

УДК 34.01

**Д.О. ГЕТМАНЦЕВ**, докт. юрид. наук,  
проф., Київський національний університет  
імені Тараса Шевченка

## ЩОДО ПЕРІОДИЗАЦІЇ ІСТОРІЇ ОПОДАТКУВАННЯ

*Ключові слова:* оподаткування, прямі податки,  
періодизація, перерозподільчі відносини, непрямі  
податки

Питання періодизації історії оподаткування на етапи є досить актуальним, адже історія оподаткування нерозривно пов'язана з історією людства як такого, відображаючи весь процес розвитку людини, від найдавніших часів до наших днів.

Оподаткування є настільки невід'ємною складовою людського буття, що по його історії можна вивчати історію людства в цілому.

Також, зауважимо, що єдина точка зору на періодизацію оподаткування відсутня і серед вчених. Деякі сучасні дослідники обмежуються встановленими ще свого часу І. Янжулом трьома етапами розвитку оподаткування [1]. З цим не можна погодитись, адже відносини оподаткування безперервно розвивалися та вдосконалювалися протягом ХХ століття, що значно вплинуло на їх характер та елементи.

Загалом, аналізуючи велику кількість різноманітних джерел, ми дійшли висновку про п'ять історичних етапів розвитку оподаткування, перший з яких ми поділяємо умовно на додержавний та державний період.

Перший етап розвитку оподаткування починається з початку людства до середніх століть (XV–XVI століття н.е.). Коли саме зародилися податки, достеменно невідомо. Адже, археологічні дослідження, на жаль, не дають змоги скласти враження про ті складові людської життєдіяльності, які не залишають по собі матеріальних слідів, що зберігаються у часі. Тим складніше створити враження про норми, якими керувалися у своєму житті люди у неписемний період.

Водночас, ті результати досліджень помешкань наших давній пращурів непрямо свідчать

про існування перерозподільчих відносин вже у епоху кам'яного віку. Такі відносини були широко представлені в культурі кроманьйонців. Про це свідчать знахідки вчених у місцях стоянок наших пращурів. До них належать «склади», на яких збирався страховий продовольчий фонд всієї родини (роду), а також жертovníки. Саме для формування продовольчих запасів та забезпечення жертovníх ритуалів на користь стародавніх богів (духів) наші пращури об'єднували належні їм предмети у спільну власність. Тому в певній мірі не можна не погодитись із висновком відомого російського вченого В.В. Коровкіна, який вважає, що «не государство породило налоги, а скорее наоборот. Существование некоторых налоговых форм уже в догосударственный период обеспечило возможность дальнейшего развития человечества и, в конечном итоге, возникновение самого государства. Уже на этапе своего формирования государство берет их на вооружение и совершенствует для финансирования как своего существования, так и выполнения возложенных на него функций» [2, с.38].

Таким чином, існування податків у додержавний період є безспірним. Разом із тим, думки вчених різняться щодо питання про момент виникнення податкових відносин. На нашу думку, очевидним є те, що податкові або перерозподільчі відносини притаманні людському суспільству, як такому. Здатність об'єднувати предмети, зусилля, працю для досягнення спільних цілей, для виживання та розвитку є тією характеристикою, яка є невід'ємною від людства, як такого. Саме вона характеризує людину як істоту соціальну, саме завдяки їй людство змогло вижити у конкурентній боротьбі з іншими, більш сильними видами на планеті, підчинивши врешті-решт їх своїй волі. Таким чином, перерозподілення є одним із проявів соціальності людської істоти, а отже притаманне їй від самого початку, від моменту (якщо цей тривалий період в часі ми взагалі можемо називати моментом) перетворення гомінідів на людей. Тобто, невіддільними від людського суспільства є і перерозподільчі відносини.

Тут варто не погодитись з В. Коровкіним, який вважає моментом виникнення перших «податкових форм» у вигляді громадських повинностей момент «розподілу суспільної праці громади в цілому та індивідуальної праці сімейних господарств з правом цих господарств самостійно розпоряджатися результатами своєї індивідуальної праці» [2, с.42]. На нашу думку, суспільний розподіл праці безперечно став катализатором прискорення розвитку перерозподільчих (податкових) відносин, вивівши їх на якісно новий рівень. Однак, безперечним є те, що такі відносини існували й до розподілу праці, адже без об'єднання зусиль, праці та майна не могло бути і мови про будь-який розвиток людства. На користь цього висновку свідчать і визнання нами в якості стародавньої форми оподаткування жертвоприношення [3, с.39] та ті археологічні знахідки, які свідчать, що жертви богам (духам) приносилися людством від самого початку свого людського (надтваринного) існування.

