

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЦЕНТРАЛЬНА СПІЛКА СПОЖИВЧИХ ТОВАРИСТВ УКРАЇНИ  
ЛЬВІВСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

На правах рукопису

**Чинчик Анатолій Анатолійович**



**УДК 330.8 : 336.22 (477)**

**РОЗВИТОК ДОКТРИНИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНСЬКІЙ  
ЕКОНОМІЧНІЙ ДУМЦІ ДРУГОЇ ПОЛОВИНИ ХІХ – ПОЧАТКУ ХХ СТ.**

Спеціальність 08.00.01 – економічна теорія та історія економічної думки

**ДИСЕРТАЦІЯ**

на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Науковий керівник:

д. е. н., доцент Голубка С. М.

Львів – 2016

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП .....</b>	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ ДОКТРИНИ</b>	
<b>ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНСЬКІЙ ЕКОНОМІЧНІЙ ДУМЦІ .....</b>	<b>13</b>
1.1. Основні аспекти концепції дослідження оподаткування.....	13
1.2. Концептуалізація податку та особливості його дослідження в українській економічній думці.....	30
1.3. Періодизація розвитку системи оподаткування на українських землях.....	47
Висновки до розділу 1.....	62
<b>РОЗДІЛ 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ДОКТРИНИ</b>	
<b>ОПОДАТКУВАННЯ В ЗАХІДНОУКРАНСЬКІЙ ЕКОНОМІЧНІЙ ДУМЦІ ДРУГОЇ ПОЛОВИНИ ХІХ – ПОЧАТКУ ХХ СТ. ....</b>	<b>66</b>
2.1. Соціально-економічні та політичні умови розвитку доктрини оподаткування в західноукраїнській економічній думці другої половини ХІХ – початку ХХ ст. ....	66
2.2. Аналіз поглядів В. Навроцького на податкову систему.....	78
2.3. Оподаткування в економічній концепції І. Франка .....	94
Висновки до розділу 2 .....	106
<b>РОЗДІЛ 3. РОЗВИТОК ДОКТРИНИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ РИНКОВОГО ТИПУ В УКРАЇНСЬКИХ ГУБЕРНІЯХ ДРУГОЇ ПОЛОВИНИ ХІХ – ПОЧАТКУ ХХ СТ. ....</b>	
3.1. Вплив реформування податкової системи на соціально-економічний розвиток українських губерній .....	108
3.2. Управління та оподаткування в теорії і практичній діяльності М. Бунге.....	130

3.3. Політика оподаткування в українських губерніях періоду зародження та трансформації ринкової економіки.....	153
Висновки до розділу 3 .....	175
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	177
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	181
<b>ДОДАТКИ</b> .....	202

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** На сучасному етапі трансформаційних перетворень економіки України, реформування податкової системи є одним із пріоритетних напрямів державної економічної політики. При цьому важливого значення набуває історичний досвід проведення податкових та інших реформ соціально-економічного характеру. Саме тому на етапі розвитку економічних інституцій актуалізуються дослідження проблем впливу податкової політики на економіку країни. Крім того, низька ефективність заходів бюджетно-податкового регулювання національної економіки, суперечливий характер трансформаційних процесів в Україні, а також реалізації економічних реформ, потребують ґрунтовних науково-теоретичних розробок у царині фіскальної політики. При цьому важливо визнати, що зміни методологічних підходів щодо вивчення власної історії в Україні, дозволяють ширше використати наявні можливості для чіткого розуміння, осмислення й переосмислення історичних процесів, що впливали на ринкові перетворення у вітчизняній економіці.

Дана проблематика є важливим напрямом сучасних досліджень для з'ясування причин нинішніх деформацій системи оподаткування та узагальнення позитивного досвіду, що за умови його творчого використання може стати дієвим засобом для усунення значних недоліків у сучасній податковій системі України.

Теоретичний фундамент доктрини оподаткування закладено у працях основоположників вчення про державне господарство та фінанси Ж. Бодена, Ф. Юсті, Й. Зонненфельса, А. Сміта, Д. Рікардо, Дж. Кейнса, А. Лаффера та ін.

Розвиток філософсько-методологічних засад наукового осмислення природи і суспільного призначення податків пов'язане з такими вченими як: В. Навроцький, І. Франко, М. Алексеєнко, С. Іловайський, І. Патлаєвський, І. Янжул, М. Бунге, М. Туган-Барановський та ін. Серед сучасних українських вчених, які зробили значний внесок у висвітлення питань оподаткування,

ретроспективний аналіз становлення системи податків в Україні і внесли вагомий вклад до розкриття теми дослідження є: В. Базилевич, Г. Башнянин, С. Бойко, О. Вербова, С. Голубка, С. Злупко, Т. Єфименко, В. Жвалюк, М. Карлін, А. Крисоватий, Л. Корнійчук, П. Леоненко, І. Лютий, С. Міщенко, В. Небрат, Н. Нечай, О. Головка, І. Комарницький, О. Манжура, П. Нікіфоров, С. Ніколенко, В. Орлик, С. Орлик, А. Пантелеймоненко, О. Реєнт, А. Соколовська, Н. Супрун, С. Степаненко, Л. Тарангул, Ю. Ущатовський, В. Фещенко, В. Федосов, П. Юхименко, Т. Цимбал, Л. Шаблиста та ін.

Віддаючи належне результатам багаторічних досліджень українських і зарубіжних економістів слід зауважити, що проблеми оподаткування другої половини XIX – початку XX ст. на українських землях потребують подальшого комплексного дослідження. Зокрема, в частині висвітлення поглядів на еволюцію теоретичних аспектів; визначення чинників та виявлення характерних рис і закономірностей на різних етапах розвитку українських земель, що ще не отримали всебічного висвітлення в сучасній вітчизняній історико-економічній науці.

Відтак комплексна розробка проблеми формування і еволюції вітчизняної системи оподаткування є важливим для розробки комплексу заходів щодо ефективного реформування податкової системи та вироблення ефективних засад фіскальної політики України на сучасному етапі її розвитку є актуальним науковим завданням, що визначило тему дисертації, її мету і завдання.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дане дослідження безпосередньо пов'язане з планами науково-дослідних робіт кафедри фінансово-економічної безпеки та банківського бізнесу Львівського торговельно-економічного університету, включене в план виконання науково-дослідних робіт Міністерства освіти і науки України теми «Фінансове забезпечення інноваційно-інвестиційного розвитку економіки України» (№ державної реєстрації 0115U004090), у межах якої автором обґрунтовано

теоретичні положення і рекомендації щодо впливу оподаткування на розвиток національної економіки.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційної роботи полягає в дослідженні доктрини оподаткування в українській економічній думці (друга половина XIX – початок XX ст.) на підставі комплексного історико-теоретичного аналізу наукових поглядів на суспільне господарство, роль держави та податків у забезпеченні суспільно-економічного розвитку.

Для досягнення поставленої мети визначені такі основні завдання дослідження:

- з’ясувати економічну сутність доктрини оподаткування;
- розкрити зміст категорій «податок», «податкова система» та «податкова політика» на основі методологічних підходів українських учених другої половини XIX – початку XX ст.;
- удосконалити періодизацію та класифікацію етапів розвитку системи оподаткування на українських землях;
- розширити сутнісні характеристики оподаткування на західноукраїнських землях та Наддніпрянській Україні другої половини XIX – початку XX ст.;
- оцінити внесок українських вчених в обґрунтування реформ і системи оподаткування у другій половині XIX – початку XX ст.;
- проаналізувати структуру та динаміку податкових надходжень з українських губерній до загальноросійського бюджету, а також специфіку розподілу бюджетних коштів на українські потреби;
- дослідити ключові чинники формування та розвитку системи оподаткування на українських землях в період модернізації державного управління та ринкових перетворень економіки.

*Об’єктом дослідження* є процеси становлення та розвитку оподаткування в умовах розвитку ринкового господарства на українських землях у другій половині XIX – на початку XX ст.

*Предметом дослідження* є концептуальні засади українських вчених другої половини XIX – початку XX ст., що сприяли розвитку доктрини оподаткування.

*Методи дослідження.* Теоретичною основою дисертації є праці вітчизняних і зарубіжних науковців у галузі дослідження оподаткування, в тому числі в українській економічній думці, положення економічної теорії щодо оподаткування, напрацювання науковців у галузі історії фінансів та економіки. У якості системоутворюючого підходу у дослідженні доктрини оподаткування, економічних явищ та процесів у дисертаційній роботі використані принципи системності та історизму, які були реалізовані через застосування міждисциплінарних зв'язків, історико-генетичного методу, методу реконструкції геополітичних процесів і впливу на них політики оподаткування, а також історико-порівняльного та ретроспективного методів.

Методологічною базою дослідження є сукупність наступних методів: поєднання історичного і логічного аналізу (для виявлення за допомогою наукових джерел та конкретних історичних фактів умов, у яких розвивалася теорія оподаткування та формувався світогляд вчених); абстрагування і конкретизації (щоб, виокремивши суттєві властивості та ознаки, сформувані загальне уявлення про предмет дослідження); аналіз та синтез (для поглибленого дослідження умов і особливостей розвитку оподаткування та його відображення в українській економічній думці); порівняльний метод (для співставлення і порівняння умов розвитку українських земель у складі Австро-Угорщини та Російської імперії, а також поглядів різних вчених); системного аналізу (для вивчення теорії оподаткування в суспільно-економічній науці другої половини XIX – початку XX ст. як цілісної системи з врахування численних її особливостей та чинників, що впливали на її розвиток); економіко-статистичний метод (для дослідження економічного становища українських земель, його наслідків для розвитку оподаткування, а також аналізу податкових надходжень та видатків в українських губерніях);

методологічні принципи проблемно-хронологічного підходу (для розробки основних етапів розвитку оподаткування).

Інформаційну базу дослідження складають законодавчі та нормативні акти державних органів влади, матеріали архівних фондів, праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань оподаткування, а також статистична інформація та наявні фактичні дані.

**Наукова новизна одержаних результатів.** У дисертаційній роботі отримано результати, які у сукупності вирішують важливе для економічної науки України завдання комплексного теоретико-методологічного дослідження доктрини оподаткування в українській фінансово-економічній думці другої половини XIX – початку XX ст. та виявленні особливостей і закономірностей її розвитку. Найбільш вагомими науковими результатами, що характеризуються суттєвою науковою новизною, отриманими автором особисто та виносяться на захист, полягають у наступному:

*вперше:*

– розроблено концепцію дослідження «доктрини оподаткування» в українській економічній думці, сутність якої полягає в сукупності поглядів при аналізі основних теоретичних засад оподаткування та поєднанні логічно-історичного, просторово-часового і системного підходів, що дає змогу більш широко та всебічно аналізувати ретроспективу його становлення і розвитку в інституціональному середовищі на українських землях другої половини XIX – початку XX ст.;

*удосконалено:*

– сутнісні характеристики доктрини оподаткування в українській економічній думці другої половини XIX – початку XX ст., що на відміну від існуючих базуються на основі аналізу нових ринкових умов господарювання як в Австро-Угорщині, так і в Російській імперії, що дало змогу визначити якісні ознаки і основні тенденції еволюції оподаткування в українській економічній думці як цілісної системи поглядів у контексті перебудови фінансової системи;



– визначення змісту економічних категорій «податок», «податкова система» та «податкова політика», згідно з яким: податок – це інструмент державного регулювання суспільних й економічних відносин, використання якого закріплене законодавчо та дозволяє державі утверджувати право стягнення і перерозподілу фінансових ресурсів згідно поточних потреб; податкова система – певна цілісність та обґрунтований підбір податків, зборів, обов'язкових платежів в установленому законом порядку механізму їх нарахування і стягнення, що в кінцевому результаті забезпечує мобілізацію фінансових ресурсів на соціально-господарські потреби; податкова політика – це система заходів органів державної влади у різнорівневій взаємодії з приводу використання податкового інструментарію для мобілізації фінансових ресурсів й формування бюджетних фондів, що дозволяє здійснювати обґрунтований перерозподіл коштів з метою задоволення необхідних суспільних потреб; що в цілому сприяє розвитку понятійного апарату за темою дослідження та розумінню співвідношення ключових вихідних понять у галузі фінансово-економічної думки та практики;

– періодизацію розвитку системи оподаткування на українських землях, що на відміну від існуючих розробок, дало змогу висвітлити особливості організації системи податків за часів: Київської Русі, монголо-татарського поневолення; Великого князівства Литовського; перебування українських земель у складі Російської імперії та Австро-Угорщини; Української Центральної Ради, Гетьманату Скоропадського, Директорії; радянської влади; незалежності України;

*набуло подальшого розвитку:*

– наукова оцінка теоретичного доробку українських вчених другої половини XIX – початку XX ст. у розроблення концептуальних засад доктрини оподаткування, зокрема: І. Франка і В. Навроцького у вигляді аналізу соціально-економічних умов, податків, податкової системи та податкової політики на західноукраїнських землях; державного діяча-реформатора М. Бунге у вигляді наукового обґрунтування реформ державного

управління та оподаткування, що сприяє глибшому розумінню їх внеску в розвиток економічної теорії (друга половина XIX ст.), а також висвітленню основних управлінських заходів з акцентом на використання податкового інструментарію;

– підхід до аналізу структури та динаміки податкових надходжень до загальноросійського бюджету, що надав можливість оцінити податкову політику царської імперії в українських губерніях, їх роль та місце у забезпеченні стабільних доходів (винокуріння, акцизні та митні збори) в державну казну при обмежених витратах на українські потреби;

– науково-практичні підходи щодо характеристики ключових чинників оподаткування, до яких віднесено: рівень економічного розвитку, соціально-економічний устрій суспільства, державний устрій країни, домінуючу в суспільстві економічну теорію, що дозволило виявити ступінь їх впливу на розвиток системи оподаткування на українських землях у період суспільно-економічної трансформації та переходу до ринкової економіки.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у тому, що основні наукові результати і висновки, концепція дослідження, зібраний фактичний матеріал можуть бути використані для подальшого дослідження даної теми і суміжної проблематики, для осмислення величини доробку українських вчених щодо питань оподаткування другої половини XIX – початку XX ст. на українських землях та чинників, що вплинули на їх розвиток; при викладанні загальних і спеціальних курсів з історії економіки і фінансів, а також історії економічної та фінансової думки у вищих навчальних закладах гуманітарного й спеціального профілю підготовки. Матеріали дисертаційної роботи можуть також використовуватися фахівцями державних установ для врахування історичних уроків у процесі формування засад оподаткування на сучасному етапі національного розвитку.

Практична цінність результатів дисертаційної роботи підтверджується їх застосуванням у діяльності Головного управління Державної фіскальної служби у Київській області (довідка № 94/ч/10-36-04-01-19 від 05.09.2016 р.)

та Товариства з додатковою відповідальністю «Страхова компанія «СПЕЙР» (довідка № 09/16-69/01 від 26.09.2016 р.).

Результати, одержані у дисертації, знайшли практичне застосування у навчальному процесі Білоцерківського інституту економіки та управління Вищого навчального закладу «Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна» при викладанні навчальних дисциплін «Історія економіки та економічної думки», «Фінанси» та «Податкова система» (довідка № 192/11 від 06.10.2016 р.), а також обговорювалися на науково-методичних семінарах кафедри фінансово-економічної безпеки та банківського бізнесу і використовувались під час викладання дисципліни «Комплексне забезпечення фінансово-економічної безпеки» у Львівському торговельно-економічному університеті (довідка № 53-017 від 14.09.2016 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаним завершеним науковим дослідженням. Усі наукові результати, представлені у дисертації, отримані автором самостійно. Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертаційній роботі використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи дисертанта.

**Апробація результатів дослідження.** Основні положення та результати дисертації доповідались та обговорювались на 1 науковій та 8 науково-практичних конференціях, а саме: XVIII Miedzynarodowa konferencja naukowa «Jakosc i ryzyko w organizacji w warunkach zmiennosci otoczenia» (Lublin, Polish, 2015 р.); II Міжнародній науково-практичній конференції «Парадигмальні зрушення в економічній теорії XXI ст.» (Київ, 2015 р.); XII Міжнародній науково-практичній конференції «Світові тенденції та перспективи розвитку фінансової системи України» (Київ, 2015 р.); IV Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні виклики розвитку світової економіки» (Київ, 2015 р.); International scientific and practical conference «Economics, management, law: problems of establishing and transformation» (Dubai, UAE, 2016); Conferinta international tiintifico-practica «Economia i transformarea managementului economiei nationale / Dezvoltarea

sistemelor sociale i economice intr-un mediu competitive la nivel global (Chisinau, Republica Moldova, 2016); Miedzynarodowej konferencji naukowo – praktycznej (Czestochowa, Polska, 2016); International Scientific-Practical Conference From Baltic to Black Sea «National Models of Economic Systems» (Riga, 2016); IX Міжнародній науково-практичній конференції «Умови економічного зростання в країнах з ринковою економікою» (Переяслав-Хмельницький, 2016 р.).

**Публікації.** Основний зміст і результати дисертації опубліковано у 15 наукових працях загальним обсягом 6,06 друк. арк., із яких особисто автору належать 5,57 друк. арк., у т. ч.: 9 статей у наукових фахових виданнях (із них 6 – у виданнях України, що включені до міжнародних наукометричних баз) та 6 праць – в інших виданнях.

**Структура і обсяг роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг дисертації становить 217 сторінок. Обсяг основного тексту становить 178 сторінок. Робота містить 6 таблиць і 17 рисунків, із яких 2 ілюстрації повністю займають площу сторінки; 15 додатків на 16 сторінках. Список використаних джерел містить 200 найменувань і розміщується на 21 сторінці.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ ДОКТРИНИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНСЬКІЙ ЕКОНОМІЧНІЙ ДУМЦІ

### 1.1. Основні аспекти концепції дослідження оподаткування

Теоретико-методологічне обґрунтування сутності податків, податкової системи і політики, а також доктрини оподаткування залишається популярним напрямом наукових досліджень як вітчизняних, так і зарубіжних учених. З одного боку, їх теоретична сутність розкрита можна сказати з найрізноманітніших точок зору, зокрема з управлінської і системної, що є провідними фокусами наукових пошуків. З іншого – динамічність економічного розвитку, яка супроводжується принциповими трансформаціями різних типів взаємовідносин та організації людського життя, вимагає нового смислового навантаження в теорії оподаткування, особливо доктрини оподаткування, що спрямована на обґрунтування податків, аналізу трансформації та еволюції податкової системи, обґрунтування податкової політики у контексті розвитку державності.

Розвиток оподаткування сягає історичних глибин і бере свій початок з часів формування перших ознак держави. З цього впливає одна з найбільш важливих функціональних значимостей податків – державотворча, яка проявляється у двох аспектах: як чинник і як наслідок утворення певної державності. Податки відігравали і продовжують відігравати соціотворчу роль, дозволяючи суспільствам забезпечувати системний перерозподіл фінансових ресурсів, коли їх збір входить у коло безумовних державних монополій.

Формування цілісних наукових шкіл у ході поступового людського розвитку дозволяє говорити про виникнення теорії податків лише у XVII столітті, принаймні з погляду їх сучасного розуміння. Теоретична доктрина оподаткування висвітлювалась у працях практично кожного

відомого мислителя: Аристотеля, Ксенофонта, Агріппи, Фоми Аквінського, Ібн Хальдуна, Ніколо Макіавелі, Томаса Гобса, Себастьяна Вобана, Шарля Монтеск'є, Жан Жака Руссо, Сімона де Сімонді, Жана Батиста Сея, Вільяма Петті, Адама Сміта, Давида Рікардо, Джона Міля та ін. і що характерно – саме їх теоретичні розробки покладено в основу організації сучасних податкових систем і проведення фіскальної політики [1, с. 17]. Слід відзначити, що податки завжди розглядались як соціальна й економічна необхідність, хоча й серед окремих мислителів їх сприйняття зводилось до «легального грабунку», зокрема, у Фоми Аквінського. Але, у будь-якому разі є очевидним, що за умов обґрунтованого перерозподілу мобілізованих з допомогою податкового інструментарію ресурсів, маємо сприйняття податку як цивілізаційної необхідності. Суб'єктивний перерозподіл спричиняє критичне відношення до даного інструменту. На рис. 1.1 наведено інтерпретацію сприйняття податків у суспільстві в залежності від способу їх стягнення та перерозподілу, а також філософії їх обґрунтування та справляння.

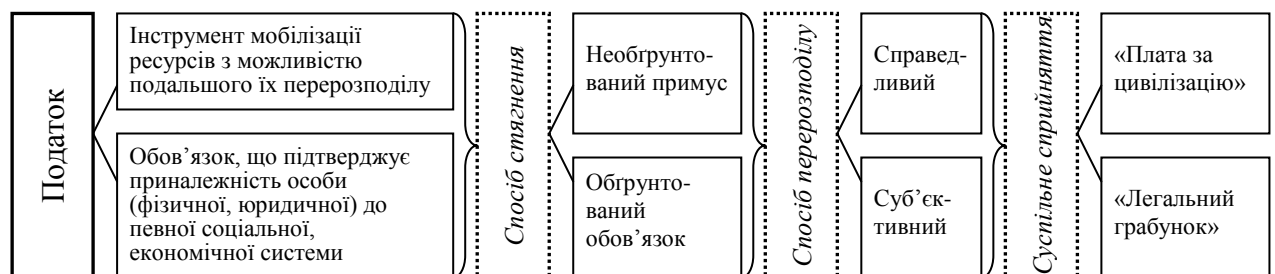


Рис. 1.1. Інтерпретація сприйняття податків у суспільстві.

Джерело: розроблено автором.

В умовах подальшої інформатизації економіки система оподаткування може зазнавати значних змін, через що у функціональну сутність податку буде постійно вкладатися новий зміст. Для того, щоб його правильно зрозуміти, розглянемо найбільш поширені трактування даного поняття.

В основу перших наукових уявлень про податки було покладено початкові податкові форми взаємовідносин держави, в особі верховної влади, та громадян, які базувались на практичному досвіді тогочасного

оподаткування [2; 1, с. 17]. Так, Адам Сміт наприкінці XVIII століття визначав податок як тягар, що накладається державою у формі закону, який передбачає його розмір і порядок сплати [3, с. 587].

Інституціоналізація ринкових відносин і формування нових підходів державного регулювання економіки посилили регулюючу функцію податків. Податки почали розглядатись як одна із форм економічних відносин з розподілу та перерозподілу національного доходу відповідно до потреб фінансування державних витрат; фактично вони стали економічним фундаментом функціонування держави та найважливішою формою регулювання ринкових відносин [4, с. 48].

У вітчизняній науковій літературі часто точаться дискусії щодо дефініції податків, акцентуючи увагу на їх основних властивостях. Так, Ю. Оніщик підкреслює правову основу податків зазначаючи, що податки і збори є платежами публічно-правового характеру, формою відчуження приватної власності на користь держави, що потребує їх чіткої правової регламентації [5, с. 33]. Поширеним є акцент на примусову основу оподаткування. Зокрема, у працях Г. Бех та Н. Кучерявенко податок розглядається як форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок у державну чи комунальну власність, який вноситься в бюджет відповідного рівня на підставі закону та виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безоплатний та безповоротний платіж [6, с. 12]. У дослідженнях П. Мельника податок – це законодавчо оформлена, примусова форма отримання державою частки вартості ВВП, фінансовий гарант виконання державою її суспільних функцій, інструмент регулювання економічного розвитку [7, с. 57].

Поруч з акцентом на примусову природу податку, в дослідженні З. Берези піднімається один з цікавих аспектів розгляду податків як суспільно-соціальної категорії: стягнення податків пов'язане із соціальним статусом (рівнем добробуту) конкретних платників податку; через сплату податків

реальні доходи понижуються, але у разі отримання від держави суспільних благ та трансфертних платежів реальний добробут покращується [8, с. 79].

Таким чином, сутнісне трактування податку може бути доволі різним. У звуженому аспекті податок зазвичай розглядається як примус. Водночас, у розвинених суспільствах відбувається важливий перехід від розгляду податків як форми стягнення ресурсів до їх розуміння як системи відносин. З цього приводу актуальним є визначення податку в управлінському контексті. У першу чергу, це обов'язкові платежі, які держава використовує з метою їх подальшого перерозподілу. Надамо власне визначення податку.

Під податком розуміється інструмент в руках держави з метою регулювання соціально-економічних відносин, використання якого закріплене законодавчо та дозволяє державі утверджувати право стягнення і перерозподілу фінансових ресурсів згідно поточних потреб. У цьому проявляється гнучкість податкового інструментарію зі спроможністю постійної переорієнтації цільового використання стягнутих коштів залежно від нових умов.

У теперішній час популяризується сприйняття податків як громадянського обов'язку та способу підвищення загального рівня добробуту. Звідси, актуалізуються поняття податкової системи і податкової політики, які розкривають особливості організованої мобілізації ресурсів за допомогою податків та подальшого їх перерозподілу. Якщо податкова система являє собою сукупність встановлених у країні податків, зборів і платежів, які взаємно пов'язані між собою та органічно доповнюють один одного, але мають різну цілеспрямованість [9, с. 116], то податкова політика є діяльністю державних органів влади, що спрямована на встановлення, регламентування, справляння податків шляхом розподілу і перерозподілу ВВП, з метою формування централізованих фондів і виконання функцій, покладених на державу [10, с. 287].

Науковий дискурс щодо податкової системи стосується визначення її сутності та принципів організації.



Щодо цього вітчизняні науковці часто дискутують, розглядаючи податкову систему таким чином:

- як сукупність встановлених у країні податків, зборів і платежів, які взаємно пов'язані між собою та органічно доповнюють один одного, але мають різну цілеспрямованість [9, с. 116];

- як вимірник конкретних умов країни – рівня розвитку економіки, соціальної сфери, зовнішньої і внутрішньої політики, традицій народу, географічного положення тощо [11, с. 42];

- як фактор розвитку економіки, формування повноцінних суб'єктів ринкової економіки з одночасним поступовим розв'язанням проблеми скорочення дефіциту бюджету й досягнення фінансової стабілізації з поступовим переходом до економічного зростання [13, с. 307].

Таким чином, у прикладному сенсі податкова система відображає набір податків, зборів, платежів, порядок сплати яких є законодавчо встановленим. Виходячи з цього визначення, ретроспективний огляд становлення податкової системи в Україні включає:

- визначення переліку податків, зборів і платежів, які сплачувались певними суб'єктами у визначених обсягах до різних рівнів бюджетів (інститутів);

- визначення механізмів стягнення податків, зборів і платежів;

- вивчення законодавчої основи встановлення і стягнення податків, зборів і платежів.

Як стверджують Р. Тульчинський та М. Змієнко, податкова система має відображати конкретні умови країни: рівень розвитку економіки, соціальної сфери, зовнішньої і внутрішньої політики, традицій народу, географічне положення і безліч інших чинників. У зв'язку з цим склад податкової системи, структурні співвідношення окремих податків, порядок їх обчислення, форми розрахунків, організація податкової служби можуть значно відрізнятись в різних країнах [11, с. 42]. Схожий підхід у О. Ревенко з його обґрунтуванням того, що не існує податкової системи, яка б задовольняла усіх платників

податків і державу в цілому одночасно. Суб'єктивний фактор є дуже важливим, тому при побудові податкової системи і зміні положень податкової політики вкрай необхідно враховувати ментальність та психологічні аспекти реакції суспільства на впроваджені зміни [12, с. 73].

Дискусійними є деякі аспекти організації податкової системи. Так, Н. Вахновська відмічає, що податкова система має сприяти розвитку економіки, формуванню повноцінних суб'єктів ринкової економіки з одночасним поступовим розв'язанням проблеми скорочення дефіциту бюджету й досягнення фінансової стабілізації з поступовим переходом до економічного зростання [13, с. 307]. За результатами дослідження М. Штань робить висновок, що Україна потребує нової стратегії реформи податкової системи. Ефективна податкова система має забезпечувати узгодження інтересів держави, суб'єктів господарювання та регіонів з урахуванням існуючого співвідношення у рівнях їх розвитку і реальних можливостей, а також створити такі умови ведення підприємницької діяльності, які покликані сприяти більш повному використанню резервів забезпечення стійкого економічного зростання в Україні [14]. Таким чином, простежується апелювання до неефективної організації податкової системи в Україні, яка орієнтована на нівелювання бюджетного дефіциту і скорочення державного боргу, натомість, такій організації податкової системи бракує прогресивного підходу до мобілізації фінансових ресурсів з наступним їх перерозподілом в інноваційні сфери. Слід особливо підкреслити, що такий перерозподіл ресурсів орієнтований на задоволення базових соціальних потреб суспільства, а не спрямовується на підтримку конкурентоспроможного бізнес-середовища та розвиток стратегічних видів економічної діяльності і, як наслідок на економічне зростання країни.

З огляду на затребувану функціональність податкової системи в Україні, слід вважати за доцільне розглядати її у фокусі не стільки певної сукупності податків, але й принципів їх справляння. Тобто, потрібно розглядати названу систему як цілісний та обґрунтований підбір податків, зборів, обов'язкових

платежів в установленому законом порядку механізму їх нарахування і стягнення, що в кінцевому результаті повинно забезпечувати мобілізацію фінансових ресурсів на соціально-господарські потреби держави.

