потреб суспільства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Протягом розвитку суспільства весь час існувала проблема не лише збору податків, але й їх раціонального використання. Крім того, податкова політика завжди була важливим інструментом економічної та соціальної політики. Обміркована політика в економічній, податковій та соціальній сферах, її взаємна узгодженість сприяли економічному розвитку та соціально-політичній стабільності суспільства, прорахунки та крайнощі лише ускладнювали соціально-економічний стан у країні. Так, у Давньому Єгипті доходи держави були пов'язані з використанням землі. Поземельний податок, заснований на принципі десятини, сплачувався землевласниками. Збиралася також зернова подать, виплачувався оброк хлібом, рибою, скотом. Існували предметні повинності. На переможені народи накладалася данина. Подушний податок сплачувався у грошовій формі. Існували мита з оренди будинку, продажної ціни товару тощо. Збір деяких податей віддавався на відкуп.

Джерелом відомостей про оподаткування у Стародавній Індії є закони Ману. Селянство у Стародавній Індії було громадським, а збір податків безпосередньо здійснювався представниками громади. Звільнялися від податків брахмани-жерці, а також жінки і діти. Податки не збиралися в прикордонній області і в місцевості з невисокою врожайністю.

У Стародавньому Китаї для поповнення державної казни використовувалися митні збори, якими обкладалися торговці та мандрівники. Доходи від митниць спрямовувалися на утримання військ. Податок на землю в Стародавньому Китаї вперше встановлено в 594 р. до н. е. [6].

У Стародавній Греції оподаткування було досить демократичним. Оцінювання власного майна проводилося самим платником під присягою. Платник самостійно поділяв своє майно на класи. Він же визначав ту частину майна, яка підлягала оподаткуванню, і розраховував розмір податі. Однак держава здійснювала контроль за самооподаткуванням. У разі виявлення обману проводився насильницький обмін майна, віднесеного до нижчого класу, на майно, поставлене платником до вищого.

Найбільший вплив на формування сучасного оподаткування, як зазначає В. Кощій, має система оподаткування Стародавнього Риму. У Римській державі існували цивільні і провінційні податки в колоніях. Так, було закладене розділення податків на державні і місцеві. Базою обкладення цивільним податком стало майно, що належало окремим громадянам. Провінційним податком був оброк із завойованих земель, який складався з поземельного та особистого податків. Окрім поземельного податку, жителі провінцій сплачували також податки на цінності, нерухомість, живий інвентар, до якого належали і раби, і велика рогата худоба. Громадяни Риму, які проживали за його межами, платили і державні, і місцеві податки [4].

Найдавнішою системою прямих податків на утримання княжого двору й дружини у Київській Русі була данина, яка сплачувалася зазвичай продуктами сільського господарства і промислів. Серед прямих податків виділяли дари (добровільне підношення підданих), данину (плату підданих), оброк (плату за користування певними земельними наділами, знаряддями праці тощо). Під час збирання данини виявилися найхарактерніші особливості феодальної податкової системи, такі як нерегульованість розмірів та періодичності збору податків, їх величезна кількість і різномірність, випадковість і свавілля поборів, збирання їх особами, які мали зацікавленість у максимальній особистій наживі. Усе це на практиці призводило до значних зловживань, результатом чого були заворушення і навіть повстання.

Відома смерть князя Ігоря через надмірну жадібність примусила навіть хитру княгиню Ольгу «уважно поставитися до справи оподаткування людності». З 947 р. Ольга започаткувала стабільне стягнення податків, запровадивши так звані становища, тобто адміністративно-фінансові пункти для збирання данини, використавши для цього стародавні центри сільських общин, тобто погости, а також «уроки» та «устаи», які визначали розміри та зміст зборів, що сплачувалися тоді переважно хутром [5].

Після хрещення Русі впроваджено обов'язкову церковну «десятину». Київський князь Володимир Святославович установив стягнення коштів на будівництво храму Богородиці, а саме так звану десятину – десятю частину прибутків населення. З плином часу цей податок перетворився на добровільні благодійні пожертви на користь церкви.

У XV ст. – на початку XVI ст. в Україні порядок стягнення грошових податків із сільського населення, за словами А.М. Соколовської, був детально відпрацьований. Грошові платежі здебільшого доводились до всієї сільської общини. Для впорядкування податкової системи уряд періодично проводив перепис населення волостей, міст, сіл і дворів. У кожній волості були спеціальні люди, які вели облік додатково освоєних селянами земель і записували їх у реєстрові книги. Облік населення був необхідний, оскільки не всі люди підлягали оподаткуванню [10].