Таким чином, жертвоприношення, як і перерозподільчі відносини у людських колективах, існували задовго, як до розподілу праці, так і винайдення землеробства. Додатковим доказом цього є культура племен мисливців і збирачів, що сьогодні мешкають в окремих куточках Планети, які дивом збереглися від сокири цивілізованої людини. Зверніть, зокрема, увагу на таке явище, як тотемізм, характерний для культури аборигенів Австралії.

При цьому, мова, безперечно, не може йти про існування у стародавньому світі перерозподільчих (податкових) відносин, характерних для сучасного суспільства. Ми взагалі позбуті можливості усвідомити складність культури та системи цінностей первісних людей, які безперечно були складними, як складним було і духовне життя перших людей. Здається воно не було більш або менш складним за наше сучасне буття, однак воно безперечно було іншим, настільки несхожим на буття сучасної людини, що навіть наше вміння інтерпретувати археологічні джерела без сумніву не дозволяє нам кваліфікувати знахі-

дки більш конкретно, ніж на рівні припущень і гіпотез. Водночас, навіть цей рівень дозволяє нам стверджувати атрибутивність перерозподільчих відносин та податку, як соціального явища, людині, як такій незалежно від того етапу свого розвитку, на якому вона перебуває.

Безперечно, оподаткування як таке виникло одночасно з формуванням інших надбіологічних норм людського співбуття у суспільстві, зокрема, з правом власності. Ми не робимо розподілу між приватною та особистою власністю, як роблять сучасні історики первісного суспільства та теоретики соціалізму, комунізму та анархізму. Ми розглядаємо право власності із точки зору приналежності речі особи незалежно від того, чи є річ засобом виробництва, чи предметом задоволення особистих потреб. Ми звертаємо увагу більше на юридичну та психологічну, ніж економічну сторону явища.

Таке розуміння витоків права власності ми знаходимо й у вченні про апіорне цивільне право Адольфа Райнаха [4, с.214], який підкреслював притаманність деяких цивільних норм людському суспільству як такому, безвідносно до форми (державна, недержавна), в якій організується його буття. З цим не можна погодитись. Тому ми і стверджуємо слідом за А. Райнахом та українською вченою Р. Гаврилюк [5], про антропність перерозподільчих (податкових норм), не пов'язуючи їх виникнення з суспільним розподілом праці. Безперечно, як перший, так і другий розподіл праці каталізували розвиток податкових відносин, як і суспільних відносин взагалі. Однак, саме каталізували, але не створили їх!

Серед найдавніших відомих нам податкових форм можна виділити передусім натуральні повинності. «В умовах натурального хозяйства подобное обобществление индивидуальных материальных и трудовых ресурсов может осуществляться только за счет натуральных повинностей в двух основных видах: в виде натуральной ренты (подати, оброк) и в виде отработочной ренты (трудова или военная повинность, барщина). По сути и то и

другое представляет собой различные формы налогообложения» [2, с.39].

Тобто, ми ведемо мову про те, що оподаткування має місце не тільки тоді, коли відчувається майно на суспільні потреби, але коли «відчужується» і праця, як еквівалент цього майна. З цієї точки зору нема істотної різниці в тому, чи член громади відробляє повинність самостійно, чи відкупається від неї шляхом передачі громади певного майна. Так чи інакше, мова йде про певну економічну вартість, що її отримує громада від особи.

Необхідно звернути увагу, що в цьому випадку присутня така ознака оподаткування, як обов'язковість (під страхом відлучення від громади, що в стародавньому світі означало смерть), та встановлення користі від оподаткування для публічних інтересів суспільства. Також у цьому випадку видно й індивідуальну безвідплатність повинності, що є ще однією істотною ознакою податку. Безперечно, не можна вести мову про державний примус, як ознаку повинності, що власне відрізняє її від державного податку, між тим абсолютно не змінюючи сутності явища.

Ми не можемо достеменно стверджувати про порядок справляння зазначених натуральних повинностей, або хоча би про загальні риси такого. Водночас, зрозуміло, що такі збори носили цільовий та безсистемний характер, адже такі ж самі ознаки були успадковані обов'язковими платежами раннього державного періоду розвитку оподаткування.

Цілями, яким були присвячені повинності, були досить різними і пов'язувались з тими звичаєвими та релігійними нормами, що існували в тій, чи іншій громаді, а також нагальними потребами захисту громади або навпаки її агресією (напр. війна, стихійні лиха, зима тощо). Серед них ми виділяємо звичай гостинності, жертвоприношення (в тому числі, утримання жреців), подарунки вождю та спільні продовольчі комори.

