

- запроваджувати ефективну цінову політику, що забезпечує підвищення рівня прибутковості операційної діяльності підприємства;

- удосконалювати облікову і амортизаційну політику, направлену на зниження податкового навантаження;

- покращити роботу по своєчасному і повному стягненню штрафних санкцій і дебіторської заборгованості.

**Висновки.** Отже, грошові кошти є тим фінансовим інструментом, що дає змогу регулювати рівновагу між чистим оборотним капіталом і потребою в оборотному капіталі. Збалансування рівня оборотного капіталу досягається через аналіз наявних грошових коштів, визначення обсягів їх надлишку чи дефіциту та проведення заходів для врівноваження й оптимізації грошових потоків. Оптимізація грошових потоків являє собою процес вибору найкращих форм їх організації на підприємстві з урахуванням

умов і особливостей здійснення його господарської діяльності. Вищезазначений механізм управління грошовими потоками є достатньо ефективним, а його реалізація дозволить підтримати рівновагу підприємств олійно-жирової галузі у процесі їх фінансово-господарської діяльності.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Македонська Н.В. Управління підприємствами на ринку харчової продукції: інформаційний аспект / Н.В. Македонська : монографія. – Кіровоград : ПП «Авангард», 2013. – 228 с.
2. Олійник О.О. Логіко-структурна модель платіжного календаря в управлінні грошовими потоками підприємств АПК / О.О. Олійник // Вісник Бердянського університету менеджменту та бізнесу. – 2010. – № 1. – С. 106-110.
3. Барабаш Н.С. Аналіз грошових потоків у системі фінансового менеджменту підприємства / Н.С. Барабаш, М.О. Никоневич // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 2. – Т. 2. – С. 164-167.

УДК 336.22.12

**Мельник В.М.**

*доктор економічних наук, професор,  
проректор з наукової роботи  
ПВНЗ «Європейський університет»*

**Степанова Д.С.**

*аспірант кафедри фінансів  
ПВНЗ «Європейський університет»*

## РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ОПОДАТКУВАННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Здійснено ретроспективний аналіз становлення та розвитку оподаткування та адміністрування податків у світовій фінансово-економічній системі. Представлено періодизацію розвитку інституту податку, податкової системи, на основі чого досліджено розвиток засад, принципів і методів податкового адміністрування як механізму наповнення дохідної частини державного бюджету.

**Ключові слова:** податок, оподаткування, податкова система, адміністрування податків.

### **Мельник В.М., Степанова Д.С. РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ АНАЛИЗ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГОВ**

Осуществлен ретроспективный анализ становления и развития налогообложения и администрирования налогов в мировой финансово-экономической системе. Представлена периодизация развития института налога, налоговой системы, на основе чего исследовано развитие основ, принципов и методов налогового администрирования как механизма наполнения доходной части государственного бюджета.

**Ключевые слова:** налог, налогообложение, налоговая система, администрирование налогов.

### **Melnyk V.M., Stepanova D.S. RETROSPECTIVE ANALYSIS OF TAXATION AND TAX ADMINISTRATION**

Retrospective analysis of the formation and development of taxation and tax administration in the global financial and economic system is conducted. Periodization of the development of the institute of tax, tax system formed the basis for investigation of the development of the foundations, principles and methods of tax administration as a mechanism for filling the state budget revenues.

**Keywords:** tax, taxation, tax system, tax administration.

**Постановка проблеми.** Протягом значного періоду в історії людства податки виступали потужним важелем впливу на обсяги та структуру виробництва. Ставши головним засобом акумуляції доходів державного бюджету, податки закріпили за собою роль основного джерела коштів для фінансування функцій держави. Однак податки не завжди були необхідним атрибутом держави, їх поява була пов'язана з необхідністю покриття нестачі коштів на фінансування суспільних потреб. Коли податки стали додатковим джерелом фінансових ресурсів держави, держава отримала можливість забезпечити виконання своїх функцій та за необхідності розширювати їх. При

цьому виникла об'єктивна необхідність розробки та удосконалення механізмів акумуляції податкових надходжень до державного бюджету країни, що, у свою чергу, стало основою появи та подальшого розвитку підсистеми податкового адміністрування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У сучасних умовах соціально-економічних трансформацій адміністрування податків є одним із основних механізмів наповнення дохідної частини державного бюджету. Різні аспекти проблематики адміністрування податків розглядалися у численних працях зарубіжних і вітчизняних науковців, таких як К. Бардола, Л. Думан, А. Маршал, Дж. Кейнс, Й. Кулішер,