Податкова система нерозривно пов'язана з податковою політикою. У цьому контексті фахівці справедливо зазначають, що податкова система є засобом реалізації податкової політики. Розкриття теоретико-прикладних аспектів реалізації податкової політики залишається актуальним напрямом сучасних досліджень у теорії податків. Часто це зумовлено «конфліктною» основою регульованого впливу на процес оподаткування. Як зазначає О. Ревенко, при формулюванні основних положень податкової політики виникає проблема вирішення конфлікту інтересів (наприклад, між державою і платником податків), оскільки найчастіше поліпшення положення однієї групи відносин відбувається за рахунок погіршення іншої. Дійсне поліпшення умов існування можливе лише тоді, коли певні заходи (зміни, реформи) підвищують добробут усіх, або коли добробут одних поліпшується, а інших не погіршується [12, с. 73]. Цілком очевидним є те, що завдання податкової політики полягає в забезпеченні необхідних обсягів надходжень до бюджетів усіх рівнів для виконання функцій держави, одночасно спонукаючи економічних агентів орієнтувати бізнес-діяльність у напрямках, які є пріоритетними для сильної, конкурентоспроможної держави [15, с. 9].

Таким чином, розуміння податкової політики слід посилювати в значенні суспільної довіри, формування громадянського обов'язку сплати податків. Так як політика – це діяльність конкретних державних структур у горизонтальній і вертикальній ієрархії взаємодій, то податкову політику слід розглядати як систему заходів органів влади у різнорівневій взаємодії з приводу використання податкового інструментарію для мобілізації фінансових ресурсів й формування бюджетних фондів, що надалі дозволить здійснювати обґрунтований перерозподіл коштів з метою задоволення необхідних суспільних потреб.

У даному контексті потрібно звернути увагу на взаємоузгоджність податкової політики і бюджетної політики, так як це дуже взаємозалежні сфери державного впливу. Податкова політика держави є невід'ємною складовою фіскальної політики, охоплюючи два аспекти: формування державного бюджету і власне стягнення податків згідно зі всіма елементами податкової системи [16]. Водночас слід погодитись з О. Тімарцевим, що коли предметом бюджетного права є суспільні відносини, які виникають у процесі складання, розгляду, затвердження та виконання бюджетів по доходах і витратах, то предметом податкового права є суспільні відносини, що виникають у процесі встановлення податків та зборів, їх елементів, адміністрування податків і зборів, податкового боргу, звітування про справляння податків і зборів (у межах бюджетного процесу), а також контролю за дотриманням податкового законодавства [17, с. 22].

Окрім тісної узгодженості з бюджетною, податкова політика реалізується у фокусі інших сфер впливу держави. У цьому питанні українські науковці розходяться у своїх поглядах: окремі з них відстоюють складовість податкової політики у структурі економічної, інші – фінансової. Водночас є фахівці, які державну податкову політику виділяють як окремий напрям загальнодержавної політики або структурний елемент економічної політики держави. Опис наукового дискурсу щодо цього питання представлений у дослідженні О. Корецького, який пропонує розглядати податкову політику як частину бюджетної, яка в свою чергу є структурним напрямом державної фінансової політики [18, с. 209]. Автор підкреслює, що податкова політика як складова частина бюджетної політики передбачає формування механізму мобілізації податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, безпосередньо впливаючи на результати діяльності суб'єктів податкових відносин, внаслідок чого виникає ймовірність пошуку альтернативного середовища для функціонування в якості тіньового сектора [18, с. 209]. Звідси випливає, що реалізація податкової політики напряму визначає рівень тінізації економіки, в чому для України існують дуже великі проблеми.

Таким чином, податки за своєю сутністю слід нерозривно розглядати з поняттями податкової системи і політики. У практичному сенсі сам по собі податок не має достатнього функціонального навантаження. Його значимість посилюється у видовій різноманітності, що відображається в податковій системі. Натомість особливості мобілізації ресурсів та їх перерозподіл розкриває податкова політика держави і регіонів (рис. 1.2).

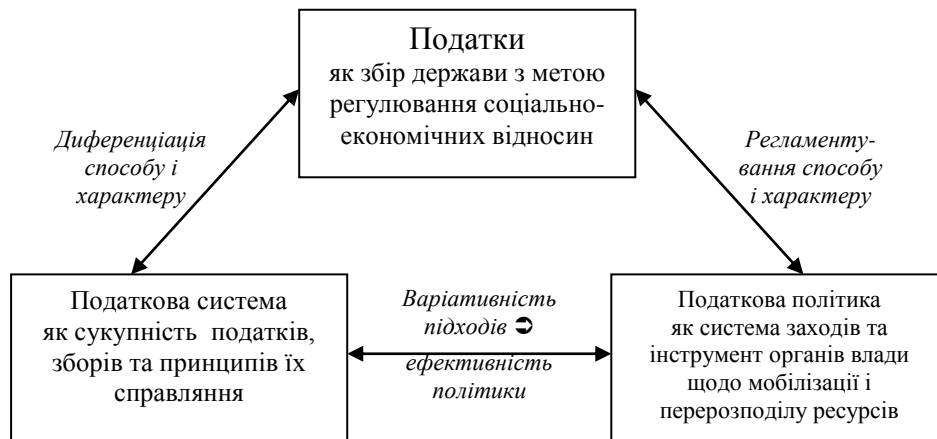


Рис. 1.2. Гомологічність понять «податки», «податкова система» і «податкова політика».

Джерело: розроблено автором.

Як можна бачити з рис. 1.2, тісну гомологічність податків, податкової системи і політики доповнює нерозривний зв'язок перших з такими поняттями як: платники податку, об'єкт і база оподаткування, ставка податку, податковий період. Важливим аспектом є базові ознаки податків, що розкривають їхню обов'язковість, регулярність сплати, перехід права власності та індивідуальну безоплатність. Так само важливо розуміти основну видову різноманітність податків. З-поміж численних класифікаційних підходів, визнаних в історії оподаткування, найбільш важливим виявився їх розподіл на: податки на дохід, податки на майно і ресурси, а також податки на споживання. Але з управлінської точки зору залишається актуальним виділення прямих і непрямих форм оподаткування, на що є неодноразові посилання у наукових дослідженнях з теорії податків.

Таким чином, узагальнене розуміння податків як форми економічних відносин з перерозподілу доходу повинно доповнюватися більш детальним їх функціональним розглядом, що дозволяє розкрити практичне значення того чи іншого податку чи його функціональну значимість. Відтоді ефективність реалізації податкових функцій доводить, наскільки якісно організована система податків та як реалізується податкова політика. Як правило, в українській та зарубіжній літературі функції податків зводяться до трьох основних: фіскальної, соціальної (або розподільчої) і регулюючої. Але при цьому мають місце виділення і інших видів функцій – економічної, стимулюючої (або заохочувальної), дестимулюючої (або обмежувальної), накопичувальної, контрольної, структуротворної та ін. Комплексне вивчення різних підходів до виділення функцій податків подано Ю. Івановим, який обґрунтовує біфункціональний підхід до податків як економічної категорії з виділенням фіскальної та регулюючої функцій [19, с. 37]. Таким чином, базові функції податків слід диференціювати в розрізі фіскальної, соціальної і регулюючої функцій, доповнюючи їх більш широким значенням податків. У такий спосіб можна визначити функціональну значимість податків. Вона охоплює не лише конкретні функції, які розкривають практичну роль податків, але й їхнє стратегічне значення, що теж важливо знати, розуміти і вчасно коригувати.

У табл. 1.1 запропоновано авторський підхід до визначення функціональної значимості податків, з виділенням двох її рівнів: розширеної і конкретної.

При цьому слід підкреслити збалансовуючу функціональну значимість податків, яка пов'язана з тим, що будь-яке суспільство характеризується безмежними потребами, рівень задоволення яких стрімко зростає разом із підвищенням рівня матеріального добробуту людей. Саме тому податки відіграють значно сильнішу збалансовуючу роль, аніж може видаватися на перший погляд. Закладення їх у ціни обмежує споживчі потреби, а вилучення з доходів фізичних осіб – купівельну спроможність. Те ж саме стосується і

бізнес-середовища: залежно від рівня споживання і його наслідків у державі можна коригувати відповідні середовищні параметри за допомогою податкового інструментарію.

Таблиця 1.1

### Розширена і конкретна функціональна значимість податків

№ з/п	Рівень / тип функціональної значимості	Загальний опис
1	Розширена функціональна значимість	
1.1	Соціотворча, державоєднуча	Формування інтересу об'єднання ресурсів, цільового їх перерозподілу з оптимізацією задоволення інтересів різних суб'єктів
1.2	Рушійна	Сприяння просторовому розвитку внаслідок ефективного перерозподілу фінансових ресурсів і стимулювання різних сфер, видів економічної діяльності
1.3	Стабілізуюча	Урівноваження фінансово-економічної системи в умовах кризи, нових викликів
1.4	Збалансовуюча	Обмеження споживчих потреб суспільства
2	Конкретна функціональна значимість	
2.1	Фіскальна	Забезпечення зростання державних доходів
2.2	Регулююча	Стимулювання, дестимулювання діяльності в різних сферах, відтворення певних процесів
2.3	Соціальна	Сприяння соціальній рівності через диференціацію рівня оподаткування залежно від доходів, встановлення неоподаткованого мінімуму, податкової соціальної пільги, податкових знижок, пільг для різних соціальних груп

Джерело: розроблено автором на основі [20, с. 128].

Важко переоцінити значимість податків у стабілізаційному аспекті. У кризові періоди, в умовах формування нових викликів суспільного розвитку, податковий інструментарій дозволяє вчасно коригувати умови життєдіяльності людини і бізнес-середовища. Нинішній високий рівень оподаткування у багатьох розвинутих країнах світу є індикатором рівня добробуту суспільства. Надалі, в умовах подальшого покращення якості життя, рівень оподаткування теж зростатиме, що при ефективній податковій і бюджетній політиці дозволить забезпечувати неперервність подальших прогресивних змін. Отже, в загальному існують сприятливі передумови зростання обсягів мобілізованих за допомогою податкового інструментарію

фінансових ресурсів. З іншого боку, актуалізуються нові виклики суспільного розвитку, які здійснюють сильний вплив на різні сфери життя, у тому числі – податкову систему. Вважаємо, що такі виклики можна умовно розділити на такі групи:

1. *Нові підходи до забезпечення людського розвитку.* Мова йде про те, що більш необхідним стає підвищення продуктивних характеристик людської життєдіяльності. Це означає, що сучасна ринкова система повинна ґрунтуватись на створенні сприятливих середовищних умов для їх розвитку з використанням здібностей людини, що знаходило б своє відображення у результатах відповідної діяльності [21, с. 103]. Відповідно до цього виклику характер оподаткування має диференціюватись для різних професійних груп, залежно від впливу результатів їх діяльності на подальші прогресивні зміни. Те ж саме стосується і суб'єктів бізнесу. Якщо їх діяльність сфокусована у стратегічних сферах (у теперішній час це інформаційні технології, робототехніка, оптоволоконна техніка, енергетика, біотехнології, радіотехніка, електроніка та ін.), то податкова політика щодо них має набувати стимулюючих наслідкових ознак.

2. *Інформатизація суспільства й економіки.* Даний процес забезпечує формування принципово нових способів організації міжсуб'єктних відносин, у тому числі фінансово-економічних. Інформатизація суспільства безперервно нарощує кількість зайнятих на віртуальних умовах, а також все більшого використання віртуальних грошей типу «Bitcoin», які змінюють класичні принципи фінансового обміну, потребують впровадження нових принципів оподаткування. У результаті просторова розірваність зайнятості і фактичного місця перебування зі споживчими витратами «розсіює» бюджетні надходження через податкові платежі. Надалі, за таких умов, можливо буде поширюватись практика оподаткування за місцем використання одержаних доходів або ж впроваджуватись пропорційний розподіл мобілізованих з допомогою податкового інструментарію ресурсів на взаємній договірній основі.



3. *Впровадження базового доходу.* Даний соціальний інструмент стає сьогодні все більш популярним у розвинених країнах, попадаючи в поле дискусій щодо доцільності його масового впровадження. Він дозволяє встановити необхідний рівень фінансового забезпечення для осіб, які зайняті у важливих сферах життя. Зокрема це: мистецькі сфери, дохідність діяльності в яких є вибірковою; соціальна; науково-дослідна робота та ін. Встановлення базового доходу також дозволяє стимулювати зайнятість у відповідних професіях без практики пошуку додаткового заробітку. Надалі, коли кількість вивільненої робочої сили унаслідок масової роботизації виробництва буде лише зростати, надання базового доходу набуде ще більшої актуальності. За таких умов виникає питання доцільності оподаткування даних виплат. Так само викликає дискусію можливість мобілізації достатньої кількості фінансових ресурсів для здійснення масових виплат базового доходу. Очевидно, за таких умов значний податковий тягар ляже на провідні компанії, які за обсягами виробництва й надання послуг з допомогою роботизованих технологій повинні бути готовими до значних фінансових відрахувань і більше того – усвідомлювати свою колосальну соціальну роль.

3. *Зростаючий вплив провідних компаній у протиставлення державним утворенням.* Усе чіткішими стають тенденції, коли потужним компаніям характерні більші важелі впливу на сучасну ситуацію в світі, аніж деяким державам. Такі компанії визначають інвестиційну привабливість для різних країн, а також конкурентність їх ринків праці. Саме тому поступове послаблення державних впливів змушує розглядати ймовірність змінності агентів мобілізації та перерозподілу фінансових ресурсів. Провідні компанії з часом можуть стати прямими агентами спрямування коштів на важливі соціальні та інші бюджетні цілі. Дані тенденції слід уже нині враховувати, допускаючи втрату деякими державами безумовної монополії стягнення податків.

Згадані перелічені виклики – це виклики майбутнього і більшість з них наразі має слабо виражені ознаки, особливо в нашій країні, але їх подальша

інституціоналізація є дуже ймовірною. Тому виникає необхідність реагувати на можливі зміни, розвиваючи нові актуальні напрями досліджень у галузі теорії податків з розумінням імовірних трансформацій їх функціональної значимості. Відтак, важливо розвивати напрями податкової теорії щодо:

- концептуальних підходів оподаткування в умовах становлення віртуальної економіки, поширення дистанційних форм зайнятості, зростаючого рівня добробуту населення з принципово новими умовами використання інтелектуально-трудоного потенціалу;

- податкового стимулювання економічної і професійної діяльності у сферах, стратегічно важливих для інноваційного розвитку, збереження і покращення умов людської життєдіяльності;

- податкового антикризового регулювання як одного з важливих інструментів протидії кризам різного інституційного рівня, у тому числі глобального, з високим рівнем взаємозалежності економічних систем країн світу.

Аналізуючи наведені напрями податкової теорії слід зазначити, що стратегічно важливим залишається вирішення багатьох проблем організації податкової системи і реалізації податкової політики, які потребують інноваційних концептуальних підходів. При чому в основі наукового обґрунтування модерних підходів оподаткування має лежати цілісне розуміння функціонального змісту податків. Даний зміст повинен фокусуватись не лише на базових функціях, але й охоплювати значимість соціо- й державотворення, рушійності просторового розвитку, стабілізації і балансування різних процесів з ресурсного перерозподілу. У кінцевому результаті податки повинні оптимізувати задоволення інтересів різних суб'єктних груп та виражатись у рівні добробуту населення.

Розглядаючи економічну категорію «податок» за своєю сутністю, слід розглядати її нерозривно з економічними категоріями «податкова система» і «податкова політика». У практичному сенсі сам по собі податок не має достатнього функціонального навантаження. Його значимість посилюється у

видовій різноманітності, що відображається в податковій системі. Поруч з потребою вирішення багатьох проблем організації податкової системи і реалізації податкової політики держави, залишається важливою проблемою концептуалізація доктрини оподаткування. Причому слід вважати, що доктрина оподаткування повинна бути спрямована на висвітлення еволюції та сутності податків, аналізу трансформації податкової системи та обґрунтування податкової політики у контексті розвитку державності.

Далі розглянемо сутність економічної категорії «доктрина оподаткування». Поняття доктрини, як такої, залежить від інтерпретації наукового підходу до такого визначення, але її основою є переклад з латинської мови (лат. *doctrina* – учення, *doctor* – учитель [23]).

У [24] доктрину визначено як авторитетне вчення; сукупність принципів; систему теоретичних положень про будь-які межі явищ; систему бачень будь-якого вченого чи мислителя. У дослідженні Г. Анісімової зроблено висновок, що доктрина є категорією, якою оперують суспільствознавчі науки; при її розгляді й намаганні навести наукове визначення використовують такі поняття, як учення, основні ідеї, задум, теорія, наука, система поглядів, а іноді вона розглядається і як синонім терміну «концепція» (отже, наведені вище категорії у багатьох випадках сприймаються як тотожні) [25].

Тлумачний словник російської мови Д. Ушакова визначає термін «доктрина» як вчення, наукове, філософське або політичне твердження, положення [26]. У новому тлумачно-словотворчому словнику російської мови Т.Єфремової доктрина – це сукупність офіційно прийнятих бачень на будь-яку проблему та характер засобів її вирішення [27]. Однак, ні ідеї, ні теорії, ні концепції не визнавалися джерелами права, тоді як за доктриною такий статус закріпився як у національних, так і в міжнародних правових системах [28, с. 18]. Таким чином, вирізняється дуже важлива ознака доктрини як регламентованого правового принципу.

В. Стрельцов у результаті вивчення поняття «доктрина» приходять до висновку, що її можна розглядати як: результат наукового пізнання, певну частину науки; рамки впровадження державної внутрішньої і зовнішньої політики; догматичне уявлення, завдяки якому забезпечуються захист або дотримання застарілої та відірваної від життя ідеології, схоластичних поглядів, які слугують знаряддям підтримки існуючого політичного режиму [29, с. 38].

Із наведених визначень терміну «доктрина», з одного боку, можна бачити основні сфери його використання, як учення, пізнання тощо. З іншого боку, виявляється доволі розгорнуте трактування доктрини: його вживання різними науковцями має досить широкий діапазон застосування.

Але, не зважаючи на важливість вивчення, осмислення та систематизації суспільно-економічних процесів, розвитку теоретико-методологічних засад, ідей та поглядів вчених в частині оподаткування, економічна категорія «доктрина оподаткування» залишається й досі не визначеною. У зв'язку з цим на основі наведеного аналізу теоретичних підходів вчених до визначення поняття «доктрина» запропоновано розглянути засади поняття «доктрина оподаткування», як це вказано на рис. 1.3.

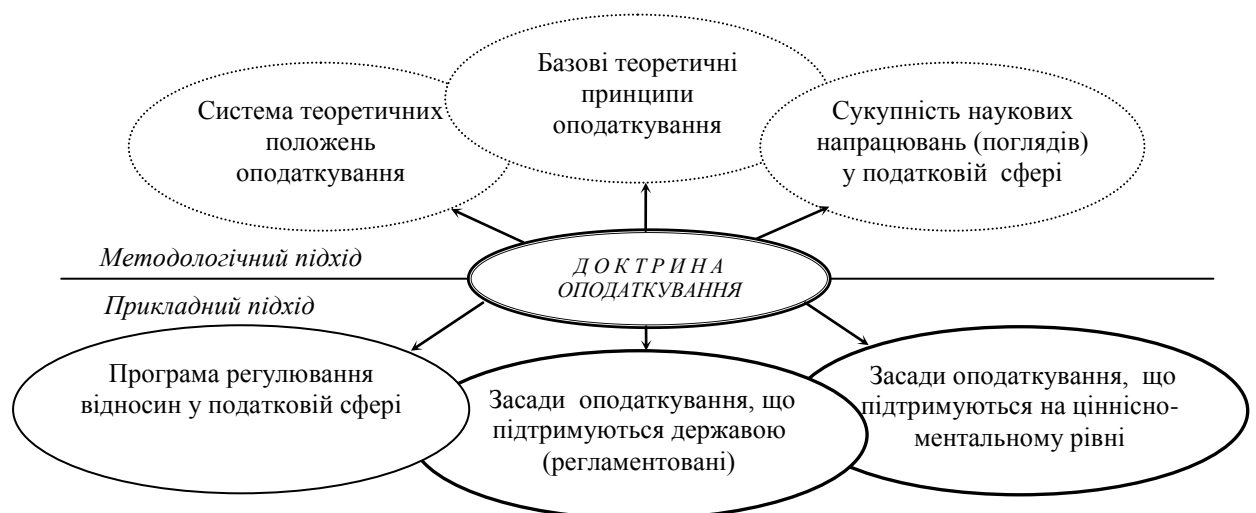


Рис. 1.3. Теоретичні засади до розгляду поняття «доктрина оподаткування».

Джерело: розроблено автором.

Для узагальнення розгляду поняття «доктрина оподаткування» виділено [30, с. 74]:

- методологічний підхід: доктрина окремих наукових шкіл течій, науковців, політичних діячів;
- прикладний підхід: суб'єкт – держави (національна, політична – лібералізму, консерватизму та ін.), регіону, суспільства (соціальна), церкви (релігійна – християнська, ісламська та ін.); сфера – військова, правова (цивілістична, конституційна, судова), зовнішньоекономічна, екологічна, культурна (мультикультуралізму), освіти, спорту, економіки і фінансів (бюджетна, податкова); сфера економіки – промисловості, сільського господарства, послуг та ін.; виробництва, споживання; ціль – безпеки (продовольча, гуманітарна, демографічна, інформаційна, енергетична та ін.), інтеграції, технологічності та ін.; процес – управління (державного), регулювання (економіки, ринку, ринкових перетворень), стабілізації, розвитку та ін.

Виходячи з вищенаведеного дамо власне визначення: під доктриною оподаткування слід розуміти сукупність поглядів, ідей, думок та основоположних принципів, на основі яких розвивається теорія оподаткування з одного боку, а з іншого – джерело наукового пізнання, зокрема історичного аспекту фінансово-економічної науки.

Отже, особливе значення для розкриття сутності теоретичних засад оподаткування має вивчення доктрини оподаткування та висвітлення функціонального змісту податків, податкової системи і політики як основних понять, які взаємодоповнюються в практичному сенсі, з урахуванням нових викликів економічного розвитку, входить у коло актуальних напрямів сучасних наукових досліджень не тільки у галузі фінансів, але й державного регулювання економіки загалом.

## **1.2. Концептуалізація податку та особливості його дослідження в українській економічній думці**

Проблематика змісту оподаткування його структури, закономірностей і тенденцій є однією з найбільш актуальних і потребує сучасних наукових досліджень. Адже, чимало важливих аналітичних здобутків за часів другої половини XIX – початку XX ст. й досі не тільки не отримали відповідної оцінки, але й не визначено оподаткування як окремий напрям в українській економічній літературі того періоду та його місце при обґрунтуванні наукових концепцій в контексті практичної реалізації основних принципів, засобів та інструментів вирішення важливих проблем розвитку економіки і фінансів.

Розвиток української економічної думки у другій половині XIX – першій половині XX століть відзначився появою великої кількості фінансово-економічних досліджень, які вплинули не лише на формування національної науки, але й мали неабияке значення для становлення світової економічної думки в цілому.

У свою чергу історія «оподаткування» є одним із найбільших методологічно важливих і не до кінця обґрунтованих напрямів економічної теорії у дослідженні не тільки змісту, але й механізму реалізації системно-трансформаційних зрушень в національній економіці. Дослідження історії оподаткування, як окремого напрямку, обумовлюється також його виходом у площину активної міждисциплінарної взаємодії з іншими суспільними науками. Однак, фундаментальною передумовою історико-теоретичного аналізу оподаткування слід визнати концептуальні засади українських вчених з часу виокремлення економічної науки в систему самостійного знання.

Тому, є абсолютно виправданим трактування окремих вчених, що історичний процес розвитку податкової системи в сьогоденні розумінні пов'язаний з еволюцією держави, тобто оподаткування потрібно досліджувати, «як в історичній тягlostі, так і в системній сукупності» [32, с. 6].

Слід зазначити, що широке трактування терміну «податок» в українській фінансово-економічній літературі набуло у другій половині XIX – початку XX століть. Це був період, коли незважаючи на те, що одні економічні теорії змінювалися іншими (більш прогресивними у часовому вимірі), українські економісти, будучи прихильниками того чи іншого напрямку, також вносили свої новаторські ідеї в розвиток економічної та фінансової науки.

Як стверджує В. Небрат: «У другій половині XIX ст. в українській фінансовій думці були концептуалізовані два головні теоретичні підходи щодо трактування природи та сутності податку: відповідно першого – податок становить плату за послуги держави і передбачає певну еквівалентність обміну між платниками і державою (теорія відплати); згідно іншого – сплата податків є загальним обов'язком усіх членів публічних союзів (абсолютистська теорія жертви). Теорія відплати базувалася на ринкових підходах до трактування державного господарства як частини єдиного економічного простору, організованого на засадах обміну. Попит був представлений платоспроможними потребами домогосподарств і приватного сектору, пропозиція – наданими державою благами, а рівноважною ціною слугували податки і збори» [33].

У цьому періоді можна виділити два напрями у становленні української фінансово-економічної науки. Цей поділ є умовним, так як більшість науковців-економістів того часу здійснювали свої дослідження не лише з метою теоретизації певних економічних явищ у суспільстві, але й задля вирішення існуючих проблем соціально-економічного характеру. До того ж, ідеї деяких українських науковців, наприклад, М. Туган-Барановського, складно аналізувати у чітко визначеній площині, адже його вчення часто носить міждисциплінарний характер.

Перший, так званий класичний напрям полягав у популяризації концепції «економічного лібералізму», згідно з якою пріоритетними виступали такі чинники як: максимальна свобода підприємництва та

нейтральна позиція держави стосовно втручання в господарські процеси. Водночас, галузі виробництва і народний добробут визначались предметом економічної теорії і основою економіки. Відзначимо, що на поширення економічної ліберальної ідеї в Україні вплинули С. Десницький, М. Туган-Барановський, І. Вернадський, І. Озеров та інші [34].

Другий напрям – «історичний», що передбачав вивчення історичного досвіду розвитку податкових систем і фінансового законодавства України та європейських країн. Головна мета досліджень у цій площині полягала в: аналізі фінансового стану держави, пов'язаного з політичними подіями і діяльністю уряду; пошуку оптимальних шляхів і засобів зміцнення державних принципів в організації й упорядкуванні державного кредитно-грошового обігу; становленні податкової і фінансової систем; розвитку внутрішньої й зовнішньої торгівлі. Найвидатнішими представниками історичного напрямку є М. Алексеєнко, С. Іловайський, Г. Сидоренко, І. Патлаєвський, І. Янжул та ін. [34].

Особливої уваги заслуговують наукові здобутки видатного українського економіста-фінансиста з світовим іменем М. Туган-Барановського, в працях якого доктрина оподаткування отримала двоїсте висвітлення. Розглядаючи соціальну теорію розподілу можна виокремити: по-перше, соціальний фактор, за якого розподіл доходів між класами і соціальними верствами характеризується як результат складної боротьби нерівних за своєю силою соціальних прошарків суспільства на предмет зростання належної їм частки суспільного продукту. Відсотки, які отримують усі класи, в підсумку утворюють загальний обсяг національного доходу. По-друге, економічний фактор, що полягає в підвищенні продуктивності суспільної праці з метою збільшення величини суспільного продукту й інтенсивної експлуатації робітників, а тому усі представники суспільства однаково зацікавлені в зростанні ефективності виробництва [35]. Економічний фактор учений визначив як пріоритетний й довів, що при зростанні продуктивності праці збільшується величина суспільного продукту, що



призводить до зростання заробітної плати і прибутку. Водночас зі збільшенням прибутку може підвищуватись і заробітна плата, а звідси – доходи держави (рис. 1.4).

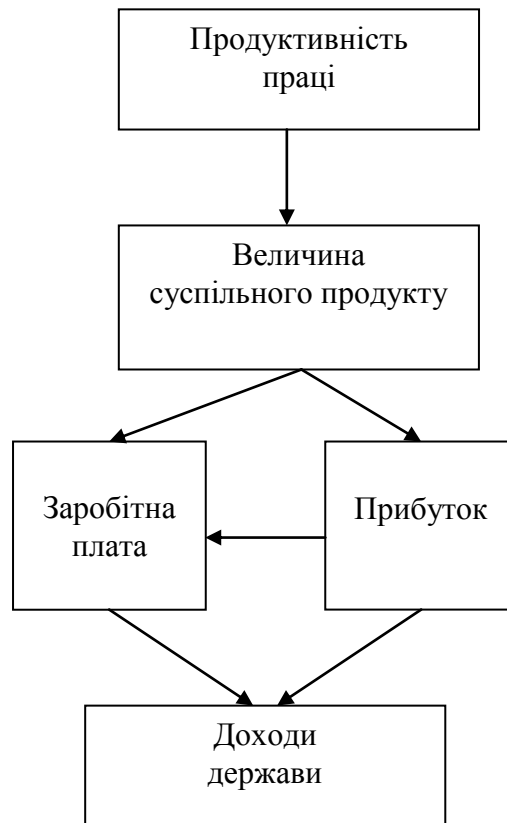


Рис. 1.4. Формування доходів держави за соціальною теорією розподілу М. Туган-Барановського.

Джерело: складено автором.

На думку М. Туган-Барановського, основна функція держави – це володіння усіма суспільними «капітальними благами» та їхній розподіл. Вчений вважав, що задля зростання доходів держави необхідно вдало поєднувати централізоване планове керівництво господарством зі свободою кооперативної форми організації виробництва. Здійснюючи розумний розподіл суспільних благ, держава може передавати трудовим кооперативам в тимчасове користування певну частину цих благ. Водночас трудові кооперативи повинні постачати в державні фонди певну кількість виробленого

продукту, а все, що залишиться, використовувати для задоволення власних потреб [36].

М. Туган-Барановський акцентував увагу на обмеженні розвитку виробництва продуктивними силами суспільства, й зазначав, що внаслідок неправильного розподілу обсягів національного виробництва з'являються так звані «промислові кризи», натомість порушення в галузях виробництва, обміну чи розподілу національного доходу та споживання у цьому процесі набувають другорядного значення.

