

Тобто головною метою функціонування РІС є сприяння розвитку механізму реалізації та передачі нововведень у промисловість регіону, створення умов для залучення інвестицій у сферу високих технологій, інституційної підтримки венчурного інноваційного підприємництва, міжгалузевої кооперації підприємств усіх форм власності.

Підсумовуючи вищесказане, зазначимо, що РІС повинна відповідати реаліям ринкових умов господарювання і необхідності формування економіки, основаної на знаннях. Отже, для забезпечення інноваційного розвитку необхідно: всебічно сприяти проведенню науково-дослідницької та інноваційної діяльності за рахунок залучення висококваліфікованого трудового потенціалу; підтримувати науку й освіту; створювати нові організаційні форми в галузі досліджень і розробок, а також належні умови для зацікавленості виробників до пошуку результативних шляхів технологічних змін і підтримки нових інноваційних ідей; забезпечувати раціональну збалансовану взаємодію наукового, технічного і виробничого потенціалу, розроблення й активізацію механізму поліпшення інноваційної діяльності та поширення інновацій на всі сектори виробничої сфери регіону; формувати сприятливий підприємницький клімат, регіональні інноваційні кластери, технопарки тощо.

1. Бонковскі А., Клепка М., Матусяк К., Стшелєц Є. Інструменти підтримки інноваційності малих і середніх підприємств: досвід Польщі та Європейського Союзу. Познань; К., 2005. 2. Денисюк В. А. Стан та перспективи міжнародного трансферу технологій в Україні // Матеріали междунар. науч.-практ. конф. «Рынок технологий, проблемы и пути решения». К., 2002. С. 130–140. 3. Економіка і організація інноваційної діяльності: Підруч. / Волков О. І., Денисенко М. П., Гречан А. П. та ін.; Під ред. проф. Волкова О. І., проф. Денисенка М. П. К., 2004. 4. Иванова Н. И. Национальные инновационные системы. М., 2002. 5. Контуры инновационного развития мировой экономики: Прогноз на 2000–2015 гг. / Под ред. Дынкина А. А., М., 2000. 6. Управління інноваційними процесами в регіонах: Моногр. / Ін-т регіон. досліджень НАН України. Львівський банківський ін-т НБУ; За наук. ред. д-ра екон. наук, проф. М. А. Козоріза, д-ра екон. наук, проф. Т. С. Смовженко. Львів, 2006. 7. Федулова Л., Пашута М. Розвиток національної інноваційної системи України // Економіка України. 2005. №4. С. 35–47. 8. Яремко Л. Регіональна інноваційна система // Регіональна економіка. 2006. №3. С. 103–112.

УДК 336.226.11

І. Р. Безпалько

Українська академія друкарства

ІСТОРІЯ ОПОДАТКУВАННЯ НАСЕЛЕННЯ УКРАЇНИ

Розглядаються історичні передумови формування системи оподаткування населення України з часів Київської Русі, коли першим прибутковим податком була данина, до початку створення сучасної системи оподаткування доходів фізичних осіб.

Historical conditions of tax system formation of the population of our state have been examined beginning from the times of Kiyv Rus' when the first income tax system of the physical person in Ukiraine.

У чинній податковій системі намітилися важливі тенденції зростання ролі фізичних осіб як потенційно домінуючої групи платників податків. Це передусім пов'язано з формуванням нової системи оподаткування доходів фізичних осіб, зокрема з прийняттям Закону України від 22.05.2003 р. «Про податок з доходів фізичних осіб», відповідно до якого відмінено практику оподаткування доходів різноманітних категорій платників за різними податковими ставками і диференційовано правила оподаткування фізичних осіб залежно від виду доходу.

Концептуальні засади будь-якої системи оподаткування повинні мати або історично сформоване підґрунтя, або чітке обґрунтування з позицій економічної теорії. На жаль, вітчизняна система оподаткування не має фундаментальних теоретичних розробок податкової філософії, що викликає певну нестабільність податкової системи та проблеми в пошуках напрямків удосконалення чинної податкової системи. Тому варто прослідкувати еволюцію прибуткового оподаткування населення в ході історії України.