Е. Селігмен, А. Сміт, Р. Струм, І. Янжул, В. Андрущенко, В. Суторміна, І. Тарасов, Д. Черник та ін.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Зважаючи на достатній рівень обґрунтованості в економічній літературі питань дослідження теорії і практики адміністрування податків, проблематика становлення та розвитку засад адміністрування податків у контексті еволюції інституту податку та оподаткування залишається недостатньо висвітленою сучасною фінансовою теорією. Саме це й визначило мету даної статті.

**Постановка завдання.** Метою даного дослідження є ретроспективний аналіз оподаткування та адміністрування податків.

**Виклад основного матеріалу.** Адміністрування податків має тривалу історію і еволюціонувало разом зі становленням інституту держави. За словами англійського економіста Сіріла Паркінсона, «оподаткування старе, як світ, і його початкова форма виникла, коли якийсь вождь перекривав річку або гірський перевал і стягував плату за прохід з купців та туристів» [1, с. 88].

Свого часу цю проблематику вдало охарактеризував Шарль Монтеск'є: «Ніщо не потребує стільки мудрості та розуму, як визначення тієї частини, яку в підданих забирають, і тієї, яку їм залишають» [2].

Актуальність досліджень податкової системи та оподаткування породжує потребу ретроспективного аналізу практики адміністрування податків, адже деякі з проблем цієї галузі уже мали існування у минулому.

Історії податків та оподаткування, а також поділу за етапами розвитку адміністрування податків присвячено багато наукових праць як вітчизняних, так і зарубіжних вчених.

Так, відомий американський учений-фінансист Едвін Селігмен виділяє сім етапів в історії розвитку податків, яким властиві такі ознаки [3, с. 91]:

- переважання ідеї дару. У ранніх феодальних державах податки розглядалися як дари, подарунки самодержавцям. Невипадково в Англії в середні віки поняття «податок» і «дар» виступали практично синонімами і позначалися одним словом «gift»;

- проведення паралелі між податком і проханням держави до народу про підтримку;

- закріплення ідеї допомоги, що надається державі;

- поширення ідеї про жертву, що приноситься народом в інтересах держави, при якій кожний громадянин відмовляється від певного обсягу фінансових ресурсів в інтересах суспільного блага. Так, одним із перших податків була так звана десятина. Вона виступала в ролі пожертвування і носила добровільний характер. Але таке пожертвування вже мало ознаки податку – фіксовану ставку – 10% від усіх джерел доходів, а також вносилося суворо в зазначений час;

- домінування ідеї обов'язку сплати податку. Перші спогади про регулярні податки, які склалися в систему, відносяться до XIII–XIV ст. до Різдва Христового. У ті часи прибутковий і подушний податки стягувалися у Персії, Китаї та Вавилоні;

- поява ідеї примусу з боку держави;

- виникнення ідеї певної частки або окладу, встановленої урядом незалежно від волі платника.

Вважаємо, що з наведеною періодизацією можливо погодитися, але щодо першого етапу треба враховувати не лише ідею дару, а й данину, адже однією із перших форм оподаткування виступала також данина з завойованого народу. Усе майно переможе-

ної сторони переходило переможцям в якості воєнної здобичі і покривало військові витрати за принципом «війна живить війну». На майбутній час населення поверженої країни зобов'язувалося виплачувати утримання переможцям. Іншими словами, перший прообраз податків – податок на переможених.

Так, за словами Й.М. Кулішера, «війна породила на світ податки спочатку тимчасові, потім – з появою постійного війська, і постійні. Сучасна армія і сучасна податкова система – сіамські близнюки, нерозривно спаяні, нерозлучні, неподільні» [4, с. 33].