У XVI ст. українські землі після Люблінської унії Литви з Польщею (1569 р.) увійшли до складу Речі Посполитої. Отже, на українських землях була впроваджена і польська податкова система, за якою шляхта і маєтки католицької церкви були звільнені від оподаткування. Королі зреклися права накладати податки на вищезначених суб'єктів, і коронний скарб поповнювався лише прибутками з повинностей сільського й міського населення, королівських земель та самоврядних міст, яким було надано магдебурзьке право. Шляхта звільнялася від податків, але несла військову службу, селяни ж звільнялися від військової служби, натомість несли увесь тягар податків.

Наприкінці XVI ст. – на початку XVII ст. в Речі Посполитій, а отже, й в Україні поширилася практика передачі права на збирання надзвичайних і міських податків в оренду. Подібна практика посилила нерівність і зловживання під час збирання податків, адже орендарі намагалися зібрати не лише суму, котра йшла до коронного скарбу, але й дещо на власні потреби. Це призвело до загострення міжнародних, соціально-економічних та політичних стосунків [1].

В кінці XVII ст. українська Гетьманська держава все більше загрузала у владних тенетах Росії. А уся фінансова політика Петра I здійснювалася за постійного і напруженого пошуку джерел грошових коштів. Особливо гостро фінансове напруження відчувалося із втягненням Росії у Північну війну, коли витрати почали перевищувати дохідну частину бюджету. Тому з 1704 р. увагу уряду було звернено на всебічне підвищення основних статей державних доходів, тобто прямих податків. Приріст доходів від прямих податків досягався переважно двома методами, а саме збільшенням ставок вже наявних податків або введенням нових податків. До другого методу уряд Петра I удавався частіше.

У XIX ст. у зв'язку з розвитком непрямого оподаткування частка подушної податі зменшилася. Катерина II, зійшовши на престол у 1762 р., спростила фінансову систему. У 1775 р. імператриця внесла кардинальні зміни в оподаткування купецтва. Вона відмінила всі приватні промислові податки та подушний податок з купецтва, встановивши гільдейський збір.

На початку XIX ст. в імперії було встановлено нові податки. Зокрема, в 2–3 рази збільшено подушний та оброчний податки, встановлено прибутковий прогресивний податок з поміщиків, нові непрямі податки, акцизи і мита.

Зміни в політичній, економічній та соціальній політиці Російської імперії, за твердженням Ю.М. Кушнірчук, відобразилися на внутрішній ситуації в Україні. 20 грудня 1917 р. видано Постанову Генерального Секретаріату Української Народної Республіки про внесення податків на утримання українських державних установ, проте реально вона не діяла. Через відсутність на початку XX ст. налагодженої податкової системи в оподаткуванні переважне значення віддавалося стягненню непрямих податків здебільшого у формі акцизів, котрі надходили за ступенем випуску оподаткованої продукції. Таким чином, завдання податкового апарату зводилося переважно до систематичного та ретельного нагляду за місцями виробництва й оптового продажу оподаткованої продукції [5].

У липні 1921 р. встановлено перший прямий податок з населення, яке не займалося сільськогосподарським виробництвом, а саме так званий промисловий податок. Впровадження основного податку, що стягувався за твердими ставками, значно збільшило кількість платників, оскільки оподатковувалися всі громадяни, які мали самостійні джерела прибутку.

З початком Великої Вітчизняної війни економіку країни було відразу переорієнтовано на воєнні потреби. Водночас зросли податки з населення (до 14 відсотків бюджетного значення), введено воєнний податок (стягувався до 1946 р.), податок на неодружених та незаміжніх, а з 1944 р. до сплати залучалися малосімейні, що мали одну чи дві дитини, також підвищено ставки сільськогосподарського податку.

Особливо важливі заходи щодо зниження податків з населення вжито після 1953 р. Перш за все це стосувалося реформи сільськогосподарського податку, яка суттєво

виправила недоліки в оподаткуванні сільського населення. На основі нового закону здійснено перехід до оподаткування за твердими ставками кожної сотки з присадибних ділянок. Окрім обов'язкових платежів державних підприємств та організацій, державний бюджет СРСР поповнювався за рахунок податків з кооперативно-колгоспних підприємств та організацій, податків з населення, місцевих податків та зборів, неподаткових доходів та коштів, що надходили на основі державного кредиту. Система оподаткування в Радянському Союзі практично не змінювалася протягом багатьох років, доки країна з такою назвою не припинила своє існування [2].

