



**І.В. КОВАЛЬЧУК,**  
(Білоцерківський національний аграрний  
університет)

## ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ НАСЕЛЕННЯ УКРАЇНСЬКИХ ЗЕМЕЛЬ У СКЛАДІ РОСІЙСЬКОЇ ІМПЕРІЇ

**Ключові слова:** податки, збори, грошові повинності, натуральні повинності, подушна подать.

Форма і структура державних фінансів тісно взаємопов'язані з характером та особливостями розвитку товарно-грошових відносин в країні. У ситуації, коли наша країна тільки розбудовує власну систему господарювання, особливо важливою є роль державної фінансової системи як гаранта найбільш ефективного оподаткування та розподілу коштів бюджету за видатковою статтями.

20 років тому перед нашою країною постало надзвичайне завдання: створити державний механізм, збройні сили, налагодити взаємовідносини з навколишнім світом, сформувати систему місцевого самоврядування. І головне – будувати незалежну суверенну Україну за принципом демократії, політичної та економічної свободи.

Для того, щоб побудувати справно функціонуючу, надійну фінансову систему в Україні, ми повинні звернутися до історії податкового та фінансового права. Аналіз позитивних та негативних явищ податкових систем минулого дозволить уникнути помилок при розбудові податкової системи в майбутньому.

Серед тогочасних авторів, які вивчали дану проблему, хотілося б відзначити таких вчених правознавців, як М.М. Сперанський, М.Ф. Орлова, Г.С. Сидоренко, С.І. Іловайський, І.Х. Озеров, Н.І. Тургенєв та інші. У роботі М.М. Сперанського «План фінансів» податки віднесено до категорії загальних доходів держави. Як і всі доходи, вони повинні відповідати певним вимогам: перш за все, не підривати джерела внутрішнього багатства, розподіляючись порівну, не торкатися капіталу, стягнення податків не повинно вимагати великих витрат і бути помірним для приватних осіб [10, 15–19].

Значна робота, присвячена дослідженню податків, належить Н.І. Тургенєву. На думку автора, податок – це засіб для досягнення мети суспільства або держави, тобто тієї мети, яку люди ставлять при об'єднанні своєму в суспільство або при утворенні держави. Незважаючи на те, що, на думку автора, податок є зло, оскільки позбавляє платника податку частини його майна, у той же час є ознакою розвитку держави і необхідною умовою існування держави [6, 5–12]. У роботі М.Ф. Орлова «Про державний кредит» податки віднесені до одного з двох джерел державного капіталу. Всякий податок автор визначає як пожертвування власності, принесене громадянином для користі і безпеки всього суспільства; з цим пожертвуванням він втрачає частину свого майна, але набуває

ранський, М.Ф. Орлова, Г.С. Сидоренко, С.І. Іловайський, І.Х. Озеров, Н.І. Тургенєв та інші. У роботі М.М. Сперанського «План фінансів» податки віднесено до категорії загальних доходів держави. Як і всі доходи, вони повинні відповідати певним вимогам: перш за все, не підривати джерела внутрішнього багатства, розподіляючись порівну, не торкатися капіталу, стягнення податків не повинно вимагати великих витрат і бути помірним для приватних осіб [10, 15–19].

впевненість у володінні рещтою. Податок розглядається як неминуче явище в існуючій державі [1, 134–146]. У роботі Г.С. Сидоренко «Записки з фінансового права. Теорія фінансів» податки визначені як частина майна приватних осіб, яка вимагається у них як загальний обов'язок громадян в загальному масштабі, що обумовлена розмірами загальнодержавних витрат. При цьому мито визначено як збори з приватних осіб при зіткненні їх з державними установами, як винагорода за їх дії та послуги [9, 2]. С.І. Іловайський при визначенні податку вказував, що податки є примусовими грошовими внесками приватних господарств на витрати фінансових господарств, що встановлені законом. При цьому джерелом податку, на думку автора, повинен бути дохід [4, 13]. Один з найбільших дослідників у галузі теорії податків І.Х. Озеров визначав податок як примусовий збір, що стягується з осіб, які знаходяться на певній території, що йде на покриття витрат держави. Джерелом податку він визначав як фонд, з якого податок сплачувався. До таких він відносив доходи, капітали та майно [8, 92–100].

