

ЕВОЛЮЦІЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

Досліджено генезис податкового контролю на території України з часів Київської Русі до створення незалежної держави.

Ключові слова: податковий контроль, адміністративно-правове регулювання.

Исследован генезис налогового контроля на территории Украины со времен Киевской Руси до создания независимого государства.

Ключевые слова: налоговый контроль, административно-правовое регулирование.

Genesis of tax control on territory of Ukraine from times of Kiev Rus to creation of the independent state is explored in the article.

Key words: the tax control, administrative-legal regulation.

Останнім часом у літературі наукового спрямування доволі широко висвітлюють тему податкового контролю¹. Розглядають переважно поняття та зміст податкового контролю, його роль та завдання, форми та види, принципи здійснення.

Водночас у теорії податкового права України детально не досліджено історію виникнення податкового контролю, етапи його розвитку на території сучасної України. Хоча роль та завдання податкового контролю найбільш повно, на нашу думку, може бути розкрито саме в історичному аспекті.

Зважаючи на загальну недослідженість означеного питання, необхідно зауважити, що окремі аспекти генезису податкового контролю в Росії у своїх роботах торкалися Н. А. Захарова², Д. Є. Нелюбін³, історичних етапів становлення та розвитку податкової системи на території України – Т. Я. Цимбал⁴.

Передусім необхідно зазначити, що податковий контроль нерозривно пов'язаний з оподаткуванням, його виникнення та розвиток залежали від становлення системи оподаткування. Коли виник податок, держави у сучасному її розумінні

ще не було, але існували історично попередні чи ранні форми державних організацій⁵. Її поява пов'язана з першими суспільними потребами, розвитком товарно-грошових відносин. Засоби, отримані від сплати податків, витрачали на укріплення міст, утримання армій, будівництво кораблів, доріг, спорудження храмів, організацію свят, роздачу матеріальних благ незаможним.

У розвитку податкового контролю на території України (до визнання її незалежності), на наш погляд, можна виділити три етапи, кожен з яких характеризується тими чи іншими особливостями. Перший етап охоплює період Київської Русі (IX – середина XIII ст.) та часи, коли більшість земель України входила до Великого князівства Литовського (з другої половини XIV ст.), Речі Посполитої (після підписання Люблінської унії Литви з Польщею у 1669 році). В епоху Київської Русі, а саме з IX ст., основним джерелом прибутків була данина, одиницею обкладення якої був «дим», що визначався кількістю печей та труб у кожному домогосподарстві, рало або плуг (якщо відома кількість пашні). Данина справлялася двома способами: повозом (данину привозили в Київ) і полюддям (князі чи їх дружинники самі їздили за даниною). Процедура збирання податей здійснювали зазвичай самі князі або, за їх дорученням, спеціально уповноважені люди – данники.

Першим писемним джерелом, що підтверджувало факт збирання податків у Київській Русі, є «Повість временних літ», знаменитого літописця Нестора (приблизно 1113 р.), у якій описано похід у 945 р. Київського князя Ігоря за даниною до древлян та перераховано народи, «иже дань дают Руси»⁶. До речі, перші відомі календарі у Київській Русі були пов'язані, як і в інших країнах світу, саме з позначенням періодів стягнення податків.

Незадовго до розпаду Давньоруської держави, з XI ст. у князівському дворі з'являється низка посад, які безпосередньо відповідали за збирання податей. До них належали так звані данщики, митники, вірники, п'ятенщики, осьменники тощо⁷. Наприклад, данщиками називали збирачів данини, вірниками – тих, хто приймав судове мито, яке мало назву «віра». Таким чином, на Русі здійснюють перші спроби створення посад, перебуваючи на яких особи безпосередньо збирали податки та здійснювали контроль за їх сплатою.

Монголо-татари у першій половині XIII ст. після завоювання Київської Русі для стягнення податків періодично переписували населення, господарства та майно, і всі, хто ввійшов до цих списків були змушені вносити до казни «тагар». Тобто у цей час відбувається зародження обліку осіб, з яких стягувались податі та збори, тобто облік платників податків. У цей же період виник такий вид податку, як «ясак». Так, ясаком обкладали кожную особу чоловічої статі, яка досягла віку, коли могла займатися промислом. Для стягнення ясаку стали створюватися окремі експедиції. Місцем перебування експедицій у період між збиранням податей призначалися остроги та спеціальні міста. Для обліку кількості стягненого ясаку використовували так звані ясачні книги. Посадовою особою, яка відповідала за стягнення такого виду податку, призначався воевода⁸.

