

НОСІКОВ Д. М.,

здобувач

*(Науково-дослідний інститут**державного будівництва**та місцевого самоврядування**Національної академії правових наук України)*

УДК 336.02

ГЕНЕЗА ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ДЕРЖАВИ

Стаття присвячена характеристиці основних етапів розвитку фіскальної функції держави. Обґрунтовується висновок про те, що податки і фіскальна система є необхідною ланкою економічних відносин у суспільстві з моменту виникнення держави. Відповідно фіскальна функція держави є її імманентною ознакою на всіх етапах історичного розвитку. Розвиток та зміна функцій і форм держави закономірно супроводжується зміною фіскальної системи.

Ключові слова: *функції держави, види функцій держави, економічна функція держави, фіскальна функція держави, податки, податкова система.*

Статья посвящена характеристике основных этапов развития фискальной функции государства. Обосновывается вывод о том, что налоги и фискальная система являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Соответственно фискальная функция государства является ее имманентным признаком на всех этапах исторического развития. Развитие и изменение функций и форм государства закономерно сопровождается изменением фискальной системы.

Ключевые слова: *функции государства, виды функций государства, экономическая функция государства, фискальная функция государства, налоги, налоговая система.*

The article is devoted to characterization of main stages of state's fiscal function. Grounded conclusion that tax and fiscal system is an essential element of economic relations in society since origin of state. Accordingly, fiscal function of state is its immanent feature at all stages of historical development. The development and change functions and forms of state naturally accompanied by changes in fiscal system.

Key words: *state functions, types of state functions, economic function of state, fiscal function of state, taxes, tax system.*

Вступ. Реформування будь-яких сфер суспільного життя потребує значних фінансових ресурсів, що закономірно зумовлює науковий інтерес до різних аспектів нормативного закріплення та реалізації фіскальної функції держави. Політика реформ потребує належної доктринальної бази, тож з'ясування питань щодо генези, сучасного стану та перспектив розвитку фіскальної функції держави становить безумовний науковий інтерес і має першочергове практичне значення.

У пострадянській загальнотеоретичній юриспруденції проблематика юридичної природи і видового розмаїття функцій держави отримала дослідження у працях С.В. Бабаєва, Н.А. Горбатка, М.С. Кельмана, В.Т. Малець, А.В. Меліхової, О.Ф. Скакун, Н.М. Хоми та ін. Серед зарубіжних авторів, котрі розвивають функціональний підхід у загальнотеоретичній юриспруденції, – С. Бастид, В. Моравецький, Е. Хаас, Ш. Шомон та ін. Серед наукових праць, присвячених безпосередньо фіскальній функції, слід відзначити дисертаційні дослідження В.Л. Жадько «Податкова функція сучасної держави» (2012) та О.В. Коломоець «Митна функ-



ція сучасної Української держави: загальнотеоретичне дослідження» (2014). Водночас дисертаційні чи монографічні дослідження генези фіскальної функції держави досі відсутні.

Постановка завдання. Метою даної статті є визначення генези фіскальної функції держави на різних історичних етапах її розвитку.

Результати дослідження. Елементи перерозподілу доходів, що виявляють певну подібність із оподаткуванням, простежуються вже на найбільш ранніх етапах формування суспільства. Виходячи з цього, справедливим є судження про те, що податки – елемент суспільного буття, властиві соціуму як такому [1, с. 34]. Втім очевидно, що оподаткування як таке зародилося все ж у більш пізній історичний період: його головними передумовами був перехід від натурального господарства до грошового, зародження і формування держави [2, с. 9].

Історики мають різні позиції щодо питань виникнення, формування та розвитку фіскальної функції держави та складових фіскальної системи. Наприклад, А.В. Єлінський вважає, що податки слід відносити до числа основних ознак держави поряд із такими її ознаками, як апарат управління і примусу, суверенітет, адміністративно-територіальний поділ тощо [3, с. 22]. Окремі правознавці вважають, що оподаткування слід відносити до факультативних ознак держави, оскільки в сучасному світі існують країни без податків [4, с. 211]. Натомість Л.Ю. Грінін відзначає, що наявність податків і зборів, як і інших ознак держави, більш притаманна розвинутій чи навіть зрілій державі, і зовсім не є обов'язковою для ранніх держав [5, с. 34].