Особливу роль у становленні та розвитку оподаткування на українських землях у складі Російської імперії відіграла епоха реформ Петра I, яку ще називають епохою славічних справ. Численні війни, масове будівництво, державні перетворення постійно вимагали значних коштів. Їх добували «прибутківці», до обов'язків яких входило «сидіти і чинити государю прибутки». Плодами такої «податкової творчості» стали гербовий та подушний збір, податки з дворів, печей, горіхів, усім відомий податок на вуса та бороди, а також на церковні вірування – старовіріці зобов'язані були сплачувати подвійну податок. «Прибутківці» примножували податки день за днем: поземельний, посаджений, криголамний, водопійний, погрібний, трубний, причальний та відправний із суден, із мостів, із клеймування суконь, шапок і чобіт, із квасних напоїв,

пивоваріння, з воскобоєнь, шкіряного та миловарного промислів, з кузень, крамниць, пекарень, з майстрових і робітних людей, з продавців, із продажу свічок, кінських шкір тощо. Та, мабуть, цих поборів було замало, і в 1705 р. встановили податок на православних бороданів і лихва рів у розмірі 50 рублів. Борода розцінювалась: дворянська і наказна – 60 рублів, купецька – 100, торгова – 60, холопська – 30 рублів. Селянин у селі за бороду не платив нічого, але якщо прибував до міста й виїжджав з нього – платив одну копійку. Бороданю потрібно було носити спеціальний старомодний мундир. Якщо він приходив до царя «не по формі», у нього не приймали жодного прохання та до того ж він мав сплатити 50 рублів. Якщо хто-небудь на вулиці зустрічав бороданя не в мундирі, міг схопити і силоміць привести його до начальства, за що отримував половину належного з бороданя штрафу. На щастя прихильників бороди 6 квітня 1722 р. податок на неї було скасовано.

Однак з'явилося багато нових податків. Здійснюючи політику експансії щодо інших народів, уряд Петра I збільшував оподаткування неросійських народів. Так, у Башкирії збирали податок на очі залежно від кольору: за сірі сплачували 8 алтин, чорні – 2–3 алтина.

Податковий тягар Російської імперії відчували й жителі українських земель, що входили до її складу. Населення Київської губернії з 1714 до 1716 р. сплачувало понад 40 видів податків, для збирання яких було створено спеціальні канцелярії: рибну, медову, кінську, ясачну, млинарську. Збори ці називалися канцелярськими.

Податки того періоду можна умовно поділити на постійні та надзвичайні. Групу постійних становили місцеві податки, за рахунок яких утримувалися місцева адміністрація, гарнізони, пошта, дороги. До цієї групи також належали податки на будівництво північної столиці Російської імперії – м. Санкт-Петербурга (по 30 копійок з кожного двору). До надзвичайних

податків належали різні збори провіанту та фуражу на потреби армії, збори на рекрутів та коней, які вимагали значних витрат населення. У 1712 р. Петро I запровадив податок на будівництво м. Кронштадта.

Однак зі збільшенням податків зростала роль місцевої адміністрації і отже, розширювались можливості й для зловживання чиновників. Було створено особливий штат комісарів для спостереження за збиранням податків, а для розслідування посадових злочинів – спеціальні слідчі органи, так звані майорські канцелярії. У 1715 р. з'явився указ, яким заохочувалося подання доносів про зловживання збирачів податків. В указі 1718 р. злочин, пов'язаний з «розкраданням казни», прирівнювався до трьох найтяжчих, таких як бунт, зрада та замах на життя самодержавця. За період реформ у податковій сфері Петром I було видано цілу низку Указів: 18 грудня 1706 р. – «Об учреждении губерний с предписанием начальникам в тех губерниях о денежных сборах и всяких делах присматриваться и для подношения Ему, Великому государю, в тех губерниях готовым быть», 22 лютого 1711 р. – «Об учреждении Правительствующего Сената и по два комиссара из губернии «для спросу» и денежных сборах и дела финансового управления», 17 березня 1711 р. – «О поручении Правительствующему Сенату положения об устройстве государственных доходов».

У XVIII ст. спостерігалася криза подвійного оподаткування. Колосальна кількість великих і малих, постійних і тимчасових податків вимагала реформування. Потрібна була така система, яка б охопила податками всіх потенційних платників і водночас дала змогу забезпечити ефективне надходження податків до скарбниці та була б справедливою для населення.

Це завдання вирішила податкова реформа Петра I, запроваджена у 1724 р., внаслідок якої з'явився єдиний грошовий, однаковий для основних категорій платників подушний податок. Упродовж майже ста років подушна подать була основним

податком Росії і становила близько 50 відсотків від усього прибутку держави.