В економічній літературі зустрічається безліч підходів до трактування етапів розвитку податків. Деякі вчені вважають, що податки виникли одночасно із зародженням держави, коли були потрібні кошти на утримання армії, судів, чиновників тощо, інші — з розшаруванням суспільства на класи та появою товарного виробництва.

Найбільший інтерес викликає запропонована періодизація розвитку податкових платежів Е. Салігменом з виділенням семи етапів в історії розвитку податків : 1) переважання ідеї дару; 2) проведення паралелі між податком і проханням держави до народу про підтримку; 3) закріплення ідеї допомоги, що надається державі; 4) поширення ідеї про жертву, що приноситься народом в інтересах держави; 5) навіювання ідеї обов'язку боргу, сплата боргу; 6) поява ідеї примушування з боку держави; 7) виникнення ідеї «певної частки», встановленої урядом незалежно від волі платника. На думку українських учених [5], достовірність цього вчення підтвердив весь хід історії розвитку податкових важелів Росії та України.

Історію податків та оподаткування населення на території України ретельно досліджували Ф. Ярошенко і В. Павленко [8]. Питання оподаткування населення за часів Київської Русі порушували І. Крип'якевич [2] в процесі аналізу історії українського війська та О. Субтельний [6]. За часів Радянського Союзу цій проблемі приділяв увагу Г. Марьяхін [4]. Історію формування податкових систем періоду IX–XX ст. і процес становлення податкової системи в незалежній Україні відтворив у своїх працях Н. Ткаченко [7].

Фінансова наука в Україні донині не визначила тієї суспільної групи або категорію учасників економічних відносин, які будуть основним носієм податкового тягаря. Історичний досвід показує, що такою групою практично завжди було населення (фізичні особи-домогосподарства і фізичні особи-суб'єкти підприємницької діяльності). Натомість ведуться постійні спроби модернізувати та трансформувати чинну систему оподаткування. Це насамперед стосується уже традиційних і регулярних змін до законів України. Відсутність історично

сформованої концепції ефективної податкової системи та нестабільність податкового законодавства є основними перешкодами для нормального функціонування усіх учасників економічних відносин.

Метою нашої статті є дослідження й аналіз еволюції прибуткового оподаткування населення України з часів Київської Русі до проголошення незалежності з метою побудови ефективної сучасної системи оподаткування доходів фізичних осіб.

Історія формування системи оподаткування в сучасному вигляді досить яскрава і носить суперечливий характер. Данина, що з'явилася ще в старовину, податі й повинності є первинними податками і зборами, оскільки в своїй основі мають ту саму суть, що й сучасні: відчуження частини власності для підтримки державного апарату та реалізації інших завдань. З початку свого виникнення податки були тимчасовими, незвичайними і добровільними. Такий характер вони мали і в Стародавній Греції та Стародавньому Римі, хоча тут уперше демонструється спроба створення податкової системи, в основу якої покладено майнове та поголовне оподаткування, що здійснювалося на підставі оцінки майна і перепису. Першим таким податком був *трибутум*.

Втім, незалежно від того, коли було введено податки, вони найчастіше мали дивний характер. За свідченням істориків, перський цар Дарій (IV ст. до н.е.) брав податки євнухами. А завойовник Пешавара (Пакистан) Ранджит Сингх протягом 21 року збирав дуже своєрідну «данину» — по сотні відрізаних людських голів щорічно. Іноді форми оподаткування визначалися і суспільною потребою. Як виявилось, такими можуть стати навіть мертві горобці. А що робити, коли збільшення популяції птахів уже допекло мешканцям середньовічного Вюртемберга (Німеччина) [7, с. 78]? До середини XVII ст. податки вважалися необхідним злом, до якого вдавалися тимчасово, найчастіше під час війни.