Таким чином, відповідно до концепції М. Туган-Барановського, суть терміну «податок» можна охарактеризувати як суспільне «капітальне благо», певну кількість виробленого продукту, яку трудові кооперативи в обов'язковому порядку постачають у державні фонди.

Отже, так звані трудові кооперативи, у розумінні вченого, займають провідне місце в загальній системі фінансової політики держави. М. Туган-Барановський вважав унікальністю суспільну працю на землі і пропагував її (суспільну працю) не лише у містах, але й селах. У цьому аспекті його погляди дещо відрізнялись від ідей теоретиків лібералізму, які вважали власність на землю принципово важливим фактором. Володіння землею, на думку лібералів, дозволяло селянину брати участь у ринковому обороті, виступати самостійною одиницею на ринку [37].

М. Туган-Барановський негативно ставився до введення прогресивного прибуткового податку. Натомість для оплати витрат держави радив застосовувати позики, які не містять елементів примусу чи ризиків для майнових інтересів приватних осіб. На його думку, у процесі поєднання ринкових і планових механізмів держава повинна регулювати грошово-кредитний обіг, щоб досягнути стабілізації грошової системи [38].

На важливість синтезу інститутів ринкових та громадянського суспільства у напрямку досягнення народного добробуту вказував також І. Вернадський. У своїх працях український вчений-економіст виділяв народний добробут як соціальну категорію, матеріальною основою якої є

державні фінанси. Аналізуючи погляди італійських науковців, І. Вернадський був одностайний з ними (зокрема, з А. Борджія) в тім, що податок має бути чітко визначеним стосовно предмету, на який він припадає. Він також критикував податок на рухомі предмети та подушний податок, вважав недоцільним оподаткування промислового виробництва, оскільки розглядав промисловість як основне джерело збагачення держави [39]. Він позитивно оцінював міркування А. Борджія стосовно переваг непрямих податків, відзначав їхню гнучкість залежно від зміни цін на вироби, можливість довільно визначати суму оплати тощо. Натомість систему відкупів І. Вернадський вважав негативною, характеризуючи її як «фінансовий звичай віддавання на відкуп цілої галузі державних доходів» [39, с. 38].

На думку І. Вернадського, добробут суспільства безпосередньо залежить від вмілого розподілу благ, а тому держава зобов'язана реалізовувати низку державно-економічних заходів, які залежать від: по-перше, існуючих ідеалів і моральних цінностей народу; по-друге, рівня впровадження соціально-економічної освіти в суспільстві; по-третє, безпеки осіб і майна. Звідси, можна стверджувати, що І. Вернадський аналізував не лише проблеми суто економічного характеру, але й розробляв нові підходи до вирішення суспільно-економічних проблем, формуючи власну позицію у світовій економічній науці [40]. Він сповідував ідею, що податки повинні сплачувати винятково заможні представники суспільства.

Таким чином, відповідно до поглядів І. Вернадського, термін «податок» можна визначити як контрольовану та публічну дію держави, спрямовану на підвищення рівня народного добробуту. При цьому ефективність державної фінансової політики залежить від: оптимального поєднання свободи торгівлі з державним контролем та управлінням; систематизації процесу оподаткування; чіткості та справедливості законодавства; соціально-правового підходу до вирішення економічних проблем держави.

Існуючі суспільно-економічні проблеми розвитку держави наприкінці XIX – початку XX століть потребували пошуку й впровадження щоразу нових

ефективних механізмів та інструментів. У контексті цього слід зауважити, що «...саме пошук джерел державних доходів визначав напрям і заходи економічної політики», – стверджував В. Незабитовський [41, с. 196].

В економічній науці, а після виокремлення в окрему галузь і фінансової, в структурі університетської освіти, особливо в навчальних посібниках, все більшого відображення знаходить «один із головних елементів державного господарства – податки» [42, с. 489]. Особливої актуальності набували наукові теоретично-прикладні дослідження у таких напрямках як: вдосконалення системи оподаткування, модернізація грошово-фінансової системи та ін. Одним з перших в українській фінансовій думці, кому вдалось здійснити ґрунтовний аналіз податку як економічного і політико-правового явища, став дослідник М. М. Алексеєнко. Підтримуючи ідею про тісний взаємозв'язок оподаткування з діяльністю держави український вчений наводить слова П. Прудона про те, що «питання про податок є питання про державу» [43, с. 25]. Разом з тим, М. Алексеєнко, розглядаючи питання оподаткування вважає, що найскладнішим завданням залишається вивчення проблем впливу податків на народне господарство [42, с. 501], адже причина полягає в тому, економісти достеменно не можуть з'ясувати його вплив на господарство в цілому, а також на відносини між різними виробниками. «Причина, підкреслює вчений, у складності економічних явищ, сутність яких прикрита другорядними фактами, які перешкоджають вивченню» [43, с. 24]. Він справедливо вважає що найважливішим у фінансовій науці є питання перекладання податків, адже «наукова розробка цього питання – підкреслює український вчений – становить особливу дивну суміш понять і розмаїття думок, хиткість положень тут вражаюча» [44, с. 258].

Відповідно до вчення М. Алексеєнка, термін «податок» можна охарактеризувати як найважливішу категорію фінансів, тісно взаємопов'язану з політичним та соціально-економічним розвитком держави, її діяльністю та впливом на господарський устрій. Разом з тим, при оподаткуванні завжди виникає питання справедливості. Стосовно справедливості, то на думку

М. Алексеєнка: «Справедливість, як і все моральне, є поняттям відносним і залежить від місця, часу і культури народу» [45, с. 111]. Натомість, трактуючи теоретичну сутність справедливості в оподаткуванні український вчений виходив з того, що при формуванні податків люди прагнуть до справедливості, але «людська справедливість» відносна, через те «у суспільстві, в якому фундаментальними засадами суспільного життя визнано рівність перед законом, судом, службою і податком спільність обкладання до такої міри буденна справа, що про неї дивно і говорити, як про питання» [46, с. 6–7].

При дослідженні питання про перекидання, то М. Алексеєнко не обмежувався сферою обміну, він пропонує розглядати виробництво та співвідношення сил, задіяних в його організації. Більше того, як зауважує В. Небрат, український вчений не погоджувався із думкою А. Сміта щодо податків на споживання, оскільки з одного боку, віднімають у населення значно більше коштів, ніж приносять їх до державної казни, а з другого – підвищуючи ціну на товари, зменшують не тільки їх споживання, але й виробництво в цілому [48, с. 293–302].

Як бачимо, М. Алексеєнко виходив з того, що: по-перше, у виробництві створюються блага, що служать основою для формування доходів; по-друге, виробництво відшкодовує всі витрати. Саме тому, вихідною точкою вивчення проблеми перекидання має бути аналіз дійсної форми виробництва, яка визначає розподіл народного доходу між різними класами, твердив дослідник, а значить – і їх спроможність до дійсної сплати податків [47, с. 5].

Крім того, «для вирішення питання про перекидання, – зауважував М. Алексеєнко, – ми повинні ввести податок у побудовану систему розподілу, розглянути його первинну дію, а потім і його дальший вплив на економічні відносини. Дослідження повинно починатися з центру господарської діяльності – з підприємця, тому що на ньому насамперед позначається встановлення податку, буде це податок на товари, котрі є предметом його виробництва, чи будуть це податки на самі підприємства (земельний,

промисловий)» [44, с. 263]. У свою чергу, підприємець для свого прибутку намагається перекинути податок на всіх своїх постачальників (матеріалів, засобів праці, робочої сили, землі), занижуючи оплату за надані елементи виробництва (перекладання від покупця продавцю). Підприємець також намагатиметься компенсувати свої втрати, пов'язані з оподаткуванням, підвищенням ціни виробів, тобто, перекласти частину податку на покупців – тих же капіталістів і робітників (перекладання від продавця покупцю). В такий спосіб з'ясовуються два шляхи зменшення частки підприємців у сплаті податків шляхом їх перекладання [48, с. 293–302].

М. Алексеєнко формуючи концепцію оподаткування охарактеризував також податкову систему держави, виділяючи при цьому окремі її частини, зокрема, різноманітні податки і збори, які на його думку «можуть натискати одних осіб, ослабляти їх у господарському відношенні, залишати вільними інших, які й виростають у весь зріст» [46, с. 2].

Слід погодитися з думкою В. Небрат, яка розглядаючи наукову концепцію державних доходів та оподаткування М. Алексеєнка резюмувала, що він «запропонував трактування державних доходів та витрат на основі ідеї держави як інституції, діючої для задоволення суспільних потреб і розвитку особистості. Вчений започаткував у теорії оподаткування перехід від визначення форм податків до побудови цілісної, економічно ефективною та юридично виваженої податкової системи. Дотримуючись традицій української економічної культури, принципи оподаткування він підпорядковував засадам справедливості та господарської доцільності. Невідповідність практики визиску слабшого сильнішим, не лише етичним, а й економічним принципам суспільного життя (що набула загального характеру і була закріплена в системі фінансових відносин) знайшла відображення у концепції перекладання податків М. Алексеєнка» [48, с. 293–302].

В загальному, заслугою М. М. Алексеєнка перед українською економічною і фінансовою наукою можна вважати, що він сформулював проблему справедливості в оподаткуванні, указав на те, що різні способи

надання коштів державі, тобто різні податки й принципи обкладання, які визначають систему оподаткування, перебувають у зв'язку зі станом, структурою, типом суспільства [32, с. 57].

Протягом другої половини XIX ст. відбувався інтенсивний розвиток фінансово-правових та економічних ідей. Серед найпомітніших аналітиків в українській фінансово-економічній думці був професор Імператорського Новоросійського (м. Одеса) університету І. Патлаєвський (1839 – 1883 рр.). Особливий його внесок пов'язаний з дослідженням проблем історії, теорії та практики регулювання грошового обігу, податкової системи, фінансового права, питань фінансового господарства та ін. Як зазначає С. Голубка, на відміну від інших науковців, видатний вчений підходить до вивчення питання фінансів «через визначення таких функціональних складових діяльності держави, як управління та її організація» [32, с. 57].

У праці «Про подорожні податки» (1877 р.) І. Патлаєвський використав порівняльний аналіз поглядів на систему оподаткування в науці та практиці європейських країн з існуючими підходами до цієї проблематики у вітчизняному суспільстві. На думку вченого-фінансиста, основою усіх політичних та соціально-економічних змін у суспільстві (звільнення селян від кріпацтва та впровадження інших важливих реформ) є ідея громадянської свободи [49]. Така ідея обумовила визначення І. Патлаєвським податків як форми обов'язкових стягувань з громадян. Він зауважував, що держава може вимагати усі необхідні їй матеріальні та нематеріальні блага від народу, в іншому випадку, вона припинить своє існування [50, с. 82].

Великого значення в формуванні теорії податків в українській фінансово-економічній науці та фінансового права мали праці «одного з класиків фінансово-правової науки» [51]. С. Іловайського, а саме: «Непряме оподаткування в теорії і практиці» (1892 р.) та «Підручник з фінансового права» (1895 р.). В ті часи не існувало єдино прийнятого розуміння суті терміну «податок», велось безліч дискусій в напрямку вирішення проблем, пов'язаних зі становленням податкової системи, тому С. Іловайський зробив

спробу якнайповніше розкрити суть й особливості цього поняття. «За нескладного державного устрою, за слабого розвитку суспільних потреб і за їхнього задоволення особистою службою і натуральними повинностями підданих, – писав С. І. Іловайський, – податки або зовсім не були потрібні, або мали дуже скромне значення у державному господарстві» [52]. Він критикував впровадження непрямих податків, відзначаючи незадовільний механізм та систему їхньої оплати, розробив концептуальні принципи стягнення непрямих податків, які набули великого значення для тогочасної фінансової системи як в теоретичному, так і в прикладному аспектах. Ці положення залишаються актуальними й сьогодні [53]. Цікавим є твердження того, що С. Іловайський, уперше в українській фінансовій науці, у своєму аналізі розмежовує поняття об'єкта і джерела податку. «Він доповнює перелік елементів конструкції податку, розмежовуючи їх і даючи визначення поняттям податкового предмету і податкового джерела, вводячи також нове поняття податкової одиниці та окладу» [54]. У сучасному розумінні, це – одиниця оподаткування, а поняття «оклад» відповідає сучасному розумінню податкової ставки [54].

У розумінні С. Іловайського, податок – це примусовий, визначений законом грошовий внесок приватних господарств на фінансові витрати держави [52]. Він також зазначав, що «Відповідно до того, чи є примусовий збір односторонньою матеріальною жертвою громадян, чи йому відповідає якимось визначена послуга з боку публічного союзу, примусові стягнення поділяються на податки і мита. Окрім зазначених примусових способів отримання матеріальних коштів держава має в своєму розпорядженні й інші засоби, що слугують для покриття нерегулярних, надзвичайних потреб, а саме – примусові запозичення і примусове відчуження приватного майна із наступним відшкодуванням» [52, с. 12].

У полеміці С. Іловайського з відомим німецьким вченим А. Вагнером щодо питання джерела виконання податкового обов'язку, зокрема, на позицію останнього «про можливості обкладання капіталів у розмірі, який перевищує



дохідність останніх, з ціллю сприянню більш рівномірного розподілу майна у народу», український вчений висловлюється негативно. С. Іловайський обґрунтовував існування публічного сектору, який на відміну від ринкового, не передбачає дії механізму конкуренції чи ринкового ціноутворення. Як стверджує В. Небрат: «С. Іловайський та його учень Г. Тіктін, наголошували на обмеженості теорії відплати, що намагалася звести сутність податків до грошового еквіваленту всіх наданих благ і послуг незважаючи на те, що частина з них має неекономічний характер. Тим самим ці вчені одними з перших у вітчизняній науці порушили проблему суспільних благ як нематеріальних послуг, які важко обліковувати, а відповідно рівномірно розподілити їхню вартість між членами публічного союзу» [54].

Представник української фінансової думки Г. Сидоренко писав про те, що питання взаємозумовленості економіки та фінансів, державного управління, фінансових ресурсів та інструментів було актуальним вже у XVIII ст. Проте у перших фінансових дослідженнях не існувало поняття співвідношення народного та державного господарства, тобто, приватного та громадського секторів економіки [55]. У своїй праці «Записки по фінансовом праві» (1880 р.) він визначав, що податки – це обумовлена розмірами загальнодержавних витрат частина майна приватних осіб, що вимагається у них як обов'язок громадян в загальному масштабі [56]. Г. Сидоренко підкреслював, що при встановленні податків уряд має пам'ятати про рівень доходів громадян, адже надмірною експлуатацією останніх держава виснажує ґрунт, який живить фінанси, і таким чином, виникає неузгодженість у процесі оподаткування. Тобто, уряд має піклуватися про розвиток економіки навіть з огляду на власні інтереси.

Досліджуючи історію української економічної думки в аспекті історії фінансів, бачимо, що в результаті продукування щоразу нових наукових ідей успішно вирішувались різного роду соціально-економічні практичні питання на державному рівні. У цьому контексті велике значення мали дослідження фінансових поглядів й європейських вчених. Так, відомий український

економіст І. Янжул у своїй книзі «Основні начала фінансової науки. Вчення про державні доходи» (1899 р.) проаналізував фінансову теорію та політику від меркантилістів до послідовників А. Сміта. Обґрунтовуючи досягнення класичної школи в галузі фінансової науки, І. Янжул підтримав теорію А.Сміта про взаємозалежність фінансових та економічних джерел, за якої державний бюджет наповнюється винятково за рахунок суспільства [57].

Аналізуючи фінансово-економічні погляди І. Янжула зауважимо, що він виводив необхідність оподаткування і пояснював його природу, спираючись на розуміння держави як «організованого людського суспільства, що необхідне людині на шляху її вдосконалення» [57, с. 201]. При цьому «підданий платить податок, – зазначав І. Янжул, – не тому, що взамін він отримує від держави який-небудь еквівалент, а лише тому, що як підданий він зобов'язаний докладати зусиль до підтримання державного союзу» [57, с. 202]. Тобто, термін «податок» український вчений трактував як суспільно-правове або примусове джерело доходів держави. Загалом, «сутність податків, на його (І. Янжула – прим. автора) думку, – зауважує В. Небрат, – полягає в тому, що вони є односторонніми економічними пожертвами громадян або підданих, які держава або інші суспільні групи, в силу того, що вони є представниками суспільства, стягують легальним шляхом і законним способом з їхнього приватного майна для задоволення необхідних суспільних потреб і обумовлених ними видатків» [55]. Натомість, будь-яке стягнення зборів, що не базується на букві закону, а на довільних діях виконавчої влади, – підкреслював І. Янжул, - не можна називати податком. Це свого роду звичайне здирство, адже законний спосіб означає, що має бути юридично визначений сам механізм і порядок оподаткування. «Податок, – це є та частка, визначена законом, яку держава вимагає з майна підданих для досягнення вищих цілей свого існування», саме ці вищі цілі й слугують метою і юридичною підставою податку [57, с. 203]. Слід зауважити, що концептуальна ідея дослідження І. Янжула полягає в утвердженні суспільно-правових принципів формування доходів держави, пов'язаних з переважаючою часткою

доходів від промислових підприємств, нестійким та епізодичним характером застосування податків і повинностей як фіскальних засобів. І. Янжул особливо підкреслював роль політичних факторів у формуванні національних фінансових систем на протипагу поглядам М. Туган-Барановського, який економічний фактор вважав пріоритетним. Таке порівняння підкреслює різнобічність поглядів в українській економічній думці щодо пріоритетності факторів, що обумовлюють стягнення податків. Для більш детальної наочності, систематизовано трактування терміну «податок» різними науковцями (табл. 1.2) та виділено характерні їх риси (Додаток А).

Таблиця 1.2

**Погляди українських вчених на трактування терміну «податок» в українській фінансово-економічній думці**

Представники української фінансово-економічної думки		Зміст (визначення) податку
Класичний напрям	М. І. Туган-Барановський	суспільне «капітальне благо», певна кількість виробленого продукту, яку трудові кооперативи в обов'язковому порядку постачають у державні фонди
	І. В. Вернадський	контрольована та публічна дія держави, спрямована на підвищення рівня народного добробуту
	С. Є. Десницький	данина, яку кожен громадянин сплачує для збереження не лише власного добробуту і спокою, але й життя та маєтків
Історичний напрям	М. М. Алексеєнко	найважливіша категорія фінансів, яка тісно взаємопов'язана з політичним та соціально-економічним розвитком держави, її діяльністю та впливом на господарський устрій; примусова оплата за послуги державного управління населенню у правовому, культурному та господарському відношеннях»
	І. І. Патлаєвський	одна з форм обов'язкових стягувань з громадян для задоволення потреб держави
	С. І. Пловайський	примусовий, встановлений законом грошовий внесок приватних господарств на витрати фінансових господарств
	Г. Д. Сидоренко	обумовлена розмірами загальнодержавних витрат частина майна приватних осіб, що вимагається у них як загальний обов'язок громадян в загальному масштабі
	І. І. Янжул	суспільно-правове або примусове джерело доходів держави
	М. І. Мітіліні	форма оплати громадянами державі за задоволення нею певних потреб

Джерело: складено автором.

У другій половині XIX ст. в зв'язку з активним економічним розвитком, серед науковців дискутувалося питання щодо так званих промислових податків. Як пише В. Небрат: «Європейська практика та економічна наука розрізняла дві системи промислового оподаткування: німецьку та французьку. Перша базувалася на оподаткуванні доходів від підприємницької діяльності, друга – на оподаткуванні права на її здійснення»<sup>1</sup> [55, с. 77–85]. Натомість для Російської імперії, «з її традиціями фіскалізму, обґрунтовувалася доцільність використання обох систем. У теоретичних працях перевага надавалася німецькій системі, що пояснювалося раціональністю оподаткування реального доходу, а не потенційної можливості його отримання. Проблема формування ринкової системи оподаткування та ефективного використання податків для задоволення потреб місцевого і народного господарства стала однією з центральних у науковій літературі періоду ринкових перетворень вітчизняного господарського середовища» [55, с. 77–85].

Зокрема, український вчений П. Кованько критично відносився до прямих податків, які на його думку «були недосконалыми, бо на практиці частіше стримували, ніж стимулювали розвиток місцевого і народного господарств» [58, с. 15]. Також, на думку С. Іловайського: «Стягнення прямих податків передбачає визначення суб'єкта оподаткування, об'єкта оподаткування та податкової спроможності» [52, с. 324].

Політичні та суспільно-економічні події наприкінці XIX ст. вимагали іншої концепції та наукової ідеології господарського розвитку, зокрема, новітнього підходу до вироблення основ податкової політики. «Утверджувалася позиція щодо необхідності розвитку системи оподаткування відповідно до зростаючих потреб урядового фінансування суспільних потреб, насамперед, економічних» [33, с. 15], адже система викупних платежів при збереженні існуючих принципів оподаткування не лише призводила до

---

<sup>1</sup> Козак Л. В. Питання мобілізації доходів місцевих бюджетів у працях економістів другої половини XIX – початку XX ст. / Л. В. Козак // Збірник наукових праць «Історія народного господарства та економічної думки». Вип. 43. – Київ: Ін-т економіки та прогнозування, 2010. – 277 с.

критичного стану всього господарства, але й утруднювала весь подальший процес фінансових реформ. Таким чином, як зазначає В. Небрат: «Вивчення генези податків, еволюції поглядів на державне господарство, розроблення теорії оподаткування та критичне дослідження практики фіскальних відносин, що склалася впродовж тривалого історичного періоду, становили наукову основу обґрунтування необхідності та напрямів проведення податкових реформ» [55, с. 78].

Разом з тим, «у результаті глибокого комплексного теоретичного розроблення проблематики сутності, принципів і форм оподаткування фіскального і регуляторного потенціалів податково-бюджетної політики держави, впродовж ХІХ ст. в українській економічній думці відбулося становлення ринкової концепції державних фінансів» [33, с. 571].

Отже, на основі проведеного дослідження щодо оподаткування, обґрунтування сутності податку в історико-фінансових дослідженнях представників української економічної думки зазначеного періоду, можна стверджувати наступне:

- *по-перше*, основними ідеями представників класичного напрямку були невтручання держави в економічні процеси, пріоритетність інтересів суспільства, забезпечення суспільного добробуту. Важливі функції держави – це регулювання і контроль за податковою системою, сповідування принципів прозорості і публічності. Науковці так званого історичного напрямку стверджували, що сплата податків та зборів є обов'язком кожного громадянина, обґрунтовували залежність благополуччя громадян від рівня задоволення потреб держави;

- *по-друге*, завдяки дослідженням фінансових ідей економістів європейських країн, українські науковці істотно доповнили і розширили теоретичну базу державної фінансової політики, розробили практичні рекомендації з метою вдосконалення організації податкової системи;

- *по-третє*, більшість фахівців одностайні в думці, що задля успішного розвитку держави та суспільства необхідними є органічний синтез

економічних і політичних інститутів, приватного і державного секторів, ринкових інструментів і урядових ресурсів. Кошти, отримані від оподаткування, слід спрямовувати, насамперед, на соціально-економічний розвиток суспільства, у тім числі промисловості і торгівлі, не створюючи перешкод та обмежень;

- *по-четверте*, по мірі утвердження ринкової економіки після реформи 1861 року активізувалися наукові дослідження, аналіз економіко-фінансових результатів, що у свою чергу призвело до наукового обґрунтування необхідності та напрямів проведення податкової реформи;

- *по-п'яте*, спостерігається зміна підстав для оподаткування – перехід від принципу зручності до вимог обґрунтованості і справедливості, а прагнення охопити оподаткуванням усі доходи і все майно призвело до ускладнення системи справляння податків і зростання відповідних видатків;

- *по-шосте*, було запроваджено загальне прогресивне оподаткування прибутку із звільненням від оподаткування мінімуму, необхідного для існування [59].

Таким чином, подальше історико-фінансове дослідження поглядів вчених української економічної та фінансової думки, їхніх методологічних підходів до організації податкової системи, функціональної взаємодії держави і суспільства у цьому процесі потрібне, на нашу думку, задля: пошуку альтернативних джерел доходів для наповнення державного бюджету, мінімізуючи негативні наслідки таких дій для суспільства; прогнозування кінцевих результатів внаслідок проведення відповідної податкової політики; розробки системи заходів щодо оптимізації структури податків, величини податкового навантаження та врахування різних (економічного, соціального, територіального) аспектів оподаткування з метою ефективного розвитку національного господарства.

### **1.3. Періодизація розвитку системи оподаткування на українських землях**

Існування значної кількості проблем у податковій сфері України, як вже зазначалось, доволі часто пов'язують і, як правило, це є справедливим, з неефективною державною політикою. Через те, варто більшої уваги приділити вивченню проблем існуючої податкової системи, виявляючи закономірності виникнення її деструктивних ознак на основі ретроспективного аналізу. Це викликано залежністю впровадження податків від інституціональних передумов, що формувались тривалий період часу на даній території. Тому дане дослідження направлене на виявлення закономірностей формування податкової системи на українських землях з пошуком причин негативного і прикладів позитивного впливу на існуючі підходи до оподаткування.

Результати даного дослідження отримані на основі напрацювань українських учених з історії розвитку оподаткування, які містять цілісне висвітлення фінансово-економічних та соціальних умов на українських землях. Ретроспективний аналіз формування та становлення системи податків в Україні потребує розроблення та характеристики основних етапів її розвитку з пошуком закономірностей негативного впливу на сучасну фіскальну ситуацію.

Становлення податкової системи в Україні у ретроспективному зрізі відбувалось відповідно до цивілізаційного розуміння податків. Якщо нині податки розглядаються як стратегічний і гнучкий інструмент соціально-економічного розвитку, а на індивідуальному рівні вони пропагуються як внутрішній обов'язок кожного громадянина, то перші уявлення про податки, що відповідали тогочасній системі організації людського життя, були виключно непомірним тягарем для населення, через що сприймалися як соціально несправедливий засіб збагачення і так заможних осіб. Нині ж податки розглядаються як одна з форм економічних відносин, що виникають з

приводу розподілу і перерозподілу національного доходу відповідно до потреб фінансування державних витрат [60, с. 48].

Визначимо характерні ознаки податкових систем різних періодів становлення Української держави (рис. 1.5).

Періоди розвитку вітчизняної податкової системи доцільно розглядати, орієнтуючись на перебування українських земель у складі різних держав. Розподіл на певні часові періоди, століття є більш утрудненим, адже при входженні до складу тієї чи іншої держави податкова політика на українських територіях значно змінювалась. Узагалі дослідження становлення податкової системи України, сягаючи часів Київської Русі, доводить, якою складною є податкова історія нашого народу. З огляду на це не є дивним такий складний і тривалий період соціально-економічного розвитку незалежної України, яка впродовж багатьох століть не була самостійною. Основним проблемним наслідком цього є вкорінення свідомості покріпачення, звички орієнтуватись на рішення більш сильних держав, збереження тісних зовнішніх зв'язків і залежностей з нерозумінням власних можливостей самостійного розвитку. Це, цілком закономірно, відобразилось і на податковій системі, адже наша держава змушена орієнтуватись на кращі практики розвинених суспільств.

Розглянемо більш детально особливості становлення податкової системи у різні періоди. Спочатку звернемося до часів Київської Русі. З цього етапу відомо, що найпершим податком, який справлявся, була «данина», яка сплачувалась медом, хлібом, шкурами тощо з метою забезпечення княжого двору. Це був один із способів сплати підкореними народами. Багато фахівців до нині відносять данину до так званого псевдоподаткування, поряд із військовою здобиччю, що було основним джерелом збагачення народів тих часів. Згодом, після Хрещення Русі, було впроваджено церковну «десятину», орієнтовану на задоволення потреб духовенства. В укладеній Ярославом Мудрим «Руській правді» було визначено «покон вірний», який сплачувало населення для утримання вирників (представників князя), інших приближених осіб [62, с. 103].





Рис. 1.5. Характерні ознаки становлення податкової системи України в контексті її територіальної приналежності.

Джерело: розроблено автором.

Також населення сплачувало «податок на дим» – залежно від наявності димарів і печей. Поширювались непрямі податки. До них належали судові, торгові, перевізні збори. Впроваджувалось акцизне оподаткування: в історичних письмових джерелах цього часу зустрічається згадка про «медову» данину та «бражне» мито із солоду, хмелю та меду. Так само вважається, що з часів Київської Русі бере початок виникнення мита – через реалізацію митної регалії як виключного права населення, що мешкало на певній території, на отримання частки від вартості товарів, що перевозилися купцями через їхні землі [62, с. 103]. Таким чином, населення Київської Русі, проживаючи в межах стратегічних торговельних шляхів, могло отримувати додаткові вигоди.

У період поневолення земель Київської Русі монголо-татарами домінувало стягнення податків у натуральній формі, яку серед населення називали «татарщина». Населення сплачувало: «тагар» – пшениця, дві мотузки, одна біла монета, стріла, підкова; «тагар з худоби» – з кожних 20 голів вимагали одну на користь хана; «харадж» – основний поземельний податок; «тамга» – торговельне мито; «вихід» – грошовий податок, об'єктами якого були особи чоловічої статі та кількість голів худоби [63, с. 31]. З роками панування податковий тиск на селян підвищувався. Відтак панівна держава за рахунок стягнених податків могла розвивати свій військовий потенціал, що було визначальним вимірником рівня розвитку того часу і дозволяло продовжувати завойовницьку політику.

Детальний опис системи оподаткування в Київській Русі відображено в праці І. Подіка та Ю. Гончарова, де вчені розподіляють види податків на: дари і поклони; повинність (данину); оброк (за користування певними предметами); мито; особисте оподаткування; податі на користь духовенства [63, с. 32].