Існує також підхід періодизації розвитку оподаткування на основі дослідження генези фінансових вчень, які фактично є віддзеркаленням процесу справляння податків. В основі такого поділу на періоди фактично лежить розвиток держави і її інституцій. Тому, наприклад, І.Т. Тарасов аналізує розвиток оподаткування та податкового адміністрування за цивілізаційними ознаками [5, с. 145-147]:

- східні держави, фінансові погляди яких засновані на релігійних засадах;

- класичні держави Греції та Риму, особливостями яких було те, що надзвичайні потреби негайно розподілялися між громадянами;

- феодалізм. Фінансовий устрій держав середніх віків виходив із того, що автономне господарство взяло верх над центральним. Збори стягувалися з середніх і бідних верств населення, духовенство та вищі класи збирали данину, десятини та оброки на свою користь. Податки та збори були останнім джерелом доходів держави. Основу ж доходів складали домени, військова здобич, пожертвування;

- абсолютизм. Податки не могли бути введені без дозволу на те центрального керівництва держави;

- конституціоналізм. Перехід від абсолютизму потребував розширення діяльності та завдань державної влади, зміни механізму наповнення дохідної частини бюджету у зв'язку зі збільшенням витрат стосовно внутрішнього управління. Потреба покриття дефіциту коштів зробила неможливим поділ класів на «податкові» та «неподаткові» (привілейовані).

Треба відзначити, що І.Т. Тарасов більш ширше висвітлює періодизацію історії стягнення податків, але все ж його етапи розвитку адміністрування податків базуються лише на урахуванні географічних і політичних чинників. На нашу думку, неможливо не враховувати інших чинників, які мали вплив на розвиток адміністрування податків.

Так, в одному з наших попередніх досліджень було визначено три історичних періоди розвитку оподаткування [6]:

- з часів виникнення людської цивілізації до XV століття;

- XV–XIX століття;

- XIX століття і донині.

Перший етап включає в себе господарські системи давнини. Його особливістю є нерозвиненість і випадковість оподаткування, відсутність фіскальних служб та другорядність податків у складі доходів держави.

Особливістю другого етапу є закріплення податків на постійній основі та стягнення на загальній цілі, формування перших податкових систем і розподіл податків на прямі та непрямі. Формування кола фінансово-податкових проблем у складі політичної економії.

Третій етап характеризується тим, що податки стають основним джерелом доходу бюджету, зменшується кількість податків і зростає роль права щодо організації процесу справляння.

Але в рамках цього дослідження вважаємо, що наведену періодизацію потрібно було б доповнити відокремленням етапів розвитку податків у складі названих періодів. Це деталізувало б історичне дослідження та дозволило б урахувати відмінності окремих часових інтервалів у складі періоду.

Викладене дає підстави виділити відповідні етапи розвитку податків, оподаткування та адміністрування податків, що за часом початку припадає на IV ст. до н.е. і триває до сьогодні (таблиця 1).

Охарактеризуємо вищезазначені періоди розвитку оподаткування.

Стародавній час (IV ст. до н.е.–V ст.). Як було зазначено вище, у ранніх феодальних державах податки розглядалися як дари самодержавцям та данини з завойованого народу (перший прообраз податків – податок на переможених).

Наприклад, у давньому Єгипті фараони стягували данину з переможених держав і племен, а також накладали повинність на населення своєї країни. Більшість таких повинностей була пов'язана з наданням землеробам права користуватися третиною всіх земель (третина земель належала фараонам, третина – жерцям, третина – землеробам [7, с. 6]). Стягнення тоді ґрунтувалося лише на релігійних уявленнях єгиптян про божественне походження фараона, якого вважали богом на землі.

У мирний час на самих ранніх етапах державної організації суспільства система оподаткування сприймалася як необхідне жертвоприношення, засноване не на добровільних, а на загальнообов'язкових моральних вимогах суспільства. Жертвоприношення було неписаним законом і, таким чином, стало примусовою виплатою або збором. Уже в цих образах податків вгадувалася їх найважливіша ознака – обов'язковість. Крім того, незважаючи на нерозвиненість оподаткування того часу, вже виділяється один із елементів податку – ставка податку, процентна ставка збору була визначеною.

У Китаї вже у III–II ст. до н.е. стягувалися такі податки [8, с. 71]:

– тянь цзу – земельний податок, стягувався з усіх, хто займався землеробством, податок складав 1/15 або 1/30 врожаю;

– ху фу – податок з сімей, грошова подать;

– суань фу – грошова подать з усього населення, незалежно від роду діяльності;

– коу цянь – грошова подать з неповнолітніх.

З розвитком держави виникла «світська» десятина, що стягувалася на користь впливових князів поряд з церковною десятиною. Така практика існувала протягом багатьох століть: від Стародавнього Єгипту до середньовічної Європи. У Єгипті стягувався поземельний податок, який відрізнявся високою точністю. Так, за допомогою двох стовпів – нілометрів – робили спостереження за рівнем води, результати яких закладалися в основу розрахунку майбутнього податку.