Попри всю відмінність виокремлених вище підходів очевидним є те, що податки виникли ще в глибоку давнину. Під час свого еволюційного розвитку зміст теорій походження податків зазнавав глибоких змін. Оскільки людина набувала досвіду, в суспільстві по іншому осмислювались економічні процеси і свідомо використовувались у ринкових відносинах, з'являлися нові звичаї, традиції, що зумовлювало зміну функцій оподаткування.

До проблеми історичного розвитку податків і фіскальної системи вчені теж підходять по-різному. Так, наприклад, В.А. Паригіна і А.А. Тедеев виокремлюють чотири періоди розвитку [6, с. 288]. Перший період охоплював Стародавній світ, другий – Середні віки (з V до XVII–XVIII ст.), третій період – Новий час (з XVII–XVIII ст. до кін. XIX ст.), четвертий – Новітній час (починаючи з XX ст. і до наших днів). Професор В.М. Пушкарьова [7, с. 197] та автори підручника «Теорія та історія оподаткування» [8, с. 70] відзначають три періоди: перший – Стародавній світ і Середні віки (з IV–III ст. до н. е. до XVI–XVII ст.), другий (з кін. XVII – поч. XVIII ст. до поч. XIX ст.), третій (друга пол. XIX ст. по тепер. час). Б.Х. Алієв увесь процес розвитку оподаткування розподіляє на три етапи: 1) натуральної форми сплати податків; 2) грошової форми сплати податків; 3) соціально справедливого оподаткування [9, с. 14].

У вітчизняній науці питання світової історії розвитку держави і права традиційно розглядаються у межах чотирьох основних періодів: Стародавній світ, Середні віки, Новий час, Новітній час. На основі такої періодизації можна виокремити відповідні етапи еволюції фіскальної функції держави.

Розпочнемо зі Стародавнього світу (IV тис. до н. е. – V ст. н. е.).

Згідно з поширеною точкою зору «батьківщиною оподаткування» і, відповідно першопочатком фіскальної функції держави, є Стародавній Єгипет, хоча прибічники протилежної версії заперечують саме існування податкової системи аж до епохи Нового царства. Результати археологічних досліджень свідчать про те, що у Стародавньому Єгипті традиція стягнення данини трималася на релігійних уявленнях про божественне походження фараона [10, с. 6]. Основну масу платників податків становили общинники (землероби).

Фіскальна система у Стародавньому Єгипті була досить розгалуженою. Частка податків надходила грішми, інша – натурою. Різноманітні повинності (особисті, натуральні), оброк за землю платилися хлібом, рибою, худобою. Практично всі галузі господарства оподатковувалися (прямими та непрямими податками): ввіз та вивіз товарів, продаж, купівля, угоди та комерційні договори. Існував також податок на худобу, будівлю гребель, мостів, подушний податок на чоловіків, натуральний податок на землю, що належала державі. Крім цього, прибутки держави склалися з данини, що сплачувалася підкореними народами. За часів Хаммурапі був введений єдиний податок – десятина.



Вже в Стародавньому царстві верховний сановник, котрий зазвичай був близьким родичем фараона, вважався «казначеем богів» і «начальником усіх робіт і доручень». «Будинок царських скарбів» відігравав роль податкового відомства. Основною фіскальною опорою влади фараонів у номах Єгипту була ціла армія чиновників: економі, писці, інспектори, збірники, поліцейські тощо. Важливе місце в обласному управлінні займали розпорядник номових фінансів – економ – і царський грамотій (писець), котрі були найближчими помічниками стратега і номарха. Безпосередньо стягуванням податків займалися озброєні збирачі, які користувалися широкою примусовою владою. Важливу роль у забезпеченні державних надходжень відігравали центральні й місцеві храми.

Подібні до давньоєгипетських риси фіскальної системи були притаманні й іншим країнам Стародавнього Сходу (Ассирії, Вавилону, Персії та ін.).