Історично склалось так, що формування податкової системи України пов'язане з прийняттям у 1991 р. Закону України «Про систему оподаткування». Фактично подальший процес розвитку податків в Україні можна поділити на чотири етапи: I етап – 1992–1993 рр.; II етап – 1994–1999 рр.; III етап – 2000–2009 рр.; IV етап – 2010 р. – сьогодні.

В Законі «Про систему оподаткування» поряд з принципами оподаткування, правами та обов'язками платників податків закріплено перелік загальнореспубліканських зборів та обов'язкових платежів:

- 1) податок на прибуток;
- 2) податок на прибуток іноземних юридичних осіб від діяльності в Українській РСР;
- 3) податок з обігу;
- 4) акцизний збір;
- 5) податок на добавлену вартість;
- 6) податок на експорт та імпорт;
- 7) податок на доходи;
- 8) податок на фонд оплати праці колгоспників;
- 9) прибутковий податок з громадян;
- 10) плата за природні ресурси;
- 11) плата за землю;
- 12) лісовий доход;
- 13) екологічний податок;
- 14) державне мито;
- 15) податок з власників транспортних засобів;
- 16) мито [1].

З кінця 1992 р. в Україні починає ліквідуватися ліберальна податкова система шляхом створення законодавчих актів, основною метою яких є збільшення податкових надходжень до бюджету. Для реалізації цієї концепції ставка податку на прибуток підприємств встановлюється на рівні 30%, пільги передбачені лише на науково-інвестиційну

діяльність. Податок на добавлену вартість обчислюється як податок з обігу, що провокує стрибок інфляції, адже ставка податку встановлена на рівні 28%, відповідно, ціни різко підвищуються. Уже в 1993 р. ставку знижено до 20%, проте згодом знову підвищено до 28% [8].

На другому етапі велике значення для розвитку вітчизняної податкової системи мало прийняття Конституції України у 1996 р., яка фактично закріпила існування податкової системи країни. На цьому етапі сформовано більш чіткі податкові механізми. Напрацьовано досвід застосування податкової системи. За окремими податками та зборами зроблено необхідні коректування. В цей період остаточно узаконено систему місцевих податків і зборів. У 1994 р. ухвалено редакцію Закону України «Про систему оподаткування», яка юридично закріпила зміни 1992–1993 рр., а саме:

1) скасовано податок на прибуток іноземних юридичних осіб від діяльності в Українській РСР; податок з обігу; податок на доходи; податок на фонд оплати праці колгоспників; податок на експорт та імпорт; плату за природні ресурси;

2) включено податок на доходи підприємств та організацій; податок на майно підприємств; податок на нерухоме майно громадян; податок на промисел; плату з відшкодування витрат на геологорозвідувальні роботи; відрахування та збори на будівництво, ремонт і утримання автомобільних доріг; внески до Фонду для вжиття заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; внески до Фонду сприяння зайнятості населення; плату за спеціальне використання природних ресурсів; плату за забруднення навколишнього природного середовища; внески до Фонду соціального страхування України; внески до Пенсійного фонду України [2].

Третій етап становлення та розвитку української податкової системи почався з 2000 р. і продовжувався до 2009 р. За цей період внесено зміни до багатьох законодавчих актів щодо вдосконалення системи оподаткування в Україні. Цей період характеризувався постійними намаганнями зменшити податковий тягар для виробників і підприємців, а також запровадити більш стабільні норми оподаткування доходів фізичних осіб з метою підвищення рівня зацікавленості населення добровільно сплачувати податки і збори, а не приховувати їх. Зменшення ставок податків

на прибуток підприємств до 25%, на доходи фізичних осіб до 13%, а потім до 15% повинне було позитивно вплинути на формування державного та місцевих бюджетів країни. У цей час неодноразово були спроби створити Податковий кодекс України, який дав би можливість більш стабільного розвитку економіки загалом.

Четвертий етап становлення та розвитку податкової системи України почався у 2010 р. Переломним моментом у формуванні власної ефективної системи оподаткування стало прийняття Податкового кодексу України, який є початком нового етапу реформування вітчизняної податкової системи. У Податковому кодексі значно скорочено перелік загальнодержавних (з 29 до 17) та місцевих (з 14 до 5) податків і зборів.