Так, у Стародавній Греції в VII–VI ст. до н.е. представниками знаті були введені податки на доходи в розмірі 1/10 або 1/20 частини доходів [9, с. 211–212]. Це дозволяло концентрувати і витратити кошти на утримання найманих армій, будівництво храмів, укріпленя тощо.

З самого початку розвитку Давнього Риму (коли до складу держави входили лише місто Рим і місцевість, що до нього прилягала) у мирний час податків не було, але під час воєн громадяни Риму обкладалися податками у відповідності зі своїми статками. Визначення суми податку (ценз) проводилося кожні п'ять років обраними чиновниками-цензорами. Громадяни Риму надавали їм «клятвену заяву» про свій майновий статок і родинний стан. Таким чином, ще в ті далекі часи закладалися основи декларації про доходи.

Реформування фінансового господарства і насамперед податкової системи розпочав Гай Юлій Цезар. Насамперед, він скасував відкуп по прямих податках

Таблиця 1

Етапи розвитку та становлення адміністрування податків у системі оподаткування

Назва періоду	Характеристика етапу	
	Періодизація розвитку податків та оподаткування	Періодизація розвитку адміністрування податків
Стародавній час: IV ст. до н.е.–V ст.	Податки носили безсистемний характер і стягувалися за необхідністю (війни, великі будови) в натуральній формі; оподаткування залежало від майнового і сімейного стану (цензу).	З'явилися засади становлення системи адміністрування податків, зокрема: започатковано створення фінансових установ, що мали здійснювати контроль за оподаткуванням з метою подальшого розвитку контрольних заходів з адміністрування податків, створення контролюючих органів з питань оподаткування.
Середньовічний час: VI ст. –XVI ст.	Більшого значення набуло непряме оподаткування – акцизи; формування системи прибуткового і цехового (підприємницького) оподаткування; цільове призначення податків.	Здійснювалася розпорядчо-виконавча діяльність владних структур щодо організації оподаткування, в необхідних випадках примусового справляння податків. Додано головний принцип: «добровільного виконання податкового обов'язку». Процес справляння податків набув законодавчо встановлених норм.
Новий час: XVII ст. –XIX ст.	Поступове закріплення податків на постійній основі; сформульовано принципи оподаткування; створення фіскальних служб; другорядність податків у бюджеті.	Поява науково обґрунтованих рекомендацій щодо оподаткування та відповідної практики адміністрування податків. Вчені та державні інститути почали приділяти увагу питанням оптимізації оподаткування, ефективності адміністрування податків.
Новітній час: XX ст. і донині	Закладена конструкція сучасних податкових систем, в якій прямі податки, і насамперед індивідуальний прибутковий –прогресивний податок, зайняли провідне місце; перетворення податків на основний доход державного бюджету; розвиток системи фіскальних служб.	Розвиток системи фіскальних служб. Постали проблеми, пов'язані із впливом оподаткування на оптимальний перерозподіл доходів, вартість та ціність державних послуг.

Складено автором за результатами дослідження

і зберіг тільки для непрямих. Для кожної громади була визначена сума, яку та повинна була внести. Розкладала і збирала її сама громада. Податки були зменшені, оскільки держава могла стягувати їх безпосередньо, і значні суми вже не йшли на користь відкупщиків.

Плідну діяльність свого попередника продовжив імператор Август Октавіан XXV. В усіх провінціях він створив фінансові установи, що здійснювали контроль за оподаткуванням. Було проведено переоцінку податкового потенціалу провінцій, щоб більш справедливо розподілити податки і збільшити їх надходження. Для цього провели відповідні вимірювання територій кожної міської громади з їх земельними угіддями. По кожному місту склали кадастри, що містили дані про землевласників.

«Податкова реформа Августа Октавіана XXV формувала розкладання натурального і зростання грошового господарства в усіх середземноморських країнах, що входили в римський orbis terrarum» [10, с. 79].

Отже, можна зробити висновок, що під кінець етапу, який ми характеризуємо, у тому числі і у Римській імперії, податки виконували вже не тільки фіскальну функцію, але й відігравали роль додаткового стимулятора розвитку господарства. Поступово натуральний податок сходить нанівець, і податки вносяться виключно у грошовій формі. Отже, населення було змушене виробляти надлишки продукції, щоб потім її продавати. Це сприяло розширенню товарно-грошових відносин, поглибленню процесів розподілу праці, урбанізації.