Характерною ознакою тогочасної податкової системи була її суб'єктивність, зокрема практикувались податкові пільги для наближених до княжого роду осіб. Також спостерігалась частість зловживань зі збору податків, що спричиняло спротив населення. Так, літописи розповідають про смерть князя Ігоря, якого древляни вбили за вимагання повторної данини.

Разом з тим, це змусило княгиню Ольгу «уважно поставитись до справи оподаткування людності» і започаткувати стабільне стягнення податків [61].

З огляду на сильні позиції тогочасного державотворення, варто звернути увагу на досвід оподаткування у період існування Галицько-Волинського князівства. Право збору податків належало великому князеві. Особливістю даного періоду був розвиток міст та посилення значення податкових зборів з простих міщан. Тогочасну соціальну структуру міста формували міський патриціат (привілейовані особи) і містяни (прості люди). На останніх, власне, покладалась зобов'язання сплати податків на користь бояр і князів. Селяни Галицько-Волинського князівства називались смердами та мали статус вільних. Вони зобов'язувались сплачувати податки у натуральній формі. Як свідчать історичні дані, податковий тягар на смердів часто був непосильним, спричиняючи їх міграцію на вільні землі. У цей час це було Поділля і Придунав'я. Таким чином, податкове свавілля не спричинило масового спротиву, як це було в період Київської Русі, а більше орієнтувало населення на втечу з метою пошуку кращих умов проживання (фактичного виживання).

Наступний період ретроспективного аналізу – XIV і до середини XVI століття, коли основна частина українських земель, а саме Волинь, Поділля, Київщина, Чернігівщина, входили до складу Великого князівства Литовського, а Галичина – до Польської держави. Податкові регламентування Великого князівства Литовського містились у Литовському статуті. Саме даний документ визначав значні привілеї для тогочасної шляхти, звільняючи її навіть від податків. Таким чином, пільгове оподаткування, як і за часів Київської Русі, продовжувало мати виключно суб'єктивний характер. Якщо спочатку податкові збори направлялись виключно у княжу казну, то з прийняттям 1447 року княжого привілею регламентувало звільнення від сплати основних податків шляхетських і міщанських підданих. «Цей привілей значно зменшив доходи великого князя і посилив його залежність від феодалів» [62, с. 104].

Таким чином, формувалась феодальна еліта, яка, володіючи значними ресурсами, могла вдаватись до свавілля й подальшого необґрунтованого стягнення податків як у грошовій, так і натуральній формі.

Щорічно селяни в особі окремих домогосподарств та їх родинних об'єднань сплачували так звану сребщину. Взагалі селяни як «вільні землероби» були основними платниками податків того часу, а основним об'єктом оподаткування була земля. Тобто саме завдяки трудовому потенціалу селян, реалізованому у врожаях, фінансових доходах вищі верстви аж до князя забезпечували постійне поповнення своїх статків. Завдяки одержаним податковим платежам утримувалось литовське військо. Окрім сребщини селяни були вимушені виконувати низку господарських завдань, орієнтованих на задоволення потреб шляхти, таких як покіс трави, будівництво, допомога у транспортуванні. У випадку переїзду великого князя вводився обов'язковий збір продовольства, який отримав назву «стація» і згодом набув грошової форми. При цьому зберігалась церковна «десятина», як і за часів Київської Русі. Також населення сплачувало податки за млини, вівчарні, корчми, інші «бізнесові» об'єкти. Під завершення панування Великого князівства Литовського селяни змушені були сплачувати грошовий оброк, а також безкоштовно орати частину княжих земель. Фактично основними платниками податків були вільні землероби [61].

Після прийняття Люблінської унії 1569 року українські землі, ввійшовши до складу Речі Посполитої, змушені були адаптуватись до нових правил оподаткування. Знову ж таки основним платником податків залишались селяни. Їх поділяли на: «тяглих», які відбували панщину на землі зі своєю худобою; службових, які виконували безоплатну господарську роботу на користь пана у відповідній сфері; чиншових, які сплачували податок у натуральній чи грошовій формі завдяки врожаю, одержаному на власній землі. Надання ділянки землі або «волоки» необхідно було зобов'язанням відпрацьовувати. Але шляхетські сім'ї й представники католицької церкви мали податкові пільги. Показовим моментом податкової системи того часу

були процедурні новації з передачею права збору податків. У результаті поширились масові свавілля збирачів податків без централізованого контролю засобів стягнення. Це значно підвищувало рівень напруги та «призводило до загострення соціально-економічного та політичного становища в Україні і стало однією з причин визвольної війни українського народу 1648–1654 рр.» [74, с. 92].

Наступний важливий період дослідження становлення податкової системи на українських землях – козацький. Податкова система в Запорізькій Січі була власною. Вона включала постійні податки, які називались побори, і надзвичайні податки – стації. Сплачували їх селяни і міщани. Водночас козацтво, перебуваючи на службі у війську, звільнялось від податків.

На території Запорізької Січі одним з основних джерел прибутку були так звані «мостові» – мито, тобто плата за перевіз товарів транзитом через її територію, прибутки від торгівлі, від оподаткування жителів та різних видів акцизних зборів – торгове мито, судове мито, мито з шинків тощо [64, с. 12]. Окрім мобілізованих з допомогою згаданих податкових платежів коштів, важливим джерелом доходів козацької казни, безумовно, була військова здобич.

Переяславська угода 1654 року поставила Україну в умови нової залежності – від Російської імперії. При аналізі даного періоду особливо вирізняється податкова політика, реалізована Петром I, що була спрямована на обкладення податками населення, яке проживало на українській території. Для того періоду характерною була наявність великої кількості різного виду податків та зборів, які постійно видозмінювалися (основними податками були так званий «питний» податок, митні збори, прибутково-майновий податок, до складу якого входили промисловий, поземельний і податок на нерухомість). У штаті фінансових органів держави існували спеціальні посади, до обов'язків яких входило постійне вигадкування різних видів податків; але основною ознакою цього періоду стало законодавче оформлення податкової системи [64, с. 12–13]. Показовим моментом у податковій політиці Петра I було введення

1724 року єдиного грошового та подушного податків. Згодом відбувалася поступова монетизація податків, тобто повна відмова від натуральних їх форм.

Починаючи з другої половини XVII століття, розвиток українських земель відбувався у поділі між двох імперій. Українські економісти-історики одностайно стверджують, що податкова політика, та й загальна політика в українських землях, підневільних Російській імперії, була набагато жорсткіша, аніж Австро-Угорській. Це можна пояснити, насамперед, тим, що податкова політика Російської імперії довгий передбачала подушний податок, який справлявся в однаковому розмірі з кожної селянської душі, хоча доходи селянства були значно диференційованими, «питний» податок, земські та місцеві збори, а також натуральні повинності. Як зазначає Л. Тришак «... ніде в Європі бюрократія не була такою деспотичною, а народ таким безправним як у Російській імперії, наслідком чого стала революція 1917 року; її результатом був повалений царизм» [61].

Податкова політика на західноукраїнських землях, підневільних Австро-Угорській монархії, характеризувалась існуванням низки прямих податків і зборів. Специфіка розвитку імперії полягала у зростаючих державних видатках, що прямо віддзеркалювалось на підвищенні податкових стягнень. Водночас даний період для західноукраїнських земель був порівняно сприятливим для соціально-економічного розвитку. Це було обумовлено: скасуванням кріпацтва; поступовим розвитком капіталістичного підприємництва, в тому числі, заснованого на ідеї господарського патріотизму; розвитком товарно-грошових відносин, у тому числі, з продажу землі селянам, що сприяло формуванню їх заможного класу; машинізацією сільського господарства, промислових видів діяльності, стрімко розвиваючої переробної промисловості; якісним покращенням транспортних шляхів; реформою кредитно-банківської системи; розвитком кооперативного руху. Це врешті сформувало сприятливі передумови для зростання обсягів податкових платежів до бюджетів різних рівнів завдяки можливості більш продуктивної економічної діяльності, особливо в сільському господарстві. Але відомо, що

населення на галицьких землях було дуже бідним, особливо селянство, відтак обсяги податкових платежів були низькими. Скасування ж кріпацтва і розвиток інституту власності українського селянства давало шанси для збагачення, а, отже, можливості сплати встановлених податкових платежів [65, с. 24–25].

Загалом даний період у контексті формування податкової системи є особливо цінний тим, що з відміною панщини поступово формувались нові відносини власності. Це змушувало повністю змінювати підходи до оподаткування населення.

Розглянемо більш детально особливості становлення податкової системи на українських землях періоду 1917–1919 рр., що супроводжувалось кардинальними змінами як у суспільно-політичному, так і в економічному житті.

Упродовж діяльності Української Центральної Ради та Директорії Української Народної Республіки (березень 1917 року – квітень 1918 року) податкова політика мала непогані шанси для якісного формування. Уже в перший тиждень діяльності Української Центральної Ради (далі – Рада) серед ключових завдань було визначено розробку фінансової програми, згідно якої урядові комісії затверджували фінансові плани. Таким чином, впроваджувався плановий підхід у регулюванні фінансової системи країни.

Але Рада перебувала в умовах відсутності будь-яких бюджетних коштів, тому з метою хоч якогось початку мобілізації фінансових ресурсів було створено Національний фонд для добровільних внесків. У принципі дане рішення було логічним, адже економічна ситуація на українських землях була важкою і сподіватись на сплату обов'язкових податків населенням, захопленим революційним рухом, одразу було складно. Тому спочатку Рада вирішила використати патріотичні настрої й очікування більш заможних верств населення, в тому числі залучених в успішні кооперативні форми господарювання, готових жертвувати частину своїх статків на розвиток молодій державі.

Але експеримент стався невдалим і фактично через місяць самостійного управління, Рада змушена була погодитись на співпрацю з російським Тимчасовим урядом щодо реалізації заходу «Позика волі» з метою збору коштів з населення для продовження війни. Було оголошено День Національного фонду по всій Україні, в рамках якого збір коштів відбувався в усіх місцях – починаючи з вулиці і завершуючи спеціально організованими заходами. Свідомих українців закликали віддати свій денний дохід на благо розвитку держави. Згодом Радою було утверджено наказ, який декларував принципи національного оподаткування, ключовим серед яких був «поступово-подоходний налог». Даний наказ також декларував діяльність фінансових комісій при комітетах губерній. Збір податків хоча й відбувався фінансовими комісіями на місцях, однак направлявся в Раду. Тобто поступово почав впроваджуватись системний територіальний підхід до оподаткування населення за визначеним критерієм – доходом і з централізованим управлінням. Однак, як засвідчує досвід, втілити в життя такі регламентовані ідеї практично не вдалося.

Далі в рішеннях Ради послідувало прийняття Універсалу з проголошенням автономності України, однією з причин чого була відмова керівників російського Тимчасового уряду в наданні частини зібраних коштів з казни на потреби українських земель. Це дало Раді певні інституціональні підвалини впровадження самостійної системи оподаткування.

Надалі фінансовими питаннями займався Генеральний Секретаріат, під керівництвом генерального секретаря фінансів. З тогочасної документації видно, що планувалось впроваджувати низку новацій у системі оподаткування, однак при публічних обговореннях вони зустрічали гостру критику. Влада була змушеною піднімати ставки окремих податків, зокрема державного прибуткового. Також було прийнято рішення про впровадження податку на фізичних і юридичних осіб з доходом, вищим 10 тис. рублів на рік. Наслідуючи Тимчасовий уряд Росії, зберігалась практика «продовольчої розверстки» для армії, що часто здійснювалось перед населенням у грубій



формі. Таким чином, український селянин, формально перебуваючи під керівництвом нової української влади, все одно зазнавав значних утисків, що послаблювало його патріотичні настрої.

Проблемою в діяльності Української Центральної Ради була її неспроможність самостійно приймати рішення. При наявності окремих лідерів, які відзначались надзвичайними якостями і знаннями, не було єдиного згуртованого середовища фінансового і суспільного мислення. Тому податкова політика Центральної Ради була прямим відображенням її реальних можливостей «уряд якої не провів жодних реформ щодо вдосконалення фінансово-економічного стану країни, і в результаті перевороту, що відбувся в Києві в квітні 1918 року, Центральну Раду було розпущено, і до влади прийшов Павло Скоропадський, якого проголосили гетьманом України» [61].

Порівняно з податковою політикою Української Центральної Ради діяльність Гетьманату мала більш вищу оцінку, скасувавши соціалістичні підходи Ради. Гетьманат декларував свободу торгівлі, в тому числі землею (був навіть створений Земельний банк). Такий крок дозволив відновити інститут приватної власності.

Профільним органом того часу було Міністерство фінансів, у структурі якого діяли департаменти митних зборів, посередніх податків і простих податків. Відбулось створення митної служби і кордонної охорони Української Держави, що забезпечували збір мита за торгівлю з німцями й австрійцями. Тобто інституційна основа податкової системи одразу почала формуватись згідно існуючих на той час практик. Також слід відзначити початкові кроки влади «виходу з рублевої зони» з підтримкою реального функціонування Українського державного банку. Але Гетьманат Скоропадського не встиг завершити формування бюджету на 1919 рік. Планувалось, що дохідну його частину будуть формувати: звичайні прибутки (прості і посередні податки, оплати, державні регалії, скарбове майно та капітал, вивласнення державного майна, викупні оплати, повернення видатків

Державної Скарбниці, різнорідні прибутки), а також надзвичайні ресурси [66, с. 171–174].

Директорія, що прийшла на зміну Гетьманату, у своїй податковій політиці не відзначалась послідовністю та не була схильною до продовження позитивних практик, закладених попередньою владою. Головними діями Директорії була емісія грошей. Профільним органом у сфері оподаткування залишалось Міністерство фінансів. Одним із пріоритетів його діяльності було подальше відокремлення української грошової системи від російської. У січні 1919 року було регламентовано припинення обігу на українських територіях російських грошей. Захоплення українських земель більшовиками не дозволило Директорії продовжувати свою діяльність. Одним із відносних «позитивів» її господарювання було те, що її представники забрали всі дорогоцінності і золото з державної казни, які були залишені з часів Гетьманату, не допустивши їх попадання до рук більшовиків.

Попри те, яким непростим був для українських земель початок ХХ століття, це був шанс ще тоді отримати незалежність. Але він був втрачений, підтверджуючи неспроможність тогочасної української еліти вдало та оперативно приймати управлінські рішення фінансового характеру У табл. 1.3. систематизовано основні заходи податкової політики перелічених вище інституцій.

Надалі українські землі вступили у новий період свого розвитку. Радянська система оподаткування у перші роки була доволі жорсткою. Встановлювались податкові стягнення з урожаю, які не відповідали реальним можливостям селян і тому часто збирались примусово із застосуванням різних репресивних заходів. У період реалізації нової економічної політики (НЕП) 1920–1921 років була внесена певна послідовність в оподаткування.

Більшого зрушення система оподаткування зазнала після проведення у 1930–1932 рр. податкової реформи, при якій замість 86 податкових платежів було запроваджено 2, а саме податок з обігу і податок з чистого прибутку [61].

### Податкова політика на українських землях у 1917-1919 роках

№ з/п	Владна структура	Основні заходи
1	Українська Центральна Рада	Спроби планування фінансових заходів, впровадження самостійної системи оподаткування після проголошення Першого Універсалу. Формування податкової політики в умовах відсутності готівкових коштів у бюджеті, постійної залежності від російського Тимчасового уряду. Впровадження принципу оподаткування залежно від рівня доходів. Створення Національного фонду для добровільних внесків, проведення. Дня Національного фонду з метою масового збору коштів, у тому числі для російського Тимчасового уряду з метою продовження війни. Діяльність Генерального Секретаріату як провідного органу в сферах внутрішніх справ, економіки і фінансів, який фактично не мав ресурсів для реалізації владних повноважень.
2	Гетьманат Скоропадського	Орієнтир у мобілізації фінансових ресурсів на монополії, заможні верстви населення. Діяльність Міністерства фінансів у складі Ради Міністрів. Створення митної служби і кордонної охорони Української Держави. Формування річного державного бюджету. Впровадження фіскальних монополій на спирт і цукор.
3	Директорія Української Народної Республіки	Створення Міністерства фінансів. Продовження політики формування самостійної грошової системи, припинення обігу російської валюти на території країни. Необґрунтована емісійна діяльність. Податкова лояльність до сфери культури.

Джерело: розроблено автором на основі [66].

Друга світова війна, вимагаючи значних фінансових витрат, обумовила необхідність посилення податкового тиску на населення. Зокрема був впроваджений військовий податок. Серед інших специфічних податків того часу – на неодружених і бездітних громадян, так званий податок на бездітність. У період німецької окупації теж вводились нові податки «запроваджено 25 видів грошових податків, у тому числі загальнодержавні – податок з обороту, прибутковий податок, податок із спадщини тощо і місцеві – на будови, транспортні засоби, худобу, собак, кішок, димарі, промисли тощо» [74, с. 146]. Після війни поступово почали знижуватись ставки податків з відміною деяких стягнень у натуральній формі. Відбувалися значні зміни у

народному господарстві, які в кінцевому рахунку так і не привели до ефективних змін.

Нарешті розглянемо специфіку становлення податкової системи України з початку її незалежності (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

### Періодизація розвитку податкової системи в незалежній Україні

№ з/п	Етап / Роки	Основні події
1	Перший – 1991–1993 роки	Поява нових видів податків: податку на дохід, податку на додану вартість. Формування концепцій перспективного розвитку податкової системи: оподаткування обсягів реалізації, по яких за звітний період надійшла оплата за рахунок продавця, за системою диференційованих ставок, залежно від сфери і виду діяльності; існування податку на прибуток за єдиною ставкою на рівні 30–35 % з пільгами для інвестиційної діяльності; зменшення ставки по податку на додану вартість до 20%; чітке розмежування податків на загальнодержавні і місцеві; перехід в оподаткуванні фізичних осіб до сукупного річного доходу як об'єкта оподаткування. Прийняття законів України «Про систему оподаткування», «Про податок на прибуток», «Про оподаткування доходів підприємств і організацій»
2	Другий – 1994–1999 роки	Формування чітких податкових механізмів. Впровадження до існуючих податків доданого податку на промисел. Остаточне узаконення системи місцевих податків з прийняттям Декрету КМУ «Про місцеві податки і збори». Внесення змін та доповнень до законів України «Про систему оподаткування прибутку підприємств», «Про податок на додану вартість»
3	Третій – 2000–2009 роки	Зменшення ставок податків на прибуток підприємств до 25 %, на доходи фізичних осіб до 13–15 % з метою підвищення зацікавленості населення в добровільній сплаті податків. Прийняття нового Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб»
4	2010 – донині	Прийняття Податкового кодексу України, де скорочено перелік загальнодержавних (з 29 до 17) та місцевих (з 14 до 5) податків і зборів. Відміна комунального податку, податку на рекламу, ринковий збір, збір за право використання місцевої символіки, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі. Заміна податку з власників транспортних засобів збором за першу реєстрацію транспортного засобу. Запровадження податку на нерухоме майно. Зменшення ставки податку на прибуток з 25 до 19 %. Встановлення єдиної ставки нарахування ЄСВ в розмірі 22 % до усіх видів доходів. Створення на базі Державної податкової служби і Державної митної служби Міністерства доходів і зборів України та подальша його ліквідація

Джерело: розроблено автором на основі [67, с. 290; 68, с. 130–131].

Як пише С. Юрій, з проголошенням незалежності Україна прагнула створити власну податкову систему, становлення якої відбувалось у непростий час розбудови державності, за умов економічної нестабільності та гіперінфляції; податкове законодавство формувалося на основі нормативної бази, успадкованої від адміністративно-командної системи, а засади національної податкової політики розроблялись під тиском не тільки об'єктивних економічних, а й політичних чинників без належного наукового обґрунтування та аналізу мікро- і макроекономічних наслідків запровадження різних податків та величини їх ставок [67, с. 287]. Учений також зазначає, що створення вітчизняної податкової системи пов'язане з прийняттям Закону України «Про систему оподаткування» у 1991 році ще до проголошення Акту про незалежність України, в якому було визначено принципи побудови і призначення системи оподаткування, дано перелік податків, зборів, названо платників та об'єкти оподаткування [67, с. 288]. С. Юрій пропонує своє бачення періодизації розвитку податкової системи України у період незалежності.

Підсумовуючи результати аналізу періодизації розвитку системи оподаткування на українських землях слід визначити, що для кожного періоду становлення Української держави характерні свої особливості організації системи податків. За часів Київської Русі була відсутньою цілісна система оподаткування, високі податкові збори спричиняли опір населення; основні способи оподаткування мали примусовий характер; в умовах поневолення монголо-татарами впроваджувалась своя система податків. Водночас це був період впровадження митних й акцизних платежів, що є важливим етапом становлення нинішньої податкової системи з диференційованим підходом до оподаткування. За часів Великого князівства Литовського зберігалась церковна «десятина», податкові пільги для вищих верств населення. Залишались поширеними обов'язки населення безкоштовних робіт на задоволення потреб князя і шляхти. Селяни залишались основним платником податків. У період панування Речі Посполитої, подальшого поневолення

Російською імперією та Австро-Угорської монархією, податковий тиск на населення продовжував бути дуже високим. Водночас друга половина XIX століття ознаменувалась скасуванням кріпацтва. Розпочався новий період розвитку грошових відносин, кооперативного руху, промислової революції. Усе це позначилось на розвитку бізнес-середовища та зростанні його вагомості у сплаті податків. За радянських часів податкова політика залишалась доволі жорсткою. Однак це був важливий етап розуміння переваг ринкової економіки, коли перерозподіл мобілізованих з допомогою податків фінансових ресурсів може дати значні соціальні й економічні ефекти. На це, власне, має орієнтуватись податкова система у сучасній Україні, оптимізуючи податкові навантаження відповідно до одержаних натомість соціально-економічних вигод.

### **Висновки до розділу 1**

У розділі 1 «Теоретичні основи розвитку доктрини оподаткування в українській економічній думці» проведено аналіз джерельної бази та визначено ступінь дослідженості зазначеної проблеми, розкрито методологічні засади дослідження, а також визначено та проаналізовано історико-економічні умови розвитку оподаткування на українських землях другої половини XIX – початку XX ст. та його вплив на соціально-економічний розвиток і еволюцію економічної думки.

Наукова новизна розділу відображається у наступних результатах.

1. Встановлено, що в Україні, поруч з потребою вирішення багатьох проблем організації податкової системи і реалізації податкової політики, залишаються стратегічно важливими концептуальні трансформації у даній сфері. В основі наукового обґрунтування модерних підходів оподаткування має лежати цілісне розуміння функціонального змісту податків. Даний зміст повинен фокусуватись не лише на базових функціях, але й охоплювати значимість соціо- й державотворення, рушійності просторового розвитку, стабілізації і балансування різних процесів з ресурсного перерозподілу. У

кінцевому результату податки повинні оптимізувати задоволення інтересів різних суб'єктних груп та виражатись у рівні добробуту населення. У цьому полягає стратегічна мета їхнього застосування.

2. На основі проведеного дослідження щодо основних категорій оподаткування (податок, податкова система, податкова політика), обґрунтування їх сутності в історико-фінансових дослідженнях представників української економічної думки зазначеного періоду, можна стверджувати, що основними ідеями представників класичного напрямку були невтручання держави в економічні процеси, пріоритетність інтересів суспільства, забезпечення суспільного добробуту. Важливі функції держави – це регулювання і контроль за податковою системою, сповідування принципів прозорості і публічності; завдяки дослідженням фінансових ідей економістів європейських країн, українські науковці істотно доповнили і розширили теоретичну базу державної фінансової політики, розробили практичні рекомендації з метою вдосконалення організації податкової системи; більшість фахівців одностайні в думці, що задля успішного розвитку держави та суспільства необхідними є органічний синтез економічних і політичних інститутів, приватного і державного секторів, ринкових інструментів і урядових ресурсів. Кошти, отримані від оподаткування, слід спрямовувати, насамперед, на соціально-економічний розвиток суспільства, у тім числі промисловості і торгівлі, не створюючи перешкод та обмежень; по мірі утвердження ринкової економіки після реформ 1848 та 1861 років активізувалися наукові дослідження у сфері оподаткування, аналіз економіко-фінансових результатів, що у свою чергу призвело до наукового обґрунтування необхідності та напрямів проведення соціально-економічних перетворень, в тому числі й сфері оподаткування; запроваджено загальне прогресивне оподаткування прибутку із звільненням від оподаткування мінімуму, необхідного для існування.

3. Обґрунтовано, що історико-фінансове дослідження поглядів вчених української економічної та фінансової думки, їхніх методологічних підходів

до організації податкової системи, функціональної взаємодії держави і суспільства у цьому процесі, потрібне, насамперед для пошуку альтернативних джерел для наповнення державного бюджету, мінімізуючи негативні наслідки для суспільства, а також прогнозування наслідків податкової політики, розробки системи заходів щодо оптимізації структури податків, величини податкового навантаження та врахування різних (економічного, соціального, територіального) аспектів оподаткування для ефективного розвитку національного господарства.

4. Встановлено, що при вивченні соціально-господарського проблем розвитку українських земель дослідники користуються різними типами періодизації, в основу яких покладені різні категорії. На сьогодні не існує єдиної загальновизнаної періодизації фінансово-економічного розвитку України взагалі, та податкової системи зокрема. Через те, що для кожного періоду становлення Української держави характерні свої ознаки організації системи податків, пропонується та висвітлюються такі характерні особливості: за часів Київської Русі відсутня цілісна система оподаткування, високі податкові збори спричиняли опір населення; основні способи оподаткування мали примусовий характер; в умовах поневолення монголо-татарами впроваджувались митні й акцизні платежі. За часів Великого князівства Литовського зберігалась церковна «десятина», податкові пільги для вищих верств населення, поширеними були безкоштовні роботи селян на задоволення потреб князя і шляхти. Селяни залишались основним платником податків. У період панування Речі Посполитої, подальшого поневолення Російською імперією та Австро-Угорської монархією, податковий тиск на населення продовжував бути дуже високим. Після скасування кріпацтва, розпочався новий період розвитку грошових відносин, кооперативного руху, промислової революції, що позначилося на системі оподаткування. Для радянського періоду з існуванням різних видів податків, податкова політика залишалась жорсткою. Період незалежності України – формування податкової системи і встановлення рівня оподаткування, характерного для ринкової



економіки, нормативно-правове унормування, зокрема прийняття закону «Про систему оподаткування», Податкового кодексу, оптимізація податкового навантаження тощо.

Основні положення першого розділу дисертаційної роботи опубліковано у працях: [22, 30, 31, 34, 59, 65].

## РОЗДІЛ 2

### КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ДОКТРИНИ ОПОДАТКУВАННЯ В ЗАХІДНОУКРАНСЬКІЙ ЕКОНОМІЧНІЙ ДУМЦІ ДРУГОЇ ПОЛОВИНИ XIX – ПОЧАТКУ XX СТ.

#### **2.1. Соціально-економічні та політичні умови розвитку доктрини оподаткування в західноукраїнській економічній думці другої половини XIX – початку XX ст.**

Історія формування податкової системи в Україні безпосередньо пов'язана із становлення нашої держави. Незважаючи на різні історичні протиріччя, так чи інакше досвід минулих років підневільних різних імперіям українських територій теж визначає нинішню ситуацію в сфері оподаткування, детермінуючи характер впливу історичних, ціннісно-ментальних факторів. Формуючи в історичній пам'яті сприйняття податків як необґрунтованого тягара, що стягується примусово без дотримання процедурних, толерантних вимог, як наповнювача центрального бюджету без відчуття вигод для самого населення унаслідок їх перерозподілу, податкова система до нині відзначається низьким рівнем суспільної довіри та спонукає до суб'єктивного перерозподілу податкових надходжень.

Фокус на період другої половини XIX століття є особливо актуальним у силу трансформаційних процесів у організації господарювання, зокрема після відміни кріпосництва, та соціально-суспільного життя того часу загалом.

У формуванні фінансово-економічної політики та розвитку податкової системи в Галичині, важливу роль відіграло інституціональне середовище. Насамперед йдеться за інституціональну та структурно-організаційну систему, які функціонували в середині XIX ст. на західноукраїнських теренах. Так, у 1849 р. для управління Галичиною на базі губернського правління було створено намісництво на чолі з намісником, який призначався імператором Австрії і фактично представляв інтереси імператора у крайовому сеймі. Крім

того, після прем'єр-міністра і міністрів, намісник був чиновником третього рангу. Сейм, створений в 1861 р., обирався за куріальною системою і проіснував формально до 1918 р. [69]. Разом з тим і Галицьке намісництво припинило свою діяльність в жовтні 1918 р. у зв'язку з розпадом Австро-Угорської імперії.

Діяльність Галицького намісництва регулювалася законом від 14 вересня 1852 р., який був упроваджений в життя спільним розпорядженням міністрів внутрішніх справ, юстиції і фінансів від 19 січня 1853 р. Цей закон з часом був дещо змінений і доповнений законом від 19 травня 1868 р. [70, с. 76–79].

Галицьке намісництво поділялося на департаменти, та мало у своїй структурі декілька установ, що були безпосередньо йому підпорядковані. Через ці установи впроваджувались в життя закони, розпорядження та директиви належали: командування жандармерії, крайова шкільна рада, крайова фінансова дирекція, крайова комісія у справі стягнення податків від продажу спиртних напоїв, дисциплінарна комісія, крайова рада охорони здоров'я, крайова аграрна комісія та ін. [69]. Видавалися також три урядові газети: «Народний часопис» (українською мовою), «Gazeta Lwowska» (польською мовою), «Lemberger Zeitung» (німецькою мовою)<sup>2</sup>.