В деяких випадках зазначені первісні форми оподаткування носили напівдобровільний характер. Однак, ми повинні розуміти умов-

ність такої добровільності<sup>1</sup>. Цікавим є історичне свідчення Тацита, що описує перерозподільчі відносини у германських громадах більш пізнього періоду: «У их общин существует обычай, чтобы каждый добровольно уделял вождям кое-что от своего скота и плодов земных, и это, принимаемое теми, как дань уважения, служит также для удовлетворения их нужд» [2, с.45]. Водночас, такі пожертви можна лише досить умовно сприймати як дарування, адже все, що санкціонувалось звичаєм, фактично ставало обов'язковим. Такі відносини є характерними для так званого історичного етапу «вождізму» періоду часу між первісною громадою та першими державними утвореннями. Вождізм характеризується виборністю правителя та обмеженням його влади релігійними інститутами (жрецьми) а також загальними зборами членів громади. У цей час відсутні будь-які сталі інститути, які можна було би характеризувати як державні. Вплив родових громад був досить значним. Вождізм (вождество – рос., chiefdom – англ.) являв собою соціальний організм, що складався з групи громад, ієрархічно підпорядкованих найбільшому з них, в якому проживав вождь [6, с.12].

Зазначимо, що істотної різниці між справлянням повинностей у додержавний та державний період першого етапу розвитку оподаткування не було. Вони характеризувалися в рівній мірі однаковою безсистемністю, переважно натуральною формою справляння, вибірковістю, відсутністю загальності та справедливості оподаткування. Це було характерним (за невеликим виключенням) як для порівняно розвинутої податкової системи Давньої Греції або Давнього Риму, так і для середньовічних держав.

Для зборів була характерна розкладка та невизначеність статусу платника податків (групи платників), а також велика кількість натуральних повинностей. Фактично, єдине,

<sup>1</sup> Хоча деякі платежі (наприклад, літургії у Стародавній Греції) дійсно мали абсолютно добровільний характер.

що відрізняло податкові відносини у до-, та державний період, є наявність або відсутність певних (іноді досить розвинутих) державних інституцій, що санкціонували певні податкові норми та забезпечували їх державним примусом. Безперечно, це могло би стати підставою для розподілу першого періоду оподаткування на дві окремі частини. Тим більше, що податкова система Римської імперії навіть зовні, м'яко кажучи, багато чим відрізняється від «податкової системи» племені часів пізнього палеоліту.

Водночас, як у додержавний, так і в державний період податкові відносини мало чим відрізняються за своєю сутністю, саме для цього періоду (як в додержавній так і у державній його частині) характерним є таке розуміння оподаткування, яке не характерне для жодного наступного історичного періоду. Мова йде про філософію оподаткування, його сприйняття як внеску за своїми вигодами, природою добровільного, навіть якщо він і ставав фактично обов'язковим. При цьому, презумується відплатність податку та еквівалентність відносин між правителем (вождем, родом, а згодом державою) та платником. Саме цим пояснюється існування різноманітних мостових, причальних, дорожніх зборів, які начебто справлялися за користування платником тією або іншою спорудою.

Саме для першого етапу характерним є широке використання інституту оподаткування навіть у середньовіччі не тільки державою, а взагалі будь-ким, хто мав достатньо сил для того, щоб забезпечити справляння встановлених ним самим зборів. Таким чином, обов'язкові збори (повинності) навіть і у державний період справлялися паралельно з державою і іншими особами. Пізніше, на наступних історичних етапах оподаткування, держава остаточно опанує цей інструмент, не тільки позбавивши інших суб'єктів права на його використання, але й прямо заборонивши обов'язковість не встановлених державою платежів. Вже на другому та третьому етапах держава та фінансова думка надасть податку ознак публічності та індивідуальної безвідпла-

тності, провівши принциповий навіть у світоглядному розумінні водорозділ між першим та іншими історичними етапами оподаткування.

Тому, на нашу думку, попри очевидні різниці між первинними формами оподаткування та найрозвинутішими податковими системами Давнього Риму та Візантії, провести чітке розмежування у часі між додержавним та державним періодом неможливо. Державні податки виступають тут лише одним із різновидів обов'язкових платежів та не є основним джерелом доходів правителя. Їх значення у повсякденному житті людини значно менше за те місце, яке податки займають на більш пізньому етапі розвитку податкових відносин.

Все це у своїй сукупності змушує нас лише умовно поділяти перший етап розвитку оподаткування на дві частини: додержавний та державний період.

Таким чином, підсумовуючи викладене, можна констатувати такі загальні риси першого періоду розвитку оподаткування:

- перший період є найдовший за часом і характеризується найповільнішим розвитком оподаткування;

- перерозподільчі (податкові) відносини існують не тільки і не стільки в межах державних відносин, вони існують до справляння податків державами, а також одночасно з державним оподаткуванням.

