

**Волощук Р. Є.,**

викладач кафедри фінансів Вінницького інституту економіки  
Тернопільського національного економічного університету

## ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

*Представлено результати ретроспективного аналізу адміністрування податків. Проведено окремі порівняння з чинною системою адміністрування податків в Україні, відслідковано деякі аспекти її еволюційного розвитку.*

**Ключові слова:** адміністрування податків, управління процесом справляння, ретроспективний аналіз, облікова робота, контроль за сплатою.

Необхідність дослідження історичних аспектів оподаткування, у тому числі й адміністрування податків, зумовлена насамперед тими процесами, що відбуваються в країні останнім часом. Йдеться насамперед про створення Податкового кодексу України. З огляду на зазначене потреба в знаннях про становлення та історичний розвиток адміністрування податків стає особливо відчутною, оскільки така інформація дає змогу не лише простежити еволюційний шлях, а й віднайти зв'язок між минулим, сучасним і майбутнім.

Слід зауважити, що донедавна окремих досліджень з історії адміністрування податків у вітчизняній науці не проводилося. Цей напрямок вивчався у складі широкої сукупності питань, пов'язаних з оподаткуванням у цілому. Практично аж на початку XXI ст. українські науковці активно розпочали розробку питань ретроспективного аналізу управління процесом справляння. Серед них В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник, Ф. О. Ярошенко та ін. Однак згадана проблематика потребує поглиблення досліджень, оскільки від осмислення еволюції адміністрування податків залежать можливості обґрунтування способів розв'язання сучасних проблем.

Отже, метою цієї публікації є представлення систематизованих автором історичних матеріалів, що стосуються становлення і розвитку адміністрування податків і можуть частково бути використаними для виокремлення схожих проблем та пошуку шляхів їх розв'язання на сучасному етапі.

Не можна з абсолютною точністю визначити, коли уперше запроваджено податки та способи їх акумуляції у королівську чи державну казну. Однак більшість учених податки, а разом з ними і процес їх збору, пов'язують з виникненням інституту держави<sup>1</sup>. Тому спробуємо відслідкувати еволюцію управління процесом справляння від давнини до наших часів.

Система адміністрування податків у давнину мала примітивний характер і спиралася на воєнну (озброєну) силу. Органів контролю за процесом оподаткування в нашому розумінні не існувало. Першими адміністраторами

---

<sup>1</sup> Мельник М. В. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : моногр. / М. В. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – С. 128.

податків можна вважати жерців, а податками — жертвоприношення. Лише згодом виникла так звана світська форма оподаткування.

Однією з перших відомих систем управління оподаткуванням є система справляння Стародавнього Єгипту, хоча й вона була елементарною. В Єгипті землі, що перебували у господарському вжитку, переписувалися та поділялися на типи з метою оподаткування<sup>2</sup>. Складалася кадастрова оцінка землі, та відповідно до неї визначалися норми оподаткування. Слід зазначити, що при адмініструванні податків враховували й норми врожайності, що залежали від якості землі<sup>3</sup>. Землю поділяли на три типи: земля нехеб (“свіжа”), земля тени (“застаріла”, “виснажена”), земля каїт (“висока”)<sup>4</sup>. Справлялися основний податок з ділянки та особливий податок у формі частки урожаю. Основний та особливий податки спрямовувалися до єдиного царсько-храмового господарства, всередині якого вони розподілялися між царськими і храмовими відомствами.

Тогочасне управління справлянням мало певну особливість, що існувала протягом багатьох віків. Суть її полягала в тому, що “чиновники фіску керувалися правилом: насамперед мають бути гарантовані інтереси казни, а тому весь урожай повинен бути облікований та зібраний відповідно до добре відомих, стандартних норм”<sup>5</sup>.

З Давньоєгипетською державою пов’язане також перше відоме нам упорядкування правил справляння податків на зразок сучасного податкового кодексу: це податковий статут, запроваджений царем Птолемеєм II Філадельфом (III ст. до н. е.)<sup>6</sup>.