Здійснення фіскальної функції в давньогрецьких державах і Римі мали деяку відмінність від Східної цивілізації. Наприклад, в Афінах рішення про податки приймалося Радою, а збиранням податків завідували 10 полетів. Прибутки держави поділялися на звичайні і надзвичайні. Звичайними доходами були казенні промисли, доходи від оренди, праці рабів, повинності іноземців, добровільні пожертвування. Лише під час війни застосовувалось оподаткування, і найчастіше це стосувалось оборонних дій.

У Стародавньому Римі були поширені так звані трибутні податі, які ділилися на трибут громадян і трибут провінціалів. Громадянський трибут поширювався тільки на римських громадян, а провінційний стягувався з підкорених територій. Громадянський трибут був результатом правового обов'язку античного громадянина приходити на допомогу суспільству з усім своїм майном у разі потреби.

Згодом Рим переріс в імперію, до складу якої входили провінції. Жителі провінцій повинні були сплачувати податки, що свідчило про їх залежне становище. Єдиною податковою системи не існувало. Ті міста і землі, які чинили найбільший опір римським легіонам, після завоювання обкладалися більш високими податками. Крім того, римська адміністрація часто зберігала систему оподаткування, яка склалася в даній місцевості до завоювання.

Тривалий час у римських провінціях не існувало державних фінансових органів, які б могли професійно встановлювати та стягувати податки. Натомість використовували відкупщиків – осіб, які придбали у держави за окрему плату право на відкуп. Результатом цього була корупція, зловживання владою, а потім і економічна криза, яка набула найбільшого розмаху в I ст. до н. е. Тому імператор Октавіан Август (63 р. до н. е. – 14 р. н. е.) в усіх провінціях створив фінансові установи, які здійснювали контроль за оподаткуванням. Водночас була проведена переоцінка податкового потенціалу провінцій з метою більш справедливого розподілу податків і збільшення їх сплати.

У Середні віки (V ст. н. е. – XVII–XVIII ст. н. е.) – в епоху панування феодальних відносин – податкові системи були розвинені досить слабо і були вкрай заплутаними. Спочатку у більшості держав податкові платежі були нерегулярними. Ті чи інші види платежів запроваджувалися королем у зв'язку з необхідністю покриття цільових видатків, або «коли в казні скінчаться гроші».

На відміну від попереднього періоду, де звільнення від податку розглядалося іноді як обмеження в правах і надавалося нижчим станам, в умовах феодалізму основний тягар податкового тягара перекладається на третій стан. Податкові важелі переплітаються, а іноді набувають форми інших джерел державних доходів, яким надається перевага. До них належали домени – доходи государя, що мали приватно-правовий характер, від розпорядження власним майном (ліси, землі, інші види майна). Важливого значення набувають так звані регалії – виключне володіння казною певними видами майна (діяльності) з метою отримання доходів для забезпечення державних потреб.

Саме в цей період фіскальна функція держави отримує свій початок і на теренах України. Першою з вітчизняних правових пам'яток, у якій можна віднайти приписи податково-правового характеру, є Розлога редакція Руської правди. У подальшому податково-правові норми містяться в Судебнику 1497 р., Стоглаві 1551 р., соборному уложенні 1649 р.



та інших актах. З об'єднанням Давньоруської держави (кінця IX ст.) основним джерелом доходів казни стає данина – прямий податок (подать), що збирається з населення. При цьому давньоруські літописи іменують «даниною» військову контрибуцію.

У міру посилення Київської феодальної держави данина перестає бути контрибуцією й перетворюється на подать. Одиницею обкладення даниною в Київській Русі був «дим», який визначався, як кількість печей і труб у кожному домогосподарстві, рало чи плуг (певна кількість ріллі). Данину сплачували предметами вжитку або грошима, і робили це двома способами: «повозом» і «полюддям». Під «повозом» розумілася система привозу данини князю, а під «полюддям» – збирання данини шляхом спорядження експедицій. Данина як пряма подать існувала протягом XI – першої половини XIII ст.

За часів Золотої Орди (1243–1480) з'являються різного роду податі й збори з податного населення, що стягувалися переважно в розкладковий спосіб. Відомо 14 видів «ординських тягостей», з яких головними були: «вихід» («царева данина»), податок безпосередньо монгольському ханові; торговельні мита («мит», «тамка»); візницькі повинності («ям», «підводи»); внески на утримання монгольських послів («корм») та ін. У XIII ст. данина стягується на користь ханів Золотої Орди (вихід ординський).