Найдавнішою системою прямих податків у Київській Русі була данина для утримання княжого двору й дружини. Сплачувалася данина зазвичай продуктами сільського господарства і промислів (хутро, віск, мед, хліб, шкіра тощо). Збирали її, безпосередньо виїжджаючи на так зване полюддя, у вигляді різних дарів князеві або представникам його адміністрації («поклон», «почесть», «стан»), або «повозом», коли данину привозили до Києва. При зборі найхарактернішими негативними рисами були нерегульованість розмірів і періодичності збору більшості податків. Княгиня Ольга після жорстокої помсти древлянам за смерть свого чоловіка князя Ігоря змушена була регламентувати збір данини. З 947 року вона започаткувала стабільне стягнення податків, встановивши «погости» (місця, де збирали данину), «уроки» та «устави» — розміри та зміст зборів. По суті, це була перша відома нам реформа податкової системи в Україні [6, с. 18]. Правнуком Ольги великим київським князем Ярославом Мудрим було складено перший писемний збір законів — знамениту «Руську правду», складовою частиною якої став «Покон вірний», що детально регламентував діяльність податкової системи. Одиницею оподаткування був дим або подвір'я, яке мало певний розмір землі (в середньому дорівнювало одному плугу або 15 га); 20–30 димів складали дворище. В основному це було

об'єднання родичів, які спільно відповідали за розклад і збір податків. Сьогодні в кожному селі можна виділити первісні дворища (по-сільському — кутки), що носять імена своїх перших засновників. Дворища об'єднувалися в громади, очолювані старостами, що обиралися на віче. Близько 1/3 зібраної данини князь брав на особисті потреби, а решта йшла на утримання дружини, органів управління і ведення війни.

У другій половині XIII ст. — напочатку XIV ст. після вторгнення монголо-татарських військ хана Батия татари встановили в деяких частинах зайнятої ними України свою податкову систему і з цією метою періодично проводили переписи людей, господарств, майна. Усе населення (крім духовенства) змушене було платити на користь завойовників спеціальний грошовий податок — «вихід із кожного чоловіка та з кожної голови худоби». Татарські збирачі податків «баскаки» стягували натуральну («татарщина») та людську данину, визначали примусові роботи тощо [8, с. 24].

У першій половині XIV ст. більшість українських земель (Поділля, Київщина, Чернігівщина) увійшла до складу Великого Князівства Литовського. На українських землях було введено польську податкову систему, за якою шляхту (з 1374 р.) і мастки католицької церкви (з 1381 р.) було звільнено від оподаткування.

Залежно від характеру повинностей селяни ділилися на три категорії :

1. Тяглі селяни (працювали в пана на ріллі зі своєю худобою — спочатку 8–10 днів на рік, а далі 2–4 дні на тиждень). Крім праці в полі, були податки, які називалися «подимщиною», і грошовий податок «серебрщина». Пани платили з населення державі податок («дякло» та «стації») натурою: сіном, збіжжям, медом, худобою тощо. До того ж була особиста служба селян: повіз — підвідна, на права шляхів, мостів; сторожівщина (обов'язок відбувати службу в степах, у замках), пригін — особиста служба на панському дворі.

2. Ремісники й службові селяни. Були цілі села колісників, ковалів, пекарів. Вони утворювали сотні, якими керував сотник.

3. Чиншові селяни або данники. Платили чинш зі своєї землі медом, збіжжям, шкірою тощо.

Зростання повинностей, погіршення загального становища селянства викликали різні форми протестів: активні — збройні повстання та пасивні — втечі, які набували стихійного характеру після Люблінської унії. Це, з одного боку, викликало загальне погіршення становища селян, а з другого, — широку роздачу земель польським панам, які для приваблення селян оголошували «слободи» — звільнення від податків на панщині на 20–40 років. Усе це призвело до загострення соціально-економічного та політичного становища в Україні і стало однією з причин визвольної війни українського народу 1648–1654 рр. під проводом Богдана Хмельницького.

Козаки та їхній старшина за військову службу відстоювали свій привілей — звільнення від податків. Їх сплачували лише селяни та міщани. Головний грошовий податок, який січові власті стягували з посполитих, називався «військовим окладом» (тяглові — 80 коп, піші — 30 коп, наймані робітники — 70 коп). Цей податок був головним прибутком Коша Запорізької Січі. Немалу частку

військових прибутків становив «димовий» податок, який запорізькі козаки збирали з так званих «сиднів», що вважалися підданими січового товариства. Цей податок був постійним (до 1758 р. обмежувався 1 крб з родини, а з 1758 до 1770 р. — 1 крб 50 коп) і тимчасовим (лише у виняткових випадках стягувався з жонатих козаків у розмірі 300–500 крб з паланки) [5, с. 151].