Однак слід зауважити, що на ранніх стадіях державотворення адміністрування податків мало не тільки спрощену форму, а й характеризувалося щодо більшості держав несистематичністю: адже у багатьох народів стягнення податків відбувалося час від часу, за необхідності. Це було пов’язано також з тим, що вагоме місце в державних доходах на той час посідали воєнна здобич, конфіскації, контрибуції, дарунки та підношення. Про несисте-

<sup>2</sup>Стучевский И. А. К толкованию данных папируса Вильбура о землепользовании и налогообложении в Египте времени Рамессидов / И. А. Стучевский // Вестник древней истории. — 1958. — № 1. — С. 78.

<sup>3</sup>Стучевский И. А. Данные большого папируса Вильбура и других административно-хозяйственных документов о нормах налоговой эксплуатации государственных (“царских”) земледельцев Древнего Египта эпохи Рамессидов / И. А. Стучевский // Вестник древней истории. — 1974. — № 1. — С. 3.

<sup>4</sup>Стучевский И. А. К толкованию данных папируса Вильбура о землепользовании и налогообложении в Египте времени Рамессидов / И. А. Стучевский // Вестник древней истории. — 1958. — № 1. — С. 86.

<sup>5</sup>Стучевский И. А. Данные большого папируса Вильбура и других административно-хозяйственных документов о нормах налоговой эксплуатации государственных (“царских”) земледельцев Древнего Египта эпохи Рамессидов / И. А. Стучевский // Вестник древней истории. — 1974. — № 1. — С. 11.

<sup>6</sup>Ярошенко Ф. О. Історія оподаткування : навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. — Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2004. — С. 15.

матичний характер збору податків свідчить той факт, що в давньогрецьких Афінах податки запроваджувалися лише під час воєнних дій і в межах необхідних витрат, а в разі вдалої кампанії і великих трофеїв сума зібраних на війну податків поверталася<sup>7</sup>.

Центр управління оподаткуванням в Афінах зосереджувався в особливій Раді. Для збору податків існувала відкупна система, якою керували полети. Складанням списків платників та розподілом зібраних податків займалися аподекти<sup>8</sup>. Слід зазначити, що в облікових цілях влада не гребувала доносими щодо невірно задекларованого майна<sup>9</sup>. Характерною особливістю управління процесом оподаткування в Афінах того часу було запровадження цензової системи, тобто надання громадянам політичних прав залежно від майнового стану та обсягу сплачених податків<sup>10</sup>.

Серед держав Стародавнього світу особливо вирізняється розвиток податкового адміністрування Римської імперії, де здійснювалися переписи населення, оцінка майна громадян, складалися земельні кадастри, а самих платників поділяли за податковими розрядами. Варто зауважити, що основи декларування доходів громадян були закладені також у Давньому Римі: кожні п'ять років громадяни зобов'язані були надавати дані про своє майнове становище цензору. Процес такого декларування, а також майнового і подушного обліку називали цензом. Упровадження розрядної системи і поділу громадян на класи давало змогу обкладати податками диференційовано, а декого взагалі звільняти від сплати.

Посада цензора у Римі була виборною. До кола його обов'язків належали організація та контроль за проведенням цензу. Цензор мав право зменшувати суму податку, однак за умови обґрунтування знижки. На зразок сучасних податкових інспекторів, безпосереднім збором податків займалися "митарі", які в Стародавньому Римі називалися публіканами<sup>11</sup>. Згодом внаслідок податкових реформ публікани збирали податки лише з громадян в Італії, а відповідну функцію у провінціях передали місцевій владі й відкупникам, контроль за якими здійснював безпосередньо римський фіскопрокуратор.

