

2. Залетов А.Н. Страхование в Украине. Под ред. Доктора экономических наук О.А.Слюсаренко.- К.: Международная агенция «BeeZone», 2002.- 452с.
3. Л.М. Гутко. Страховой рынок України: стан, проблеми розвитку та шляхи їх вирішення.//Економіка Фінанси Право- 2006- № 7- с.19-24.
4. Ю.Перепечаенко. Оккупация страха.// Бизнес – 2006 - № 8 (683), 20.02. , с.51 -53.
5. Ю. Перепечаенко. Новые русские украинские страховые компании.//Бизнес – 2004 № 16/ 19.04.

**Жигаленко О.В.**

## **ИСТОРИЯ СТАНОВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

Налоговый контроль является неотъемлемой частью государственной налоговой системы. Обеспечивая обязательность уплаты налогов, налоговый контроль предопределяет результативность проводимых налоговых реформ, демонстрирует обратную связь и оценку, проводимой налоговой политики в государстве.

Историческое развитие основ налогообложения предусматривает и сопутствующее развитие налогового контроля. Однако базовое значение налогов и опосредованное существование налогового контроля не всегда предполагало пристальное внимание ученых и практиков к вопросам становления и развития налогового контроля. Многие авторы занимались и занимаются исследованием природы налогов и их администрирования, среди которых можно выделить Мельника В.М., Дикань К.В., Андрущенко В.Л., Черника Д.Г., Кучерявенко М.П., Караваеву И.В. и многих других. Вопросы налогового контроля освещены в работах Завгороднего В.П., Крысоватого А.И. и Кизима А.Я., Хомутенко В.П., Ревы Т.М., Ногиной О.А. Однако до настоящего времени не предпринималась попытка периодизации становления налогового контроля.

Целью написания статьи является на основе выделения периодов и этапов в становлении налогового контроля, определить общие направления в развитии налогового контроля и выделить приоритеты дальнейшего развития системы налогового контроля в Украине.

Отрывочные исторические сведения, литературные произведения, анализ экономических теорий, учений и научных дисциплин прямо или косвенно, касающихся вопросов налогового контроля, на основе финансово-исторического осмысления позволило предположить следующую периодизацию становления и развития налогового контроля (см. табл.1). В основе выделения периодов положен временной промежуток, в течение которого происходит общее становление, развитие и логическое завершение определенных основ налогообложения и системы элементов налогового контроля, таких как субъекты, объекты, формы, методы, меры ответственности, налоговые правоотношения, формирующиеся в рамках исторического и экономического развития европейских обществ. Выделение этапов обусловлено появлением новых экономических теорий и дисциплин, затрагивающих развитие отдельных элементов налогового контроля в течение выделенного периода.

Показанная периодизация позволяет более глубоко и исторически осмысленно подойти к изучению налогового контроля и определить современный этап развития налогового контроля в финансовой жизни Украины.

Первый период - это период не научных трудов, это период упоминаний в исторических летописях, произведениях историков и литературных произведениях, которые являются косвенными источниками для исследования становления основных элементов налогового контроля. Данный период можно обозначить с 1 в. до н.э. вплоть до 17 в. н.э. Так, одними из первых упоминаний об администрировании и налоговом контроле являются исторические сведения о налоговой системе Римской империи в 1 веке до н.э. Уже в то время проводилась оценка налоговых возможностей провинций: составлялись карты провинций, уточнялись расположения городов, рек, мостов, производился тщательный обмер земельных участков, составлялся кадастр по каждому городу империи, проводилась перепись населения. Каждому члену общины необходимо было явиться в определенный день к властям своей общины и представить декларацию, на основании которой составлялся имущественный ценз. Данные ценза использовались для взимания 2-х прямых налогов - поземельного и подушного и проводились нерегулярно, через 20-30 лет. Каждый последующий ценз основывался на предыдущих данных и уточнял настоящее положение граждан. Таким образом, формировались основные элементы системы налогового контроля: фактическое определение объекта, предмета контроля, использование методов контроля – сравнения налогооблагаемой базы с фактической уплатой налогов, определение круга субъектов контроля. Государственные финансовые учреждения в то время самостоятельно не взимали налоги, а поручали это общинам, и члены общинных советов должны были лично отвечать за налоговые поступления. Это привело к тому, что никто не хотел добровольно становится членом совета, налоги были высокие, устанавливались в максимальных размерах с присоединенных территорий. С того времени и пошла слава о «ненавистных мытарях», о которых есть упоминания в Новом Завете. В первом периоде основной проблемой являлось неэффективное определение субъектов контроля и их полномочий, неравномерное налогообложение, т.к. свободные граждане, как правило, не облагались налогами.