Боротьба українського народу за свою державність зазнала поразки. Територія України була поділена між Росією та Польщею. Після скасування Гетьманщини (1764 р.) генерал-губернатор П. Рум'янцев провів у 1764–1769 рр. опис («ревізію») Лівобережної України для оподаткування її населення до царської скарбниці. Натуральні податки було замінено єдиним грошовим податком від двору, так званим «подвірним» (у 1783 р. його замінено «подушним»; на Правобережжі з 1795 р.). Подушне було головним податком усієї Російської імперії з 1724 р. (50% усіх податків царської казни). Спочатку подушне обраховувалось як сума, потрібна для утримання армії (74% російського бюджету йшло вже при Петрі I саме на військові потреби). Ця сума ділилася на число «ревізських» душ в усій імперії. При цьому різні частини імперії платили неоднакове подушне. Так, в Україні воно було вищим, ніж у Росії, на 40–50%. Подушне накладалося на ціле село, громаду й общину, де мешканці були пов'язані круговою порукою. У селі подушне розкладав поміж «душами» поміщик або сільський голова. У «Нарисах історії фінансів дореволюційної Росії» А. Погребинський зробив приблизні розрахунки розміру подушного для окремих селянських господарств і визначив, що в 50-х рр. XIX ст. подушне в середньому дорівнювало поденній платні за 120 днів роботи, тобто 1/3 свого робочого часу селянин, який існував завдяки промислам, повинен був витратити на те, щоб розрахуватися з казною.

У другій половині XIX ст. у зв'язку зі стрімким піднесенням промислового розвитку в Росії було проведено фінансову реформу. У 1863 р. подушна подать з міщан була замінена на податок з нерухомого майна.

Українська державність початку XX ст. зароджувалась і розвивалась в умовах революційних подій у Росії 1917 р. Лютнева революція та повалення царизму, утворення Тимчасового уряду та прихід до влади більшовиків відбилися на соціально-політичних процесах, які відбувалися на той час в Україні. Створена на початку березня 1917 р. Українська Центральна Рада за час свого недовгого існування не встигла сформулювати свою податкову політику, а обмежилася лише підвищенням деяких існуючих податків.

У квітні 1918 р. до влади прийшов П. Скоропадський, проголошений гетьманом усієї України. У сфері податкової політики гетьманський уряд підвищив ставки прямих податків і мит. За Законом від 25 травня 1918 р. у двічі (від 3 до 6%) зростали кріпосні податки за майновим цензом. У сфері податкової та бюджетної політики уряд новоствореної в грудні 1918 р. Директорії нічого не встиг зробити, крім шаленої емісії грошової маси [7, с. 41].

З приходом радянської влади в умовах воєнного комунізму створилася система натурального господарства, у результаті якої грошові податки не мали реального значення. У лютому 1921 р. утримання грошових податків було

зупинено і податковий апарат розформовано. Формування податкової системи починається в період НЕПу. Протягом 1921–1923 рр. було введено промисловий, прибутково-майновий і єдиний сільськогосподарський податки. Прибутково-майновий податок поклав початок розвитку прибуткового оподаткування громадян. Оподатковуванню підлягав сукупний дохід, який визначався на підставі декларацій платників. Ставки податку залежали від розміру доходу, а податку на майно встановлювалися окремо. У 1924 р. оподаткування майна було відмінено, а прибутково-майновий податок реорганізовано в прибутковий; його поділили на дві частини (основну і додаткову), а платників — на окремі категорії та групи. Податок утримувався в твердих ставках, диференційованих за категоріями й групами платників.