До компетенції намісництва, згідно із законом, що був прийнятий у 1868 році, належали усі ті справи, які входили у коло діяльності міністерства внутрішніх справ, освіти, землеробства і частково – міністерства крайової оборони. Виключенням з цього були «спільні справи» Австро-Угорської монархії, що не підлягали наміснику, зокрема діяльність міністерств (військового, закордонних справ і фінансів), а з австрійських міністерств – фінансові, торгові і судові справи. Так склалися обставини через те, що після поразки Австрії в австро-пруській війні правляча династія Габсбургів уклала у грудні 1867 року угоду з правлячою верхівкою Угорщини про створення

<sup>2</sup> Кульчицький В. Галицьке намісництво: структура і діяльність [Електронний ресурс] / В. Кульчицький, Л. Присташ // Український юридичний портал «Радник». – Режим доступу: <http://radnuk.info/home/24722-----o.html???history=0&pfid=1&sample=26&ref=0>

дуалістичної монархії під назвою Австро-Угорщина, яка проіснувала до 1918 р. і була другою за територією і третьою за населенням державою Європи: 676545 кв. км. з населенням різних національностей понад 50 млн. осіб [71, с. 8]. Крім цього, окремими постановами був визначений «вплив» намісника на справи, що входили у відання міністерств фінансів і торгівлі, отже, формально з його діяльності були вилучені лише справи міністерства юстиції [69]. Існував ще один нюанс, а саме не дивлячись на те, що влада намісника і поширювалася на всю територію галицького краю, однак, іноді деяким повітовим старостам доручалося здійснювати нагляд за сусідніми повітами. Прикладом такої ситуації може служити такий факт, що за розпорядженням міністра внутрішніх справ від 19 жовтня 1868 р., старостами семи галицьких повітів (Золочівський, Краківський, Перемишльський, Самбірський, Станіславський, Тарновський і Тернопільський) були призначені радники намісництва, і їм підлягали групи повітів, у яких вони від імені намісника вирішували самостійно найважливіші справи<sup>3</sup> [69].

Як стверджують дослідники, в переважній більшості намісники були з числа великих польських магнатів та мали широкі повноваження. На основі цього робиться висновок, що «Галичина лише формально залишилася австрійською провінцією з австрійською конституцією, австрійськими законами, австрійським правосуддям і адміністрацією, а насправді все управління краєм, здійснення правосуддя і представництво краю перейшли до рук шляхтичів, які обійшовши конституційні закони, запровадили в Галичині порядки терору, хабарництва і прямого насильства» [69]. Натомість, як у Галицькому намісництві, так і в повітових старостах Галичини, українських службовців майже не було. Тому не дивно, що Галицьке намісництво та всі установи при ньому ретельно захищали інтереси австрійського уряду і польських магнатів і проводили чужу політику щодо українського населення.

---

<sup>3</sup> Кульчицький В. Галицьке намісництво: структура і діяльність [Електронний ресурс] / В. Кульчицький, Л. Присташ // Український юридичний портал «Радник». – Режим доступу: <http://radnuk.info/home/24722-----o.html???history=0&pfid=1&sample=26&ref=0>

Стосовно фінансово-господарських справ, то слід зауважити, що у намісництві фінансовими справами керувала Крайова фінансова дирекція (Finanzlandesdirektion), «заснована відповідно з перетворенням політичних установ і у зв'язку з утворенням в окремих областях однакового порядку ведення справ фінансового управління в різноманітних його галузях, а також з метою можливого об'єднання порядку стягування прямих податків з іншими фінансовими заходами». Президентом дирекції вважався намісник, але фактично ведення її справ було покладено на віце-президента фінансової дирекції, якого також називали директором крайових фінансів. Намісник і директор крайових фінансів були зобов'язані діяти за суворою узгодженістю між собою. У випадках, коли виникали суперечки, директор, оминаючи намісника, міг звернутися безпосередньо до міністра фінансів<sup>4,5</sup> [72].

Не тільки в соціальному, але й економічному відношенні становище українців було важким. Особливо це яскраво простежується при дослідженні такого явища як оподаткування.

Так, напередодні скасування панщини в Австрії та кріпосної залежності селян на західноукраїнських землях, панщина становила близько 83 % феодалних повинностей, натуральна данина – близько 11 %, чинш (або «ценз» – фіксована грошова плата) – майже 6 %. Через те й не дивно, що постійно відбувалися селянські заворушення в Галичині, а це у свою чергу змусило австрійський уряд скоротити панщину, а вже у 1848 вдатися до аграрної реформи [72].

Серед основних наслідків проведення селянської реформи на західноукраїнських землях були, зокрема наступні: поміщикам було відведено найкращі землі, після реформи вони зберегли за собою понад 40 % земельних угідь краю: у Східній Галичині – 44 % земельної площі, у Північній Буковині

<sup>4</sup> Моряк-Протопопова Х. Утворення, структура і діяльність Галицького намісництва (1849–1918 pp.) // Вісник Львівського університету. Серія юридична. – 2006. – Випуск 43. – 368 с. Видавничий центр Львівського національного ун-ту імені Івана Франка. – С. 67–72.

<sup>5</sup> Моряк-Протопопова Х. Утворення, структура і діяльність Галицького намісництва (1849–1918 pp.) [Електронний ресурс] / Х. Моряк-Протопопова // Бібліотека Інокентія Ахмерова. – Режим доступу: [http://www.ahmerov.com/book\\_354\\_chapter\\_18\\_UTVORENNJA,\\_STRUKTURA\\_\\_DJALNST\\_GALIKOGO\\_NAMSNITVA\\_\(1849\\_\\_1918\\_RR\\_.\)html](http://www.ahmerov.com/book_354_chapter_18_UTVORENNJA,_STRUKTURA__DJALNST_GALIKOGO_NAMSNITVA_(1849__1918_RR_.)html)

– 54 %, на Закарпатті – 70 %, а більшість селян залишилися малоземельними, а ті яких було звільнено зовсім без землі, відразу потрапили в економічну залежність від поміщиків [72].

У власність поміщиків перешли майже всі ліси й пасовища, а селяни за користування ними сплачували визначену поміщиками суму. За ліквідацію кріпосної залежності й різних повинностей селяни повинні були сплатити викуп, який часто перевищував річні прибутки поміщиків від орної землі. Селяни сплачували його аж до початку ХХ ст. [73]. Крім грошового відшкодування за землю, селяни змушені були платити за користування сервітутами, що робило їх залежними від поміщиків у господарському відношенні.

Дискримінаційність політики щодо галицьких селян з боку австрійського уряду проявлялась у різних аспектах, одним з яких було те, що український селянин сплачував викуп у 3 рази більший, ніж чеський селянин, і в 5 разів більший, ніж німецький [73].

Щодо податкової політики Австрійської держави на території своїх земель, то її суть зводилась до недопущення подвійного оподаткування [80]. Разом з тим, за несплату податків існували такі покарання: військова екзекуція, продаж на аукціоні рухомого майна боржника або конфіскацію грошей та продаж нерухомого майна боржника [61].

Податкова політика Віденського двору переслідувала, як пише В. Орлик, насамперед, фіскальну мету, а визискування селянства як основного суб'єкта оподаткування нерідко перевищувало його платоспроможність, породжуючи, як наслідок, податкові заборгованості [75, с. 83].

Головним методом мобілізації фінансових ресурсів до державної казни в першій половині ХІХ ст., як і в попередньому ХVІІІ столітті, було стягнення з населення прямих податків і різноманітних зборів, а зростання державних видатків постійно посилювало податковий тиск на нього [75, с. 83]. Друга половина ХІХ століття у податковому плані не ознаменувалась сприятливими

трансформаціями, хоча супроводжувалась іншими важливими подіями, які слід розуміти і враховувати.

Таким чином, вивчення системи податків на землях Галичини другої половини XIX століття вимагає цілісного розуміння тогочасної ситуації. Загальновідомо, що це період кардинальних змін. Зокрема, 1848 рік ознаменований скасуванням кріпацтва, яке спочатку хоч і мало проблемний характер, однак з поступовим укоріненням спричинило формування абсолютно іншої системи відносин, орієнтованої на розвиток інституту власності, самозайнятості, людського потенціалу. Аграрні реформи 1848 року в Австрійській і 1861 року в Російській імперіях, на роздум С. Злупко, були здійснені в інтересах поміщиків, однак вони стали важливим етапом на шляху економічного розвитку України, яка від кріпосництва перейшла в епоху капіталістичного підприємництва [70, с. 235]; розпочався поступовий розвиток капіталістичного підприємництва, в тому числі заснованого на ідеї господарського патріотизму. Щодо цього наголошує Р. Августин: українські купці і промисловці Галичини, об'єднані ідеєю господарського патріотизму, підтримували матеріально й морально національну культуру й освіту, жертвуючи на це свої кошти та беручи безпосередньо активну участь у громадсько-культурному житті краю [76, с. 279].

Це був дуже важливий момент підтримки розвитку інтелектуально-бізнесової еліти краю, здатної впливати на управлінські рішення та утверджувати цінності самостійності, розвитку, реалізації прав людини; розвивались товарно-грошові відносини, в тому числі з продажу землі селянам, що сприяло формуванню їх заможного класу. Так якщо під час реформи 1848 року у деяких повітах Галичини селяни мали 12, 24 і 36 моргів землі, то наприкінці XIX століття – 40, 70, 80 і навіть 120 моргів, а у гірських повітах були господарі, яким належало по 150–400 га полонин [70, с. 236]. У веденні сільського господарства почали використовуватись машини, зросла схильність аграріїв до спеціалізації на одному чи декількох напрямках господарювання з метою підвищення продуктивності тваринництва і

зростання обсягів збору врожаю. Протягом 1866–1880 років, за С. Злупко, у Галичині кількість сільськогосподарських машин зросла на 50 %; у промисловості відбувся промисловий переворот з поширенням фабричного виробництва та бурхливим розвитком переробної промисловості (темпи зростання кількості підприємств до кінця XIX століття за 30 років становили 4,4 раз, а обсягів видобутку нафти – 6,5 раз); відбулось якісне покращення транспортних шляхів, особливо залізничного сполучення, довжина якого зросла в понад 50 разів, що не лише сприяло постачанню продукції, обслуговування промисловості і сільського господарства, але й дозволяло підтримувати зв'язки між населенням західних і східним областей України, розділеним різнодержавним підпорядкуванням; була здійснена реформа кредитно-банківської системи зі створенням Акціонерного (1867 року), Селянського (1868 року) банків, мережі філій Австро-Угорського банку, що був емісійним, з одночасно зростаючим попитом населення на послуги лихварів (лихварські ставки кредитів були дуже високими, хоча в банківських установах лише трохи нижчі). Деформації системи фінансово-кредитних відносин стимулювали поширення парцеляції (продажу частинами) маєтків, здачу поміщицьких земель в оренду (було здано майже 30 % земель), що, однак, не стало стимулятором для розвитку кредитних відносин [77, с. 76].

Незадовільні умови господарювання та часті порушення людських прав стимулювали розвиток кооперативного руху – в першу чергу з метою здійснення запозичень; таким чином, створювались українські кредитні спілки як вияв самоорганізації та патріотичних прагнень допомоги співвітчизникам.

Загальний характер впливу даних процесів на систему оподаткування (рис. 2.1) відображено за різними аспектами (важливо додати, що аспекти впливу виділені умовно, фактично кожна з трансформацій тогочасної системи чинила вплив на систему оподаткування в усіх виділених вище аспектах):

– *вартісний аспект* відображає сприятливі передумови зростання обсягів податкових платежів до бюджетів різних рівнів завдяки можливості більш продуктивної економічної діяльності, особливо в сільському



господарстві; відомо, що галицькі землі були дуже бідними, особливо селянство, відтак обсяги податкових платежів були низькими, а скасування кріпацтва розвиток інституту власності українського селянства давало шанси для їх збагачення, а, отже, можливості сплати встановлених податкових платежів;



Рис. 2.1. Розвиток системи оподаткування на західноукраїнських землях в контексті загальних фінансово-економічних трансформацій.

Джерело: розроблено автором.

– кількісний аспект відображає закономірність диференціації податкових платежів з актуалізацією нових для галицьких територій видів, особливо які стосувались стрімко розвиваючого того періоду фабричного виробництва, а також суб'єктів, які здійснювали свою діяльність у переробній промисловості; хоча тогочасні роботодавці не переобтяжували себе розмірами

оплати праці представників робітничого класу, проте податкові платежі до крайового бюджету вони були змушені відраховувати; кількісне покращення сплати податків, окрім того, обумовлювало значне покращення транспортної інфраструктури, що полегшувало бізнес-комунікації та спонукало іноземних капіталістів до інвестицій в економіку краю;

– *процедурний аспект* відображає розвиток банківського сектору та фінансово-кредитних відносин, що одночасно супроводжувався покращенням рівня фінансової грамотності населення, його доступу до різних послуг, поступовим удосконаленням умов сплати податків;

– *ціннісний аспект* доводить аксіологічно-ментальну значимість системи оподаткування – з формуванням інтелектуально-бізнесової еліти, яка була не лише спроможна сплачувати встановлені податкові ставки, але й впливати на політику центрального уряду, реагувати на її недоліки та суб'єктивізм.

Зважаючи на акцентовані передумови економічного розвитку, галицькі землі не мали змоги прогресувати достатнім чином. Так, промисловість західноукраїнських земель не витримувала конкуренції з провідними австрійськими провінціями, гніту податкової і митної політики центрального уряду [70, с. 241], а податкова політика розглядалась тодішніми науковцями як один з потужних деструктивів розвитку галицьких земель, що ускладнювала їх прогресивні трансформації у порівнянні до інших територій.

Аналогічні обґрунтування наводить В. Навроцький, який, будучи сучасником тих подій і характеризуючи податкове законодавство й фінансову систему Австро-Угорщини, довів, що фіскальна політика уряду нищить економіку. Учений гостро критикував проект урядової реформи домового податку 1875 року, яка передбачала заміну так званого чиншово-класового податку новим, узагальненим [78]. На катастрофічний стан галицьких земель вказував І. Франко, розглядаючи податки як засіб фактичної руйнації будь-яких імпульсів розвитку вже на початкових етапах. Вчений наголошував, що хоча на частку Галичини припадає 26 % території і 27 % населення всієї

Австро-Угорської імперії, однак частка податкових платежів становить лише 9,6 % [79, с. 255].

Але хоча, з одного боку, Галичина була підневільною територією та мала обмежені можливості і суб'єктивне відношення з боку австро-угорської влади, ХІХ століття ознаменоване поступовим упровадженням принципів всезагальності та соціальності оподаткування. Тому що стала актуальною ідея не стільки примусу, як обов'язку сплати податків, яка в сучасних розвинених суспільствах є основною в побудові системи оподаткування. Важливо також додати, що галицькі землі порівняно з підневільними Російській імперії іншими українськими територіями попадали під менший податковий тиск, хоча й вважається, що австрійський уряд обкладав території непомірними земельними податками і підтримував фіскальні монополії.

Податкова політика Австро-Угорської імперії, незважаючи на деструктиви суб'єктивізму як класового, так і територіального плану, реалізувалась згідно визначених принципів – неприпустимості подвійного оподаткування (хоча в реальності вона спостерігалась, про що буде йти мова нижче); взаємної узгодженості оподаткування бізнесу на австрійській і угорських частинах монархії; оподаткування філій так само, як і головних компаній; додаткового оподаткування складів фабрик та ін.

Розмір податків розраховували податкові органи на підставі даних про доходи; несплата податків тягла за собою примусове стягнення недоїмок та сплату ексекуцій – військову ексекуцію, продаж на аукціоні рухомого майна боржників і конфіскацію грошей, а також продаж з молотка нерухомого майна боржників [80].

Для врегулювання податкових відносин було прийнято низку нормативних актів, основними з яких слід назвати Закон від 9.02.1850 року «Про обов'язкові платежі», дія якого припадала на досліджуваний період, та закон «Про прямі особисті податки» від 25.10.1896 року, який вступив в силу з 1 січня 1897 року, діяв до 1918 року і далі, поки не був замінений іншими законодавчими актами [81, с. 12–13].

Нові нормативні регламентування базувались на податкових новаціях першої половини XIX століття. Протягом даного періоду відбувалось значне реформування податкової системи Австрії, зокрема в 1817–1820 роках було удосконалено земельний податок, 1820 року вводився податок з будівель, а 1849 року – з доходів фізичних осіб (зазначені податки були основою австрійського прямого оподаткування); до речі, у Росії останній з'явився лише 1916 року; таким чином, фіскальна система Габсбурзької імперії була прогресивнішою за тогочасну російську [75, с. 84]. Одними з основних були податки на споживання. Оподаткування різних типів продукції мало свою специфіку. Для прикладу, починаючи з 1888 року встановлено вищий податок на дичину, ніж на м'ясну продукцію із свійських тварин: за теля одного року платилось лише 2,03 крони, тоді, як оленя того самого віку – 3,95 крон, за вівцю та барана – 0,78 крон, тоді як за козулю – 0,95 крон, за одного індики 0,16 крон, а за пару голубів – 0,21 крон, за одного дикого голуба – 0,21 крон, тоді як за пару свійських голубів – лише 0,053 крони, за одну дику курку – 0,06 крон, а за найбільші і добре вгодовані курки – лише 0,058 крони [82, с. 131].

Окрім податку на споживання, основну групу податків становили ґрунтовий (земельний), домовий, консумційний (акцизні товари), зарібковий (найманих працівників), доходівий (підприємництво), толераційний (окремі етнічні групи) та ін. Особливістю системи оподаткування Австрійської монархії було домінування непрямих податків над прямими (на противагу системі оподаткування Російської імперії). Податковий тягар для жителів галицьких земель, особливо селян, що не відповідав їх реальному матеріальному статусу, був найбільш показовою характеристикою системи оподаткування того часу. Також вирізнялись інші деструктиви, що зберігаються і до теперішнього часу у схожих формах. Уже тоді українське селянство страждало від подвійного оподаткування. Для прикладу, селяни змушені були сплачувати не лише земельний, але й доходівий податок – з землі. До існуючого переліку податків вводилась практика індемнізації, що

передбачала вимушену сплату поміщикам з боку селян у розмірі 20-кратної вартості їх повинностей, якби вони надалі перебували у статусі кріпака. Більшість селян не могли оплачувати такі суми. У результаті лише близько половини земель у ході реалізації аграрної реформи перейшли у дійсну власність селян на першому етапі. І. Франко зазначав, що у Нижній Австрії платежі індемнізації й додаткові платежі до крайового фонду становили 25 %, у Чехії – 31 %, а в Галичині – 85 % від наявних податків [75, с. 85; 111]. Деструктив тогочасної податкової системи посилювала діяльність податкових ексекуторів, які змушені були діяти грубо, стягуючи податкові платежі з неплатоспроможного населення.

Зрозуміло, що тогочасна податкова система була недосконалою. З іншого боку, період другої половини XIX століття був необхідним у плані розуміння недоліків оподаткування та пріоритетів його удосконалення. І. Франко, як знаний дослідник гострих соціальних питань того часу, в тому числі системи податків, наголошував, що податкові закони захищають інтереси панівних верств; необхідно запровадити особисто-прибутковий податок, який би дав можливість витрушувати кишені багатіїв для загального добра, а також оподатковувати грошові й товарні біржі, підвищити податки на предмети розкоші тощо [84, с. 418].

Отже, тогочасна система податків була доволі обтяжливою для населення Галичини, особливо селян. Так, на прикладі рідного села Нагуєвичі І. Франко 1881 року писав: «Податки у нас, Богу дякувати, ладні собі нівроку, і ледве чоловік з тяжкою бідною збудеться їх одного року – ого, вже секвестратор (особа, яка примусово збирає борги перед державою) їде брати фанти – бач, за другий рік вже належиться, а що нашим людям не легко приходиться їх складати, то осудіть хоть би з того, що коли по року з'їхав секвестратор фантувати за перший квартал, то на звиш 350 платячих податок заплатило було всього 29. А найменша міра податку у нас (від халупника, котрий має тільки хату, без ніякого поля) враз з додатками виносить 3 ринських, а коли ще до того додати побираючий податок «від руки»

15 крейцерів і екекутного 5 %, то побачимо, що у нас найбідніший халупник платить річно трохи не 4 ринських податку, не говорячи вже о посереднім, який платить за сіль, тютюн та всяку потріб» [75, с. 85; 85].

З іншого боку, податкові зобов'язання населення були м'якшими, аніж на підневільних Російській імперії українських землях. Незважаючи на всі деструктиви, австрійський уряд проводив більш прогресивну податкову політику для того часу. Реформи другої половини XIX століття мали неоціненне значення для подальших прогресивних трансформацій. Податкова система досліджуваного періоду є взірцем «експлуатації» і «крайнього вибивання», натомість «стимулювання» і «регулювання».

Для нинішньої податкової системи досвід оподаткування галицьких земель другої половини XIX століття має бути важливим з позиції неприпустимості подвійного оподаткування, суб'єктивного відношення до населення, а також гальмування розвитку бізнесу і продуктивного сільськогосподарського господарювання. Тому дослідження ретроспективи оподаткування галицьких земель мають важливе порівняльне значення з критичним співставленням політики австрійської і російської влади та визначенням проблем історичної пам'яті, які сформувались під впливом тогочасних фіскальних регуляцій.

## **2.2. Аналіз поглядів В. Навроцького на податкову систему**

Серед представників української економічної науки, що своїми напрацюваннями збагатили світову наукову спадщину є В. Навроцький – представник наукового напрямку економічної історії і теорії. Однак, прикладний аспект його напрацювань ще недостатньо розкритий.

В. Навроцький належить до числа тих українських вчених, які залишились вірними українській ідеї. С. Злупко відносить його до «тверезих розумом» патріотичних українських економістів, а І. Франко високо оцінив статистично-економічні дослідження В. Навроцького, назвавши його першим

галицько-українським економістом [86]. В. Навроцький значною мірою формувався під впливом М. Драгоманова [87, с. 89–95]. В останній третині XIX ст. М. Драгоманов відігравав визначну роль у розвитку не лише української, а й європейської суспільно-економічної думки [88, с. 136]. В. Навроцький здійснив вагомий внесок не тільки у вивчення соціально-економічного становища західноукраїнського населення, його насущних проблем, «прагнучи об'єктивно висвітлити життя українців у колонізованих провінціях» [89, с. 79–81], присвятивши низку статистико-економічних праць Галичині, але й історію української економічної та регіональної думки.

І. Франко нікого з українських економістів і громадських діячів так не цінував, як В. Навроцького [90]. Проти патріотичної фразеології, яку пропагували ученицькі громади, В. Навроцький, вчасно ставив реальні вимоги основного пізнання життя та його поточних потреб. Так, у Львові на правничій студії, він познайомився з суспільною економікою та статистичним методом щодо студювання явищ у народному житті і, коли став фінансовим урядником, уперше видав ряд наукових праць, які з різних боків прояснювали питання народної нужди і неосвіченості [105, с. 371]. Крім статистичних праць І. Франко високо оцінив й інші дослідження В. Навроцького, зокрема «Про реформу домового податку», в якому дано критику податкових реформ на суспільній основі, «Що нас коштує пропінація» та ін. [90]. Як зауважує І. Шафранська, «здається, думки і діла жодного з українських економістів, крім В. Навроцького, не називав Іван Франко святими. Йому глибоко імпонували погляди і дослідження видатного економіста. Після його смерті Іван Франко намагався видати його твори. Однак вдалося видати лише перший том у 1884 р., куди увійшли ранні етнографічно-географічні праці В. Навроцького, а статистично-економічні праці В. Навроцького було зреалізовано аж через 120 років» [87, с. 89–95].

Навчання В. Навроцького у львівському науковому середовищі сформувало не лише його бачення базових економічних процесів, але і загальні світоглядні погляди вченого, які знаходяться в його працях. Їх

проблематика доволі широка – від явища пропінації і «п'яцтва» з конкретним аналізом насиченої статистики і доходу пропінаційного, права власності на ліси і пасовиська, як форми гніту з боку шляхти, що верховодила в краї, висвітлення еволюції селянських господарств у Галичині XIX ст., розкриваючи усі його особливості в перехідний період від натуральної до ринкової економіки, зокрема основні механізми, що штовхали селянське господарство під поміщицький, банківський і лихварський визиск до «органічної праці на користь народу», розкриваючи колоніальний характер політики Австро-Угорщини у Галичині та ідею національного відродження.

Щодо пропінації, то В. Навроцький вважав, що вона «не буде знесена; по крайній мірі, коли не застане нас скоріше яка-небудь важка катастрофа, то ані нинішня генерація не діждеться її обмеження, ані наступні генерації не діждуться її кінця. Хоч потреба знесення пропінації виходить вже з букви закону з 7 вересня 1848 р. (котрим в Австрії знесено панщину і всі шляхетські привілеї), а ще більше з т. зв. патенту промислового з р. 1859 (котрим в Австрії введено засаду свободи всякого промислу)» [92, с. 571].

В. Навроцький пропінацію вважав головною причиною «п'яцтва» в Галичині. З цього приводу він так писав: «Народ у Галичині, і саме в Галичині східній, віддається п'янству, а найважніша причина того п'янства не лежить у нутрі того народу, ані в його національнім, ані соціальному характері; вона – незалежна від його доброї або злої волі, ані від його природніх інстинктів, котрі, звичайно, даються на злу, але далибся і на добру дорогу навести; вона лежить понад тим народом, у «правній» інституції, в привілеї, котрою наступниця упавшої Речі Посполитої, новожитна держава віддала той народ, із зв'язаними руками, найнікчемніший з цілого світу аристократії в оренду, для його визискання аж до послідньої каплі поту, аж до його послідніх, навіть моральних нащадків. Доки ця привілея не буде знесена, і доки ця аристократія буде мати не тільки право, але й політичну і економічну силу до її оборони й її експлуатації, – доти народ у східній Галичині буде запиватись, і з п'янства буде впадати у щораз гіршу матеріальну і моральну нужду, а з тої нужди в



чим раз гірше п'янство» [92, с. 570–571]. Статистико-економічні дослідження В. Навроцького, які базувались на офіційних урядових даних, мали велику цінність. Вони ще в той час використовувались іншими вченими.

В. Навроцький був добре обізнаний у суті процесу диференціації селянства, закономірностях розвитку заробітної плати в промисловості й землеробстві, у відносинах, які склалися між поміщиками і селянами, що дорівнювали «економічній неволі селян». Він наголошував, що в проблемах заробітної плати «зосереджується вся суть нашого соціального питання» [88].

В. Навроцький звертав увагу на визиск селян, які втратили ліси і пасовиська, адже за право користування ними селяни потрапляли в кабалу до поміщиків. Зокрема, він показав, що якщо на один панський маєток їх припадало 384, то на один селянський двір – 0,44 морга [88]. Не краще становище було і в інших сферах. Так, В. Навроцький вказував на колоніально-аграрний характер Галичини і на підтвердження цьому наводив факти. Зокрема, він виходив з того, що 86 % населення краю було зайнято у сільському господарстві, а фабричної промисловості в цей період майже не було. На основі цього він зазначав, що не маючи фабричної промисловості, Галичина була позбавлена того елемента економіки, без якого суспільність обійтись не може, і без «него мусила б економічно нидіти» [92, с. 15].

В. Навроцький зробив також вагомий внесок в історію української регіональної думки. С. Злупко, називав В. Навроцького «одним з перших глибоких регіональних дослідників» [93, с. 98–121], який на основі порівняльного аналізу господарського розвитку Галичини та інших провінцій Австро-Угорської імперії, показав колоніальний характер розвитку промисловості та сільського господарства західноукраїнських земель. Він за допомогою статистичних даних та глибокої наукової аргументації довів, що якщо сировина «відпливала на чужі краї», то звідси впливало, що Галичина перебувала в статусі «експлуатованої колонії» [93]. Тим більше, що це був аграрний край, а «рільничий край, бідний край» [92, с. 15] писав В. Навроцький.

Звертаючи увагу на моральні аспекти та інші негативні економічні наслідки від кріпацтва він висвітлював соціально-економічні явища, які були пов'язані з розвитком ринкового товарно-грошового господарства.

В. Навроцький однозначно був непересічною особистістю, яка ввійшла не тільки в історію економічної думки, але й в історію українського народу. Він заслуговує на більшу увагу з особистим розумінням цілісності та спадковості формування інтелектуальної еліти України. Активна громадська позиція (приналежність до течії народовців), світоглядна небайдужість до різної гостроти соціальних проблем, активні прояви якої призвели до засудження польським режимом за національну діяльність, формують цілісне уявлення про В. Навроцького як однієї з видатних постатей української науки, яка має слугувати прикладом для сучасного покоління, об'єднавчим «чинником» інтелектуалізації українського соціуму.

Перш ніж окреслити погляди В. Навроцького на систему розвитку податків, слід цілісно розуміти середовище його діяльності, період формування світоглядних засад і знань у сфері економіки. У 1848 році здійснено ліквідацію панщини в Галичині (Закон про скасування феодальних повинностей селян Галичини Імператора Фердинанда), що, однак, не змінило колоніального статусу території у складі Австро-Угорщини та якою австрійський уряд лише намагався відвернути українських селян від революційних виступів, спричинивши їх економічну безпорадність перед новою економічною ситуацією [94, с. 336; 95, с. 232].

Період діяльності В. Навроцького також характеризувався активними процесами переходу «від дерева до заліза»: у Галичині протягом 1866–1880 років кількість сільськогосподарських машин зросла на 50 % [95, с. 237]. Це був період наявності поки невичерпної сировинної бази західноукраїнських земель із заснуванням керамічних, ливарних, залізобудовних (рудні), папірних заводів, гут. Розвивалась солевидобувна, деревообробна промисловість, а також розпочався нафтопереробний бум на західних теренах, який у підсумку призвів до практично повного виснаження відповідних ресурсів.