Щодо становлення системи адміністрування податків, то можна зазначити, що на початку зазначеного періоду нема ознак існування цієї системи, але під кінець цього періоду з'являються її певні ознаки, зокрема у Римській імперії. Насамперед можна стверджувати, що у Стародавні часи вже з'явилися задатки становлення системи адміністрування податків. Так, суб'єктами адміністрування податків були громадяни, які мали майно, в першу чергу землю, та які отримували офіційні доходи. Податковими агентами, на яких покладено обов'язок утримувати податки, спочатку були відкупщики, діяльність яких держава не могла контролювати належним чином, та армійські структури. Наприкінці періоду набуло початок створення фінансових установ, що мали здійснювати контроль за оподаткуванням. Тобто створилися засади для подальшого розвитку контрольних робіт з адміністрування податків, утворення контролюючих органів з питань оподаткування.

Оскільки усі надходження були фіксованими, то можна говорити, що один з головних принципів адміністрування податків вже був сформований – «податок, що сплачується громадянами, повинен бути точно визначеним» [11, с. 158].

Середньовічний час (VI ст.–XVI ст.). Багато господарських традицій, у тому числі у податкових відносинах Давнього Риму, перейшли до Візантії. У ранню візантійську епоху до VII ст. включно в імперії нараховувалася 21 вид прямих податків. Серед них – земельний та подушний податок, на озброєння армії і купівлю коней, мито на продаж товарів (ставка складала 10-12,5%) і видачу державних актів [12, с. 6-8]. Також люди, які мали військову повинність, могли звільнитися від неї, заплативши «податок на рекрутів». Якщо при будівництві споруда перевищувала установлені заздалегідь розміри, то стягувався штраф, який назвали «податком на повітря». При

отриманні посадових підвищень чиновники і сенатори також платили особливі податки. Практикувалися у Візантії й «надзвичайні» податки: наприклад, на будівництво флоту, утримання військових контингентів тощо.

Незважаючи на це, все більшого значення поступово набувало непряме оподаткування – акцизи, що стягувалися, як правило, біля міських воріт із усіх ввезених і вивезених товарів. У вільних містах Європи в цей період формувалися системи прибуткового і цехового підприємницького оподаткування.

Стягнення податків поступово стає видом підприємницького промислу. Ним займалися так звані відкупщики – багаті буржуа, які викупували право збирати встановлені податки в держави, вносячи валову суму податку в казну ще до початку збору. Далі, застосовуючи примус через помічників і субвідкупщиків, вони здійснювали збір податків з населення, з урахуванням, природно, свого прибутку. Відкупщикам допомагали війська, тому стягнення податків нагадувало військову організацію. Така система виникла в період феодальної роздробленості, але у подальшому зазнала розвитку. При цьому духовенство і дворянство від сплати податків було звільнено.

В. Андрущенко виділяє такі етапи й особливості розвитку оподаткування в Європі середньовічного періоду [13, с. 87]:

- перехід від канонічного церковного до світського фінансового права;
- втрачання церквою контролю над фінансами національних держав;
- занепад релігійних мотивів та монархічних прерогатив в оподаткуванні;
- трансформація натуральних податків в грошові податки;
- виключне право запроваджувати податки належить народному представництву, яке має останнє слово в питаннях оподаткування.

Щодо становлення системи адміністрування податків, то можна зазначити, що на початку зазначеного періоду розвиваються її задатки, що виникли у стародавній час. Так, суб'єктами адміністрування податків були жителі, які мали майно та які отримували офіційні доходи. Податковими агентами, на яких покладено обов'язок стягувати податки, як уже згадувалося, спочатку були відкупщики, діяльність яких держава не могла контролювати належним чином. Тому наприкінці періоду виключне право запроваджувати податки належить народному представництву, який мав останнє слово в питаннях оподаткування. Тобто було створено наглядово-контролюючий орган з питань оподаткування, здійснювалася розпорядчо-виконавча діяльність владних структур щодо організації оподаткування і, в необхідних випадках, примусового стягнення податків.

Щодо принципів адміністрування податків, то до положення «податок, що сплачується громадянами, повинен бути точно визначеним» додався принцип «виконання податкового обов'язку». Тобто у цей період стягнення податків було вже не дарами чи жертвоприношенням (хоч і примусовими, тобто виплата податків задля суспільства), а законодавчо встановленими зборами (тобто виплата податків згідно із законом держави).

