



Є.А. Опря\*

## ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ

Епіграфом до написання роботи можуть бути слова апостола Матвія, який перш, ніж стати учнем Ісуса Христа, був митарем. У своєму Євангелії він наводить слова Ісуса: “Отдавайте кесарево кесарю, а божие — Богу”. Цей вислів може стати основою податкової політики будь-якої країни.

Поява податків пов’язана з виникненням держави, які використовуються для фінансування її видатків. Суть податків, їх структура, призначення, роль і характер самого процесу оподаткування визначаються економічним і політичним ладом конкретного суспільства. Податки складають основну частину державних фінансів.

Змістовне наповнення поняття “податок” — це плата суспільства за виконання державою її функцій, що має форму відрахування частини вартості валового внутрішнього продукту на загальносуспільні потреби. Тобто, податки необхідні для забезпечення виконання державою її функцій<sup>1</sup>.

Як універсальний інструмент державного регулювання соціально-економічних процесів, система оподаткування забезпечує концентрування інтересів держави, підприємницьких структур та різноманітних ланок економіки. Створення ефективної системи оподаткування позначається на життєвому рівні громадян (через надходження коштів до бюджету), а також на рівні цін товарів масового споживання, (у бік їх зниження) адже більшість податків включається в ціну товарів, яка в свою чергу зумовлюється величиною цих податків. Тому реформування системи оподаткування слід визнати як одну із ключових проблем ринкової економіки. Її вирішення не можливе без поглибленого вивчення та дослідження історичних етапів формування, функціонування та розвитку системи оподаткування<sup>2</sup>.

Теоретичні аспекти оподаткування розроблялися класиками світової економічної думки. Серед них: А. Сміт, Д. Рікардо, Н. Вагнер та інші. Продовжили розробку теоретичних основ оподаткування С. Брус, А. Гропеллі, К. Макконел, Є. Нікбахт. У дореволюційний період питаннями оподаткування займалися П. Гензель, І. Кулішер, Ф. Меньков, І. Озеров, А. Соколов та інші. Серед сучасних російських вчених слід назвати Б. Болдирева, Л. Дробозіну, Е. Вознесенського, Л. Павлова. Теорія і практика функціонування податків знайшли відображення у роботах українських вчених: В. Андрущенко, В. Вишневського, А. Даниленка, М. Дем’яненка, А. Крисоватого, В. Опаріна.

У публікаціях зазначених авторів не здебільш конкретизується питання історичних аспектів розвитку системи оподаткування, хоча за змістовним наповненням публікацій прослідковуються окремі сторони еволюційних процесів притаманних розвитку податкової системи.

**Основна частина.** Слід зазначити, що не буває держав з тотожними податковими системами, оскільки остання відображає специфічні умови соціально-економічного розвитку конкретної країни. Це стосується зовнішньої і внутрішньої політики країни, її географічного положення та кліматичних умов, а в цілому — економіки.

Еволюційний шлях введення податків до економіки нашої країни характеризується

© Опря Є.А., 2005

\* аспірант Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки Української академії аграрних наук”  
<sup>1</sup> Ярошенко Ф.О., Павленко В.Л. Історія податків та оподаткування в Україні: Навчальний посібник. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. — С. 3

<sup>2</sup> Бадида М. Із історії системи оподаткування на землях України до 1991 р. // Науковий вісник Академії Державної податкової служби України. — 2000. — № 4.



достатньою тривалістю, періодичність якої на думку українських вчених слід розглядати за наступними етапами:

1. Найдавніша система податків Київської Русі (IX — XIII ст.);
2. Грошова, натуральна данина, панщина та інші податки Литовсько-Польської доби (поч. XIV ст.);
3. Податкова система Козацької держави (1648 — 1654 рр.), (військова здобич, продаж вина, царське хлібне, грошове жалування та зовнішня торгівля);
4. Московсько—російська податкова система (середина XVI — поч. XX ст.);
5. Податкова система за часів радянської влади (1917 — 1991 рр.);
6. Становлення і розвиток податкової системи України (1991 — 2001 рр.);
7. Модернізація державної податкової служби України<sup>3</sup>.

Розглянемо перші чотири етапи.

З виникненням держави (VIII — XII ст.) у Київській Русі розпочинає свою історію і податкова система (служба) на українських землях. Середньовічна, феодально — децентралізована податкова система проіснувала на Україні до середини XVII ст., а пережитки її — до XIX століття.

Найдавнішою системою збору податків у Київській Русі була данина на утримання княжого двору й дружини. Панування натурального господарства визначило (в основному) натуральний характер податкової системи. Данина сплачувалася, як правило, продуктами сільського господарства та промислів (хутро, віск, мед, хліб, шкура тощо). Збирали данину безпосередньо, виїжджаючи на так зване полюддя, у вигляді різних дарів князю (“поклон”, “почесть”, “стан”), чи так званим “повозом”.