Продолжая исследование первого периода, рассмотрим средние века, которые характеризуются высоким уровнем налогообложения, абсолютизацией монархической власти, системой частных откупов взимания налогов и жестким карательным механизмом по налоговым недоимкам, возникающим вследствие необоснованного установления размеров взимаемых налогов и сборов. Система частных откупов заключалась

## ИСТОРИЯ СТАНОВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

в продаже на аукционе права взимания налогов в государстве. Получая такое право богатые люди сразу вносили установленную сумму налогов в государственную казну и затем взимали с поданных налоги с учетом своей прибыли. Как правило, прибыль откупщиков достигала до 25% от суммы собранных налогов. Сборщиков налогов - откупщиков ненавидели, их закидывали камнями, однако, это дело было как опасным так и прибыльным. Были и налоговые доносчики, которые за плату доносили откупщику об утаянном имуществе. Однако, система откупов, существовавшая с древних времен имела и свои преимущества: во-первых, требовались минимальные затраты на чиновничий и контролирующий государственный аппарат, во-вторых, развивалось предпринимательство, что привело к формированию значительного капитала в руках отдельных лиц и способствовало появлению прослойки предпринимателей в европейских государствах. Это отчасти способствовало и культурному развитию обществ, так как нередко богатые лица создавали культурные учреждения и вкладывали средства в развитие науки.

Таблица 1. Становление налогового контроля

№	Период	Этапы	Экономические учения, научные дисциплины	Характеристика
1.	1 век до н.э. – 16 век н.э.	от 1 в. до н.э. до 15 в. н.э.		Формирование основных элементов системы налогового контроля: - сформированы базы налогообложения; - внедрена система декларирования доходов и имущества; - выделены субъекты контролирующих органов; - определены подконтрольные субъекты; - определены меры ответственности за обман и утаивание доходов, неуплату налогов;
		15-16 вв.	Произведения утопистов	Появление модели идеального государства, в котором нет необходимости в государственном налоговом контроле т.к. в таком государстве нет места обману и злоупотреблению властью.
2.	17-19 вв.	17-18 вв.	Классическая экономическая теория	Появление первых научных трудов по вопросам налогообложения: - сформулированы основные принципы налогообложения и налогового администрирования; - выявлены и обоснованы причины уклонения от налогообложения, даны рекомендации по их устранению; - дана попытка анализа системы воздействия карательных мер на налоговых правонарушителей, - провозглашены основы уважения к свободе и личности граждан, путем ослабления жесткого контроля со стороны государства.
		18 в.	Теория «Общественного договора»	Разработана теория эквивалентности получаемых благ от государства в обмен на уплачиваемые налоги.
		18-19 вв.	Камералистика	Искусство управления государственным имуществом, в частности, профессия сборщика налогов.
3.	20-21 вв.	20-21 вв.	Налоговый менеджмент и фискальная социология	Определяет: - сущность, методы, формы налогового контроля; - стратегию развития налогового контроля на основе превалирования форм превентивного налогового контроля и создание партнерских отношений между налоговой службой и налогоплательщиками; - изучение реакций налогоплательщиков на налоговую политику и налоговый контроль в государстве.

Абсолютизм монархической власти средних веков, жесткий контроль в лице государства и частных откупщиков, установление налогов в противоречии с принципом равенства и справедливости, привели к появлению литературных произведений утопистов-социалистов 16 века Мора Т., Кампанеллы Т., в которых описывается идеальная модель государства, действующего в рамках всеобщего равноправия и законности. В таком государстве нет необходимости в осуществлении государственного финансового и налогового контроля, благодаря высокому общественному сознанию и самоконтролю не допускается обман, коррупция и другие злоупотребления против государства.

Произведения утопистов не являются научными трудами, однако они сыграли свою историческую роль, подтолкнув в дальнейшем многих к осмыслению государственного устройства и научному обоснованию процессов, происходящих в экономической жизни государств, в частности проблемам осуществления налогового контроля.

Постепенно к 17 веку вследствие необходимости содержания постоянных армий и расширяющегося административного аппарата государства происходит становление регулярного налогообложения по всей Европе с явно выраженной тенденцией к росту. Кризис средних веков и начавшееся промышленное развитие европейских государств приводит ко второму периоду в развитии налогового контроля, который зани-