З часом у Римі запроваджувалися нові види податків, однак процес їх збору кардинально не змінювався. У цілому управління оподаткуванням у Давньому Римі ускладнювалося доволі невизначеною фіскальною політикою і, як наслідок, нестабільним законодавством. Запровадження римськи-

---

<sup>7</sup> Ярошенко Ф. О. Історія оподаткування : навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. — Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2004. — С. 38.

<sup>8</sup> Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учеб. / Н. П. Кучерявенко. — Харьков : Консул, 1997. — С. 11.

<sup>9</sup> Бечко П. К. Основи оподаткування : навч. посіб. / П. К. Бечко, О. А. Захарчук. — К. : ЦНЛ, 2009. — С. 17.

<sup>10</sup> Ярошенко Ф. О. Історія оподаткування : навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. — Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2004. — С. 21.

<sup>11</sup> Там само. — С. 40.

ми імператорами, окрім постійних податків, свавільних поборів і конфіскацій, зловживання посадовим становищем відкупників не додавало адмініструванню податків ефективності.

Подальший розвиток адміністрування податків пов'язаний з Візантійською імперією, податкова система якої базувалася переважно на поземельному і подушному податках. Особливістю управління оподаткуванням для цієї країни став поділ землі на основі кадастрової оцінки на податкові ділянки незалежно від власників. Інакше кажучи, в оціненому масиві оброблюваної землі ділянки могли належати як одному власнику, так і різним<sup>12</sup>. Запровадження такої методики оподаткування зумовило виникнення “кругової поруки”, коли союз (грумада) платників – власників землі на одній податковій ділянці – відповідає за сплату податків. Координація сплати покладалася на старосту цієї громади. Круговою порукою подібну сплату можна назвати лише у тому випадку, якщо податкова ділянка належала кільком землевласникам. Але пізніше це явище набуло іншої, гіпертрофованої форми колективної податкової відповідальності. У зв'язку з тим, що Візантійська імперія вела постійні війни, розорені прикордонні землі дедалі частіше покидалися. Такі землі закріплювалися за власниками населених оподатковуваних ділянок, навіть примусово. Зрозуміло, що це не влаштувало землевласників, оскільки податковий тягар збільшувався, а господарських засобів для обробки додаткової землі та отримання доходу не було. Згодом така практика оподаткування у Візантійській імперії стала обтяжливою і нерентабельною. Неефективні методи фінансового забезпечення були замінені на відкупну систему справляння. Суть відкупної системи полягала у створенні проній – надання земель та іншого нерухомого майна у довгочасне користування з правом успадкування людям, що несуть військову службу, для їх забезпечення. Власники пронії наділялися правом стягувати податки в її межах, частину з яких залишали у своєму розпорядженні.

Що стосується розвитку способів і методів адміністрування податків у Західній Європі після розпаду Римської імперії, то в той час значну роль зіграло запровадження у 779 р. у Франкській державі обов'язкового податку на зразок церковної десятини (до речі, остання відома в церковній практиці з VI ст.), при обчисленні якого враховувалася платоспроможність. Обов'язок зі сплати фіскальної повинності поширювався на всіх, а за ухилення від нього передбачалася кримінальна відповідальність.

Порядок збору податків у Київській Русі є ще одним свідченням відсутності складної системи управління процесами оподаткування у давні часи. Методи збору податків спиралися, як і в багатьох інших країнах, на озброєну силу. Збір податків покладалася на княжу дружину, до функцій якої входили не лише захист країни від ворожих нападів і “приструнення” непокірливих жителів, а й виконання оподаткування. На початковому етапі створення Київської Русі фінансування княжої скарбниці здійснювалося

<sup>12</sup> Ярошенко Ф. О. Історія оподаткування : навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. – Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2004. – С. 44.