До XIV ст. у Руській державі складається система кормлінь – надання права на управління певною територією за службу великому князю. У період феодальної роздробленості (XIII–XIV ст.) поступово поширюються судові, торговельні мита, а також мита із солеварень, срібного лиття тощо.

Протягом XVI–XVIII ст. у суспільному житті Європи відбулися надзвичайні зміни: з одного боку, грошовий лад господарства витіснив натуральний, з іншого – потреби держави значно зросли, що спричинило необхідність пошуку нових джерел державних доходів. Відповідно бюджети західноєвропейських держав у цей період поповнює численна маса нових податків, здебільшого непрямих.

При цьому в більшості країн Європи фактично складається така система оподаткування. Сільське населення сплачувало феодалу подушний податок – капітицію (через відкупника). Міста збирали прибуткові податки й акцизи, а потім сплачували фіксовану законодавчим актом чи договором суму податі васалу короля. Король час від часу стягував частину власності (землі разом із «джерелами податків – містами і сільським населенням») зі своїх васалів. Інше джерело казни короля – судові мита, гільдійські й ремісницькі мита, габель (податок на сіль), а також акцизи.

У другій половині XVII–XVIII ст. повсюди в Європі під впливом ринкових відносин, що дедалі поширювалися, зростання мануфактур, поступового зміцнення капіталістичного укладу феодалізм почав видозмінюватися, намагаючись підлаштуватися під місцеві господарські умови, хоча в цілому переживав стадію свого розпаду.

У різних регіонах Європи шляхи розвитку аграрних відносин та форми феодальної земельної власності, котрі були основною базою феодалізму, були неоднакові. У країнах Західної Європи (Франція, західні землі Німеччини та Австрії та деякі інші) існував сеньйоральний лад. За свої наділи (зазвичай спадкові) селяни сплачували сеньйору фіксовані грошові й натуральні повинності. У Східній та Центральній (східніше Ельби) Європі найбільшого розвитку в цей період досягла барщинно-кріпацька система, що склалася ще наприкінці Середніх віків. Оплотом розрахованого на експорт феодального помістя були землі Північно-Східної Німеччини, Прибалтики, Речі Посполитої.

Особливі, вкрай тяжкі форми експлуатації селян були запроваджені Османською імперією на завойованих нею балканських землях. На територіях, які входили в кордони імперії, діяла турецька військово-ленна система з переважанням децентралізованої ренти. У XVIII ст. утвердилися й приватні маєтки феодалів, котрі вводили на своїх землях барщину й іздольну оренду.

Принагідно слід зазначити, що в тогочасних азіатських та арабських державах основою збирання податкових платежів також були феодальні відносини. Так, в Арабському халіфаті вже при халіфі Умарі I (634–644) було засновано диван – відомство, що займалося



складанням списків розподілу державних доходів [11, с. 45–46]. Особливе значення мав спеціальний орган контролю за податковими надходженнями – диван-ал-харадж. У переважній частині імперії існувала дуальна система оподаткування: подушний (джизья) і поземельний (харадж) податки. Вищезазначені податки стягувалися лише з зимміїв. Мусульмани ж сплачували такі коранічні податки, як хумс, закят і садага. Безпосереднім збиранням податей у провінціях халіфату відав емір. Податі у грошовій формі з селян збирав тимчасовий володар землі на користь еміра (звісно за вирахуванням власної частки). Емір мав віддавати більшу частину халіфу. Від податей звільнялися тільки землі мечетей і мусульманських шкіл.

На початок XVIII ст. податки стають головним джерелом доходів державної казни, а сама система їх стягнення почала набувати певної стрункості. На думку деяких авторів саме в цей період фактично й відбувається формування перших у світі податкових систем [12, с. 7–12]. Вперше це відбулося в Англії, де в 1215 р. було прийнято Велику хартію вольностей, згідно з якою парламент отримав виключні права на встановлення податків.