До XIV ст. створюється система «кормління зі свавіллям кормління та його чиновників». Внаслідок чого в XIV ст. установлюються правила збирання податків (уставні грамоти), а населенню надається право оскарження зловживань «кормліннями». У результаті виникає інститут забезпечення прав та інтересів громадян, формуються системи органів, що здійснюють збирання податків та контроль за їх сплатою⁹. В часи «кормління» виникають посади скарбників, дяків

та піддячих, які відали збиранням оброків та вели відповідні книги й записи (з'являється примітивна статистика та облік внесення обов'язкових платежів).

Необхідно зауважити, що входження України до складу Великого князівства Литовського та Речі Посполитої особливих змін у здійснення податкового контролю не принесло. Протягом усього часу було збережено традиційні форми оподаткування та податкового контролю, що діяли за часів Київської Русі.

Таким чином, для першого етапу еволюції податкового контролю характерні: податковий контроль виникає з появою обліку майна громадян чи самих громадян й здійснюється без системного підходу, виділення чіткого механізму його регулювання; роздрібненість усіх елементів здійснення податкового контролю в результаті недостатнього розвитку державного устрою й, відповідно, механізму державного управління; податки є безсистемними платежами, контроль за стягненням податків належить безпосередньо владі; створюються посади, перебуваючи на яких особи повинні були збирати податки, проте ця функція, як правило, не була для них єдиною.

З царювання Петра I розпочинається другий етап розвитку податкового контролю. На окрему увагу заслуговує організаційна система збирання податків за часів його правління. Так, Петро I запровадив «управлінський» Сенат – постійно діючий вищий орган державного управління, який поряд з іншими функціями виконував обов'язки контролера у сфері державних податків та витрат. У 1706 році видано Указ про створення губерній на чолі з губернатором. На губернатора покладено обов'язки щодо контролю за збиранням податків¹⁰.

Завдяки податковій реформі Петра I (XVIII ст.) було введено посади прибутківців – урядовців, що повинні «сидіти та чинити государю прибуток», вигадувати нові види податей. За часів його правління проводили перепис городян – купців, посадських і слобідських людей: описувались не тільки їх двори, характер промислу й ремесла, а й об'єм промислів і наземна плата за приміщення¹¹. Вважаємо, що ці заходи було здійснено з метою недопущення ухилення від податків, тому що з 1679 р. одиницею оподаткування став двір й миттєво двори родичів чи сусідів стали огороджуватися єдиним тином. Через те за часів Петра I відбувається перехід до «подушної» податі, тобто об'єктом оподаткування стає не двір, а особа чоловічої статі. Створюються «рев'язькі казки» – списки, в які заносилося чоловіче населення.

Петро I також реорганізував управління фінансами. Замість чисельних приказів, що відали прибутками та видатками, було затверджено Камер-колегію й Штатс-контор-колегію. Першій з них було доручено наглядати за окладними та неокладними приходами. Окладними називали прибутки, розмір яких відомий наперед, наприклад подушне, неокладними – мито, податок із заводів тощо.

Разом з реорганізацією центрального управління відбуваються зміни в земських установах. Держава Петра I ще не мала в достатній кількості органів, що могли б здійснювати збирання торгових та інших мит. Зазвичай цей обов'язок покладался на представників купецтва й інших міських обивателів. Казенне мито збирали виборчі земські старости під контролем воевод. Указом від 30 січня 1699 року торгово-промислому населенню міст і селянам государевих волостей було надано право керуватися своїми виборчими бурмістрами. Взагалі, вони повинні були замість воевод збирати державні податки. Це був великий крок в області місцевого самоврядування¹².

Катерина II внесла кардинальні зміни в організацію податкового контролю. Нею було створено експедицію щодо державних прибутків, яку в подальшому було розділено на чотири самостійних експедиції, одна з яких займалася стягненням недоїмок та недоборів податків. У губерніях для збирання податей, ревізії звітів було створено колегіальні губернські казенні палати. Ці палати здійснювали свою діяльність аж до XX ст. Але з XIX ст. контроль кількості платників податків почав здійснюватися за ревізійними переписами.