При Катерині II «прибутківці» були перетворені в експедицію про державні доходи, а в 1802 р. Олександр I заснував Міністерство фінансів [3, 71–77]. Політична обстановка в Європі початку XIX ст., війна з Наполеоном зажадали від Росії значних фінансових витрат. У 1809 р. витрати державного бюджету в два рази перевищували доходи.

За роки правління Катерини II було видано наступні Укази, які в подальшому значно спростили систему оподаткування: 7 листопада 1775 р. – «Об учреждении губерний Всероссийской Империи и передаче дел по финансовому управлению Казенным палатам в главе с Губернскими стряпчими Казенных дел» та 24 жовтня 1780 р. – «Об учреждении Экспедиции о государственных доходах, контроле и ревизии счетов, взыскании недоимок, недоборов и начетов». Проте разом зі спрощенням системи нарахування податків за часів Катерини II розмір податків істотно було підвищено.

Зрештою, й інші імператори дедали більше обтяжували населення податтю. Приміром, за часів Олександра I, у 1810 р., подушна подать становила 2 рублі, а вже через два роки зросла ще на 1 рубль.

Подушне існувало на українських землях з XVIII ст. до середини XIX ст. і насамперед пов'язане з іменем уже згадуваної імператриці Катерини II, бо поширилося саме за її царювання. З 1765 р. подушним оподатковувалися жителі Слобожанщини, у 1783 р. цей податок запровадили на Лівобережжі, а ще через тринадцять років (у 1796 р.) – на Правобережній Україні. Як і решта загальнодержавних зборів, подушне сплачувалося грошми. Хоча, за свідченням учених, у листопаді 1811 р. мешканцям Київської, Подільської, Полтавської та Чернігівської губерній тимчасово дозволили сплачувати подушне не грошми, а хлібом. Під час російсько-турецької війни 1828–1829 рр. у шести українських губерніях податі також збирали продовольством.

Подушне стягували у визначених розмірах із ревільких душ, які значилися у сільських чи міських громадах під час одного з переписів населення, так званих ревіль. Такі переписи проводилися нерегулярно й нечасто. Однак зміни кількості населення жодним чином не позначалися на зменшенні сум податків. Не існувало й чітко встановленої системи розрахунків податкових зобов'язань.

Подушна система оподаткування передбачала кругову поруку: уряд стягував податки не з окремих платників, а мав справу з громадами, які несли колективну відповідальність за них. Крім того, особи, які змінювали місце проживання, підпадали під подвійне оподаткування, оскільки мали сплачувати подушне і в новій громаді, і там, де раніше мешкали, аж до проведення наступної ревіль. Несправедливість та необґрунтованість подушної податі полягала ще й у тому, що законодавці не брали до уваги майновий і фізичний стан платника, оскільки об'єктом оподаткування була абстрактна ревілька душа.

Від непомірного податкового тягара потерпали найбідніші верстви населення, насамперед селяни. За даними архівних документів, в усіх регіонах України спостерігався високий рівень податкової заборгованості. Аби сплатити подушне, селяни продавали останнє майно, арештантські роти були переповнені людьми, які відбували покарання за несплату недоїмок. Особливо ситуація загострювалася у неврожайні роки. Так тривало аж до 1859 р., коли було створено комісію для перегляду податків і зборів, члени якої одностайно дійшли висновку: лише скасувавши подушну податі, можна істотно покращити систему прямого оподаткування.

Скасування кріпосного права дало поштовх до розвитку податкового законодавства. Маніфест та Положення 19 лютого 1861 р. проголошували скасування кріпосної залежності, надавали селянам права на земельний наділ та можливість викупу земельного наділу. Маніфестом

19 лютого 1861 р. вирішувалася питання визначення статусу селян як вільних учасників правовідносин, можливості отримання у власність землі, реформи земської системи. В основу викупних платежів за земельний наділ була покладена сума оброку, що включала в себе плату за землю і за працю селян. Слід зазначити, що викупні платежі розглядалася як одне з джерел доходів бюджету, який значився таким аж до встановлення Радянської влади. Викупні платежі слід розглядати не тільки як викуп землі, але і як одну з феодальних повинностей [2, 276].

Для проведення основоположних заходів селянської реформи приймалися численні акти. Указом від 2 жовтня 1862 р. було затверджено встановлення окладів додаткових зборів: «Размеры дополнительного налога для сельских сословий состоящих на общих окладах подушной подати, определить только общими итогами по губерниям, сообразно с большею или меньшею степенью производительности и промышленности оных, согласно раскладке, предусмотренной Министерством Финансов и Государственного Имущества» [11, 22–28].