шляхом добровільних підношень, отримання контрибуцій, збору данини. Процедура збору податків на ранній стадії розвитку Давньої Русі, на відміну від наведеного прикладу Франкської держави, усе ще не мала систематичного характеру і відбувалося за необхідності. Формами збору податків були “полюддя” і “повоз”. У першому випадку податки збирав сам князь з дружиною, як правило, щороку об’їжджаючи поселення, а в другому – платники самостійно доставляли обов’язкові до сплати данину й оброк. Слід зазначити, що розміри данини й оброку жодним законом не встановлювалися і залежали лише від волі правителя. Нерідко князі зменшували період між збором податків, а обсяг їх підвищували відповідно до своїх бажань і прагнень збагатитися. Такий стан справ у сфері оподаткування не задовольняв громаду і призводив до бунтів (під час одного з них був убитий князь Ігор). Значною подією у сфері оподаткування стало запровадження княгинею Ольгою центральних адміністративно-фінансових територіальних одиниць, так званих погостів, де збирали данину з громади, а також визначення розміру, часу та змісту зборів<sup>13</sup>. Наслідком такої податкової реформи було впорядкування процесів оподаткування та зародження податкової системи у Київській Русі. Процес управління справами податків регламентувався “уставом” – праобразом сучасних податкових інструкцій, в якому окреслювалася процедура стягнення<sup>14</sup>. З розвитком Київської Русі форми оподаткування удосконалюються й ускладнюються, а разом з ними змінюються процедури збору податків. Так, серед об’єктів оподаткування з’являється господарство, запроваджується розкладна система. Розкладання (розподіл) податків відбувалося по дворах, незалежно від кількості їх мешканців та майнового статку. При адмініструванні податків враховувалися двори, що обкладалися податками, і ті, що звільнялися від оподаткування (до таких, наприклад, належали княжі та релігійні слуги).

Ще одним об’єктом оподаткування була земля. При обчисленні податку враховували кількість оброблюваної землі одним плугом (таке оподаткування називалося “поплужне”). На початку існування такої форми оподаткування якість землі не враховувалася. Це породжувало нерівність оподаткування (чим менш родюча земля, тим обтяжливішими були податки) і викликало невдоволення. Тому з часом запровадили диференційовану оцінку землі, її поділили на “погану”, “середню” і “добру”. Розмір податку також почав диференціюватися залежно від класифікації землі.

Разом з ускладненням процесів оподаткування функція збору податків перекладається з княжих дружинників на спеціальних чиновників – збирачів податків. Називали їх по-різному, залежно від податків, які вони збирали (данники, митники тощо). Негативним явищем того часу була недостатня законодавча регламентація процесів оподаткування, що призво-

---

<sup>13</sup> Довгалюк В. І. Податкова система : навч. посіб. / В. І. Довгалюк, Ю. Ю. Єрмоленко. – К. : ЦНЛ, 2007. – С. 5.

<sup>14</sup> Ярошенко Ф. О. Історія оподаткування : навч. посіб. / Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. – Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2004. – С. 90.

дило до хаосу в сфері оподаткування та зловживань збирачів. З розпадом Київської Русі процес управління оподаткуванням стає малокерованим, зменшується його врегульованість та зростає безлад.

За правління Івана I на Русі вдосконалюється процес оподаткування шляхом введення переписної окладної книги – Вотської п'ятини. Це був перший і доволі примітивний реєстр платежів, у якому відображалися всі “погости”, що існували в межах держави. У роки правління Івана Грозного запроваджується посада податкового чиновника, в обов'язки якого входив контроль за роботою збирачів податків<sup>15</sup>.

Отже, можна стверджувати, що з розвитком держави та із зростанням державних потреб податки стають обов'язковими, а збір податків – регулярним. Адміністрування податків ускладнюється, хоча все ще спирається на грубу силу.