Саме при зборі данини проявилися найбільш характерні, негативні риси феодально — децентралізованої податкової системи: нерегульованість розмірів та періодичності збору податків, велика їх кількість та різноманітність, випадковість і свавілля поборів, збирання особами, які особисто зацікавлені у максимальному доході. Все це на практиці приводило до значних зловживань, результатом чого були заворушення і повстання<sup>4</sup>. Феодальна роздробленість призвела до значних обмежень княжих доходів; податки осідали на місцях; через брак коштів значно скоротилося постійне військо. Загальнодержавні збройні сили в основному склалися з ополчення васалів. Розрізнені князівства не змогли встояти перед вторгненням монголо-татарських військ хана Батия. У грудні 1240 р. Київ було зруйновано.

У другій половині XIII — початку XIV століття татари встановили в деяких частинах зайнятої ними території України свою податкову систему і з цією метою періодично робили переписи людей, господарств і майна. Усе населення (крім духовенства) змушене було платити на користь завойовників спеціальний грошовий податок — “вихід” з кожного чоловіка та з кожної голови худоби. Татарські збирачі податків — “баскаки” стягували натуральну “татарщину”, а також людську данину, визначали примусові роботи, тощо<sup>5</sup>.

У першій половині XIV ст. більшість українських земель — Поділля, Київщина, Чернігівщина, увійшла до складу Великого Князівства Литовського. Тут зберігалась податкова система Київської Русі та діяли закони “Руської правди” аж до другої половини XVI ст., після чого в 1569 р. землі увійшли до Речі Посполитої. На українських землях була введена польська податкова система, за якою шляхта і маєтки католицької церкви були звільнені від оподаткування. Королі зрелися права накладати податки. Скарб корони поповнювався лише прибутками із зобов’язань сільського і міського населення, королівських земель та самоуправління міст яким

<sup>3</sup> Полянська-Василенко Н. Історія України. — Т. 1. — К., 1992. — С. 10.

<sup>4</sup> Крип’якович І. Історія українського війська. — Львів, 1936. — С. 16-18.

<sup>5</sup> Ярошенко Ф.О., Павленко В.Л. Історія податків та оподаткування в Україні: Навчальний посібник. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. — С. 41-42.



надавалось магдебурзьке право.

Найбільші маси сільського і частково міського населення були зобов'язані до панщини, натуральної данини і грошових чиншів та інших оплат безпосередньо своїм панам (шляхті)<sup>6</sup>.

Саме в ході визвольної війни 1648–1654 рр. козацька старшина на чолі з Богданом Хмельницьким намагалась відродити українську державність, створити свою податкову систему. Колишні королівські й інші звільнені великі земельні маєтки та прибутки з них йшли до козацької військової скарбниці, якою спершу завідував сам гетьман, а потім окремий генеральний підскарбій. Тобто, Хмельницький намагається більш централізувати збір податків, щоб мати достатні кошти для безперервних воєн та створення незалежного державного апарату. Козаки та їх старшини за військову службу відстоювали свій привілей — звільнення від податків. Їх сплачували лише селяни і міщани. Головний грошовий податок, який січові власті стягували з посполитих називався “військовим окладом” (тяглові — 80 коп., піші — 30 коп., наймані робітники — 70 коп.). Цей податок був головним прибутком Коша Запорізької Січі. Козацька скарбниця в дуже незначній частині поповнювалась за рахунок прямих податків. Головне значення мали прибутки з привізних та вивізних мит (т. зв. “індукти” та “евекти”) та непрямі податки — оплата з млинів, рудень, з тютюну, селітри, шинків.

Немалу частину військових прибутків становив “димовий” податок, який запорізькі козаки збирали з так званих “сиднів”, що вважалися відданими січового товариства<sup>7</sup>.

Після скасування Гетьманщини (1764 р.) генерал-губернатор Румянцев провів у 1764–1769 рр. опис (“ревізію”) Лівобережної України з метою оподаткування її населення до царської скарбниці. Натуральні податки було замінено грошовим податком від двору, так званим “подвірним”, і який в 1783 р. був замінений на “подушний”. “Подушне” було головним податком усієї Російської імперії з 1724 року. Із “введенням” подушного було остаточно закріплено українських селян. У XVIII столітті “подушне” становило майже 50 % усіх податків, що надходили до бюджету держави.

Саме за часів Петра I були введені податки на лазні, полоскання білизни, прогін плотів по річці, торгові податки і мита — усього близько півсотні різних платежів і зборів. Тоді ж з'явилося ще одне “несерйозне” джерело доходу — податок на бороду.

У другій половині XIX ст. у зв'язку з стрімким піднесенням промислового розвитку в Росії було проведено фінансову реформу.