Але на фоні початку індустріального розвитку провідною сферою господарювання залишалось сільське господарство. Екстенсивна форма його розвитку на галицьких землях, у той час як європейські країни пропагували капіталістичні форми сільськогосподарського господарювання, привела дану сферу до дуже складного стану, через що поміщицтво ще більше експлуатувало селян, намагаючись хоч якимось чином витримувати конкуренцію на ринку.

Таким чином, період діяльності вченого був повний протиріч – з одного боку революційних перемін, з іншого боку – деформованого викорінення застарілих форм господарювання.

Знанневий багаж В. Навроцького, як вченого, дослідника, диференціювався між правом, етнографією, знаннями німецької, французької, італійської та інших мов, економікою, дуже добрим володінням статистичними методами наукового пізнання, що засвідчує інтелектуальність молодого покоління українців періоду ХІХ століття, його готовність протистояти колоніальному режиму та пропагувати ідею благополуччя і розвитку українського суспільства. Тому абсолютно доречними і справедливим є те, що економічні праці В. Навроцького залишаються і донині доволі прогресивними та в теоретичному відношенні відповідають традиції європейської економічної думки середини ХІХ століття, хоча насичені українським матеріалом і критичним осмисленням зарубіжних концепцій [96, с. 178].

Економічні погляди вченого сформувались на прихильності до трудової теорії вартості та фізіократизму, піднімаючи значимість виробничого фактора розвитку. Водночас вчений захоплювався ідеями соціалізму, дійшовши однак до висновку, що поза університетською кафедрою, на полі дійсного життя, соціалізм є нездійсненою мрією [97, с. 215].

Високої оцінки отримали ідеї В. Навроцького як ще за життя вченого, так і пізніше. Вагому аргументацію з приводу цього наводить М. Г. Шульський, який зазначає: «Його праці користувалися популярністю ще

за його життя, не втратили свого значення й після його смерті (об'єктивна оцінка його діяльності І. Франком є тому підтвердженням) та є актуальними в умовах сьогодення. З цього приводу заслуговує на увагу опис його діяльності нашими сучасниками. Вони, зокрема, вказують, що він досліджував причини зuboжіння населення на території Галичини (передусім на прикладі сільського господарства); вивчав процес диференціації основних верств населення й виникнення капіталізму, розмежовуючи експлуататорів та експлуатованих, поглиблення між ними класових суперечностей; критикував концепції економічної гармонії Ф. Бастіа; існуючу систему оподаткування, горілчану монополію й споживання і деморалізацію населення; дотримувався теорії трудової вартості тощо.

Отже, все вищесказане є актуальним в умовах трансформаційних процесів у сучасній економіці перехідного періоду в Україні» [98, с. 129].

Знаний український вчений, академік Національної академії наук України М. Долішній також відзначав, що «теоретичні узагальнення В. Навроцького мають неперехідне значення. Одне з них зводиться до того, що найблагородніші наміри та найблискучіші теоретичні міркування не можуть бути плодоносними без глибокого знання соціально-економічного становища певного регіону. Розвиток останнього, на думку економіста, не може орієнтуватися лише на аграрний сектор, а передусім повинен базуватися на фабричній промисловості, яка визначає динамізм суспільного поступу»<sup>6</sup> [99, с. 51].

До речі, І. Франко, якого глибоко вразила передчасна смерть здібного молодого вченого, що залишив нащадкам цінну наукову спадщину відгукнувся віршем, в якому його назвав «чистим вогнем», що спалював темряву колоніальної ночі [93]. Така оцінка наукової творчості В. Навроцького має під собою вагомні підстави, переконатися в чому можна,

---

<sup>6</sup> Економічна думка України в особах: матеріали до наукових біографій Навроцький Володимир Михайлович [Електронний ресурс] // Інформаційний портал бібліотеки ДВНЗ «Київський національний університет імені Вадима Гетьмана». – Режим доступу: [http://wiki.kneu.kiev.ua/MediaWiki3/index.php/Навроцький\\_Володимир\\_Михайлович](http://wiki.kneu.kiev.ua/MediaWiki3/index.php/Навроцький_Володимир_Михайлович)

якщо проаналізувати те коло проблем, які він розкривав у своїх дослідженнях [100, 101, 102]:

- соціально-демографічної, етнографічної структури Галичини (зі співвідношенням українського населення до польського в загальній чисельності, економічній активності у різних сферах зайнятості);

- трудової міграції галичан у причинно-наслідковому та просторовому аспектах;

- негативних наслідків розвитку капіталістичного товарно-грошового виробництва, в тому числі впливу торгівлі на моральну основу відносин у суспільстві;

- господарювання і споживання у сфері виробництва алкогольних напоїв (так звана пропінація);

- переходу селянських господарств від натуральної до ринкової форми торгово-виробничих відносин, необхідність чого зумовлено значною відмінністю рівня оплати праці в промисловості і землеробстві («економічна неволя селян») та відходом від форм господарювання періоду середньовіччя;

- класової стратифікації та зубожіння українців у Галичині, особливо селян, детерміновані в першу чергу економічними причинами, низькою ціною праці;

- етнодемографічних, соціокультурних особливостей побуту українців;

- світоглядних засад націоєднання українців;

- господарського розвитку та аграрно-сировинного приросту імперії.

Продовжуючи аналіз економіко-теоретичної спадщини В. Навроцького слід відмітити, що його праці торкаються безпосередньо або дотично соціально-економічних питань. В них простежується висвітлення проблем оподаткування: в окремих працях – побіжно, однак деякі з них були повністю присвячені даній проблематиці.

В. Навроцький добре знав і розумів економічну політику Австро-Угорщини у перетворенні західноукраїнських земель на сировинний приросток промислових центрів метрополії. Особливо відзначав колоніальну митну

політику австрійського уряду, яка приносить шкоду провінціям, в яких економічні можливості були набагато гіршими. У відношенні до індустрії вони займали «місце експлуатованої колонії» [92, с. 17]. Він засуджував австро-угорську податкову політику, та звертав увагу на те, що податкове законодавство монархії давало змогу приховувати величину доходу, насамперед через те, що податок ставився у відповідність не з чистим доходом, а з об'єктом, який повинен давати дохід. Через те, в урядових постановах не було мови про чистий дохід, а лише про дохід, що приносить «грунт, дім, локований у готових грошах капітал, ремесло, фабричний промисел, гандель, особисті услуги, - кожне з них окремо, неначе б кожна з цих річей була якоюсь фіктивною особою, живучою для себе» [92, с. 17]. Саме за таких умов, зауважував вчений, великі капіталісти і поміщики мали можливість приховувати величину свого доходу та не платити податки.

Слід зауважити, що погляди В. Навроцького щодо категорії податків зазнали сильного впливу внаслідок його трудової діяльності на посаді державного фінансового інспектора у місті Жешув. Надалі, зі спостереженням економічної системи того часу, критика податкового законодавства Австро-Угорщини у працях В. Навроцького набула чітких ознак з доведенням її грабіжницького характеру [61].

Однією з перших профільних публікацій вченого була «Реформа домового податку і «Слово» 1875 року, в якій він розкритикував антинауковість і шкідливість запропонованої австрійським урядом податкової реформи 1847 року, що мала стати великим тягарем для населення сіл і містечок та була корисною жителям великих міст, зокрема віденським підприємцям і торгівцям [94, с. 339]. В. Навроцький стверджував про неправдивість владних обґрунтувань щодо зменшення податку для населення. Він розгорнуто охарактеризував ставки домового податку – до реформи (чиншового і класового; чиншове житло – те, за яке власник мусить щорічно платити уряду «фасию», тобто «доносити, скільки дім його приносить чиншу на рік»; класовий податок платили за доми, які не винаймались, але в

залежності від кількості кімнат (світлиць), наявності партеру чи поверхів належали до певного класу) і після.

Вчений велику увагу приділив класам домів селян, визначаючи для них «сирий чинш». Вражає глибинність деталізації системи оподаткування домів того часу, яка в дослідженні охоплює різнопросторовий аспект (Відень, Львів, Броди та ін.), різні типи поселень (села, міста, в тому числі, великі) та, що дуже головне, принципи роботи комісії з оцінювання домів, зокрема, з визначенням «проценту на амортизацію і репарацію».

В. Навроцький робить сміливі висновки з аналізу податкової реформи, які суперечать офіційним заявам владних структур, що: «наклад процентний не буде для всіх домів однакий»; розмір податку для селянського дому насправді буде вищим за дотеперішній податок; основна кількість селянських домів, хоч влада стверджує протилежне, не підпаде під «изъятія», тобто буде платити податок на встановленому рівні; податок «панських домів» не буде вищим, аніж до реформи; мешканці Відня не будуть платити більше податку, як до реформи. Усі ці висновки підкріплені конкретними даними і розрахунками. Як приклад, вчений подає розрахунок «чиншу» дому Відня і малого містечка: такий самий дім (300 зр. чиншу) у Відні платив 67 зр. 98 кр., і платити буде після нової устави (25 %) – 63 зр. 75 кр., тобто на 4 зр. 23 кр. менше як платив раніше; коли дім стоїть в найменшому містечку, або в малому селі, в якому більша половина домів винаймається (як процент на амортизацію і репарацію можна відкинути максимум дозволене уставом 30 %), то чистий чинш буде складати 210 зр., з якого новий податок у 25 % дає 52 зр. 50 кр., а сплачували раніше – 42 зр., тобто, платити за нової устави на 10 зр. 50 кр. треба більше [92, с. 237–287].

Доведення недоліків існуючої системи оподаткування отримали свій розвиток у праці В. Навроцького «Класові інтереси і інтереси народу» 1877 року. Завдяки володінню іноземними мовами і спроможністю аналізу досвіду інших держав, у даній праці вчений довів суб'єктивність сплати податків представниками великого бізнесу [86].

Окрім домового податку вчений багато уваги приділяв питанню земельного оподаткування. У своїх працях «Подвійна крейдка (студія над податком ґрунтовим)», «Герої «подвійної крейдки» 1881 року він розвиває проблему суб'єктивного впливу великого бізнесу на систему оподаткування – у даному випадку власників значної кількості майна і землі [103, с. 479–524; 104, с. 525–534]. Зі спостережень В. Навроцького, непомірне оподаткування селян лише призвело до їх заборгованості, в першу чергу перед лихварями, внаслідок чого фактично чверть землі селян стала належати саме їм.

У праці «Подвійна крейдка» вчений болісно констатує про псевдопатріотизм українських і селянських послів у польському сеймі, з посередництвом яких прийнято «уставу про регуляції ґрунтового податку з 1869 року». Численні комісії з оцінювання ґрунтів практично повністю були сформовані за рахунок включення представників шляхти, рекомендованої урядом. Вчений зазначає, що Галичина, економічно зруйнована після польського панування, у складі австрійської монархії потребувала «на початках австрійського панування пощади». Основною метою регуляції ґрунтового податку він вбачав «вирівнювання нерівних тягарів і нетворення нових нерівностей». Водночас нові податкові регуляції мали низку недоліків, зокрема передбачали «лісові маніпуляції», а саме дуже низьке оцінювання лісів, уділяючи (таким чином) ласку теперішнім їх власникам. Тільки виняткові, «хіба десь у найнепрístupніших гірських дебрах розташовані ліси не мають для свого власника змінної вартості, тобто такої вартості, котра в кожній хвили, без нищення лісу і без жодного, з сторони власника накладу через просте випущення в державу дасться замінити на чистий грошовий дохід» [104, с. 504]. Маючи дані щодо площі (морги) лісових площ і нелісових ґрунтів, вчений розраховує «дохід катастральний» для Львівського, Тернопільського, Краківського районів та всієї Галичини, а також міру «укривдження селян при новозаведеному катастрі». В. Навроцький гостро критикує підхід влади із застосуванням, за його словами, «методу відзвичаювання», коли земельний податок мав підніматись поступово по 10%.



Він дуже болісно констатує, що на Галичину покладений необґрунтований податковий тягар у порівнянні з іншими австро-угорськими землями [103, с. 479–524].

Праця «Герої «подвійної крейдки» розвиває напрацювання і роздуми В. Навроцького щодо «скривдження галицьких селян через катастральні махінації». Вчений вказує на неправдиві твердження фахівців-представників польської шляхти, польських видань (найперше газет) щодо системи оподаткування земель на теренах Галичини. Знову піднімається питання необ'єктивного висвітлення інформації щодо наявності лісових площ та розмірів їх оподаткування. Наводиться конкретний розрахунок оподаткування «панського» і «хлопського» ґрунту з припущенням, що перший оцінено в катастр за значно нижчою вартістю, у результаті чого «хлоп заплатить від 500 зр. податку 100 зр., а пан, по тій самій формулі, 20 зр.». Вчений на прикладах розрахунків доводить, що визначена сума підвищення податку для краю Галичини, у випадку «ошацування» пана за пільгами, як це майже завжди трапляється, накладає на «хлопа» ще вищий податковий тягар [104, с. 525–534]. Таким чином, суб'єктивна система оподаткування на фоні зростання очікуваних податкових платежів з галицьких територій, не дозволяла селянам та незаможним міщанам покращувати рівень свого добробуту, а лише поглиблювала розриви в суспільстві за соціально-економічним становищем.

У праці «Герої «подвійної крейдки» В. Навроцький знову піднімає питання про необґрунтованість домового податку. Він пише, що «уряд, вносячи проект реформи домового податку, не мав на меті підвищення того податку, а лише його «рівніший» розклад, а головне через подання пільги більшим містам, як Відневі, Львову, Празі і т.д., і одночасно зрівнання з іншими провінціями країн; то ж здавалося, що Галичина повинна би від всякого підвищення з того титулу бути безпечна; звідки ж береться нараз підвишка на 7,2 % проти нинішнього; і хто ту підвишку заплатить». Вчений критикує нову диференціацію податкових ставок на різні класи домів: «всі доми з 1, 2, 3 світлицями платили дотепер однаковий податок по 1 зр. 63 кр.,

прославлена тарифа П. Дідушицького назначає новий податок – для хат з 1 світлицею 1 зр. 50 кр. (на 13 кр. менше), з 2 – 1 зр. 70 кр. (на 7 кр. більше), з 3 – 2 зр. 10 кр. (на 47 кр. більше» [104, с. 525–534]. Таким чином, вчений спростовував заяви влади щодо зменшення домового податку.

Слід розуміти, що рівень освіченості тогочасного суспільства, тим паче фінансової грамотності, був дуже низьким. Відтак напрацювання В. Навроцького були дуже потрібними в плані роз'яснень та розуміння істинної ситуації щодо податкових реформ та інших управлінських заходів. Його праці не лише формували комплексне розуміння владних реформ та відношення до галицьких земель. Вони визначали рівень соціального осуду, спроможності тогочасного суспільства, особливо селян, хоч якось протистояти існуючому режиму, поступово об'єднуючи зусилля в нові форми захисту своїх прав та інтересів. Завдяки науковій спадщині В. Навроцького нині ми маємо змогу дати більш об'єктивну оцінку тогочасній фінансово-економічній політиці Австро-Угорщини з відношенням до різних колонізованих територій.

Аналіз праць В. Навроцького, де він критично ставиться до тогочасної системи оподаткування, точніше її реформування, показує цінність проведених досліджень у таких напрямках [100]:

– *по-перше*, у сміливості автора довести неправдивість заяв владних посадовців, і подання інформації до авторитетних засобів масової інформації того часу своїх висновків щодо обґрунтованості нової податкової політики;

– *по-друге*, у відстоюванні інтересів Галичини, особливо її селянства, на фоні загальноімперських інтересів;

– *по-третє*, у формуванні фінансової грамотності населення, можливостей впливу на свої податкові зобов'язання;

– *по-четверте*, у формуванні наукового середовища інтелектуалів-представників західноукраїнської економічної думки, згуртованих національною ідеєю, почуттям патріотизму та прагненням створення економічних умов соціальної рівності і справедливості.

Вчення В. Навроцького в царині системи оподаткування залишаються актуальними донині. Їх сучасна актуалізація узагальнено відображена на рис. 2.2.

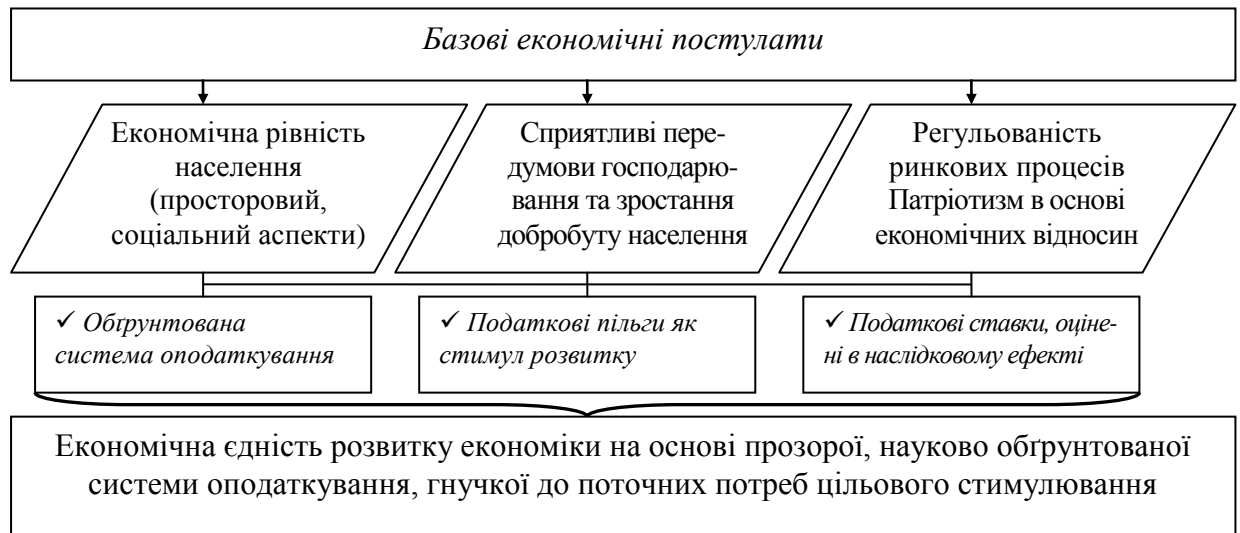


Рис. 2.2. Актуалізація економічних поглядів Володимира Навроцького через призму системи оподаткування.

Джерело: складено автором.

До того ж слід додати, що основою всіх праць В. Навроцького було непомірне бажання справедливості. Він відстоював принцип, що різні території, соціальні когорти повинні мати обґрунтовані зобов'язання перед державою. У цьому і повинна полягати основна місія фінансово-економічної політики держави, а важливим її результатом має бути не просто забезпечення належних податкових надходжень до бюджетів різного рівня. Має ставитись значно вища мета – забезпечення економічної єдності, яка передбачає розвиток економічної системи на основі прозорості, науково обґрунтованої системи оподаткування, гнучкої до поточних потреб цільового стимулювання економічного розвитку. При цьому особливо в пригоді можуть постати концептуальні засади українських вчених минулого, зокрема і В. Навроцького. Чимало їх поглядів залишилось актуальними і сьогодні, адже проблеми

перехідних періодів часто повторюються та потребують ідентичних механізмів вирішення незважаючи на часи, в яких вони виникають.

Велика заслуга В. Навроцького полягає також в тому, що він використав теоретичні висновки представників класичної школи (А. Сміта, Д. Рікардо), а також фізіократів для захисту інтересів широких народних мас, спрямовуючи свої аргументи насамперед проти консервативної галицької земельної шляхти і розкриваючи економічні наслідки її класової політики [92, с. 14]. Тому, зміст і значимість наукової спадщини В. Навроцького заслуговує на увагу не абсолютизацією ним окремих економічних подій, а пошуком джерел та закономірностей їх розвитку. На підґрунті цього він робив висновки, які вражали аргументацією та відповідали науковим вимогам. «Якщо перенести міркування В. М. Навроцького в економічні умови сучасної України, перед якою є багато проблем і шляхів виходу з кризи, зауважує С. Злупко, то це означає, що не варто піддаватися швидкоплинним тимчасовим інтересам і вигодам, не все пускати на самоплив ринкових регуляторів» [88, с. 147].

Отже, сучасна економічна наука, зокрема в сфері дослідження податків, повинна розвивати ту теоретико-методологічну основу, яка була закладена вченими-економістами різних періодів до здобуття Україною своєї незалежності. Це важливо з погляду розуміння інтелектуальності української нації, наявності представників науки, здатних осмислювати економічні процеси, критикувати їх та пропонувати власне бачення розвитку. Науковий доробок В. Навроцького – це взірець прикладних обґрунтувань недоліків системи оподаткування тогочасного періоду. Доволі часто вітчизняні вчені вдаються до висновків щодо необхідності податкової реформи, зниження податкових ставок, застосування податкових пільг і т. ін., однак не підкріплюють ці твердження конкретними розрахунками. Науково-методичний стиль В. Навроцького доводить, що вчений повинен не просто користуватися статистичними даними, але й уміти критично та об'єктивно оцінювати подану інформацію, допускаючи суб'єктивність її висвітлення.

Таким чином, наукова спадщина В. Навроцького потребує додаткового скрупульозного висвітлення з позицій сьогодення, насамперед питань пов'язаних з вільним підприємництвом, формування національного виробництва, конкурентоспроможних виробів, що стане передумовою розширення зайнятості, збільшення добробуту, а разом з тим, і впорядкування фінансової системи. В нагоді можуть стати обґрунтовані оригінальні думки В. Навроцького щодо суспільно-економічних відносин, які завжди базувалися на фактологічному матеріалі. Зокрема, його концептуальні засади щодо запровадження загального прогресивного податку на доходи в якості додаткового податку, необхідність платити особистий податок з доходу за прогресивною шкалою з усього свого доходу, запровадження податку на чистий дохід актуальними залишаються і по цей день. Оподаткування чистого доходу, а не лише доходу, що приносить земля, дім, ремесло тощо, адже за такої системи великі капіталісти і поміщики мали можливість приховати величину свого доходу, натомість податковий тягар падав на інші верстви населення. В нагоді може стати також його науково-прагматичний підхід щодо запозичення міжнародного досвіду економічного розвитку, так як В. Навроцький на основі статистичних даних і виваженого аналізу законодавства інших країн обґрунтовував той чи інший проект та надавав свої пропозиції. Особливо український вчений звертав увагу коли законодавці виходили не з інтересів громади, а зі своїх класових інтересів. Не обійшов він увагою проблеми монополії, актуалізував проблему щодо монополії шляхти на виробництво та продаж спиртних напоїв і вказував на погіршення становища селянства.

Слід наголосити, що його моральні уроки, з одного боку – не піддаватися швидкоплинним інтересам і корисливості, не віддавати все на самоплив ринкового механізму, а з другого – проводити таку економічну політику, щоб виробництво створювало передумови для розширення зайнятості людей, збільшення споживання, соціальної захищеності та процвітання народу і держави загалом.

### 2.3. Оподаткування в економічній концепції І. Франка

Незважаючи на багатогранну визнаність творчої діяльності І. Франка, один аспект все ж потребує більш детального висвітлення – це його внесок у фінансово-економічну науку. Відрадно, що результати його діяльності є не просто свідченням колосального працелюбства (за 60 років життя – близько 6 тис. творів на 5-ти мовах світу). І. Франко є важливою націооб'єднуючою постаттю в плані формування інтелектуальної еліти, відділеної від представників держав-поневолювачів різної частини українських земель у донезалежну епоху. Постать Івана Франка має бути взірцем для сучасних дослідників з погляду інтелігентності, працелюбства і патріотизму.

Праці І. Франка стають усе більш актуальними при співставленні різних проблем до питань соціально-економічної справедливості. На фоні трансформаційних протиріч розвитку українського суспільства перед сучасною економічною наукою залишаються в пріоритеті гострі концептуальні питання культурологічного, фінансово-економічного, екогенологічного характеру і загалом основ українства. Зокрема, в одній із своїх праць він зазначав: «В історії і в характері українського (малоруського) народу є щось таке, що засвідчує його тісний тисячолітній зв'язок із землею, яку він заселяє: все та ж постійність і спорідненість при незначній одмінності, все та ж сонячна лагідність і жвавість, поєднана з журливістю, тільки степовикам притаманною» [105, с. 162].

Як зауважила І. Шафранська «Для І. Франка національний інтерес завжди був головним, а тому з цих позицій він оцінював розвиток української економічної думки, її постаті й теорії. Вчений охопив аналізом тривалий історичний період і основні напрями в історії української економічної думки. Його глибокі і принципові оцінки не втратили свого науково-пізнавального значення й досі. У цьому зв'язку не зайвим буде нагадати про те, що сучасні дослідники української економічної думки повинні скористатися спадщиною І. Франка, зокрема його методологією при вивченні економічної думки

України в її генетико-еволюційному розвитку від давнини до сучасності»<sup>7, 8</sup> [87].

Обізнаність з конкретними фінансово-економічними питаннями дозволили І. Франку створити концептуальні праці з проблем фінансів, статистики, фіскальної політики та ін., які стали цінним джерелом з історії фінансово-економічної думки. На підтвердження сказаного служать слова С. Злупка, який писав, що І. Франко був визнаним авторитетом в економічних питаннях, складав економічні програми ряду політичних партій, добре знав світову економічну думку, особливо XIX ст., а його характеристики окремих економічних шкіл та поглядів економістів є аргументованими і вдалимими [106, с. 141–164]. Серед широкого спектру теоретичних узагальнень в українського енциклопедиста І. Франка посідають конкретно-економічні та фінансові питання. Він виходив з того, що «економічний стан народу – се головна підстава цілого його життя, розвою, поступу» [107, с. 6]. Особливо, деякі з них можуть стати в нагоді при реформуванні, зокрема сучасної системи оподаткування.

Система оподаткування в Україні нині потребує кардинальних змін, використання досвіду минулого та політичної волі. Вкотре піднімається проблема реформування податкової системи, обґрунтування необхідності якої полягає вже не стільки в конкретизації зміни ставок і переліку самих податків, рівності їх стягнення (реалізація адміністративно-територіальної реформи), скільки в об'єктивності їх встановлення, прозорості системи пільгового оподаткування та відшкодування. Мабуть через це діячам української науки дуже складно формулювати свої рекомендації, які б могли бути втілені у життя. У такому разі слід піднімати питання реформування системи податків у цілісності з культурологічним аспектом, підсилюючи наукові обґрунтування оподаткування позиціями видатних українських учених, які входять у плеяду

---

<sup>7</sup> Злупко С. Історія української економічної думки в науково-критичній інтерпретації Івана Франка [Електронний ресурс] / Степан Злупко // Веб-сайт «Історичне Прикарпаття». – Режим доступу: <http://www.history.iv-fr.net/article.php?id=348>

<sup>8</sup> Шафранська І. Б. Еволюція світогляду І. Франка та його погляди на розвиток української економічної думки / І. Б. Шафранська // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 89–95.

інтелектуальної еліти нашої держави. Апелюючи до моральних аспектів оподаткування, соціальної справедливості, можна таким чином хоча б підсилити позицію науки щодо формування ефективної системи оподаткування як одного з важливих індикаторів рівня розвитку соціальної держави, правової культури, фінансової грамотності суспільства.

У зв'язку з цим, особливої уваги заслуговує економіко-фінансова спадщина І. Франка, в якій різносторонньо висвітлювалися актуальні на той час (та як виявилось – до нині) соціальні (умови використання та оплата праці, соціальна справедливість, захист прав через страйк, можливості еміграції), ринкові (інститут власності), фінансові (бюджет, податки) питання.

Коротко розглянемо головну сутність постановки такого підходу І. Франка. Він виступав за збереження приватної власності та ведення спілкового господарства, при цьому розподіл продукції повинен відбуватися, як вважав вчений, відповідно до вкладеного в спільне виробництво паю. Головну увагу він звертав на економічні перетворення, які вважав за доцільне завжди починати від низів, від активної роботи в громаді. Через те в краю громади повинні бути добре впорядковані, а люди освіченими та розумними, бо інакше годі думати за краще життя.

І. Франко вважав, що треба працювати і дбати не тільки про себе, але й «про цілий народ», бо коли не має кривди загал народу, то немає її і ніхто окремий. У його розумінні дбати про народ - означає займатися політикою, справами громади, повіту, краю, держави «щоб наш народ в продукції, кредиті та торгівлі визволився від залежності і визиску із сторони інших народів і країв, щоби мав у своїх руках потрібні средства продукції, передусім землю, та розвинув у себе власний промисел, торгівлю і кредит» [88, с. 208]. Економічні погляди І. Франка яскраво виразились у його програмних концепціях, зокрема щодо таких заходів як: а) державний викуп іпотечних боргів через поступове удержавлення кредитових інституцій; б) проведення при державній допомозі комасації селянських земель, регуляції річок, охорони лісів, реформи мисливського закону; в) державна допомога для «нашого



народу задля ведення ліпших способів продукування та задля розвинення свого промислу»; г) утворення громадських інституцій для посередництва в «обміні продуктів», – державна підтримка всяких господарських товариств і спілок; д) ліквідація всіх безпосередніх і посередніх податків і встановлення «загального прогресивного податку доходного, маєткового і спадкового», звільнення від податку мінімуму існування, а також необхідних до життя предметів споживання [107, с. 6].

Економічні питання у І. Франка завжди пронизані ідеєю державності та соборництва. Зокрема, це можна побачити в економічній частині «Народної програми національно-демократичної партії», яку він склав у 1900 році. Так він писав: «Народ, котрий не має своєї держави, не має в своїх руках, так сказати, ключів до власної комори, не може сам рішати про свої доходи, ані свої видатки. До таких народів належимо ми, українці, що не маємо можливості скористатися з плодів своєї землі, завести рівновагу доходів і видатків, зменшити свої тягарі й мусимо дивитися безрадно на те, як бідніємо з року в рік, мусимо ждати собі жебрацької торби і голодної смерті або втікати за море, де землі більше, а панів менше» [88, с. 208].