Наприкінці періоду у наукових працях почала розглядатися організаційно-управлінська проблема податків, але фрагментарно, окремо від інших і в застосуванні лише до окремих податків (кадастрові питання тощо).

Підводячи підсумки другому етапу, можна зробити висновки, що у першого та другого етапу розвитку податкового адміністрування є подібні риси, по яких можливо було б ці етапи об'єднати. Так, перші два етапи характеризуються безсистемним характером оподаткування, бо податки стягувалися за необхідністю. На оподаткування у цих періодах вказують письмові згадки про податки, у яких фіксувався факт стягнення без науково доказового обґрунтування. Основна причина цього полягає у тому, що розмір податків залежав від обсягів витрат держави.

Але, враховуючи відмінності названих часових інтервалів, нами відокремлено 2 періоди. Зокрема, у другому періоді, на відміну від першого, почалося закріплення податків на постійній основі і активне створення відповідних фіскальних органів.

Отже, наведені два етапи розвитку оподаткування (Стародавній та Середньовічний часи) мають свої особливості. Але їх подібність у тому, що висновки тогочасних мислителів являли собою лише фіксацію існуючих у практиці перерозподільних механізмів. Тобто ці періоди характеризувалися практичним стягненням без науково-теоретичного обґрунтування.

І лише з 3-го етапу (Новий час XVII ст. – XIX ст.) податки остаточно закріпилися на постійній основі та почали отримувати наукове обґрунтування як категорія отримання доходів.

Новий час, як відомо, пов'язаний з початком буржуазних революцій, що відбулися в Нідерландах, а потім в Англії. Для Європи цього періоду характерні бурхливі соціальні та політичні зміни, затвердження юридичної рівності всіх громадян у сфері приватно-правових відносин, ліберальні перетворення державного ладу в більшості держав, породження процесу правового забезпечення оподаткування, надання податковим системам більшої організаційної стрункості в результаті розвитку ідей освіти і «природних прав».

Так, англійські економісти XVII століття Ф. Бекон, У. Петті у своїх працях почали приділяти увагу питанням оптимізації оподаткування.

Так, У. Петті у своїй праці «Трактат про податки та збори» описав податкові відносини з урахуванням тенденцій витрачання державних коштів. Крім того, він критично оцінив практику «перекладання» податків від суб'єктів господарювання до споживачів, які не виробляють матеріальних цінностей [14, с. 223].

Значний прорив у фінансовій науці кінця XVIII століття пов'язано з появою роботи А. Сміта «Дослідження про природу та причини багатства народів», де А. Сміт сформулював принципи оподаткування, поєднуючи при дослідженні основні проблеми податків: здатності забезпечувати доходи держави та організації справляння.

Як зазначав відомий вчений у галузі фінансів І. Янжул, у сфері дослідження податків та оподаткування головна заслуга А. Сміта полягала у тому, що він продемонстрував основоположне значення науково обґрунтованих принципів оподаткування для вироблення податкової політики, які стали «законодавцями» для практики [15, с. 88].

У згаданій праці А. Сміт дав визначення податковим платежам, означивши їх місце у фінансовій системі держави, а також зазначив, що податки для платника є показником свободи, а не рабства [11, с. 131].

Послідовник А. Сміта Д. Рікардо у праці «Начала політичної економії та податкового обкладання» (1817) чітко сформулював одне із головних завдань податкової політики держави – вона має сприяти нагромадженню та розширенню виробництва. Вче-

ний акцентував увагу на тому, що витрати держави на стягнення податків мають бути мінімальними, а це досягається через розвиток податкової техніки [16, с. 152].

Сама Англія стала однією із перших повноцінних фіскальних держав – передовою країною парламентської демократії, правового ладу, комерційного успіху. Дотепер високий рівень податків – неодмінна ціна демократично-правової державності, як і ознака щедрого фінансування соціальної сфери, збільшення розмірів трансфертних платежів. Англійці та інші буржуазні нації Європи не лише дали приклад ділового прагматизму і звеличили матеріальний інтерес, а й перетворили оподаткування у фактор державної могутності та суспільного добробуту [17, с. 9-10].