За часів середньовіччя адміністрування податків набуває подальшого розвитку. Основним способом стягнення податків був розкладний. У разі потреби монарха в доходах його васали “збирали необхідну суму зі своїх людей, розкладаючи її відповідно майновим статкам чи просто грубо, поголовно”<sup>16</sup>. Проте збирачі податків зловживали своїм становищем і не всі зібрані кошти потрапляли до королівської казни. Для додаткового наповнення скарбниці запроваджувались інші способи залучення коштів, необхідних монарху. Одним з таких стала реінкарнація у Франції давньої відкупної системи (з частковим оновленням форм), коли за певну плату право збору податків переходило до приватної особи або міської та сільської громади. Цей процес також не був законодавчо врегульованим, що відкривало нові можливості для корумпованих діянь та казнокрадства<sup>17</sup>. Для організації процесу справляння у Франції призначали комісарів, їх закріплювали за певними територіями. До обов'язків комісарів входив контроль за чиновниками, що безпосередньо займалися розподілом зобов'язань та справлянням податків.

Вагоме місце в історії адміністрування податків у середні віки належало вже згаданому методу організації оподаткування – “круговій поруці”. Її виникнення та подальшу модернізацію пов'язують з “низькою фінансовою технікою”, в умовах якої держава змушена доручати общині збирати визначену на рік суму податків, таким чином усуваючись від процесу стягнення<sup>18</sup>. Держава спроможна контролювати не кожного платника податків окремо (через нестачу потужностей та контролюючих (податкових) органів), а лише надходження загальної суми від общини. Визначену суму податку община розподіляла між окремими платниками на свій розсуд та контролюю-

<sup>15</sup> Проценко Т. О. Правове забезпечення адміністрування податків та митних платежів : моногр. / Т. О. Проценко. – Ірпінь : Нац. акад. ДПС України, 2006. – С. 10.

<sup>16</sup> Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеров. – Вып. 1. – М. : Типогр. Т-ва И. Д. Сытина, 1917. – С. 61.

<sup>17</sup> Податкові системи зарубіжних країн / за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Комп'ютерпрес, 2004. – С. 153.

<sup>18</sup> Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеров. – Вып. 1. – М. : Типогр. Т-ва И. Д. Сытина, 1917. – С. 62.

вала сплату останніми. Якщо ж община мала великі борги перед державою, то “влада могла застосувати силу і навіть знищити цілий населений пункт, покаравши у такий спосіб усю общину”<sup>19</sup>.

Розвиток держави породжує все більше дохідних джерел, а це у свою чергу зумовлює виникнення нових форм і способів оподаткування. За великої кількості об’єктів оподаткування необхідними стають запровадження ефективної системи обліку платників та податкових надходжень, удосконалення системи фінансового контролю. Важливо наголосити, що необхідність контролю виникала не лише стосовно діяльності платників, а й щодо функціонування збирачів податків. Адміністрування податків потребує також врахування фінансово-економічного становища платників. Задля цього у процесі справляння повертаються до втраченої після розпаду Римської імперії системи оцінки землі та ведення земельного кадастру. Запроваджуються методи обмірювання та диференційованої оцінки земельних ділянок.

Адміністративна роль держави у податковому процесі зростає і стає дедалі відчутнішою. Держава розробляє єдину методику визначення та обліку надходжень і платників: встановлює масштаб податку, порядок розкладання, однак у сам процес розкладання ще не втручається. Кругова порука поступово обмежується. “Громада розкладає відповідно норми, що вказана урядом, але на цьому її роль закінчується: кожен платник відповідає за внесок податку особисто”<sup>20</sup>.

З розвитком форм стягнення, розгалуженням державних установ держава перебирає на себе усі функції зі справляння податків. За таких обставин кругова порука вже не застосовується і общини перетворюються на помічників державних органів<sup>21</sup>.

Значним “проривом” в адмініструванні податків був перехід у ХІХ ст. від подушних і промислових до прибуткових податків. “За низького рівня економічного життя подушний податок був найбільш придатним джерелом отримання коштів, адже різниця економічного становища окремих членів не була такою різною...”<sup>22</sup>. Причиною впровадження прибуткових податків були економічні наслідки інтенсивного розвитку господарства, а саме: значне розшарування населення за доходами. Прибуткове оподаткування потребувало заміни самої методики справляння. Обов’язком кожної фізичної та юридичної особи стало декларування доходів. З метою контролю за декларуванням доходів запроваджуються нові методики їх перевірки<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> Мельник В. М. Адміністрування податків в історичній ретроспективі / В. М. Мельник // Фінанси України. — 2005. — № 10. — С. 43.