У Новий час (XVII–XVIII ст. – кінець XIX ст.) в умовах буржуазного суспільства епоха просвітництва і визнання «природних прав» породжують процес юридизації оподаткування, надання податковим системам більшої організаційної стрункості. Тільки з XVIII ст. податки стали обов'язком громадян перед державою. Цей період характеризується подоланням феодальної роздробленості і зміцненням центральної влади. В основу державного й фінансового ладу закладаються ідеї, запозичені з теорій Ж. Бодена, Х. Вольфа, Ж.-Б. Кольбера, Дж. Мазіріні, Н. Маккіавеллі, А. Тюрго та ін.

Англія стала першою країною, де стягнення податків почало відбуватися тільки з дозволу парламенту (1648 р.). Під час революції внаслідок зростання державних видатків відбувалося постійне збільшення прямих і непрямих податків (на холостяків, покійників, соловеїв). У 1689 р. було запроваджено єдиний поземельний податок, який сплачували всі землевласники (навіть королева). У 1842 р. за умови ліквідації багатьох непрямих податків в Англії був запроваджений прогресивний прибутковий податок.

У 1776 р. великий шотландський економіст і філософ А. Сміт у своїй праці «Дослідження про природу й причини багатства народів» уперше сформулював принципи оподаткування, надав визначення податковим платежам, позначив їх місце у фінансовій системі держави, а також зазначив, що податки для платника є показник свободи, а не рабства. Поступово поряд із розвитком фінансової науки відбувається становлення науково-теоретичних поглядів на проблеми і методики оподаткування. Жодна економічна школа, жодна фінансова теорія не обійшли своєю увагою питання державних фінансів та оподаткування. У другій половині XIX ст. багато держав здійснили спроби втілити наукові розробки на практиці [7, с. 37].

Загалом податкові системи держав епохи капіталізму мали такі специфічні риси: а) скасування відкупництва, створення системи державних податкових органів; б) визнання прерогативи парламенту на встановлення та стягнення податків; в) розширення кола податних станів – податковий тягар починають нести всі громадяни держави; г) запровадження прибуткового податку з громадян. Якщо у початковий період промислового капіталізму XIX ст. податкова система складалася з прямих податків, з одного боку, і великої кількості податків на споживання, то наприкінці XIX ст. у найбільш розвинених капіталістичних країнах до податкової системи включали прибутковий податок, як фундамент, і спадковий податок; реальні податки відступили на задній план, але зберігалася невелика кількість податків на споживання.

У Новітній час (XX–XXI ст.) в умовах капіталістичного (індустріального) і посткапіталістичного (інформаційного) суспільства досягнення фінансової науки були апробовані на практиці. Початок цього процесу поклали податкові реформи, проведені після Першої світової війни і повністю засновані на наукових принципах оподаткування. Саме тоді в суспільстві індустріально розвинених країн була закладена конструкція сучасних податкових систем, в якій прямі податки, і, передусім, індивідуальний прибутково-прогресивний податок, посіли провідне місце [7, с. 74.].



Порівняно з попередніми періодами в сучасному світі держава змушена вирішувати більш складні й масштабні завдання щодо управління процесами суспільного життя. Відповідно й функції сучасної держави стають дедалі складнішими й багатоманітнішими. При цьому одним із ефективних важелів впливу держави на економіку завжди залишається фіскальна система. Обов'язкові платежі – податки, збори, мита – складають основну дохідну частину державного бюджету. Для контролю за правильністю обрахування податків та своєчасністю їх сплати створюються спеціальні державні органи.

Оплата праці утворює первинні доходи найманих працівників; валовий прибуток складає первинні доходи господарюючих суб'єктів; решту формують доходи держави як власника природних ресурсів, регулятора національної економіки й умов господарювання. Вони акумулюються в бюджетній системі та позабюджетних фондах. У результаті подальшого перерозподілу – через оподаткування первинних доходів – формуються вторинні доходи господарюючих суб'єктів: чиста заробітна плата найманих працівників, чистий прибуток господарюючих суб'єктів, бюджет держави. Таким чином, за допомогою податків держава вилучає від 29% (США) до 55% (Швеція) обсягу ВВП. Великий розкид акумульованої державою частки ВВП по країнах залежить від кількості й обсягу тих функцій, що виконуються державою.