У післявоєнні роки прибутковий податок стягувався на підставі Указу Президії Верховної Ради СРСР від квітня 1943 р. «Про прибутковий податок з населення» з наступними доповненнями та змінами. Неоподатковуваний податком мінімум заробітної плати для робітників і службовців у 1943 р. і податкових роках дорівнював 260 крб за діючим на той час масштабом цін, тобто 26 крб, потім — 50 крб, з 1 липня 1968 р. — 60 крб. З 1972-го і до березня 1991 р. неоподатковуваний мінімум заробітної плати робітників і службовців становив 70 крб. Ставки прибуткового податку були прогресивні: більш низькі для першої і найвищі для останньої груп платників. Максимальна ставка податку із заробітної плати робітників і службовців дорівнювала 13%. Поміж тим, у листопаді 1941 р. було введено ще один указ «Про податок на холостяків та бездітних громадян СРСР». На підприємствах, в установах і організаціях податок сплачували тільки громадяни Союзу РСР, які не мали дітей: чоловіки у віці більше 20 і до 50 років та жінки, що перебували у шлюбі, у віці більше 20 і до 45 років. Із суми заробітної плати до 80 крб податок обчислювався за зниженими ставками, із суми понад 80 крб ставка податку становила 6%.

З розпадом Союзу РСР оподаткування громадян нашої держави здійснювалося на підставі Декрету КМУ від 26. 12. 92 р. «Про прибутковий податок з громадян».

Як свідчить досвід розвинених країн з ринковою економікою, у більшості випадків оподаткуванню підлягає сукупний дохід платника, який включає як доходи від заробітної плати, так і доходи від володіння майном і здачі його в оренду, пасивні доходи та доходи у вигляді спадщини тощо. Тому в українському законодавстві виникла потреба в прийнятті нового Закону від 22. 05. 2003 р. «Про податок з доходів фізичних осіб», який це враховує.

Процес реформування сучасної податкової системи України загалом, у тому числі у сфері оподаткування доходів населення, не завершено. Зрозуміло, що податкове законодавство постійно потребує уточнень і роз'яснень, проте не слід забувати при цьому таких основних принципів, як стабільність, справедливість, чіткість і зрозумілість для платників. Лише в такому разі оподаткування доходів населення буде найефективнішим.

З вищевикладеного доходимо таких висновків:

1. Нестабільність влади протягом всієї історії України завжди призводила до нестійкості у виборі єдиної податкової політики. Постійне поневолення України іншими державами накладало свій відбиток на податкову систему, основним завданням якої було закріпачення населення, придушення будь-якої підприємницької ініціативи. Як наслідок, Україна не має власного досвіду формування ефективної податкової системи.

2. Проаналізувавши історичні факти, ми маємо відійти від практики постійного «закабалення» населення, тобто потрібно створити рівні і справедливі умови для всіх громадян нашої держави. Це стосується передусім побудови такої системи оподаткування, коли платники розуміють і довіряють державі у виборі податкової політики.

3. Процес реформування сучасної податкової системи України загалом, у тому числі у сфері оподаткування доходів населення, не завершено. Зрозуміло, що податкове законодавство постійно потребує уточнень і роз'яснень, проте не слід забувати таких основних принципів, як стабільність, справедливість, чіткість і зрозумілість для платників. Лише тоді оподаткування дає найбільший ефект.

Основними **напрямами подальших перспективних розвідок** можуть бути:

визначення й економічне обґрунтування елементів і методології справляння податку з доходів фізичних осіб в Україні;

аналіз та оцінка системи оподаткування доходів фізичних осіб за кордоном для застосування найприйнятніших методів адміністрування податку з доходів фізичних осіб в Україні;

аналіз діючої системи оподаткування доходів фізичних осіб і пропозиції щодо її вдосконалення.

1. Грушевський М. Історія України — Руси: в 12 кн. К., 1991–1999. 2. Крип'якевич І. Історія українського війська. Львів, 1936. 3. Лановик Б., Лазарович М. Економічна історія України і світу: Навч. посіб. Тернопіль, 2003. 4. Марьяхин Г. Л. Очерки истории налогов в СРСР: Т. 17. М., 1974. 5. Омелянович Л. А., Папалка А. А., Орлова В. А., Дем'яненко Г. Е., Севка В. Г. Налоги и налоговые системы: Учеб. пособие. Донецк, 2002. 6. Субтельний О. Історія України. К., 1992. 7. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік та звітність: Навч. метод. посіб. К., 2004. 8. Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. Історія оподаткування в Україні: Навч. посіб. Ірпінь, 2002.