Натомість І. Франко зазначав, що «... хочемо мати для себе всю свою землю, бо земля – то основа для всякої продуктивної праці... Не хочемо бути на своїй землі ні наймитами, ні орендаторами. У народних руках має бути торгівля, фінансово-кредитна справа, оскільки гроші – це душа господарства» [108, с. 139].

З цього приводу С. Злупко влучно зазначив, що «І. Франко залишив своєму народові не тільки багатогранну творчу спадщину, а й конструктивну економічну Програму, в кінцевому варіанті верховенство в ній займають інтереси людини і нації» [88, с. 212].

Саме цілісність нації, соборність всіх українських земель, а в той час проблема звільнення від колоніальної залежності і їх возз'єднання в єдину незалежну державу була для І. Франка органічною складовою його економічних програм. При цьому слід назвати головний принцип від якого

відштовхувався вчений-економіст та патріот І. Франко, а саме: в центрі національно-визвольної боротьби мають стояти економічні проблеми. «Економічне питання таке важке, таке основне, що й при справі політичної самостійності всякого народу не то що покинути не можна, але треба класти його як вихідну точку». Тільки поставивши перед собою ясну перспективу усунення всяких форм визиску, можна дійти до бажаної мети; центр ваги переносив на Наддніпрянську Україну. «Ми, – заявляв І. Франко, – не сміємо забувати того, що не в Галичині, а саме на Східній Україні «головна сила» і «головне ядро нашого народу», що там «виросло найкраще з усього, чим може нині повеличатися наша духовна скарбниця»; І. Франко добре розумів, що такі справи, як свобода людини і національності не дістаються просто з рук Божих, як Мойсеєві таблиці закону на Синаї, що їх не дають з ласки ті, які досі тягли користь з нашого народу, його бідності і поневолення, а тільки здобуваються в активній боротьбі з визискувачами [88, с. 210].

Особливим питанням в економічній спадщині І. Франка постають його погляди на категорію податків, які формувались у фокусі важливих соціальних трансформацій, що відбувались у період його діяльності (1856–1916 роки) [109]. При цьому, систему ринкових відносин І. Франко розглядав через призму класових суперечностей – між роботодавцем (капіталістом) та найманим працівником (пролетарем) [110, с. 16]. Значну увагу він приділяв питанням відносин власності, в тому числі земельної. Як наполягав І. Франко, земля повинна служити тривкою та невід’ємною підставою для подальшого розвитку народу на полі промисловому, торговельному та інтелектуальному; тільки такий розвиток, що йтиме від ґрунту, буде здоровий і не сполучений нічиєю кривдою [111, с. 570]. Окремий показовий зріз наукових обґрунтувань ученого – статистичний. Його доводи «правдивості первісних даних статистичних» є важливою умовою побудови ефективної системи оподаткування [111, с. 251]. Окрім того не слід оминати увагою працересурсний ракурс досліджень І. Франка, адже він вказував на деструктивність мінімального рівня оплати праці та необхідність створення

сприятливих умов трудової діяльності людини. З погляду розвитку вчення про податки даний напрям розкриває наслідковість необґрунтованого оподаткування оплати праці як мотиваційної складової розвитку трудового потенціалу економічно активного населення.

На рис. 2.3 схематично відображено концептуальні ідеї вченого в їх взаємозв'язку із підкресленням їх важливості для розвитку вчення про податки.



Рис. 2.3. Концептуальні ідеї Івана Франка щодо оподаткування.

Джерело: розроблено автором.

Оглядаючи комплексно напрацювання І. Франка економічного характеру, не можна сказати, що конкретно податковому питанню він приділяв дуже багато уваги, хоча загалом з дослідження фінансових питань його авторству належить близько 40 праць. Однак, окрім концептуальної цінності його ідей для розвитку вчення про податки, зокрема через призму національних особливостей, учений для розгляду даного питання залучав і праці інших учених. Це був важливий момент для інших тогочасних науковців, адже І. Франко мав достатній авторитет у кругах наукової фінансово-економічної інтелігенції. Відомо, що він високо оцінив напрацювання іншого талановитого українського вченого-економіста В. Навроцького «Про реформу домового податку», в якій той розкритикував

податкову реформу 1847 року австрійського уряду на теренах західної України, що мала стати великим тягарем для населення сіл і містечок та була корисною віденським підприємцям і торгівцям [94, с. 339]. І. Франко болісно сприймаючи становище галицьких селян і робітників гостро критикував несправедливу систему перерозподілу ресурсів.

І хоча І. Франка більшою мірою цікавили гострі питання соціальної нерівності, дискримінації селянства, окремі свої дослідження він фокусував суто на проблемі оподаткування, що є невід'ємною детермінантою рівня соціальної напруги. Тільки назви його праць: «Сила податкова Галичини», «П'ять літ нашої господарки Крайової», «Фінансове положення Галичини», «Бюджетний кошторис пана Вишнеградського», «Злидні Галичини в цифрах», «Спір о дефіциті», «Крайовий бюджет» свідчать про фокус дослідження категорії податків у контексті:

- їх значимості для розвитку українських територій;
- формування бюджетних ресурсів та ефективності їх використання (справедливість перерозподілу податкових платежів);
- об'єктивності оподаткування різних верств населення та правомірності його здійснення.

І. Франко добре знав і розумів чинну систему податків, приділяючи особливу увагу основним її видам: податку ґрунтовому, домовому, консумційному, зарібковому (для найманих працівників), доходовому (для власників бізнесу), толераційному (проти дискримінації окремих етнічних груп).

Розглядаючи питання податків через призму формування бюджетів, Франко велику увагу приділяв справедливості перерозподілу бюджетних платежів у галицьких землях на фоні всієї Австро-Угорської монархії, роблячи висновок про надзвичайну репресивність податкового режиму в Галичині [79, с. 255]. З аналізу бюджету галицьких земель 1883 року він вказував, що дохід від продажу «арештанського промислу» в Галичині давав більше, ніж 21 % доходу за даним видом у цілій Австро-Угорській державі; водночас при тому,

що на частку Галичини припадало 26 % території і 27 % населення монархії, частка податкових платежів становила лише 9,6 %, засвідчуючи таким чином промислову і сільськогосподарську недорозвиненість краю, народну бідність [79, с. 255]. Таким чином, І. Франко через аналіз територіальної структури податкових платежів Австро-Угорської імперії вказував на задовільні умови використання ресурсного потенціалу українських галицьких земель з тотальним зубожінням населення. Тобто, загальний обсяг податкових платежів від розглядав як індикатор суспільного добробуту. Хоча Галичина платила не найбільше податків порівняно з іншими провінціями монархії, але ці податки були для місцевих мешканців особливо дошкульними; з тверджень І. Франка – високі податки руйнують місцеву промисловість ще в зародку; завдяки ретельності податкових інспекторів зародки домашнього промислу всихають, ніби їх підтопила філоксера (філоксера як шкідник у рослинництві) [113, с. 46; 84, с. 417–418].

Поширеними є цитування висловлювань І. Франка щодо того, що українському селянину все рівно як умирати від голоду, чи від рук свого пана чи чужого, йому абсолютно все рівно, хто з його буде «шкуру дерти» і податок знімати. Таким чином, учений гостро переживав реальне становище українського селянства і робітничого класу, вбачаючи несправедливою систему оплати їх праці. Окремі його дослідження присвячені проблемі лихварства, де він податки разом з стихійними лихами, неврожаями, пишними весіллями, хрестинами і похоронами, судовими процесами і спадковими переговорами відносив до основних причин залежності селян від лихварів [113, с. 375]. Згубними для робітників він вважав податки, які вони сплачували в складі роздрібної ціни на товари [114].

Відстоюючи ідеї соціальної справедливості, І. Франко критикував систему оподаткування в розрізі різних соціальних груп. Він доводив, що панівні верстви уникають податкових платежів, у той час як зубожілі селяни змушені платити вищі податкові ставки. У результаті крайовий бюджет отримувал мізерні обсяги податкових надходжень з і так зубожілих галицьких

земель. І хоча австро-угорський уряд вводив нові види податків та змінював їх ставки, це не дозволяло йому збільшувати бюджетні надходження. Вирішити проблему несправедливого податкового навантаження І. Франко пропонував через введення особисто-прибуткового податку, який би дав можливість витрушувати кишені багатіїв для загального добра, а також оподатковувати грошові й товарні біржі, підвищити податки на предмети розкоші тощо [84, с. 418].

Переймаючись недосконалою системою перерозподілу податкових надходжень з бюджету, І. Франко доводив необхідність більшого фінансування заходів культурного характеру. Він писав, що держава у затратах на народні потреби є «мачухою» (Австро-Угорська імперія), що старається, де тільки можна, дати нам (Галичині) якнайменше з очевидною і не обрахованою шкодою для нашого культурного розвою [115]. Так само доводились вкрай обмежені обсяги фінансування сільського господарства. Учений детально аналізував цілі видатків бюджету, розподіляючи їх на продуктивні і непродуктивні, та критикував надмірні фінансування на утримання тогочасного державного апарату, що є значною проблемою більшості нерозвинених держав, особливо на фоні постійного браку бюджетних коштів. Непродуктивні видатки він розглядав як такі, що ані посередньо, ані безпосередньо не причиняються до піднесення чи то економічного, чи то культурного стану краю; до таких видатків він відносив видатки адміністративні, проценти від позичок та всякі інші видатки, котрі не повертаються на потреби економічні, наукові, санітарні і просвіти [116, с. 222]. Учений гостро критикував так звані непрямі податки, які, на його погляд, формували основний податковий тягар на незаможні верстви населення і спричиняли несправедливий перерозподіл національного багатства із зростанням доходів капіталістів.

До різних аспектів вивчення І. Франком податкової проблеми слід додати його критику щодо способів стягнення податків через діяльність податкових ексекуторів, які силоміць забирали в селян усе, що можна було

забрати за податкові залежності [84, с. 418]. Їх ще називали соціальними збирачами. Використовуючи дані ведених на той час податкових книг, незважаючи на рівень матеріального становища селян зі спроможністю задоволення базових потреб (харчування, проживання, одягу), вони змушені були любими способами збирати податкові платежі. Розуміючи тогочасний рівень розвитку суспільства, спосіб його життя важко усвідомити напругу процедури збору податків як для самого населення, так і для збирачів.

Таким чином, тогочасна система оподаткування будувалась на примусовій волі і не передбачала жодного розуміння населенням необхідності сплати податків. Це добре розумів І. Франко, який дуже критикував систему перерозподілу податків. Очевидно, якби населення розуміло цілі їх сплати та відчувало вигоди від їх перерозподілу через бюджетні фінансування, то система їх збору не була б такою вимушеною, спричиняючи дуже високу соціальну напругу.

Для прикладу, як досліджував І. Франко, обсяги фінансування шкіл Галичини становили 11,4 % загальних фінансувань на дану ціль по імперії при тому, що населення, як уже згадувалось вище, складало 27 %. Як стверджує К. Кондратюк, у своїх працях І. Франко доводив, що якщо інші народи скаржаться на бюджет, то українці мали підстави бути подвійно незадоволені, бо щодо потреб вони були найгірше забезпечені між усіма австрійськими провінціями [84, с. 418]. Тому І. Франко, як патріот, закликав українців об'єднуватись, роз'яснював, що політична незалежність не значима для людей, якщо залишається внутрішнє соціальне рабство і не має значення, чи росіянин, чи прусак, чи власний уряд збирають податки, проте він не дбає про народ, але про самих себе. І. Франко доводив, що бідні мусять платити найбільше податків, давати найбільше рекрута, оскільки їх є найбільше, а на їхні гроші пани і богатири держать війська, поліцію та жандармів, щоби самих тих бідних тримати в притиску, страсі й темноті; бідність доводить людей до поступків, до запустя, крадіжжі та вбійства, а пани й богатири карають їх за те,

хоч нічогосінько не роблять, щоби не стало причини всіх тих проступків – бідності [117, с. 159].

І. Франко дуже болісно сприймав таке ставлення влади до народу. Як бачимо, дана проблема залишилась актуальною й до нині, будучи деформованим елементом історичної пам'яті, що підриває інституційну довіру між суспільством і владою та руйнує «соціальні ліфти» із представництвом осіб з високим інтелектуальним, управлінським потенціалом та патріотичними поглядами в органах державної влади. Натомість сучасній українській владі все більше притаманні риси байдужості до науки та інтелекту. Наявність істинних інтелектуалів на всіх щаблях влади не являється пріоритетом в існуючій системі суб'єктивного перерозподілу ресурсів. І. Франко теж намагався стати політичним діячем, однак тричі програвав вибори до сейму як один із лідерів української радикальної партії. Щоразу І. Франку до перемоги не вистачало кілька десятків голосів – то 30, то 50; проблема була в тім, що селяни, на яких і зробили ставку молоді радикали, масово продавали голоси, що важко засуджувати на фоні тотальної їх бідності [118]. Таким чином, уже в ті часи, з одного боку, труднощі доступу до посад в державно-управлінському апараті, з іншого боку, «гнучкість» виборців, не дозволили І. Франку реалізувати свій інтелектуально-науковий потенціал у владній сфері. Хоча він захищав права бідних верств населення і відстоював прогресивні ідеї створення сприятливих середовищних умов життєдіяльності, однак сам і постраждав від соціального зубожіння, не отримавши належної підтримки електорату для проходження у владно-управлінській структурі.

Проведений вище узагальнюючий аналіз поглядів І. Франка на категорію податків з різних позицій, представлено у табл. 2.1.

Отже, вивчення економічних поглядів Івана Франка у фокусі розвитку вчення про податки є прикладом для сучасних вчених глибинності дослідження, прогресивності ідеї та патріотизму. Критика несправедливої системи оподаткування тих часів залишається актуальною до нині.



Таблиця 2.1

### Комплексний розгляд категорії податків у працях І. Франка

№ з/п	Узагальнена позиція щодо ролі податків	Проблема використання податкового ресурсу
1	Обсяг податкових платежів як індикатор рівня розвитку економіки, суспільного добробуту	Невідповідність частки території за кількістю населення і площею території частці в загальній сукупності податкових платежів при достатньому ресурсному потенціалі доводить вкрай неефективне його використання
2	Податки як компенсатор для зубожілих верств населення	Надзвичайно важкий стан селянства і робітників спричиняє їх байдужість до інститутів, які несуть за це відповідальність та отримують від цього вигоду, в тому числі завдяки стягненню податкових платежів
3	Податки як індикатор справедливого перерозподілу доходів між заможними і бідними верствами населення	Надмірний тягар оподаткування на селян вимагає його переорієнтації на панівні верстви з впровадженням у податкову систему особисто-прибуткового податку
4	Податки як джерело фінансування заходів культурного розвитку	Дискримінаційне відношення до окремих територій не дозволяє забезпечити перерозподіл податкових платежів, що надходять до бюджету, з достатнім фінансуванням заходів культурного розвитку
5	Податки як джерело фінансування розвитку сільського господарства	Сільське господарство як стратегічний вид господарювання, вимагає значно більших бюджетних асигнувань (через перерозподіл податкових надходжень), що спричинить покращення матеріального стану селянства
6	Податки як індикатор толерантного відношення в суспільстві, в тому числі між владою і простими людьми – платниками податків	Спосіб стягнення податків через діяльність податкових ексекуторів руйнує мотивацію населення до їх сплати, розуміння такої необхідності та формує критичний рівень відносин між владою і суспільством

Джерело: розроблено автором.

Слід вважати, що дуже цінними є дослідження вченим податкової системи через призму соціальних процесів та їх значимості для створення сприятливих умов життєдіяльності суспільства і розвитку економіки. Податки як фінансово-економічний регулятор – це, в першу чергу, рушій розвитку та індикатор соціальної справедливості в державі. Через те, в ракурсі цих основних функціональностей, дослідження вчення І. Франка про податки мають надзвичайно важливе значення.

## Висновки до розділу 2

У розділі 2 «Концептуальні засади доктрини оподаткування в західноукраїнській економічній думці другої половини XIX – початку XX ст.», висвітлено взаємозв'язок розвитку держави з пошуком джерел доходів, які визначають напрями і заходи економічної політики; обґрунтовано, що державі доступні спеціальні примусові публічно-правові засоби отримання господарських благ, зокрема через сферу оподаткування; визначено особливості розвитку суспільно-політичного та господарського середовищ на західноукраїнських землях як підґрунтя для формування основних засад оподаткування в суспільно-економічній думці краю; досліджено внесок вчених краю у процес формування економічної думки західноукраїнських земель другої половини XIX – початку XX ст.

Наукова новизна розділу відображається у наступних результатах:

1. Акцентовано увагу на стримуванні розвитку західноукраїнських земель через необґрунтовану податкову політику, при якій податкові стягнення не відповідали реальній платоспроможності населення, особливо сільського.

2. У ході дослідження обґрунтовано, що сучасна економічна наука, зокрема в сфері дослідження податків, повинна опиратися на ту методологічну основу, яка була закладена українськими вченими-економістами різних періодів до здобуття Україною своєї незалежності. Це важливо з погляду розуміння інтелектуальності української нації, наявності представників науки, здатних осмислювати економічні процеси, критикувати їх та пропонувати власне бачення розвитку. Науковий доробок В. Навроцького – це взірець прикладних обґрунтувань недоліків системи оподаткування тогочасного періоду. Доволі часто вітчизняні вчені вдаються до висновків щодо необхідності податкової реформи, зниження податкових ставок, застосування податкових пільг і т.д., однак не підкріплюють ці твердження конкретними розрахунками. Науково-методичний стиль В. Навроцького доводить, що вчений повинен не просто використовувати

статистичні дані, але й уміти критично та об'єктивно оцінювати подану інформацію, допускаючи суб'єктивність її висвітлення.

3. Розкрито характерні риси оподаткування на західноукраїнських землях та висвітлено внесок І. Франка у розвиток вчення про податки. Проаналізовано концептуальні положення досліджень І. Франка за економічним напрямом з їх інтерпретацією до формування податкової системи та деталізацією його позиції відносно сплати: домового, ґрунтового, консумційного, зарібкового, доходного та інших видів податків. Висвітлено найбільш актуальні наукові положення праць І. Франка, зокрема тих, що були спрямовані на утвердження податкової системи, що спиралася б на принципи справедливості обкладання та сприяння розвитку господарства.

4. Дослідження оподаткування підневільних земель Австро-Угорської імперії, періоду другої половини XIX – початку XX століття доводить, що досвід оподаткування галицьких земель може бути важливим для нинішньої податкової системи з позиції неприпустимості подвійного оподаткування, суб'єктивного відношення населення, а також гальмування розвитку бізнесу і продуктивного сільськогосподарського виробництва. Дослідження ретроспективи оподаткування галицьких земель мають важливе значення для співставлення політики австрійської і російської влади та визначенням проблем історичної пам'яті, які сформувались під впливом тогочасних фіскальних регуляцій.

Основні положення другого розділу дисертаційної роботи опубліковано у працях: [83, 91, 100, 101, 102, 109].

### РОЗДІЛ 3

## РОЗВИТОК ДОКТРИНИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ РИНКОВОГО ТИПУ В УКРАЇНСЬКИХ ГУБЕРНІЯХ ДРУГОЇ ПОЛОВИНИ ХІХ – ПОЧАТКУ ХХ СТ.

### 3.1. Вплив реформування податкової системи на соціально-економічний розвиток українських губерній

Системний аналіз економічних процесів та явищ, а також всебічне висвітлення реформування оподаткування на українських землях, близько вісімдесяти відсотків яких входило до складу Російської імперії, [119, с. 34] стає неможливим без висвітлення передумов скасування кріпосного права у 1861 році та утвердження ринкових засад в економіці. Адже кріпосництво в Російській імперії створило особливий уклад податкового устрою, який не допускав подальшого зростання державного бюджету [120]. На відміну від західноукраїнських земель, де відміна кріпосного права відбулася у 1848 році та розпочався інтенсивний рух переходу на ринкові засади, на українських теренах, які входили до складу Російської імперії, цей процес затягнувся більше ніж на 10 років. Активні дії щодо проведення аграрної реформи почалися ще з 1859 року з метою вирішення селянського питання, зокрема, викупу наділів за сприяння уряду. З одного боку, вирішення цього важливого питання дозволяло створити основу для розвитку промисловості та торгівлі, а з другого, відкривалися додаткові джерела наповнення бюджету. Саме тому, вважаємо за необхідне зосередити увагу на соціально-економічні передумови (насамперед, маємо на увазі скасування кріпосного права) реформування податкової системи та вироблення нових засад податкової політики та механізмів у сфері податкового управління.

Найбільш могутньою суспільно-політичною силою, яка виступала проти кріпацтва, було селянство, яке виявляло найбільшу зацікавленість у знищенні кріпацтва. Як зауважує О. Реєнт: «Узагальнююча статистика масового

селянського руху напередодні реформи фіксує, що в межах імперії у 1857 р. сталося 192 виступи, у 1858 р. – 528, у 1859 р. – 938 і у 1860 р. – 354 виступи, ... а рекордні його показники в межах Російської імперії, зафіксовані у 1859 р. (938 виступів), досягнуті за рахунок народної боротьби проти винних відкупів та високих податків на вино (636 із 938 виступів)... Схожа ситуація спостерігалася і по дев'яти українським губерніям, які входили тоді до складу Росії. Вона свідчить, що протягом 1855 р. в Україні стався 101 селянський виступ, у 1856 р. – 82, у 1857 р. – 191, у 1858 р. – 190, у 1859 р. – 63 і у 1860 р. – 81 виступ...» [121]. Крім того, пошук джерел державних доходів визначав напрям і заходи економічної політики царського уряду, зокрема, у сфері оподаткування [41, с. 196], бо навіть у 40-х роках ХІХ ст. в містах і містечках українських губерній продовжували існувати податі й збори часів Речі Посполитої, а міське оподаткування в імперії і надалі залишалося не лише не уніфікованим, але й не впорядкованим, зберігаючи традиційні підходи до формування як міських, так і загальноімперських доходів. Таким чином, податкова система потребувала комплексного реформування, зокрема: відміни кріпацтва та відмови від подушної податкової системи, яка лежала в основі як загальнодержавного, так і місцевого оподаткування [122]. Як зазначає В. Жвалюк: «Після ліквідації залишків автономії в складі Російської імперії на українські губернії була розповсюджена (зі збереженням певної специфіки) загальна податкова система. Податкове законодавство Росії відставало від вимог часу, воно до 80-х рр. ХІХ ст. будувалось на феодално-кріпосницьких принципах становості («податні стани») та обкладення не матеріальних благ (прибутків), а людей («душ»). На цих засадах ґрунтувалися подушна подать, чиншова (для державних селян), місцеві збори» [123].

Вищевикладене вказує на необхідність особливого та прискіпливого дослідження еволюція оподаткування на українських землях у складі Російської імперії. Разом з тим, не дивлячись на поодинокі висвітлення аспектів оподаткування, податкова реформа 1863 року та її наслідки на соціально-економічний розвиток досі не отримала належної комплексної

оцінки в українській економічній думці. Зокрема, є потреба в деталізації позитивних й негативних чинників кожного з напрямків даної податкової реформи, наслідків їхньої практичної реалізації щодо соціально-економічного розвитку України, системному дослідженні регіональних особливостей впровадження податкових новацій та аналізі методологічних підходів до її інтерпретації науковцями й ідеологами різних періодів.

Таким чином, аналіз податкової реформи потребує висвітлення фінансових та господарських результатів селянської реформи 1861 р., адже система викупних платежів при збереженні старих принципів оподаткування не лише приводила до критичного стану селянське господарство, а й утруднювала весь подальший процес фінансових реформ. Як зауважує В. Небрат: «В останній третині XIX ст. у політичних і наукових колах очевидно стала необхідність перегляду всієї державної ідеології, формування принципово іншого підходу до податкової політики й політики урядових видатків» [33, с. 183]. Тому вивчення генези податків, еволюції поглядів на державне господарство, розроблення теорії оподаткування та критичне дослідження практики фіскальних відносин, що склалася впродовж тривалого історичного періоду становили наукову основу обґрунтування необхідності та напрямів проведення податкових реформ [55, с. 78]. Крім того, «відміна кріпосного права, – за П. Кованько, – мала своїми наслідками, з одного боку, посилене надходження коштів до держави, а з іншого – можливість залучення до оподаткування нових, недоторканих джерел» [120, с. 477].

Щоб зрозуміти зміст, значимість і наслідки податкової реформи необхідно виділити основні фактори, що зумовлювали її впровадження. Серед основних факторів реформи слід виокремити наступне:

– *по-перше*, деформаційні загрози, за яких велика імперія могла втратити свої передові позиції, перетворившись в другорядну країну. Податкова реформа була однією з пріоритетних у трансформаційних перетвореннях. Адже на той час (середина XIX ст.) Російська імперія залишалась чи не єдиною європейською країною, в якій продовжувало

панувати кріпосне право [124]. При цьому, відносну стабільність Росія утримувала за рахунок експлуатації приєднаних земель (Закавказзя, Середня Азія, Південна Україна [125, с. 120]. Проте економічне відставання від провідних країн дедалі зростало;

– *по-друге*, необхідність зміни системи оподаткування, яка базувалась на архаїчному подушному оподаткуванні, обумовлювала відміна кріпосного права в Російській імперії. Над даним питанням працювала спеціально створена 10 липня 1859 р. при Міністерстві фінансів комісія з перегляду системи податків та зборів. В указі про створення цієї комісії було чітко сформульовано її завдання: «... знищення податної становості і відміна подушної податі зі зниженням усіх видів зборів і повинностей, які лежали на селянах, до розмірів, посильних для їхніх платіжних сил» [126];

– *по-третє*, нівелювання впливу польських землевласників на території Правобережної України, навернення селян на бік імперії. Так, влітку 1863 року уряд видав закон, який змушував поміщиків Південно-Західного краю припинити тимчасові зобов'язання селян і негайно перевести їх у категорію власників. Запроваджувався обов'язковий викуп наділів, а викупні платежі зменшувалися на 20 %. У підсумку, на Правобережжі селяни отримали земельні наділи не менші, ніж вони мали до 1861 року, відповідно до інвентарних правил 1847–1848 років [127].

Таким чином, основними соціальними факторами формування процесу податкового реформування в українських губерніях слід вважати:

1. *Неоднозначну селянську реформу 1861 року*, законодавчі акти якої мали вирішити такі питання як: відміна кріпосного права й визначення нового правового статусу селян; організація самоуправління селян й створення інституту мирових посередників; наділення селян землею й визначення повинностей тимчасовозобов'язаних селян; викуп землі селянами. Завдяки цій реформі становище селян істотно змінилось. Проте селяни деяких регіонів, зокрема Наддніпрянської України, втратили більше землі, оскільки земля тут була набагато кращою, аніж в інших регіонах імперії. Введення загальної

форми землеволодіння та землекористування пригнічувало ініціативу селян, заважало становленню ринкових відносин у сільському господарстві. Необхідність дорого платити за землю унеможлиблювала розвиток власних господарств. Реформа не створила у селян відчуття того, що вони є власниками землі. За таких умов, викупні платежі сприймалися як новий податок, а не часткові виплати за отриману землю, так як реформа проводилась, насамперед, в інтересах поміщиків. Взамін за одержану у своє володіння землю селяни повинні були виплачувати поміщику компенсацію грошима або відробляти повинності. Виплата селянами компенсації боргів була розтягнута на 48 років, а деякі категорії кріпаків, які зовсім не одержали землі.

2. *Запізнілу індустріалізацію*, зумовлену аграрною реформою, яка вивільнила селян від особистої залежності, прискоривши формування ринку вільної робочої сили. Потенційно, цей ринок був дуже містким: незадовго до звільнення, у 1853 році, селяни-кріпаки становили трохи більше половини населення у Київській, Волинській і Подільській губерніях і приблизно третину у Чернігівській, Полтавській і Катеринославській губерніях. Лише у Херсонській губернії їхня кількість була незначною (6 %) [128, с. 58].

Як наслідок, в українських селах виникла земельна криза, за якої селянам не вистачало земельних наділів. Криза загострювалась швидким демографічним зростанням сільського населення. У результаті, аграрне перенаселення стало однією із найхарактерніших ознак господарського стану українського села у пореформені десятиліття. Так, у 1914 році з 9,5 млн. жителів українських сіл 6 млн. були нащадками кріпаків. Вони жили на тих самих 4 млн. десятинах землі, що у 1860-х роках належало вдвічі меншому числу їхніх предків, а сім тисяч російських і польських поміщиків жили на 7,5 млн. десятинах землі [128, с. 58].