<sup>20</sup> Озеров И. Х. Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит / И. Х. Озеров. — М. : ЮрИнфоР-Пресс, 2008. — С. 141.

<sup>21</sup> Там же. — С. 144.

<sup>22</sup> Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеров. — Вып. 1. — М. : Типограф. Т-ва И. Д. Сытина, 1917. — С. 65.

<sup>23</sup> Мельник М. В. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : моногр. / М. В. Мельник. — К. : Комп’ютерпрес, 2006. — С. 131.

Слід нагадати, що у питаннях правдивості декларування держава спочатку покладалася на сумлінність своїх громадян, запорукою чого були релігійні погляди простих людей та дворянська совість і честь знатних осіб. Як свого часу зазначав І. М. Кулішер: “Жодного контролю, крім власної совісті і кари небесної, не було”<sup>24</sup>. Наприклад, у Російській імперії з 1775 р. купці I–III гільдій не підлягали перевірці, оподаткування їхніх доходів здійснювалося по совісті і доноси з приводу них не розглядалися<sup>25</sup>. У багатьох інших країнах Західної Європи держава до платників податків ставилася делікатно. Так, в австрійських землях платник мав зазначати загальну суму доходів, не вказуючи окремих джерел. У Пруссії визначення необхідної суми для сплати відбувалося взагалі без декларування доходів платниками, що деякою мірою було складно, оскільки до цієї процедури залучати останніх заборонялося. Такий підхід базувався на недоторканності суспільної та особистої свободи. А в Швейцарії у разі виявлення факту заниження необхідної суми до сплати йшлося лише про донарахування несплаченого податку, оскільки факти податкових порушень законодавчими актами цієї країни не передбачалися<sup>26</sup>.

Однак жага до збагачення, притаманна більшості індивідів у період бурхливого розвитку капіталістичних відносин, породжує явища масового ухиляння від оподаткування. За цих обставин вже не допомагали патріотичні настрої, апелювання до совісті, честі та обов’язку. Навіть релігійні закони перейшли до розряду порушуваних. Поряд з такою зміною поведінки платників державні чиновники-збирачі теж почали повсюдно порушувати закон у процесі справляння податків, прихоплюючи в окремих випадках зайве до бюджету, оскільки іншого шляху до наповнення скарбниці в умовах тотального ухиляння не бачили. Та жодні заходи не були достатньо ефективними і доходи держави скорочувалися. виправити ситуацію могло лише застосування новітніх методів адміністрування податків. З цією метою передусім було запроваджено нормативний метод перевірки декларацій, суть якого полягала у зіставленні задекларованих сум із середніми нормами доходів. Проте такий метод мав значні недоліки: у той час існувала істотна різниця в отриманні доходів платників податків. Як наслідок, аналіз задекларованих сум засвідчував необ’єктивність методу: з одних платників могли стягнути більше, ніж необхідно, а з інших, навпаки, менше. Згодом для виправлення перекосів, породжених нормативним методом перевірки декларацій, було впроваджено декларування майна і доходів з розподіленням загальної суми, виходячи з їхніх джерел.

На початку XX ст. виникає новий метод перевірки декларацій. Суть його полягала в тому, що задекларовані суми порівнювалися з наданими робо-

<sup>24</sup> Кулішер І. М. Очерки финансовой науки / И. М. Кулишер. – Вып. 2. – Петроград : Наука и школа, 1920. – С. 331.

<sup>25</sup> Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування / Н. В. Нечай. – К. : Вісник податкової служби України, 2002. – С. 88.

<sup>26</sup> Кулішер І. М. Очерки финансовой науки / И. М. Кулишер. – Вып. 2. – Петроград : Наука и школа, 1920. – С. 333.