- податки та податкові платежі є недеорозвинутими, епізодичними та безсистемними, справляння податків здійснюється в залежності від потреби в ресурсах та достатньо часто під певною умовою;

- низький рівень розвитку грошового обігу, переважно натуральна форма оподаткування, а також велика частина оподаткування у вигляді різноманітних повинностей.

Другий етап розвитку оподаткування триває з кінця XVI століття до XVIII століття і характеризується приходом до влади у різних країнах видатних правителів, що власною волею, харизмою та талантом надали потужного поштовху розвитку власних країн.

Потужний поштовх для розвитку системи оподаткування був наданий корінними зміна-

ми в соціально-економічному житті Європи внаслідок відкриття Америки та винайдення пороху. Відкриття Америки та Ост-Індії зумовило приток до країн Європи великої кількості дешевого золота, а отже й вільного капіталу, що став набагато більш доступним, ніж до цього, зумовлюючи бурхливий розвиток економіки.

Винайдення пороху та масове впровадження його використання у військових технологіях спричинило появу професійної армії, яку необхідно було утримувати державним коштом.

Такі глибокі та стрімкі соціально-економічні зміни зумовили звернення держав до нових форм державних доходів, серед яких оподаткування нарешті зайняло чільне місце.

Для другого етапу розвитку оподаткування характерним є низький розвиток фіскальної техніки, механізмів адміністрування податків. Досить розповсюджений окладний спосіб справляння податку поширюється не тільки на прямі податки, а навіть і на не прямі.

Поширеними на другому етапі розвитку оподаткування залишаються податки з окремих соціальних груп, наприклад євреїв, що у пізніші часи піддавалися жорсткому осуду з боку вчених-фінасистів зважаючи на свою несправедливість, однак при введенні, крім фіскальної функції виконували також і функцію стимулювання підданих держави до зміни свого віросповідання або виходу з громади задля припинення свого нерівноправного з іншими громадянами соціального статусу [7, с.13].

Бурхливий розвиток системи оподаткування не міг не мати своїм наслідком невдоволення народу, платників податків, часто призводило до податкових бунтів, революцій та війн. Цьому сприяла також і слабкість держави, що в повній мірі (на відміну від наступних періодів) могла жорстко заплатити за обтяжливе оподаткування. Загальновідомо, що саме непомірне обтяження народу різноманітними податками на користь фіску стало однією із основних причин Англійської буржуазної революції 1642 року та Французької революції 1789 року, а також громадянських війн, що

слідували за ними. Ці ж причини лежали в основі війни між Великобританією та її північноамериканськими колоніями, наслідком чого стало утворення Сполучених Штатів Америки. Як вірно зазначав класик фінансового права Іван Іванович Янжул, «фінанси, одні фінанси дають часто внутрішній зміст історичних подій, зовнішній вираз яких носить навіть зовсім інший характер» [8, с.36].

Стрімкий розвиток економіки призводить до вичерпання звичних для середніх віків приватно-правових доходів правителя. Фактично у правителя залишається два виходи: або ввести підвищене, не прийнятне досі для населення оподаткування, або збанкрутіти чи стати легкою поживою для сусідів. Така відсутність вибору, змусила правителів ввести нове обтяжливе (у порівнянні з існуючим досі) оподаткування у різноманітних формах попри повсемісне невдоволення населення, що проявлялося у так званих селянських бунтах.

Окрему увагу слід приділити ухиленню від оподаткування, що з бурхливим розвитком економіки протягом другого історичного етапу набуло неабияких форм передусім щодо обходу сплати ввізних мит. Протекціоністська політика урядів, спрямована на обмеження постачання в країну товарів іноземного виробництва, призвела до стрімкого розвитку контрабанди, що стала справжнім бічом країн Європи та США. В Англії контрабанда була настільки поширеною, що представляла собою чи не окрему галузь економіки. Аналогічний стан справ спостерігався в англійських американських колоніях напередодні Американської революції. Цікаво, що контрабанда була менш розвинутою у Франції, де держава не могла забезпечити належний митний контроль над досить довгою лінією узбережжя. Це вплинуло і на систему митних платежів у Франції, де перевага надавалася не митним, а привратним зборам.

Таким чином, підсумовуючи викладене, ми можемо констатувати такі загальні риси другого періоду розвитку оподаткування:

– перерозподільчі (податкові) відносини остаточно оформлюються в межах державних

відносин, оподаткування в повній мірі забезпечується державним примусом;

- у справлянні податків з'являються ознаки системності, поширюється нецільове оподаткування, хоча значною залишається також доля цільових платежів;

- податки перетворюються в одне з основних джерел наповнення державної казни, поряд із все ще значними за обсягами доходами від регалій, доменів та військової здобичі;

- низький рівень правового регулювання податкових відносин, що є вищим за перший етап оподаткування, однак все ж таки залишається не високим;

- існування дискримінаційних податків з окремих груп населення (зокрема, євреїв);

- адміністрування податків є вкрай недорозвинутим, дискримінаційним для платників;

- найбільша за всю історію оподаткування кількість відомих нам податкових бунтів, війн та революцій, що трапилися протягом порівняно невеликого проміжку часу;

- спостерігається жорстка протекціоністська політика урядів, спрямована на обмеження постачання в країну товарів іноземного виробництва.