Таким чином, можна констатувати, що цей період характеризується появою наукових рекомендацій щодо оподаткування та відповідної практики адміністрування податків. Фінансова наука XIX ст. обґрунтувала переваги прямих податків з огляду на зручність їх застосування з позиції як платників, так і держави. Вважалося, що прямі податки є найприйнятнішими для населення, оскільки дають змогу платникові «підготуватися» до виконання зобов'язань перед державою, чому сприяють заздалегідь відомі строки і розміри майбутніх платежів [18, с. 69].

У середині XIX ст. зменшилася кількість податків, більше значення надавалося дотриманню юридичної форми при їх введенні та справлянні. У ці часи вчені вже намагалися дати відповіді на актуальні питання щодо збільшення ефективності адміністрування податків.

У цей період основні принципи адміністрування податків вже були сформульовані та переважно дотримані, а саме:

- законності;
- рівності перед законом;
- гласності;
- добровільного виконання податкового обов'язку;
- права на захист суб'єктам податкового адміністрування;
- презумпції невинності платника податків;
- ефективності;
- дотримання податкової таємниці;
- невідворотності юридичної відповідальності.

Але економісти того часу не приділяли уваги адмініструванню податків з точки зору організаційно-управлінської проблематики. А якщо торкалися цих питань, то фрагментарно, у застосуванні лише до окремих видів податків. Насамперед, не було аналітичної роботи контролюючих органів, масово роз'яснювальної роботи. Але, можна констатувати, що саме у цей період вчені та державні інститути почали приділяти увагу питанням оптимізації оподаткування, ефективності адміністрування податків.

Новітній час (XX ст. і донині). У XX столітті основні види та форми платежів у зарубіжних країнах світу в своїх загальних рисах збереглися. Однак методи мобілізації та контролю за ними істотно змінилися.

Так, у першій половині XX ст. була сформульована кейнсіанська теорія, що базувалася на висновках англійського економіста Дж. Кейнса й обґрунтовувала необхідність податків як головного важеля регулювання економіки і одного з основних факторів успішного розвитку суспільства. Дж. Кейнс і його послідовники зазначали, що податки існують у суспільстві насамперед для регулювання економічних відносин та здійснення впливу на економічну активність у державі. У праці Дж. Кейнса «Загальна теорія зайнятості, відсотка і грошей» (1936 р.) наво-

диться думка, що економічне зростання залежить від грошових заощаджень тільки в умовах повної зайнятості, однак, оскільки повної зайнятості практично неможливо досягти, великі заощадження заважають економічному зростанню, тому що являють собою пасивне джерело доходу. Саме для того, щоб усунути негативні наслідки, «зайві» заощадження, на думку Дж. Кейнса, повинні вилучатися державою за допомогою податків [19, с. 154].

Однак створити прийнятну протягом тривалого часу податкову систему на підставі згаданих наукових пошуків не вдалося. Історію податкових систем індустріально розвинених капіталістичних держав після Другої світової війни можна охарактеризувати як епоху перманентних податкових реформ, спрямованих на пошук оптимального поєднання прямого і непрямого оподаткування, ступеня податкового впливу на економіку, величини податкового тягаря, податкових пільг, період бурхливого вдосконалення національного та міжнародного податкового законодавства.

На зміну кейнсіанській теорії прийшла неоконсервативна теорія, що ґрунтувалася на довготривалому, перспективному втручанні держави в економіку.

Ідеї про роль податків як стабілізаторів економічного розвитку визнаються у тому числі сучасними школами. К. Макконелл і С. Брю зазначають, що «вбудовані стабілізатори», до яких належать і податки, здатні зменшити коливання національного доходу приблизно на третину [20, с. 251-252].

У 90-х роках ХХ ст. вчені Колумбійського та Кембриджського університетів, використовуючи економетричні методи дослідження, довели, що на постіндустріальній стадії розвитку суспільства у прямому оподаткуванні доцільним є збереження його пропорційності [13, с. 288], що є стимулом до найповнішого прояву індивідуальних властивостей платників податків.

На початку ХХІ ст. в економічних дослідженнях постали проблеми, пов'язані із впливом оподаткування на оптимальний перерозподіл доходів, вартість та цінність державних послуг. Загострилося питання уникнення подвійного оподаткування, організації міжнародного співробітництва, протидії податковим злочинам, у тому числі приховування доходів від оподаткування. Серед важливих питань згадується й проблема підвищення ефективності податкового адміністрування.