До загальнодержавних належать такі податки та збори:

- 1) податок на прибуток підприємств;
- 2) податок на доходи фізичних осіб;
- 3) податок на додану вартість;
- 4) акцизний податок;
- 5) збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- 6) екологічний податок;
- 7) рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;
- 8) плата за користування надрами;
- 9) плата за землю;
- 10) збір за користування радіочастотним ресурсом України;
- 11) збір за спеціальне використання води;
- 12) збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
- 13) фіксований сільськогосподарський податок;
- 14) збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- 15) мито;
- 16) збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
- 17) збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

До місцевих податків належать:

- 1) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
 - 2) єдиний податок.
- До місцевих зборів належать:

- 1) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- 2) збір за місця для паркування транспортних засобів;
- 3) туристичний збір [7].

Чергові суттєві зміни в податковій системі України відбуваються з 2015 р. З цього моменту, відповідно до прийнятого Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», відбулося подальше скорочення кількості податкових платежів. Відтепер до складу податків, які справляють в Україні, відносяться такі.

А) Загальнодержавні:

- 1) податок на прибуток підприємств;
 - 2) податок на доходи фізичних осіб;
 - 3) податок на додану вартість;
 - 4) акцизний податок;
 - 5) екологічний податок;
 - 6) рентна плата:
 - за користування надрами для видобування корисних копалин;
 - за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
 - за користування радіочастотним ресурсом України;
 - за спеціальне використання води;
 - за спеціальне використання лісових ресурсів;
 - за транспортування нафти і нафтопродуктів;
 - 7) мито.
- Б) Місцеві:
- 1) податок на майно:
 - плата за землю;
 - транспортний податок;
 - податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
 - 2) єдиний податок;
 - 3) збір за місця для паркування транспортних засобів;
 - 4) туристичний збір [9].

Висновки з цього дослідження. Підсумовуючи вищесказане, зауважимо, що з моменту формування, пройшовши довгий шлях трансформації та розвитку, податки залишаються ефективним знаряддям втілення державної політики з питань соціального розвитку та економіки. Процес формування податкової системи є безперервним, тому виникає необхідність внесення змін до правової бази податкової системи з метою приведення її у відповідність тим соціально-економічним умовам, які виникають у державі.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). Львів: Каменяр, 2000. 303 с.
2. Бабійчук А.Б. Напрямки удосконалювання системи оподаткування в Україні. Фінанси України. 2016. № 10. С. 12–19.
3. Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-XII; за станом на 16 червня 2010 р. зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Кошій В. Шляхи податкової реформи. Фінанси України. 2015. № 7. С. 33–36.
5. Кушнірчук Ю.М. Еволюційний шлях розвитку податкової системи України. Науковий вісник НЛТУ України. 2017. Вип. 22.8. С. 249–254.
6. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за ред. І.О. Лютого. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 456 с.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Про податок на добавлену вартість: Закон України від 20 грудня 1991 р. № 2007-XII. Портал: Ліга Закон. URL: <http://search.ligazakon.ua>.
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
10. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення: монографія. Київ: Знання-Прес, 2004. 454 с.

REFERENCES:

1. Andrushchenko V.L. Financial Opinion of the West in the XX Century: (Theoretical Conceptualization and Scientific Problems of Public Finances). L'viv: Kamenyar, 2000. 303 p. (In Ukrainian).
2. Babiychuk A.B. Directions of improvement of the taxation system in Ukraine. Finances of Ukraine. 2016. No. 10. P. 12–19 (In Ukrainian).
3. The Law of Ukraine "On the Taxation System" of 25.06.1991 № 1251-XII: as of 16.06.2010 with changes and additions [Electronic resource]. – Mode of access to the resource: <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Košch V. Ways of Tax Reform. Finances of Ukraine. 2015. No. 7. P. 33–36 (In Ukrainian).
5. Kushnirchuk Yu.M. Evolutionary way of development of the tax system of Ukraine. Scientific Bulletin of NLTU of Ukraine. 2017. № 22.8. – P. 249–254 (In Ukrainian).
6. Tax system: teaching manual for studio higher tutor shut up / ed. I.O. Lytui. Kyiv: Center for Educational Literature, 2009. 456 p. (In Ukrainian).
7. The Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 № 2755-VI with changes and additions [Electronic resource]. – Mode of access to the resource: <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. On Value Added Tax: Law of Ukraine dated 20.12.1991 № 2007-XII [Electronic resource] // Portal: League Law. Mode of access to the resource: <http://search.ligazakon.ua>.
9. On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on Tax Reform: Law of Ukraine dated 28.12.2014 № 71-VIII [Electronic resource]. – Mode of access to the resource: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
10. Sokolovskaya A.M. Tax system of Ukraine: theory and practice of formation: monograph. Kyiv: Knowledge-Press, 2004. 454 p. (In Ukrainian).