Це була епоха податкових експериментів, податкових винаходів, податкових бунтів, епоха пошуків та розчарувань, яскравих ідей і безглузких законів, великих геніїв та великих безумців. Однак, саме на цьому історичному етапі почала формуватися податкова держава, тобто держава, існування та діяльність якої забезпечені головним чином за рахунок податків [9, с.232].

Третій етап розвитку оподаткування триває з кінця XVIII століття до початку XX століття і називається епохою освіченого абсолютизму. Державна влада зміцнюється та структуризується, міцно і незворотно опановує суспільство, стаючи єдиним можливим інструментом організації розвинутих народів.

Значно вдосконалюється адміністрування податку, держави практично повністю відмовляються від шкідливої для казни та обтяжливої для платників відкупної системи справляння податків, спочатку передачі

повноваження зі збору податків в руки поліції та місцевих органів влади, а згодом створюючи власні спеціальні органи, відповідальні за справляння податків. Саме в цей період відбувається становлення інститутів-праобразів сучасних податкових відомств, до того часу адміністрування податків, в тому числі, їх стягнення покладалося на поліцію, або на представників влади на місцях.

У XIX столітті вочевидь зменшилась кількість податкових бунтів, що безперечно пояснюється не задоволенням платників податковою системою, а міцністю державної влади.

У XIX столітті також стрімко скорочується кількість податків, адже держави доходять висновку про необхідність і вигідність для них існування зрозумілої для платника системи декількох податків замість величезної кількості низькодохідних та малозрозумілих платежів, що сприймаються платниками не інакше як їх узаконений грабунок. Крім цього, зрозумілим став перевірений на практиці принцип економічності оподаткування, за яким витрати на справляння податку не можуть бути співставними із надходженнями від нього. Таким чином, фінансові управлінці держав дедалі більше уваги стали приділяти фінансовому плануванню та економічним розрахункам при введенні, зміні або скасуванні того чи іншого податку.

Для третього етапу розвитку оподаткування, як і для попередніх етапів, є характерним жорсткий протекціонізм по відношенню до внутрішнього виробника, розвиток якого підтримувався шляхом введення підвищеного мита на імпорт іноземної продукції, конкуруючої з вітчизняним виробником.

Саме в цей період податки стають основним джерелом наповнення державного бюджету, стабільно перевищуючи 2/3 всіх державних доходів<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Деякі сучасні дослідники обмежуються встановленими ще свого часу І. Янжулом трьома етапами розвитку оподаткування (див., напр. [1]). З цим не можна погодитись, адже відносини оподаткування безперервно розвивалися та вдосконалювалися протягом XX століття, що значно вплинуло на їх характер та елементи.

Таким чином, підсумовуючи викладене, можна констатувати такі загальні риси третього періоду розвитку оподаткування:

- податки стають основним джерелом державних доходів, істотно переважаючи всі інші доходи бюджетів європейських країн;
- адміністрування податків вдосконалюється, скасовується відкупна система, вдосконалюються та ускладнюються податкові процедури, для справляння окремих податків використовуються нові інструменти.

Четвертий етап триває з початку ХХ століття до шістдесятих років ХХ століття.

Податки завжди були прямим відображенням політичного та економічного буття суспільства найпершими відчуваючи на собі будь-які більш-менш істотні їх зміни, будучи відображенням своєї історичної епохи у всіх її злетах та падіннях, досягненнях та втратах. Не виключенням стало і найбільш криваве та повне історично значимих подій ХХ століття, що двічі переділяло географічну мапу світу, століття, що принесло людству страхіття концентраційних таборів та ГУЛАГу, диво квантової теорії, теорії відносності, винайдення пеніциліну, транзистора, Інтернету та енергії атому. Останній, на відміну від концентраційних таборів або пеніциліну, використовувався людством у різних, прямо суперечливих цілях, в чому й полягає його беззаперечна схожість із податком, який, як свідчили попередні історичні періоди та підтвердило ХХ століття, іноді мав не менш рушійні наслідки, ніж атомна зброя...

До речі, податок досить широко використовувався в якості ефективної зброї у ХХ столітті, яка винищувала цілі суспільні класи. Варто згадати хоча би приклад СРСР, що використовував податок в якості зняття класової боротьби у першій половині ХХ століття. Мова йде про податок на коней одноосібних господарств, податок на надприбутки, промисловий податок тощо.