З 1867 р. до подушної податі приєднані два інших збори, що стягувалися за подушної системи: державні, земські та громадські збори. У відповідності до Указу про устрій селян Царства Польського від 19 лютого 1864 р. селяни, крім існуючих податей, зобов'язувалися сплачувати в казну поземельний податок. Згідно з Загальним положенням про селян, які вийшли з кріпосної залежності, селяни зобов'язані були нести наступні казенні і земські грошові повинності: 1) подушна податі, 2) збір на забезпечення продовольства, 3) земські збори як державні, так і загальні губернські й приватні, 4) збір на заготовку окладних листів за податі і збори. При цьому поміщики не несли відповідальності за сплату подушної податі селянами. Крім цього селяни несли обов'язки по сплаті мирських зборів і натуральних повинностей.

Натуральні повинності, які повинні були нести селяни ділилися на натуральні та грошові. До числа натуральних повинностей вносилися: утримання доріг, гасіння пожеж, утримання сільської варти, виконання нарядів по лагодженню запасних хлібних магазинів, знищення шкідливих комах. До числа мирських зборів належали: утримання осіб мирського управління, побудова і утримання лікарень, богоділень, училищ та вчителів. Сплата мирських зборів та відбування натуральних повинностей поширювалася на всіх селян-домовласників, які проживали в даній місцевості. До відбуття мирських повинностей залучалися тільки селяни [7, 56–63].

По відношенню до несправних платників могли бути застосовані наступні заходи стягнення: звернення стягнення на доход від нерухомого майна платника; відправка неплатника або члена його сім'ї на сторонні заробітки; призначення опікуна або призначення старшим іншого члена сім'ї; продаж власного нерухомого майна, за винятком викупленої селянської садиби; продаж рухомого або нерухомого майна, що не було необхідним в господарстві; вилучення частини або повністю наданого польового наділу.

Загалом оподаткування в Російській імперії у XIX ст. відрізнялося набагато меншою кількістю і одноманітністю податків. Фінансова історія цього періоду значною мірою відрізняється від попередніх більш рельєфним проявом боротьби економічних інтересів, що відображається у фінансовій політиці держави. Так, в Англії вперта боротьба хліборобів з «аристократією капіталу», що почалася ще в XVII ст. і загострилася до кінця XVIII ст., призвела до зниження, а потім і до скасування земельного податку. По мірі зростання авторитету і значення «аристократії капіталу» на передній план виступили фінансові інтереси цього класу. В результаті знищується маса непрямих податків, що обтяжували промисловість, проводиться велика реформа вільної торгівлі,

розірвання ланцюга протекціонізму. Коли нарешті з початку XIX ст. до інтересів двох панівних класів починають приєднуватися і заявляти про себе інтереси робітників – ставляться питання про скасування всіх тих податків, які важко тиснуть на найбідніші класи населення: скасовується податок на сіль у 1825 р., на хліб у 1846 р., у 1842 р. вводиться знову прибутковий податок. Так само в боротьбі інтересів різних класів складалася податкова система і в інших європейських державах. Отже, у початковий період промислового капіталізму XIX ст. податкова система складалася з прямих податків і безлічі податків на споживання. Наприкінці XIX ст. у найбільш розвинених капіталістичних країнах у податкову систему включають прибутковий податок, як фундамент, і спадковий податок. Реальні податки відступають на задній план, але зберігається невелике число найбільш прибуткових податків на споживання [5, 198–205].

Напередодні 1-ї Світової війни налагоджена система фінансових надходжень, в якій переважали прямі та непрямі податки, політика уряду, спрямована на підтримку вітчизняних виробників, відображена в системі акцизів і митних зборів, призвели до того, що Росія мала досить міцне фінансове становище. Значну частину державних доходів, як і раніше, становили податки. Так, в бюджеті на 1914 р. дохідна частина якого була визначена в розмірі 3522 млн. руб., а видаткова – 3303 млн. руб., планувалося три підрозділи податкових надходжень: прямі податки – 264,5 млн. руб., непрямі – близько 710 млн. руб. та мито – понад 230 млн. руб. У непрямих податках переважали митні збори (351,9 млн. руб.), а також акцизи на цукор (150 млн. руб.), тютюнові вироби і сірники (98,4 млн. руб.). Податки забезпечували стабільні доходи в казну при мінімальних витратах на відміну, скажімо, від залізниць, які приносили дохід близько 680 млн. руб., але в той же час вимагали величезних коштів на своє утримання. Світова війна, в яку Росія

вступила 1 вересня 1914 р., згубним чином позначилася на фінансовому благополуччі держави. Для покриття військових витрат уряду довелося підвищувати податки та збори, вводити нові акцизи, вдаватися до внутрішніх і зовнішніх позик. Різко зросла паперово-грошова емісія, відповідно посилювалися темпи інфляції, купівельна спроможність рубля падала, зменшувався і золотий запас Росії, яким вона забезпечувала зовнішні позики.