мает период времени – 17-19 вв. и характеризуется, прежде всего, появлением первых научных трудов по вопросам взимания налогов. Петти У. (17 век) один из первых кто писал о налогах, наиболее известное его произведение «Трактат о налогах и сборах» [13]. Наибольшей заслугой Петти является то, что он впервые выделяет причины, вследствие чего налогоплательщики уклоняются от уплаты налогов и предлагает положения в соответствии с которыми необходимо устанавливать и развивать налоговый контроль и налоговую систему в целом. Наиболее важным в теории Петти, в части профилактики налоговых нарушений, как функции предупредительного налогового контроля, являются следующие взгляды, в современной интерпретации, сохраняя мысль автора они выглядят так: установление налогов должно быть пропорциональным, равномерным и ясным для налогоплательщиков; необходима возможность договорных отношений между государством и налогоплательщиками; отсутствие коррупции в среде государственных служащих; стабильность налогового законодательства и подготовленность налогоплательщиков к изменениям в налоговой сфере; учет региональных особенностей в установлении элементов налогов и сборов; подготовленность и участие народа в принятии налоговых законов – это создает законопослушание и предполагает осуществление более лояльного налогового контроля с наименьшими затратами; внедрение продуманной системы наказаний, ориентированной на предупреждение налоговых правонарушений; экономическое обоснование устанавливаемых налогов и прозрачность государственных расходов.

Продолжая исследовать второй период становления системы налогового контроля, обратимся к основателю классической экономической мысли Смиту А. (18 век). Смит более четко сформулировал взгляды Петти У. в части установления и администрирования налогов и назвал их принципами налогообложения, которые легли в основу построения налоговых систем ряда государств. Наибольший акцент в совершенствовании системы налогового контроля Смит А. ставил, во-первых, на определенности и четкости в установлении налогов и сборов, что способствует эффективности различных видов налогового контроля, во-вторых, минимизации государственных расходов, направленных на администрирование налоговой системы, в том числе и на осуществление налогового контроля, в-третьих, продуманной системе наказаний и финансовых санкций, которая не должна приводить к разорению налогоплательщика, в-четвертых, установлению разумных законов, которые осознанно и добровольно исполняются каждым членом общества.

Вопросам налогового контроля и налогового администрирования Рикардо Д. - представитель классической экономической теории 18 века не уделял пристального внимания, по его мнению, налоги должны иметь относительно простой механизм взимания, чтобы при взимании и контроле за суммами налогов не внедряться глубоко в дела каждого, уважая свободу и достоинство граждан страны.

Русская экономическая мысль 18 века представлена в произведениях Радищева А.Н., в которых подчеркивается насколько вреден жесткий и постоянный контроль со стороны государства, в том числе и налоговый контроль. «Правительство должно быть открыто для мнений и потребностей своего народа» - главный принцип демократии, указанный Гердером. Чем более справедливы будут законы о налогообложении, принятые с участием и одобрением общественного мнения, тем менее необходим налоговый контроль.

Восемнадцатый век богат на выдающиеся умы, новые идеи и новые экономические учения. Наряду с рождением классической экономической теории появляется течение, прежде всего, политическое, которое получило название теория «Общественного договора». Появление данной теории характеризует выделение второго этапа во втором периоде становления и развития налогового контроля. Приверженцы данной теории в Европе отстаивали мнение о наличии определенного договора между государством и народом, касающегося организации общественной жизни на основе принятых и одобренных народом законов, и эквивалентности уплаченных налогов за услуги, которые оказывает ему государство: охрану жизни, собственности и другие услуги. Представителями теории «Общественного договора» или теории обмена являются Руссо Ж.Ж., Монтескье Ш.Л., Гоббс Т., Локк Д.. Основой указанной теории является главенство закона, принятого и одобренного народом, что предполагает просвещение народа и сокращение административного аппарата государственных служащих. Руссо Ж.Ж. подчеркивал важный фактор - сокращение времени и расстояния получаемого эквивалента услуги от государства взамен, уплачиваемых налогов, что позволит осознать объективную сторону процедуры уплаты налогов и сборов и создаст минимальный аппарат для осуществления налогового контроля.

Основные взгляды Монтескье можно свести к следующему: законодательная и исполнительная власть должна быть четко разграничена в государстве; вопрос воспитания и повышения образованности народа должен быть главной задачей государства; сохранение репутации человека – это основа развитой системы наказаний, которая достижима при высокой образованности и патриотизме граждан; несправедливые законы – повод для налоговых правонарушений, который приводит к тотальному контролю и отсутствию эффективности функционирования налоговой системы.

Локк Д., как и другие ученые экономисты своего времени, акцентирует внимание на государственной подготовке служащих в сфере исполнительной и законодательной власти, которая должна основываться на специальной программе обучения, воспитывающей чувство ответственности, патриотизма и любви к народу.