Очевидна дискримінаційність оподаткування змушувала приватні господарства відмовлятися від володіння кінями, які на той час залишалися основним транспортним за-

собом та тягловою силою. Податок на коней був лише одним із багатьох проявів дискримінаційної податкової політики в СРСР.

Саме у ХХ столітті з'явилися унікальні податкові системи тоталітарних режимів СРСР, КНР, Германії, Італії тощо, в основу яких покладался не принцип справедливості оподаткування всіх платників податків, їх рівності та загальності оподаткування, а дискримінаційного оподаткування окремих верств суспільства (національностей). Таким чином оподаткування стало використовуватися не просто у політичній боротьбі проти опонентів, що безперечно траплялося й у попередні податкові періоди, а в перебудові суспільства на базі певної ідеології, забезпечення винищення або розорення певних верств суспільства.

Серед ознак четвертого етапу розвитку оподаткування передусім слід назвати збільшення кількості податкових систем та їх різноманіття. Утворення внаслідок двох світових війн цілого ряду незалежних та умовно незалежних територій у Європі та на базі колишніх колоній потягнуло за собою збільшення кількості податкових систем, які нові держави конструювали виходячи із власного бачення, що завжди (хоча би в деяких істотних рисах) відрізнялося від податкової системи колишньої метрополії.

В ХХ столітті продовжилося зростання долі ВВП, що перерозподілявся через державний бюджет за допомогою механізму податків. Іншими словами, мова йде про збільшення податкового тягара. Якщо для Англії середини ХІХ століття податок на дохід в розмірі 3 % при досить відчутному оподаткованому мінімумі вважався надто обтяжливим та породжував вимоги у його скасуванні, то у 40-х роках ХХ століття у США мінімальна ставка податку становила вже 20 %, а максимальна ставка – 90 %!

Обсяг ВВП, що перерозподілявся через бюджет, зріс у Великобританії у І світову війну до 45 %, а у ІІ світову війну до 60 % від загального обсягу ВВП. Після завершення війн рівень оподаткування знижувався, однак ніколи до довоєнного рівня! Так, різниця між

довоєнним та післявоєнним обсягом ВВП в розрізі до/після як I світової війни, так і II світової війни, становили 10 відсотків не на користь платників податків [10].

Водночас, у XX столітті завдяки розробкам видатних вчених-економістів, про які йдеться нижче, податок вже не сприймається виключно як фіскальний інструмент із наповнення бюджету, за ним міцно закріплюється роль інструменту державної економічної політики, регулююча функція податку стає в рівень з фіскальною.

Четвертий етап оподаткування характеризується створенням та розвитком цілої індустрії ухилення від оподаткування або податкової оптимізації, що включає в себе, крім технологій, спеціалістів та фінансових інструментів окремі держави та території, що мають статус так званих офшорних зон. Безперечно ухилення від оподаткування існувало завжди, однак саме у XX столітті воно стало основою економік кількох десятків країн та територій у світі, що за мовчазної згоди розвинутих держав та силами транснаціонального капіталу відкривали податкові гавані, стимулюючи розвиток цілих секторів власних економік. Це було би неможливо без розвитку міжнародних транснаціональних корпорацій та технологічного прогресу. Перше породило попит на послугу з оптимізації оподаткування. Другий зробив послугу доступною спочатку для великого бізнесу, а згодом – для всіх бажаючих.

Протягом четвертого історичного періоду значно вдосконалилися механізми адміністрування податків, розвинулися спеціалізовані податкові органи, створення яких почалося у попередній період. Докорінні зміни відбулися й в організації звітності платників податків. Інструмент декларування доходів став використовуватися досить широко у прямому оподаткуванні, що потягло за собою значні додаткові обтяження платників.

Формування капіталістичного виробництва у XIX–XX століттях, становлення та розвиток європейських демократій у XX столітті призводили створення інституту захисту прав платників податків. Платники одержали змогу

скаржитися на неправомірні дії держави в особі контролюючих органів як в адміністративному так і в судовому порядку, породжуючи тим самим досить широку правозастосовчу практику, що лягала в основу вирішення подібних спорів у майбутньому. Створення дієвого інституту захисту прав платників податків ставало запорукою розвитку економіки держави, в якій платники вважали себе відносно захищеними від свавілля чиновників.

У XX столітті остаточно розривається зв'язок між наявністю (виконанням) податкового обов'язку та будь-якими політичними правами громадян, у тому числі правом обирати та бути обраним.