Головним джерелом державних доходів стали податки на доходи фізичних осіб і організацій.

У цілому у Новітньому періоді рекомендації з питань податкового регулювання економіки значно випередили практику оподаткування та використовуються при розробці податкового законодавства і концепцій податкових реформ держав. Відбувся перехід від тактичних рекомендацій до стратегічних, що справило позитивний вплив на державну політику в сфері оподаткування.

У цей період додатково до принципів адміністрування податків, які були сформульовані на попередньому етапі, дістали подальшого розвитку основні елементи адміністрування податків, насамперед:

- податковий контроль;
- консультаційно-роз'яснювальна робота;
- прогнозування податкових надходжень;
- адміністрування податкового боргу.

**Висновки.** Отже, наведений ретроспективний аналіз дає підстави говорити про сучасне адміністрування податків як про досить складний процес.

Податки слугують методом акумуляції фінансових ресурсів держави та на сучасному етапі визначають її розвиток.

Розглянуті нами історичні етапи становлення системи оподаткування та адміністрування податків заклали основу для його подальшого розвитку. Напрацювання органів та підрозділів, які виконували функції з податкового контролю, відобразилися на сучасному стані нормативного регулювання повноважень податкових органів в Україні. Необхідно зазначити й те, що велика кількість позитивного історичного, як вітчизняного, так і зарубіжного, досвіду щодо здійснення адміністрування податків на різних історичних етапах розвитку суспільства може бути втілена у практичну діяльність податкових органів на сучасному етапі. При цьому головною метою сучасного адміністрування податків є його фіскальна ефективність, розробка сучасного методологічного апарату досягнення фіскальних ефектів, їх оцінки.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Налоги и налогообложение : учебное пособие / Под ред. Д.Г. Черника. – 3 изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 348 с.
2. Розумні й освічені про оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=62>.
3. Селигман Э., Струм Р. Этюды по теории обложения. – С.-Петербург : 1908. – 155 с.
4. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. – Вып. 1. – Петроград : Наука и школа, 1919. – 248 с.
5. Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права. – Ярославль, 1883. – 710 с.
6. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : [монографія] / В.М. Мельник; НАН України, ДУ «Ін-т економіки та прогнозування». – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.
7. Лебедев В.А. О поземельном налоге. – С.-Петербург : Типография Куна, 1868. – 155 с.
8. Думан Л.И. Очерки истории Китая. // Китай, М.-Л., 1940. – 121 с.
9. Финансы : навчальний посібник // За заг. ред. Меглаперідзе А.С. – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 420 с.
10. Сергеев В. С. Принципат Тиберия // Вестник древней истории. – 1940. – № 2(11). – С. 78-95.
11. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт ; пер. з англ. О. Васильєва та ін. ; наук. ред. Є. Литвин. – К. : Port-Royal, 2001. – 594 с.
12. Бардола К.Ю. О ставках таможенных пошлин в ранней Византии IV– IX вв. Октава и деката // Византия и народы Северного Причерноморья и Средиземноморья в раннее средневековье. – Симферополь, 1994. – С. 6-8.
13. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів / В.Л. Андрущенко ; Терноп. акад. нар. госп-ва. – Л. : Каменяр, 2000. – 304 с.
14. Маршалл А. Основы экономической науки / А. Маршалл ; пер. с англ. В.И. Бомкин и др. – М. : Эксмо, 2008. – 831 с.
15. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И.И. Янжул ; сост. А.А. Ялбулганов ; науч. ред., вступ. ст. А.Н. Козырин. – М. : Статут, 2002. – 555 с.
16. Финансы зарубежных корпораций / В.М. Сутормина та ін. ; Держ. вищ. навч. закл. «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана». – К. : КНЕУ, 2008. – 218 с.
17. Андрущенко В. Податкова держава: генезис, концепція, еволюція // Світ фінансів. – № 3. – 2008. – С. 7-14.
18. Мельник В.М. Механізм прямого оподаткування у фінансовій теорії / В.М. Мельник, Г.Л. Пенякова // Фінанси України. – 2009. – № 5. – С. 66-77.
19. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. Кейнс ; пер. с англ. Н.Н. Любимов. – М. : Гелиос АРВ, 1999. – 352 с.
20. Макконелл К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика : пер. с англ. / К.Р. Макконелл, С.Л. Брю. – М. : Инфра-М, 2007. – 939 с.