Третий этап во втором периоде развития налогового контроля связан с развитием административной науки в Германии в 18-19 вв. Камеральная наука, камералистика – это наука искусства управления государственным имуществом и, в частности, профессии сборщика налогов. Указанное научное направление рассматривало, в том числе и социально-этические, психологические, национальные особенности администрирования налогов на основе воспитания и изучения человеческого фактора, что является основой функцио-

нирования налогового контроля, так как осуществляют контроль люди и контролируют людей по вопросам исполнения налогового законодательства.

В целом, второй период - это прогрессивный период, характеризующийся интенсивным развитием экономической, политической и социальной мысли, теоретическим осмыслением основ налогообложения и отдельных элементов налогового контроля. Особое значение приобретают социальные факторы: вопросы просвещения и одобрения народом, установленных в государстве налогов и сборов и воспитание отдельной категории людей – государственных служащих, представляющих и отстаивающих интересы государства.

Выделение третьего периода в становлении налогового контроля, связано с формированием налогового государства, финансируемого в основном за счет налоговых поступлений, которое появилось в европейских и ряде других стран в последние 100-150 лет, до этого налоги финансировали менее половины государственных расходов. С того времени становятся особенно актуальными вопросы о справедливом обложении, увеличении доли прямых налогов, наряду с этим усложняются налоговые декларации и налоговый контроль, ужесточается система налоговых штрафов, а проводимая налоговая политика начинает преследовать не только фискальные цели, но и являться неотъемлемым элементом регулирования экономики.

С 20-х годов 20 века, начинает развиваться налоговый менеджмент, как комплексная система управления в сфере налогообложения, представляющая собой совокупность взаимосвязанных элементов: налоговое планирование и прогнозирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. К середине 20 века выделяется новое направление знаний в налоговом менеджменте – фискальная социология. Данное направление было разработано немецким экономистом Шмольдерсом Г., который исследовал поведение и психологию налогоплательщиков, как реакцию на проведение налоговой политики, осуществление налогового контроля с точки зрения этики, социально-психологических, правовых и общественно-политических аспектов.

Третий период становления и развития налогового контроля привнес наибольшую четкость в определении терминов и основ налогообложения. Определены и выявлены основные методы, элементы и формы налогового контроля, определенные в рамках налогового права. Развитие налогового менеджмента и фискальной социологии предполагает интеграцию теории налогового контроля с элементами таких наук как социология, психология, антропология, политология.

Рассматривая в целом предложенную периодизацию становления и развития налогового контроля можно сделать вывод, что появление новых экономических взглядов и направлений в становлении налогового контроля связано с обострением конфликта интересов основных элементов контроля. В современных экономических условиях в развитых странах при наличии стабильного и эффективного функционирования налогового права акцент в развитии налогового контроля переносится на социально-психологический, этический аспекты и разработку новых форм предупредительного контроля. В Украине с целью дальнейшей интеграции в мировое сообщество интенсивным путем должна проходить разработка Налогового Кодекса, в т.ч. и разработка новых форм и методов налогового контроля, основывающихся большей частью на превентивном, автоматизированном контроле и договорных отношениях с налогоплательщиками с учетом разработок по фискальной психологии.

### Источники и литература

1. Все начиналось с десятины: Пер.с нем./Общ.ред.и вступ.ст. Б.Е. Ланина.- М: Прогресс,1992.-408с.
2. Гердер И.Г. Идеи о философии истории человечества // Избр. соч. М.—Л., 1959.
3. Гоббс Т. Левиафан или материя, форма и власть государства церковного и гражданского. – М.: Гос. соц.-эк. изд-во, 1936. Ч. 2. О государстве.
4. Локк Д. Два трактата о правлении. Сочинения в трех томах. Том 3. - М: Мысль, 1988. - 339с.
5. Монтескье Ш.Л. О духе законов / Сост., пер. и коммент. А.В. Матешук. - М.: Мысль, 1999. - 672 с.: портр. - (Из клас. наследия).
6. Петти У. Трактат о налогах и сборах. - М: Эконов – Ключ, 1993. – 352с.
7. Радищев Александр Николаевич. Путешествие из Петербурга в Москву // М., Детская литература, 1975. – 178с.
8. Руссо Ж.-Ж. Об общественном договоре, или Принципы политического права. // Руссо Ж.- Ж. Трактаты. – М.:Наука,1969. С. 151-256.
9. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М: Издательство социально-экономической литературы, 1962. – 681с.
10. Утопический социализм: Хрестоматия / Общ. ред. А.И.Володина.- М.: Политиздат, 1982. Томаззо Кампанелла // ГОРОД СОЛНЦА.
11. <http://www.library.com.ua/books/ricardo/> Давид Рикардо. "Начала политической экономии и налогового обложения".
12. <http://www.lib.ru/INOOLD/MOR/utopia.txt/> Томас Мор «Утопия».