1803 р. подушна подать із міщан була замінена на податок з нерухомого майна;

1861 р. — вводиться митний тариф, що значно підвищило прибуток держави з митних зборів (з 8 до 15 % усіх державних прибутків);

1863 р. — вводиться акцизне виробництво спиртних напоїв (у 1913 р. акциз становив 88 % остаточної ціни);

1875 р. — встановлено державний поземний податок. Це був єдиний податок, який платили з своїх земель поміщики-дворяни;

1887 р. — було припинено збір подушної податі з селян замінено на поземельний податок;

Вводяться акцизи на цукор (1913 р. — 39 % ціни), сіль, сірники, тютюн та цигарковий папір. Так як цукор, тютюн, горілка вироблялися головним чином на Україні, то звідси до імперського бюджету надходило 30–60 % усіх акцизів.

1894 р. — запроваджено податок на помешкання;

1895 р. вводиться рентний податок (5 % від доходів з грошового капіталу та цінних паперів);

1898 р. — була введена система промислового податку за чотирима класами місцевості та за розрядами підприємств.

Слід зазначити, 30 квітня 1885 року за проектом Міністерства фінансів Миколи

<sup>6</sup> Полянська-Василенко Н. Історія України, — Т. 1. — К., 1992.

<sup>7</sup> Грушевський М. Історія України — Руси. Козацькі часи до 1625. — Т. 7 — К. — Л., 1909. — С. 82, 83, 90.



Христофоровича Бунте при казенних палатах вперше були введені посади податкових інспекторів, а також посади податкових ревізорів, діяльність яких спрямовувалась на контроль місцевих установ та податкових інспекторів.

Завдяки зазначеним заходам уряду вдалося збільшити податкові надходження, створити перевищення експорту над імпортом, розширити запаси золота .

Що стосується початку функціонування податкової системи в Україні, то Постанова Генерального секретаріату Української Народної Республіки від 20 грудня 1917 року “Про внесення податків на утримання українських державних установ”, реально не діяла. Особливістю революції стало припинення внесення будь-яких податків без різниці на чюю користь: держави, місцевих органів, суспільних організацій<sup>8</sup>.

Характерною особливістю розвитку податкової системи країни в часовому просторі дореволюційного періоду є та, що впродовж довгого часу існувала натуральна форма збору податкових платежів — данина. В останній знайшли свій негативний прояв риси феодально-децентралізованої податкової системи, а саме: неврегульованість розмірів та періодичності збору податків, їх свавілля, різномірність та випадковість.

Роздробленість князівств Київської Русі зумовило осідання княжих доходів на місцях, що призвело до браку коштів на утримання війська і як наслідок зниження військової поти держави.

Завоювання земель татаро-монголами характеризувалось суттєвими змінами в податковій системі: все населення (крім духовенства) змушено було платити спеціальний грошовий податок — “вихід” .

Прихід литовських феодалів — перша половина XIVст. не змінив суттєво податкову систему Київської Русі, вона проіснувала аж до другої половини XIV століття.

З приходом Речі Посполитої на українських землях була введена польська податкова система. І лише в ході визвольної війни 1648—1654 рр. козацькою старшиною була відновлена українська державність і створена своя податкова система.

Скасування Гетьманщини характеризувалось заміною натуральних податків грошовими.

Стрімкий розвиток промисловості у другій половині XIX ст. привів до фінансової реформи, якій були притаманні перші риси стабільності.

Таким чином, об’єктивний характер податків обумовлювався необхідністю централізації ресурсів у суспільстві. Така початкова централізація здійснювалась у натуральній, пізніше — у змішаній, а з розвитком суспільства — у грошовій формі.

У свою чергу необхідність централізації ресурсів на різних рівнях пояснюється виникненням спільних потреб, які не можна задовольнити в індивідуальному порядку.

Проте централізація ресурсів є проміжним призначенням податків, оскільки зібрані кошти повинні певним чином використовуватися. Напрями використання залучених коштів, а отже, і призначення податків змінювалось зі зміною суспільних відносин. Спочатку це було залучення коштів лише для утримання державних структур і армії. З розвитком суспільства і виробничих відносин з’являються загальносуспільні потреби, які необхідні кожному члену суспільства, але надання яких можливе тільки на вищезгаданому рівні. Обсяг таких потреб зростає з розвитком виробничих відносин. А отже, зростає і потреба залучення коштів для цієї мети<sup>9</sup>.

*Стаття рекомендована до друку кафедрою менеджменту, фінансів та кредиту  
Хмельницького університету управління та права  
(протокол № 7 від 25 березня 2005 року)*

<sup>8</sup> Ярошенко Ф.О., Павленко В.Л. Історія податків та оподаткування в Україні: Навчальний посібник. — Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. — С. 84-85.

<sup>9</sup> Дем’яненко М.Я. Основи податкових відносин в АПК. — К.: ІАЕ, УААН, 1999. — С. 6.