тодавцями відомостями про виплачені доходи фізичним особам. Стосовно юридичних осіб використовували дані торговельних книг для перевірки задекларованих сум, паралельно порівнюючи їх із середніми нормами прибутків та здійсненими витратами<sup>27</sup>.

Водночас контроль за справлянням податків стає жорсткішим та всеохоплюючим, а відповідальність за ухилення від сплати податків посилюється. Наприклад, у ХІХ ст. у деяких країнах притягати до відповідальності почали не лише тих, хто не сплачував податки, а й тих, хто вчасно не подав декларації, або взагалі не задекларував своїх доходів.

Зауважимо, що адміністрування податків мало певні національні та у деяких випадках навіть ідеологічно-класові відмінності (залежно від державної доктрини). Так, адміністрування податків у довоєнному Радянському Союзі докорінним чином відрізнялося від західноєвропейської практики. Ця держава характеризувалась як тоталітарна, що відповідно означало наявність жорсткої системи контролю за громадянами і платниками податків. Дискусія щодо методів декларування за цих умов була зайвою (з огляду на західноєвропейський контекст).

У перші роки існування нової держави хаотичність рішень та нечітка податкова політика радянського уряду зумовили відсутність обґрунтованих та ефективних підходів у адмініструванні податків. Застосування сили при вилученні коштів до бюджету мало прерогативу.

З часом виявилися хибність та суспільна шкода такої політики. Тому напрацьовується система справляння податків і управління ним. Значну увагу в адмініструванні податків податкові працівники приділяли виявленню об'єктів оподаткування та потенційних платників податків; обліку платників податків; обліку податкових надходжень; збору додаткової інформації.

Як зазначав А. С. Бекаревич, головним і важливим етапом проведення податкової роботи того часу було встановлення платників податків, що мали самостійні джерела доходів<sup>28</sup>. Тому в організації такої роботи значні зусилля спрямовувалися на здійснення обліку громадян, які отримували самостійні доходи. Для пошуку потенційних платників податкові інспекції залучали до співпраці домоуправління, підприємства, громадськість.

Податковий інспектор мав слідкувати за своєчасним надходженням усієї реєстраційної інформації стосовно платників податків та об'єктів оподаткування від громадян, що мали самостійні доходи, домоуправлінь та підприємств, установ, які купували у приватних осіб сировину, матеріали або отримували будь-які платні послуги. В обов'язки ж згаданих осіб офіційно включалося надання відповідної інформації податковим інспекціям вчасно та в повному обсязі. Невиконання зазначеного спричиняло накладання адміністративних штрафів, а в деяких випадках – судову відповідальність. Так, домоуправління вели картки податкового обліку, в яких вказу-

---

<sup>27</sup> Мельник В. М. Адміністрування податків в історичній ретроспективі / В. М. Мельник // *Фінанси України*. – 2005. – № 10. – С. 46.

<sup>28</sup> Бекаревич А. С. Организация и техника налоговой работы / А. С. Бекаревич. – М. : Госфиниздат, 1940. – С. 16.

валися потенційні платники податків, наприклад, ремісники, власники садів, городів. У свою чергу, податківець мав книгу обліку домоволодінь своєї ділянки та здійснював перевірки щодо правильності ведення карток податкового обліку.

При проведенні перевірок особливого значення набули так звані підсобні матеріали. Вони давали змогу знаходити платників, що ухилялися від оподаткування, визначати категорії платника, його соціальний статус тощо. З метою збору підсобних матеріалів використовувалися відомості від підприємств, установ, а також щодо окремих угод з приватними особами та виплат їм; відомості про реалізацію цим особам товарів, сировини, матеріалів тощо. Однак збір підсобних матеріалів виявився копіткою роботою, що займала багато часу.