Таким чином, підсумовуючи викладене, можна констатувати такі загальні риси третього періоду розвитку оподаткування:

- істотно зростає доля ВВП, що перерозподіляється через бюджет та обсяг оподаткування в загальних надходженнях від обов'язкових платежів до бюджетів;
- збільшення кількості податкових систем у світі;
- використання тоталітарними режимами оподаткування як інструменту політичної боротьби, винищення цілих соціальних верств;
- створення та розвиток цілої індустрії ухилення від оподаткування або податкової оптимізації, що включає в себе, крім технологій, спеціалістів та фінансових інструментів, окремі держави та території;
- відбувається подальше вдосконалення адміністрування податків;
- значно розвивається система спеціалізованих податкових органів, повноваження податкових органів розширюються;
- вдосконалюється податкова звітність та декларування податкових зобов'язань платниками податків;
- податок вже не сприймається виключно як фіскальний інструмент із наповнення бюджету, за ним міцно закріплюється роль інструменту державної економічної політики, регулююча функція податку стає в рівень з фіскальною.

Питання про виділення в історії розвитку оподаткування п'ятого етапу є доволі спір-



ним. Однак, на нашу думку, винайдення та розробка у 1954 році та введення у шістдесятих роках ХХ століття у більшості країн Європи податку на додану вартість, змінило податковий світ, що існував до того часу. Цей універсальний акциз не тільки ефективно запобіг кризі перевиробництва та став одним із найбільш прибуткових для державних бюджетів податком, замінивши собою попередні, менш ефективні податки, але й наклав свій відбиток на все суспільно-економічне життя, розділивши тільки із невеликим перебільшенням життя на «до» та «після» ПДВ. Сьогодні ПДВ є основним джерелом доходів у більше, ніж 120 країнах. Близько 70 % всього населення планети мешкає у країнах, де введений ПДВ, отже 70 % людства є фактичними платниками податку.

Останній етап розвитку системи оподаткування характеризується, крім безпосередньо функціонування ПДВ, існуванням кількох надприбуткових для держави акцизів. Загалом непряме оподаткування попри всі вади у доходах державних бюджетів займає переважне, домінуюче становище подекуди зменшуючи частку прямих податків до менш ніж 10 %.

Загалом, говорячи про п'ятий етап розвитку оподаткування, ми говоримо про існування сучасних податкових систем. Тому їх істотні характеристики розкриваються через розкриття конкретних податків і податкових систем як в цьому, так і в інших наших дослідженнях [11]. Однак, на деякі ознаки ми все ж таки звернули би увагу.

П'ятий етап характеризується вдосконаленням і значним ускладненням системи адміністрування податків, що значно змінилися у зв'язку з науково-технічним прогресом (електронна звітність та облік, електронні кадастри, складені із використанням сучасних технологій тощо). Як свідчить досвід, впровадження нових технологій призводить, як правило, не до спрощення процедур, а до їх ускладнення. Нові можливості, що відкриваються перед контролюючими органами, не задовольняють, а ще більше збуджують їх апетит

тит до більш глибокого та всебічного контролю за діями платників. Таким чином, захід, спрямований на спрощення, призводить до ускладнення – ефекту, характерного не тільки для системи оподаткування, скільки для державного бюрократичного апарату як такого.

Останні півстоліття розвитку оподаткування характеризуються також удосконаленням системи протидії ухиленню від оподаткування, що супроводжується розробкою та впровадженням механізмів міжнародного співробітництва.

Саме для новітньої історії оподаткування характерним є повне знищення банківської таємниці, поминки до якій розвинуті держави світу «святкують» протягом останнього десятиліття. Безперечно, за банківської таємницею залишився зовнішній фасад у вигляді споконвічних загальних норм, що брали свій початок від початку становлення банківської системи. Однак, навіть неспеціалісти у банківських відносинах розуміють, наскільки легко картковий будинок банківської таємниці руйнується під впливом численних виключень, що містяться як у національних нормах, так і у міжнародних договорах.

Взагалі для сучасного оподаткування характерним є невинуватене збільшення обсягів втручання в особисте життя платника податків з метою здійснення податкового контролю.

Протягом останніх десятиліть істотно розширюється застосування інституту податкових пільг. Звільнення від оподаткування використовується для підтримки соціально незахищених верств населення. У ХХ столітті продовжився тренд до підвищення відповідальності за вчинення податкових правопорушень, в тому числі, й кримінально-правової відповідальності за умисне ухилення від оподаткування. Друга половина ХХ століття характерна постійним збільшенням доходів та витрат бюджетів розвинутих країн, а отже й збільшенням податкового тиску [12].