Отже, враховуючи все викладене, ми можемо дійти висновку, що на початку

XX ст. найбільш ефективними джерелами поповнення доходної частини бюджету були винна монополія – 21–25%, акцизні та митні збори – 20%, надходження від експлуатації залізниць – 18–23% державних доходів. З 1863 р. і до кінця 20-х рр. XX століття здійснювалася публікація для загального відома державної розпису доходів і витрат, що свідчить про публічність і прозорість податкової системи Російської імперії порівняно з податковою системою СРСР.

### Список літератури:

1. *Боровой С.Я.* Декабрист М.Ф. Орлов и его книга «О государственном кредите» // Известия АН СССР. Серия истории и филологии. – М., 1951. – Т. 8. – № 1.
2. *Захаров В.Н.* История налогов в России, IX – начало XX века / В.Н. Захаров, Ю.А. Петров, М.К. Шацилло. – М. : РОССПЭН, 2006. – 296 с.
3. *Ерин Д.А.* Деятельность полиции дореволюционной России по сбору налогов и недоимок / Д.А. Ерин // Актуальные проблемы юриспруденции: Выпуск 6. – Владимир : Владимирский гос. Пед. ун-т, 2006.
4. *Иловайский С.И.* Определение, содержание и значение науки финансового права / С.И. Иловайский. – Одесса, 1887.
5. История налогов в России / А.В. Толкушкин. – М.: Юристъ, 2001. – 432 с.
6. *Козырин А.Н.* У истоков финансового права. М.М. Сперанский, Н.И. Тургенев, М.Ф. Орлов / А.Н. Козырин. – М.: Статут, 1998. – 432 с.
7. *Костюков А.Н.* История развития местных налогов и сборов в России / А.Н. Костюков, И.В. Глазунова // История государства и права. – 2003. – № 1.
8. *Озеров И.Х.* Русское финансовое право / И.Х. Озеров. – М., 1901.
9. *Сидоренко Г.Д.* Записки по финансовому праву / Г.Д. Сидоренко. – Киев, 1880.
10. *Сперанский М.М.* Плань государственнаго преобразования: Введение къ уложению государственныхъ законовъ 1809 г.; С приложением: «Записки объ устройстве судебныхъ и правительственныхъ учреждений въ Россіи» (1803 г.); Статей «О государственныхъ установленияхъ»; «О крепостныхъ людяхъ»; Пермскаго письма къ Императору Александру / М.М. Сперанский. – С.-Петербургъ : Изданіе «Русской Мысли», 1905. – 359 с.
11. *Титов А.С.* Исторический очерк о развитии государственно-правового регулирования сферы налогов и сборов / А.С. Титов // Финансовое право. – 2007. – № 5.

### РЕЗЮМЕ

Статья посвящена исследованию условий развития института налогообложения на территории Украины в период Российской империи в контексте европейских тенденций развития налогового права. В результате исследования изучены основные аспекты решения проблем правового обеспечения государственных финансов.

Статья содержит комплексный анализ теоретических и практических вопросов, связанных с правовым регулированием отмеченных проблем. С этой целью рассмотрены

исторический опыт и практика при решении данных вопросов, а также проанализирована действующая на тот момент нормативно-правовая база в сфере данного исследования.

*SUMMARY*

Article is devoted research of conditions and necessity of occurrence of institute of of taxation in territory of Ukraine in the Russian empire in a context of the European tendencies of development of tax. As a result of research the basic aspects of the decision of problems of the legal providing of public finances are studied.

The article contains the complex analysis of the theoretical and practical questions connected with legal regulation of noted problems. Historical experience and practice are with that end in view considered at the decision of this points in question, and also the is standard-legal base active at that point in time in sphere of the given research is analysed.

*Рекомендовано кафедрою  
кримінального та адміністративного права*

*Подано 20.03.2011.*