Під час облікової роботи в частині врахування надходжень застосовувались особові рахунки платників, аналогічні сучасним, але велися вони на папері. Слід зауважити, що облікова робота в паперовому вигляді мала низку недоліків (складність своєчасного ведення великої кількості особових рахунків і т. ін.). Однак про механізацію процесів тоді не могло бути й мови через соціально-економічні проблеми розвитку СРСР. Для автоматизації тоді ще не настав час.

Важливе місце в адмініструванні податків відводилося стягненню податкового боргу. До 1937 р. стягнення здійснювалося на підставі адміністративного розпорядження відповідного податкового підрозділу без звернення до судових органів. Однак у зв'язку із зловживаннями у провадженні цієї процедури порядок стягнення недоїмок був змінений і передбачав обов'язкове звернення до суду. Таким чином, безспірне стягнення в адміністративному порядку поступилося місцем судовому розв'язанню проблеми погашення недоїмки. Крім того, були запроваджені певні обмеження, зокрема, перелік майна, що не можна конфісковувати для погашення недоїмки. Перелік включав житловий будинок з господарськими спорудами, особисті речі, інструменти, необхідні для кустарного промислу та ін.

Робота з погашення недоїмки передбачала визначення обсягу примусового стягнення, відповідальності за наявний податковий борг, нарахування пені на прострочені платежі, опис та оцінку майна боржника, формування та передачу справ боржників до суду, реалізацію описаного майна. Опис майна у досліджуваному періоді здійснювався на бланках суворої звітності.

Обтяжливим в організації погашення боргу було ведення карток недоїмки. Ця робота ускладнювалась тим, що картотека боржників велася щоденно згідно з етапами погашення боргу (опис майна, передача справи до суду, арешт заробітної плати і т. ін.).

Особливістю адміністрування податків того часу було закріплення за податковими органами права визначення податків, їх нарахування та стягування з осіб, які мали самостійні джерела доходів. Справляння податків з робітників та службовців і прирівняних до них осіб здійснювали підприємства, установи, організації. Тому в організації податкової роботи для податкових органів важливим було здійснення контролю за нарахуванням та сплатою податкових платежів цими установами. Про важливість такої ро-

боти свідчить той факт, що податки з робітників та службовців становили 90 % усіх податкових надходжень. Для забезпечення правильності утримання податків з робітників та службовців податкові підрозділи проводили інструктажі з обліковими працівниками підприємств, установ і організацій та надавали рахівникам допоміжні матеріали (розрахункові таблиці для нарахування платежів).

Перевірці правильності нарахувань та сплати податків підлягали всі без винятку підприємства. З огляду на це підприємства та організації реєструвалися у спеціальній книзі. Як правило, періодичність перевірок становила рік. Незалежно від наявності порушень за результатами перевірки складався акт.

Організація податкової роботи в аналізованій період включала і такий напрям, як розгляд податкових скарг та претензій. Однак, на відміну від інших ділянок, робота з розгляду скарг мала формальний характер. Попри те, згідно з офіційними приписами, скарги платників підлягали обов'язковому розгляду, за результатами якого робилися відповідні висновки.

Отже, у цілому, незважаючи на особливості національного та політико-ідеологічного характеру, загальні підходи в адмініструванні податків протягом розглянутих нами періодів розвивалися із збереженням основних тенденцій.

Сучасне адміністрування податків, на противагу описаним історичним етапам, передбачає розгалужену систему обліку, звітування, аналізу та перевірки даних, що базується на використанні інформаційних технологій. Загальні підходи до обліку та контролю при цьому збережені, однак методика їх реалізації зазнала значних змін.

Таким чином, на підставі проведеного дослідження доходимо висновку, що розвиток адміністрування податків відбувається еволюційним шляхом. Значною мірою його сучасна методика збігається з використовуваною раніше. Однак, на відміну від аналізованих періодів, сучасний етап розвитку адміністрування податків характеризується активним удосконаленням процесу управління справами податків шляхом всебічного використання автоматизованих та інформаційних систем.