Таким чином, підсумовуючи викладене, можна констатувати такі загальні риси п'ятого періоду розвитку оподаткування:

- введення ПДВ, який швидко перетворюється на основний непрямий податок;
- доля обсягу непрямого оподаткування в загальних надходженнях від обов'язкових платежів до бюджетів зростає внаслідок введення податку на додану вартість;
- розвиток міжнародного співробітництва в галузі оподаткування, становлення та розвиток міжнародних угод в галузі оподаткування;
- протидія на рівні об'єднаних та скоординованих зусиль держав індустрії ухилення від оподаткування або податкової оптимізації;
- відбувається подальше вдосконалення адміністрування податків, в адмініструванні податків використовуються новітні електронні технології;
- фактично нівелюється банківська та комерційна таємниця, що до цього часу становили перешкоду для податкового контролю;
- вдосконалюється та ускладнюється податкова звітність та декларування податкових зобов'язань платниками податків, в декларуванні використовуються сучасні електронні технології;
- розширюються пільги для соціально незахищених верств населення.

Безперечно, питання про кількість та тривалість етапів розвитку оподаткування є доволі дискусійним і викладена вище позиція є небезспірною. Водночас, ми певні того, що саме така періодизація історії розвитку одного з найважливіших суспільних, політичних та економічних явищ якнайкраще відображає його сутність, дозволяє зрозуміти витoki, природу та характер оподаткування, яке нерозривно супроводжує людство протягом всього його земного буття. І затертий жарг про невідворотність податків і смерті, як свідчить викладений вище історичний екскурс, підтверджується вкотре...

## ЛІТЕРАТУРА

1. Соколовська А. М. Основи теорії податків : навчальний посібник / А. М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – 326 с.
2. Коровкин В. В. Очерки истории государственного хозяйства, государственных финансов и налогообложения в Древнем мире / Коровкин В. В. – М. : Магистр, 2012. – 736 с.
3. Черник Д. Г. Основы налоговой системы : учебное пособие для вузов / Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. – М. : Финансы ; Юнити, 1998. – 328 с.
4. Райнах А. Собрание сочинений / Адольф Райнах. – Пер. с нем., сост., послесл., коммент. В. А. Куренного. – М. : Дом интеллектуальной книги, 2001. – 482 с.
5. Гаврилюк Р. А. Антропосоциокультурный код налогового права : монография. Кн. 1. Истоки налогового права / Гаврилюк Р. А. – Черновцы : Черновицк. нац. ун-т, 2014. – 452 с.
6. Крадин Н. Н. Вожество: современное состояние и проблемы изучения / Крадин Н. Н. // Ранние формы политической организации от первобытности к государственности / отв. ред. В. А. Попов. – М. : Наука ; Издательская фирма «Восточная литература», 1995. – 350 с.
7. Оршанский И. Г. Русское законодательство о евреях. Очерки и исследования / Оршанский И. Г. – СПб. : Типография и литография А. Е. Ландау, 1877. – 470 с.
8. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / Янжул И. И. – М. : Статут, 2002. – 555 с.
9. Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія / Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. – К. : Алерта, 2013. – 384 с.
10. Clark T. Long-Term Trends in British Taxation and Spending / T. Clark, A. Dilnot ; The Institute for Fiscal Studies. – L., 2002. – 16 p.
11. Гетманцев Д. О. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект : наук-практ. посіб. / Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Беліцький І. С. – К. : Юрінком Інтер, 2015. – 496 с.
12. US Government Taxes and Revenue Since 1900 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

[http://www.usgovernmentrevenue.com/revenue\\_ | history](http://www.usgovernmentrevenue.com/revenue_ | history).

*Гетманцев Д. О. Щодо періодизації історії оподаткування / Д. О. Гетманцев // Форум права. – 2015. – № 5. – С. 45–55 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP\\_index.htm\\_2015\\_5\\_9.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2015_5_9.pdf)*

Розглянута періодизація історії оподаткування на етапи, починаючи від початку людства і до наших часів а також аналізу впливу оподаткування на історичні процеси, що відбувалися в різні епохи. Зроблена спроба визначити, на загальному рівні, особливості історичного становлення та розвитку оподаткування, а також надана власна періодизація історії оподаткування на п'ять етапів.

\*\*\*

*Гетманцев Д.А. О периодизации истории налогообложения*

Рассмотрена периодизация истории налогообложения на этапы, начиная от начала человечества и до наших дней а также анализа влияния налогообложения на исторические процессы, происходившие в разные эпохи. Предпринята попытка определить, на общем уровне, особенности исторического становления и развития налогообложения в целом, а также предоставлена собственная периодизация истории налогообложения на пять этапов.

\*\*\*

*Getmantsev D.O. On the Periodization of the History of Taxation*

The article unfolds the issue of periodization of the taxation history into stages, from the beginning of humanity to modern times, as well as the analysis of taxation impact on historical processes occurred in different epochs. The author attempted to determine general peculiarities of historical formation and development of taxation, and provided his own periodization of the taxation history into five stages.

Форум права Форум