Певну специфіку мають фіскальні системи в сучасних мусульманських країнах, де достатньо розвиненим є інститут державної релігії. У Ємені, Саудівській Аравії, Пакистані та інших державах Азії та Північної Африки релігійні податкові норми санкціоновані державою і є загальнодержавними.

Загалом сучасний світ переживає етап постіндустріального розвитку, який американський футуролог Е. Тоффлер назвав «третьою хвилею», розуміючи під цим народження нової цивілізації, в процесі якого революційних змін зазнають техносфера, інфосфера, соціосфера й владна сфера [13, с. 26]. Головними рисами цього етапу є процеси транснаціоналізації (глобалізації), соціалізації (гуманізації) й інформатизації (комп'ютеризації) суспільних відносин. Усе це повною мірою відображається на змісті та порядку реалізації фіскальної функції держави. На зламі тисячоліть увесь світ охопила хвиля реформ у сфері оподаткування, зміст яких зводиться до пошуку оптимальних моделей, котрі б відповідали певним світовим стандартам чи зразкам у даній сфері.

Проведене історико-правове дослідження надає змогу зробити висновок, що генеза фіскальної функції держави пройшла чотири основні етапи:

1) від Стародавнього світу до початку Середніх віків – фіскальна функція держави не виокремлена інституційно, поповнення казни розглядається як почесний (священний) обов'язок повноправних членів державно-організованого суспільства, спрямований на матеріальне забезпечення (здебільшого в натуральній формі) «спільних справ»;

2) епоха Середньовіччя – початок інституційного виокремлення фіскальної функції держави, перехід від натуральної до грошової форми її виконання, тоді як поповнення казни набуває дискримінаційного характеру – форми матеріального обтяження пригноблених верств населення на користь одноосібного властителя;

3) Новий час – юридизація фіскальної функції держави, завершення її інституційного виокремлення; поповнення казни стає загальним обов'язком перед державою-нацією і виконується виключно в грошовій формі;

4) Новітній час – транснаціоналізація фіскальної функції держави, її соціалізація та комп'ютеризація.

Функціональне призначення держави в усьому розмаїтті його змісту і форм реалізується на практиці через державну (суспільну) політику. Тому генеза фіскальної функції держави в аспекті розвитку державної політики є перспективним напрямком наукових досліджень у даній сфері.

Список використаних джерел:

1. Щепкин С.С. Концепции происхождения налогов (теоретико-правовой анализ) / С.С. Щепкин // История государства и права. – 2007. – № 4. – С. 34–35.



2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. – Т. I: Генезис налогового регулирования (в 2 ч.). – Ч. 1. / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2002. – 665 с.
3. Елинский А.В. Из истории налогообложения зарубежных стран: от древних времен до XVIII века / А.В. Елинский // Финансовое право. – 2006. – № 5. – С. 18–22.
4. Гриценко В.В. Налогообложение как комплексная категория в современной юридической науке / В.В. Гриценко // Вестник Воронежского государственного университета. – 2007. – № 1. – 211 с.
5. Гринин Л.Е. Государство и исторический процесс. Эпоха формирования государства / Л.Е. Гринин. – М.: КомКнига, 2007. – 272 с.
6. Парыгина В.А. Налоги и налогообложение в схемах и таблицах с комментариями / В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. – М.: Эксмо, 2005. – 478 с.
7. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: [учеб. пособие] / В.М. Пушкарева. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 389 с.
8. Теория и история налогообложения / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, И.А. Маслова, М.М. Коростелкин. – М.: Дело и Сервис, 2011. – 379 с.
9. Алиев Б.Х. Теория и история налогообложения: [учебник] / Б.Х. Алиев. – М.: вузовский учебник, 2011. – 375 с.
10. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права [учеб. пособие] / Н.П. Кучерявенко. – Х.: Константа, 1996. – 303 с.
11. The Cambridge History of Iran. Vol. IV / ed. by R.N. Frye. – Cambridge: Cambridge University Press, 2010. – 734 p.
12. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: [курс лекций] / И.И. Кучеров. – М.: Центр ЮрИнфоР, 2003. – 374 с.
13. Тоффлер Э. Третья волна / Э. Тоффлер. – М.: АСТ, 2004. – 784 с.