До 1861 р. стягненням податей з державних селян займалися виборні земські влади. У маєтках, вотчинах відповідальними за сплату податків були прикажчики. Гроші доставляли в повітове місто. У 1861 р. ці функції було передано мировим посередникам. У 1874 р. податний нагляд передають повітовій поліції. В 1885 р. було встановлено посаду податного інспектора як фінансового працівника на місцях. До установ податної інспекції нагляд з боку держави за торгівлею та промислами був дуже слабкий. Раз на рік генеральну перевірку здійснювали урядовці. Постійний же нагляд було покладено на волосних старшин та виборчих торгових депутатів, які більшою мірою опікувалися інтересами торговців та промисловців, ніж поповненням державної казни. Ухилення від сплати торгового мита мало масовий характер. Діяльність же податної інспекції дозволила значною мірою збільшити торгові збори і при цьому у короткий відрізок часу¹³.

Під час царювання Олександра I було створено Міністерство фінансів, Державне казначейство, Державний контроль, Комісію з погашення боргів. Таким чином було покладено початок сучасного державного контролю. У цей же час було посилено склад податних інспекцій, створених ще за часів Катерини Великої, і їх було введено на околицях.

Іншим важливим етапом розвитку організації системи податкового контролю цього періоду були прогресивні реформи голови Ради міністрів П. Столипіна. Відбулося посилення централізації та жорсткості податкового контролю.

Важливою подією в розвитку податкового контролю є впровадження у 1859 р. двох комісій: однієї при державному контролі – для складання правил щодо порядку рахування, звітності та ревізії, другої при Міністерстві фінансів – для перегляду податі та зборів. Відкрито нові місцеві установи державного контролю – контрольні палати¹⁴.

1885 р. ознаменувався запровадженням казенних палат, у яких було передбачено посади податних інспекторів, які здійснювали контроль за правильністю стягнення податків та інших зборів на своїх ділянках. Вони ж розслідували факти приховування прибутків від оподаткування, ухилення від сплати податків.

Таким чином, для податкового контролю України на другому етапі було характерне: відбувається централізація і посилення здійснення податкового контролю; створено не посади, а спеціальні органи державного апарату, що здійснюють податковий контроль. Так за часів правління Петра I з'явився фінансовий орган (Камер-колегія), що дозволив об'єднати фінансові установи Росії; регіональні та місцеві влади наділяються функціями, які дозволяють їм самостійно контролювати збирання регіональних та місцевих податків, що необхідно зарахувати до бюджету суб'єкта чи регіону. Це дозволяє регіональній та місцевій владі здійснювати формування прибуткової частини бюджету самостійно, без підтримки з боку центральної влади.

Третій період розвитку податкового контролю розпочався з переходом до Непу (в 1922 р.). В цей час централізоване управління податками здійснював Народ-

ний комісаріат фінансів, у складі якого було створено управління податків та державних прибутків. На місцях податковий контроль здійснювався фінансовими інспекторами, податковими комісіями й фінансовими агентами, що підпорядковувались фінансовим відділам¹⁵.

У 1925 р. Народний комісаріат фінансів СРСР ухвалив Положення щодо зовнішнього податкового нагляду, де було визначено права, обов'язки, завдання й функції фінансових інспекторів, їх помічників і фінансових агентів. На зовнішній податковий нагляд було покладено обстеження платників податків, вивчення джерел їх прибутків, об'єкти оподаткування. Введення окладного рахування (карточки недоїмок, книги, звітні відомості тощо) передавалося касовим органам, а стягнення платежів – податковим агентам¹⁶.

З 1926 р. було взято курс на згортання непу, що зумовлено переходом від системи збирання податків до адміністративного вилучення прибутків «соціалістичних» підприємств, на долю яких наприкінці НЕПу припадало 90% валової продукції, й перерозподілу фінансових ресурсів виключно через бюджет.

Збирання податків з населення здійснювали запроваджені у 1930 р. податкові інспекції (територіальні податкові органи) – структурні підрозділи районних та міських фінансових відділів. У 1931 р. вводять державну реєстрацію – обов'язкову процедуру становлення на облік платників податків (державних, кооперативних та громадських організацій) з метою контролю законності їх виникнення, реорганізації, припинення діяльності й об'єктів оподаткування (окремих видів майна). Без проходження реєстрації підприємства не могли брати участь у господарському обігу, укладати договори, відкривати в установах Держбанку розрахункові та поточні рахунки¹⁷.

В 1959 р. було здійснено чергові зміни у структурі податкових органів. Управління податків та зборів, податкові відділи й інспекції були перейменовані відповідно в управління, відділи й інспекції державних прибутків. Але їх функції практично не змінилися. До функцій Міністерства фінансів СРСР входило проведення ревізій, перевірки та обстеження роботи з державних прибутків у міністерствах фінансів союзних республік, а також місцевих фінансових органів тощо.

Основну роботу із систематичного контролю за виконанням планів держприбутків, правильним розрахуванням і своєчасним надходженням усіх платежів до бюджету було покладено на міські та районні інспекції з державних прибутків, що входили до складу районного (міського) фінансового відділу виконкому відповідної Ради народних депутатів¹⁸.

Отже, для третього періоду характерні: посилення ролі органів, що мають право здійснювати податковий контроль на місцях; виникнення нових форм та методів податкового контролю (наприклад, введення державної реєстрації – постановка на облік платників податків) та вдосконалення наявних.

Отже, податковий контроль з'являється одночасно з появою першого явища, схожого на податок. У цей час не може йтися про систему принципів оподаткування, податкової відповідальності, права та обов'язки платників та збиральників. Збирання податків було спрямовано на максимальне збагачення тих, хто отримував податки.

Першим методом податкового контролю за часів Київської Русі можна вважати облік майна громадян чи самих громадян.

Податкова система на Русі фактично була тотожна системі податкового контролю, що було зумовлено простою системою податків, неприйняттям податку ні

скореними народами, ні підданими, та також великими проблемами щодо стягнення (нерідко пов'язаними із застосуванням військової сили).

Ще на початку становлення системи податкового контролю з'являється елемент відповідальності тих, хто збирав податки, й елемент дотримання прав платників податків. Так, за часів «кормління зі свавіллям кормління та його чиновників» оскарження дій осіб, що збирали податки, здійснювали шляхом подання скарги князю (наміснику). Внаслідок цього було встановлено жорсткі міри відповідальності збирачів податків.

З розвитком та вдосконаленням системи оподаткування відбувається розмежування повноважень державних органів, серед яких виділяються органи, основними функціями яких були збирання та контроль за виконанням обов'язків щодо сплати податків. Поряд з розвитком системи останніх відбувається формування принципів діяльності посадових осіб цих органів, а також методів податкового контролю.

Таким чином, історія податкового контролю – це історія підвищення централізації стягнення податків, становлення податкового суверенітету держави. Крім того, вона показує еволюцію принципу державних фінансів: від наживи до зваженого підходу з обґрунтованими державними витратами¹⁹.

1. Красницкий В.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 168 с.; *Кучерявенко М.П.* Податкове право України: академічний курс: підручник. – К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.; *Нестеров Г.Г., Попонова Н.А., Терзиди Н.А.* Налоговый контроль: учебное пособие. – М.: Эксмо, 2009. – 384 с. **2. Захарова Н.А.** Правовые проблемы регулирования налогового контроля в свете административной реформы: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – М., 2005. – 186 с. **3. Нелюбин Д.Е.** Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – М., 2003. – 183 с. **4. Цимбал Т.Я.** Правове регулювання податкової системи України: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. – Ірпінь, 2007. – 221 с. **5. Хайзер К.** Жертва и налог: От античности до современности // Все начиналось с десятины : этот многоликий налоговый мир. – М.: Прогресс, 1992. – С. 42. **6. Толкушкин А.В.** История налогов в России. – М.: Юристъ, 2001. – С. 17. **7. Нечай Н.В.** Нариси з історії оподаткування. – К.: Вісник податкової служби України, 2002. – С. 61. **8. Цимбал Т.Я.** Правове регулювання податкової системи України: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. – Ірпінь, 2007. – С. 40. **9. Захарова Н.А.** Правовые проблемы регулирования налогового контроля в свете административной реформы: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – М., 2005. – С. 18. **10. Нелюбин Д.Е.** Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – М., 2003. – С. 6. **11. Там само.** – С. 63. **12. Налоги на налогообложение:** учебник / Д.Г. Черник, Л.П. Павлова, В.Г. Князев. – 3-е издание. – М.: МЦФЭР, 2006. – С. 64. **13. Там же.** – С. 75–76. **14. Безруков Г.П., Казак А.Ю., Привалова С.Г.** Налоговый контроль в условиях реформирования экономики. – Екатеринбург: Издательство АМБ, 2003. – С. 51–52. **15. Нелюбин Д.Е.** Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14. – М., 2003. – С. 38. **16. Безруков Г.П., Казак А.Ю., Привалова С.Г.** Цит. работа. – С. 55. **17. Нелюбин Д. Е.** Цит. работа. – С. 39. **18. Безруков Г.П., Казак А.Ю., Привалова С.Г.** Цит. работа. – С. 56. **19. Нелюбин Д.Е.** Цит. работа. – С. 40.