Аналіз виділених фінансово-економічних факторів показав, що на необхідність здійснення податкової реформи вплинули:



– *по-перше*, глибока економічна криза й, зокрема, дефіцит державного боргу;

– *по-друге*, розладнана фінансова система Російської імперії, за якої виникла необхідність поповнення дефіциту бюджету за рахунок внутрішніх фінансових резервів, що спричиняло додаткову емісію паперових кредиток. Так, при бюджеті 300–400 млн. руб. протягом 1855–1857 років було випущено майже півмільярда кредиток [129, с. 488]. Станом на 1 січня 1863 року в обігу їх було 698,9 млн. руб. Для підняття курсу кредитних білетів шляхом збільшення розмінного грошового фонду у квітні 1862 року було укладено договір 5 % зовнішньої позики на суму 15 млн. фунт. стерлінгів, відповідно, в обіг надійшло додатково 88,5 млн. руб. [130, с. 49]. Цільове призначення цієї позики «виключно на підкріплення розмінного фонду кредитних білетів» було закріплено спеціальним Указом «Про розмін державних кредитних білетів», в якому було зазначено, що видачу з державного банку срібла і золота в монеті та злитках в обмін на кредитні білети, і навпаки, кредитних білетів в обмін на срібло і золото в монеті і злитках, розпочати з 1 травня 1862 року, розраховуючи на півімперіал в 570 коп., а срібну рубльову монету в 110,5 коп. Протягом 1862 року прогнозований курс було утримано, але у 1863 році підвищення ціни кредитного (паперового) рубля призвело до спекуляції на ринку цінних паперів, а нестабільна політична ситуація (зокрема, польське повстання 1863 – 1864 рр. та негативний вплив селянської реформи 1861 р.) сприяла неконтрольованому вивезенню капіталу (золота) за кордон. Тимчасові заходи для стабілізації курсу, які вживало Міністерство фінансів, на короткий час стримувало падіння рубля, проте з листопада 1863 року цей процес став незворотним [131];

– *по-третє*, зміна пропорції експортно-імпортного балансу: вивіз товарів значно скоротився порівняно із ввозом, що сприяло вимиванню грошової маси з обігу. Крім цього, у 1863 році відбулось значне збільшення витрат державного бюджету на придушення польського повстання та

військові витрати, пов'язані з можливістю втручання західних держав у внутрішній конфлікт;

– *по-четверте*, нерівномірність економічного становища в різних регіонах країни. Звідси, доцільно говорити про регіональні особливості проведення податкових реформ у Російській імперії. Поява у складі імперії таких регіонів як Південь свідчила про переваги вільнонайманої праці та засвідчувала значну невідповідність між відносинами, які тут існували, і правилами в інших частинах імперії. Таким чином, проблеми в суспільно-політичній та соціально-економічній сферах життя, а також кризовий фінансовий стан великої держави потребували особливих заходів, зокрема, щодо збільшення прибуткової частини бюджету, оптимізації обліку державних доходів та витрат шляхом посилення контрольних функцій з метою стабілізації фінансової системи країни. Усі ці завдання уряд планував вирішити за допомогою податкової реформи, але пошук альтернатив в оподаткуванні не завжди мав економічне обґрунтування, часто спостерігався фіскальний підхід.

Така податкова реформа відбулась у 1863 році. Основними напрямками податкової реформи стали:

– *по-перше*, запровадження з другої половини 1863 року нового податку з нерухомого майна в містах, посадах і містечках. Цьому податку, згідно з затвердженими Правилами про знімання у 1863 року податку з нерухомого майна в містах, посадах і містечках від 1 січня 1863 року, підлягало усе нерухоме майно, що перебувало у приватній власності, а також нерухоме майно чи його частина, яке належало земству, містам, духовним відомствам як християнських, так і нехристиянських віросповідань, благочинним, ученим спільнотам, установам, навчальним закладам, і здавалось в найом та приносило дохід [132]. Не підлягало даному податку майно, що утримувалось безпосередньо на рахунку державного казначейства, та нерухоме майно чи його частина, яке належало земству, містам й зазначеним вище відомствам, установам й закладам, і не приносило доходу. Податковим збором, який ввели

з 1 липня 1863 року, займались Повітові казначейства, які зобов'язувались вести спеціальні окладні книги домовласників, котрі підлягали оподаткуванню. Значення цієї податкової реформи полягало у подоланні феодальної умовності: новий податок мали платити усі власники міської нерухомості. Цей податок справлявся методом розкладання: щорічно визначалася сума на кожну губернію; губернські земські збори розподіляли її по містах і містечках, враховуючи вартість майна; в містах місцеві органи самоуправління проводили розкладання на окреме майно. Проте, основною проблемою при справлянні цього податку була відсутність єдиної досконалої методики оцінки міського майна. Це призвело до низької ефективності цього джерела поповнення казни [133, с. 189];

– *по-друге*, нові митні правила за право торгівлі та інші промисли, затверджені спеціальним Положенням від 1 січня 1863 року [132]. Ці правила набули суперечливого характеру, тому що вони знижували збір з великих оптових торговців, залишали майже без змін оподаткування середніх торговців, а також підвищували суму збору з найдрібніших промисловців та ремісників, які і так оплачували лише певні міські повинності. Таким чином, простежувалась невідповідність даного закону основним правилам закону про податок з нерухомого майна в містах, позаяк обидва ці закони мали полегшити людську долю, натомість відбувся зворотній ефект.

Уже від 1865 року ці митні правила були доповнені, згідно з чим, оподаткуванню підлягала купівля гільдійських та промислових свідоцтв на право торгівлі і промислів, а також купівля білетів на торгові та промислові установи. Збір за купецьке свідоцтво I гільдії для оптової торгівлі, незалежно від місцевості, становив 565 рублів, а за свідоцтво II гільдії для роздрібною торгівлі міг становити, залежно від класу місцевості, від 40 до 120 рублів. Аналогічно диференціювались і збори за промислові свідоцтва. За кожну промислову або торгову установу власник повинен був також придбати білет. Залежно від класу місцевості і виду гільдійського чи промислового свідоцтва, збір коливався від 2 до 55 рублів. Однак, було визначено, що власник одного

свідоцтва І гільдії не може придбати більше 10 білетів на торгові установи, а власник свідоцтва ІІ гільдії – більше 5 білетів. На свідоцтво щодо дрібної торгівлі дозволялося придбати лише 1 білет [133, с. 189]. Сучасники оцінювали дане нововведення таким чином: «...Закон цей, майже не торкаючись капіталу, що перебував в обороті, обкладає працю. Він не вніс жодних істотних змін. Основи оподаткування залишились майже такими самими, що й раніше» [134, с. 71]. «Система бюджету залишилась попередньою, тобто, отримання головного доходу з бідного класу й засобами несхвальними. Розхід отриманих коштів, переважно, у невиробничий спосіб, і намагання досягнути економії дрібними засобами...» [135, с. 375];

– *по-третє*, акцизна система в оподаткуванні алкогольних напоїв та пива – «питейний податок». Положення про даний збір, затверджене 1 січня 1863 року, вводило вільний продаж спиртних напоїв зі зніманням обов'язкових державних платежів й розподіляло доходи на користь казни на: 1) акциз із виробленої кількості спиртних напоїв і 2) патентний збір з заводів на приготування напоїв та виробів з вина і спирту, а також з закладів для продажу спиртного [136, с. 5]. Дане Положення назавжди відмінило винні відкупи. Досі відкупщики наживались на своєму промислі, систематично підкуповуючи усіх місцевих чиновників, оплачуючи «додаткову платню», яка часто перевищувала платню державну. Даний податок полягав в акцизному зборі зі спиртних напоїв: 4 копійки за 1 градус міцності. До кінця ХІХ століття він поступово підвищувався і досяг 10 копійок за градус. Крім цього, існували акцизи на тютюн, сірники, цукор, гас, сіль, пресовані дріжджі та багато інших товарів. Політика уряду полягала в тому, що на дешеві товари встановлювалися вищі ставки акцизу, ніж на дорогі. Уже 1863 року «питейні» прибутки казни становили 138 млн. рублів, тоді, як попереднього року від відкупників було отримано 126 млн. рублів [127].

Що ж до наслідків впливу основних засад податкової реформи 1863 року на соціально-економічний розвиток українських губерній, то слід відзначити наступне:

– *зміни організаційно-правового характеру.* Дані зміни торкнулись усіх регіонів Російської імперії, зокрема, й українських губерній. По-перше, податкова система того періоду набуває чіткого законодавчого врегулювання. По-друге, натуральні податки замінено грошовими й істотно підвищено роль непрямих податків (акцизів), які у 1863 р. значно переважають у доходах бюджету. По-третє, прослідковується пріоритетність прибутково-майнового податку (промисловий, поземельний, на нерухомість);

– *збереження економічної залежності українських губерній від Російської імперії.* Після здійснення податкової реформи економічний розвиток українських губерній відбувався прискореними темпами також завдяки своєму економічному потенціалу, а українські губернії поступово зайняли передові позиції у промисловому виробництві Російської імперії. Внаслідок економічної політики царизму, за якої імперія сприяла розвитку винятково тих галузей промисловості, які: або неможливо було розвивати у самій Російській імперії з причин відсутності відповідних природних умов (наприклад, цукрова галузь), або ж з метою постачання сировини чи напівфабрикатів для російсько-імперської індустрії (металургія, кам'яновугільна промисловість) економічна залежність українських губерній від Російської імперії лише зростала. Крім цього, українські губернії втрачали значні капітали, чому сприяли: низька вартість сировини та висока – готової продукції, нерівномірність економічної модернізації; високий ступінь концентрації виробництва; дешева робоча сила та ін.;

– *інтенсивний розвиток галузей важкої промисловості в українських губерніях.* Розвиток економіки українських губерній у межах загальноросійського господарства визначали, насамперед, галузі важкої промисловості, а саме: вугільна, залізорудна і металургійна. Як уже зазначалось вище, Російська імперія була зацікавлена отримувати дешеву сировину, тому сприяла активному перетворенню українських губерній в головну вугільно-металургійну базу Російської імперії. З часом, після 1863 р., завдяки інтенсивному розвитку Донецько-Криворізькому вугільно-

залізорудному басейну, українські губернії давали половину загальноросійської виплавки чавуну, сталі, стільки ж видобутку залізної руди, майже  $\frac{3}{4}$  вугілля і виробництва рейок. Незважаючи на прискорені темпи розвитку важкої індустрії, машинобудування продовжувало відставати, за винятком сільськогосподарського;

– *трансформація українського суспільства з традиційного аграрного в аграрно-індустріальне*. Як уже зазначалось вище, характер впливу податкової реформи 1863 року на розвиток сільського господарства в українських губерніях був неоднозначним й дещо суперечливим. З одного боку, прискорювалось формування ринку вільної робочої сили, створювались умови для продуктивної господарської діяльності, з іншого – зберігалось поміщицьке землеволодіння. Втративши можливості позаекономічного примусу й не маючи належного досвіду та необхідних капіталів для ведення ринкового господарства, поміщики вдавались до так званої відробіткової системи, що стала поширеною формою переходу поміщицьких господарств від панщизняно-кріпосницького до ринкового способу господарювання. Такий перехід відбувся у всіх українських губерніях [137, с. 13–17].

Основні недоліки відробіткової системи полягали в гальмуванні розвитку продуктивності праці у землеробстві, істотному обтяжуванні селян, а також у перешкоджанні впровадженню агротехнічних новацій та нерациональному використанні землі. З метою подолання цих недоліків, розпочалась поступова еволюція відробіткової системи у систему вільного найму селянської праці. Цьому процесу сприяло також впровадження в сільськогосподарське виробництво новітньої техніки, яка потребувала постійних робітників. Фактично відбувалась перебудова господарств на ринкових засадах, у процесі якої поміщики перетворювались в підприємців-землевласників.

Таким чином, в українських губерніях відбувалося формування нових моделей агрокультури, зокрема, аграрно-індустріальної моделі, яка передбачала створення великих машинізованих сільськогосподарських

підприємств і модернізованих господарств економічно активних селян, а також орієнтувалась на товарне виробництво. Основними районами розповсюдження масштабних сільськогосподарських підприємств на базі великих поміщицьких економій стали Правобережжя та Південь українських земель. Нові сільськогосподарські підприємства капіталістичного типу згодом стали основними постачальниками товарного зерна та технічних культур на внутрішній і зовнішній ринки [138, с. 373–383].

Але не зважаючи на ряд позитивних кроків з боку уряду щодо економічного розвитку, «сформована податкова система мала нескладний і несистематичний характер, а тягар оподаткування мало узгоджувався з можливостями платників податків» [139, с. 37–42]. Саме тому, було вирішено продовжити процес реформування оподаткування, вдосконалюючи та розширюючи його і на інші сфери господарства. Так, Міністерство фінансів почало розробку нової системи оподаткування торгово-промислової діяльності. Проект нового положення «О государственном промышленном налоге» було обговорено Державною Радою і затверджено 8 червня 1898 року (а почало діяти вже з наступного року), яке суттєво змінило систему оподаткування установ дрібного кредиту, до яких належали кредитні та ощадно-позичкові товариства, а також сільські, повітові і станичні банки та каси [139, с. 37–42]. Відтепер податковий тиск на кредитні кооперативи (кредитні та ощадно-позичкові товариства) був значно понижений, а основою при визначенні розміру оподаткування була сума отриманого прибутку. «Такий крок держави, за висновком А. Пантелеймоненка, був особливо важливим для маленьких товариств, основою діяльності яких був принцип кооперативної взаємодопомоги» [139, с. 37–42].

Таким чином, установи дрібного кредиту з основним або пайовим капіталом, що не перевищував десяти тисяч карбованців, зовсім звільнялися від сплати державного промислового податку, а для тих, що мали капітал більше десяти тисяч карбованців встановлювалась відповідна градація. При капіталі від 10 тис. до 50 тис. крб. (3-й розряд) вони повинні були сплачували

основний державний промисловий податок, вибираючи промислові свідоцтва. Його розмір встановлювався у залежності від класу місцевості, в якій знаходилася установа дрібного кредиту (від 10 до 30 крб.). При капіталі від 50 до 200 тис. крб. (2-го розряд) такі установи мали платити від 60 до 150 крб. А при капіталі понад 200 тис. крб. (1-го розряд) – 500 крб. Крім того, додатковий державний промисловий податок стягувався з основного або пайового капіталу, відображеного у звіті товариства за попередній рік, у розмірі 15 коп. з кожної сотні карбованців капіталу. Разом з тим, у сплату названого податку зараховувалася сума основного промислового податку, якщо остання була такою або більшою тієї, що вказувалася у відображеному вище розрахунку. Додатковий державний промисловий податок сплачувався з чистого прибутку, але установи, що отримували не більше трьох відсотків на основний або пайовий капітал, не підлягали платежу процентного збору з прибутку [139, с. 37–42]. На початку ХХ ст. стягнення промислового збору з кредитних кооперативів було повністю припинене. У «Высочайше утвержденным Положением об учреждениях мелкого кредита», затвердженим 7 червня 1904 року чітко зазначалося: «Установи дрібного кредиту... не підлягають державному промислового податку» [140, с. 670]. Як наслідок, за допомогою податкової політики стимулювався розвиток кредитної кооперації, особливо у Наддніпрянській Україні. Зокрема, про зростання кількості кооперативів названого виду яскраво свідчить той факт, що за період з 1905 по 1914 рр. кількість кредитних кооперативів на території Російської імперії збільшилася з 1629 до 14585, а в Наддніпрянській Україні – з 370 до 2772 відповідно [141, с. 112–113; 142, с. 88].

Слід відмітити, що для реалізації податкової політики уряду Російської імперії було проведено ряд реформ, що сприяли розвитку системи оподаткування, зокрема акцизної реформи 1863 року та реформи державного контролю 1865 року, а також в українських губерніях було створено ряд спеціальних фіскальних інститутів та покладено на них функції фіскального контролю. Зокрема, для реалізації урядової податкової політики в українських



губерніях, уніфікованих до імперської системи фінансового управління, були створені акцизні управління, казенні палати та податкові інспекції.

У контексті реформування державного управління фінансами особливу увагу привертає проблема діяльності акцизних управлінь у системі органів податкового контролю щодо оподаткування алкогольних напоїв. На акцизні управління у Наддніпрянській Україні після введення урядом Російської імперії казенної монополії наприкінці XIX ст. покладалися завдання забезпечення стягнення непрямих податей із підакцизних товарів. «Аналізуючи діяльність цих фіскальних інституцій, – зазначає Л. Годунова, – необхідно враховувати і той факт, що в українських губерніях продукція винокурної та цукрової галузей економіки, тобто виробництво підакцизних товарів, значно випереджали загальноімперські показники» [143, с. 103–113].

Як на губерньському, так і на повітовому рівнях «структура цього управління була абсолютно одноосібною – ніякого загального «присутствія» в губерньському акцизному управлінні встановлено не було; необхідність суворого нагляду вимагало зосередження в руках керуючого значної влади над підлеглими: він призначав і звільняв всіх посадових осіб, крім лише свого помічника і ревізорів, але цих останніх міг усунути з посади, у разі виявлення будь-яких зловживань» [143, с. 103–113]. Щодо підпорядкування губерньських акцизних управлінь, то вони безпосередньо були підпорядковані лише Міністерству фінансів, а губернатори мали відносно новоутвореного фіскального органу лише загальні повноваження. Так, наприклад, вони мали право нагляду, право вимагати виправлення не доопрацювань та порушень правил положення про питний збір, але без втручання в господарчі розпорядження управління, як залежного виключно від Міністерства фінансів. Разом з тим, в особливих випадках, губернатор міг відрядити від себе довіреного чиновника для ревізування заводів та загалом вивчення зловживань в акцизних управліннях, але про всі виявлені недоліки губернатор був зобов'язаний доповідати міністру фінансів. Також, згодом до повноважень губернаторів було додано обов'язок «суворо спостерігати, щоб за вимогами

посадових осіб акцизного управління вживалося б швидке і діяльне сприяння з боку міських і земських поліцій, які, в свою чергу, повинні були спостерігати за виконанням правил положення про акцизний збір, але у сфері нагляду, довіреного власне акцизному управлінню, могли діяти лише за вимогами цього управління та в межах інструкції, складеної Міністерством фінансів, по взаємодії з Міністерством внутрішніх справ» [143, с. 103–113]. Загальнодержавний процес реформування не мав би успіху без змін у регіонах. Це добре розуміли урядові і через те, на законодавчому рівні в губернських акцизних управліннях вводилися посади старших і молодших техніків та чиновників із судової частини. Відповідно на акцизні управління покладалося здійснення під керівництвом управляючого акцизними зборами «спостереження за контрольними приборами і за технічною частиною виробництв, обкладених акцизом, а також вирішення виникаючих на місцях технічних питань з акцизної частини, що не потребували дозволу центрального управління. Чиновникам судової частини довіряється спостереження за ходом і напрямом справ про порушення норм Статутів про акцизні збори за останніми вказівкам Керуючих цими зборами, а також захист зазначених справ у суді, та ведення інших судових справ, які можуть бути покладені на них за розпорядженням Міністра фінансів» [144, с. 124–130]. Також передбачалися посади старших і молодших контролерів для безпосереднього нагляду за винокурними заводами та за необхідності й торгівлею алкоголем. Щодо надання дозволів на право роздрібної торгівлі алкоголем, то право надавати подібні дозволи, мали виключно урядові органи – губернські та повітові із питних справ присутствіям [144, с. 124–130].

Суттєвою ознакою фінансово-економічного розвитку у системі державного управління Російської імперії було створення казенних палат. Вони були створені ще в 1775 році в губернських містах для управління усіма справами, що раніше були у компетенції Камер-колегії. Ряд реформ після відміни кріпосного права сприяли уточненню компетенції казенних палат, а

також інших місцевих органів державного управління, насамперед щодо адміністрування податків.

Непрямі податки, які забезпечували найбільшу частку надходжень до бюджету Російської імперії, відійшли до компетенції губернських та окружних акцизних управлінь. При «найближчому» нагляді за надходженням прямих («окладних» у термінології того часу) податків і зборів (точніше, податей і зборів) повітових казначейств, казенні палати мали вести облік недоїмок в губернії й турбуватися, для того «...щоб податі надходили вповні й своєчасно» [144, с. 124–130]. Натомість, посилилася спеціалізація казенних палат як губернських органів управління державними фінансами. Як зазначає О. Головка «вони позбавилися невластивої їм функції фінансового контролю, а також позбулися адміністрування непрямих податків» [145]. Існуючі в цей час губернські акцизні управління – органи адміністрування непрямих податків і одночасно нагляду за виробництвом і обігом підакцизних предметів (спиртні напої, цукор, сіль, нафта, тютюн, сірники та ін.), управління митних округів і митниці, контори та відділення державних банків їм не підпорядковувалися.

Слід зауважити, що до реформи 1861 року казенні палати і підпорядковані їм казначейства були внесені до переліку губернських адміністративних установ. Крім того, палати щомісячно отримували від казначейств реєстри платників і недоїмників та повідомляли загальну адміністрацію, щоб ті вживали відповідних заходів. На цьому етапі своєї історії казенні палати не мали належних виконавчих повноважень. У випадку не реагування «місцевого начальства» палати, згідно зі «Статуту про податі» кодифікації 1857 року доповідали міністрові фінансів. При цьому, як вказує О. Головка, не було координованості дій: «...казенним палатам відома лише кількість недоїмок і час розсилки недоїмочних реєстрів до поліцейських управлінь, заходи ж, застосовані ... останніми, рівно як і причини накопичення недоїмок ні казенним палатам, ні міністру фінансів не відомі» [145].

Безумовно, що після реформи 1861 року потребувались суттєві зміни і у структурі казенних палат. Очевидно, що такі інституціональні зміни не забарились. Згідно до закону в 1866 році була змінена структура казенних палат та впорядковано відповідно до вимог часу, а також відбулась узгодженість дій між міністром внутрішніх справ і міністром фінансів, що стало позитивним кроком для вироблення механізму взаємодії казенних палат, казначейств і місцевих поліцейських управлінь, відповідно до якого останні повинні були інформувати палати про заходи щодо стягнення недоїмок [145]. Такий крок з боку урядових рішень привів до того, що казенні палати отримали право у разі накопичення значних недоїмок відряджати до повітів своїх чиновників для «...збирання відомостей про хід справи щодо надходження податей і зборів, і стягнення недоїмок...» [145]. Натомість, чиновники не мали права втручатися в заходи загальної поліції щодо стягнення недоїмок за податками. Водночас, казенні палати зобов'язувалися тепер доповідати міністру фінансів не лише про розміри недоїмок, а й про причини їх накопичення. Залежно від губернії, її розряду, економічного потенціалу, господарського значення та ін., в українських губерніях різнилися штатна структура і грошове утримання чиновників казенних палат.

Однією з характерних прикмет розвитку податкової системи тогочасності було створення інституту податкових інспекцій у 1885 році. На цьому особливо акцентував увагу активний дослідник цих процесів О. Головка. Він висвітлив, насамперед, виняткові повноваження міністра фінансів у призначенні податкових інспекторів, обов'язки яких поділялися на податкові (адміністрування прямих податків, перелік яких поступово збільшувався, робота на чолі податкових присутствій) й неподаткові (нагляд за торговельною діяльністю та її перевірка, виконання інших завдань і доручень казенної палати), а також в розподілі функцій.

Тобто, як відмічає О. Головка: «Назріла необхідність створення спеціалізованого податкового апарату. Справа для самодержавства була нова й складна. Адже до того впродовж століть податки стягалися або

представниками загальної адміністрації загальної компетенції, або виборними громадою збирачами, чи спеціально призначеними урядом комісіями та іншими тимчасовими органами» [147, с. 214].

Тобто, складності за яких приходилось формувати податкову систему становили проблему, вирішення якої вимагало зусиль і адміністраторів і науковців. Більше того, податні інспектори свої відносини з урядовими чи громадськими установами вибудовували не напряму, а тільки через казенну палату. Зрозуміло, що при цьому виникали ще більші труднощі у виконанні ними своїх безпосередніх обов'язків. Йдеться ще й за те, що крім основних функцій податні інспектори виконували додаткові функції: входили до повітових з'їздів мирових посередників та розпорядчих комітетів з правом вирішального голосу.

Однак, правовий статус цього посадовця був невизначеним ще довго. Адже як пояснити віднесення до компетенції податкових інспекторів, зокрема, нагляд за надходженням податків з селянських земель, залученням їх до структури місцевих відділень Селянського поземельного банку. При цьому, вони не тільки здійснювали оцінку придбаних банком земель, але й брали участь в операціях з їх продажу сумлінним і достатнім покупцям з числа місцевих селян. Дехто з податних інспекторів були запрошені на службу до Селянського поземельного банку, де умови праці були набагато кращими [147, с. 218].

Цікавим також є факт залучення податкових інспекторів до проведення столипінської аграрної реформи на українських землях, а саме: згідно з Височайшим Указом 04.03.1906 року «Про запровадження: а) Комітету зі землевпорядних справ при Головному управлінні землеустрою і землеробства; б) Губернських та повітових землевпорядних комісій і про скасування Комітету з земельних справ» у складі місцевих органів з реалізації реформи повинні були працювати податні інспектори [147, с. 214].

На особливу увагу, при висвітленні питання створення та діяльності інституту податних інспекторів на українських землях підвладних Російській

імперії, заслуговують погляди таких вчених як В. Орлик та Л. Годунової. Зокрема, вони звертають увагу на складання інспекторами звітності для вищестоящих органів, де окрім статистичних даних подавався пояснювальний текст до звіту, який передбачав: коротку характеристику врожаю хлібів і цін на них у звітному році, з поясненням умов збору та збуту хлібів, вигідність сільськогосподарських та інших, що переважали на даній податковій ділянці заробітків населення; порівняння надходжень окладних зборів за звітний і попередні роки, з поясненням існуючої різниці в сумах окладів, надходжень і недоїмок; вияснення головних причин успішного чи незадовільного надходження податкових платежів, із зазначенням чинників які мали помітний вплив на платоспроможність населення та ін. [112, с. 221–222].

Як бачимо, в такому організаційному потенціалі закладена досить таки потужна освітня складова. І це не випадково. Адже, в умовах суспільно-економічної трансформації закономірно постало питання про роль освіти в управлінні. Аналізуючи різновид та обсяг робіт податних інспекторів закономірним вдається те, що винятковою вимогою щодо призначення на ці посади була вища освіта. Так, пересічно по українських губерніях в 1910 році частка податних інспекторів з вищою освітою складала 92,1 %, з середньою – 6,0 %, з нижчою – 1,9 % [123, с. 103]. Таким чином, розуміння ролі освіти на державному рівні приносило свій ефект.

Але більшої чіткості організація системи оподаткування в Російській імперії періоду становлення господарства на ринкових засадах почала набувати після виходу «Положення про податних інспекторів та їх помічників» у 1899 році та «Наказу податним інспекторам та їх помічникам» у 1900 році. Відповідно були конкретизовані повноваження та уточнені компетенції податних інспекторів. Зокрема, інспектори стали підпорядковуватися безпосередньо управляючим казенними палатами. Вони отримали можливість самотійно, а не через палату, вступати в правовідносини з іншими органами державного управління, у тому числі з Міністерством фінансів, але повинні були все таки ставити до відома казенну

палату [146, с. 153]. Безумовно, що чіткість в організації сприяли більш ефективній роботі в цілому.

Разом з тим, вдосконалення організації діяльності владних органів у Російській імперії не завжди давало ефект. Зокрема, введення посад старших і молодших помічників податкових інспекторів, при тому що молодші відрізнялися від старших тільки окладом та класним чином, натомість розмежування щодо виконання обов'язків так і не отримало практичного розв'язку.

Більшої чіткості у функціональних обов'язках надав закон (1903 р.) про відміну кругової поруки в селянських громадах, в якому уточнювалася компетенція податкових інспекторів. Відтепер нагляд за збором податків і забезпечення їх надходження, у тому числі стягнення недоїмок, було покладено тільки на податкового інспектора. В обов'язок податкових інспекторів входило також здійснення нагляду за діяльністю повітових казначей на підвідомчих їм територіях [147, с. 214].

З кожним роком система оподаткування все більше вписувалася у всеохоплюючі трансформаційні суспільно-економічні процеси, а її менеджмент набував чіткої організованості та використовував все нові підходи для налаштування ефективної роботи. Стосувалося це великою мірою координації діяльності податківців та пошуку найбільш раціональних шляхів реалізації їх посадових обов'язків з урахуванням регіональних особливостей. Однією з форм, було проведення керівництвом казенних палат з'їздів податкових інспекторів у губерніях. На з'їзди виносилися найважливіші питання податкової політики та економічного розвитку регіону, зокрема, селянське [143, с. 103–113]. Започаткування щорічних губернських з'їздів податних інспекторів відбувалося під головуванням управляючих казенними палатами. З'їзди були покликані забезпечити колективне напрацювання нових форм і методів роботи: обмін досвідом, аналіз юридичних норм, вироблення єдиних підходи до їх застосування та ін. Як бачимо, вони мали не адміністративний, а організаційно-методичний характер. Як зауважує

О.Головко: «У крупних містах з'їзди податних інспекторів стали осередком передової економічної та юридичної думки практиків фінансово-управлінської діяльності» [147, с. 214]. Зокрема, у Києві з 1908 року регулярно проводилися й міські наради податкових інспекторів, а Міністерство фінансів залучало інспекторів до обговорення проектів змін до нормативно-правових актів, а «їхні відзиви за зверненнями казенних палат використовувалися при скасуванні кругової поруки, введенні квартирного податку тощо» [146, с. 159]. Але в загальному, основна діяльність податківців полягала у «боротьбі з платником, який намагається уникнути сплати податку або за платити його у якомога меншому розмірі» [143, с. 103–113].

В цілому, зі створенням інституту податних інспекторів значно покращилась система справляння прямих податків. І не тільки, адже змінилися підходи до роботи, налагоджувалася координація в управлінні, виконання обов'язків стали більш професійними, звітність все більше ставала науково-обґрунтованою, широкого застосування набував статистичний аналіз, здійснювались аналітичні узагальнення тощо.

У загальному, історико-теоретичний аналіз еволюції оподаткування дозволив виокремити характерні особливості цього процесу. Зокрема: зміна підстав для оподаткування, насамперед перехід від принципу зручності до вимог обґрунтованості і справедливості; запровадження непрямого оподаткування споживання; прагнення охопити оподаткуванням усі доходи і все майно, що призвело до ускладнення системи справляння податків і зростання відповідних видатків; підвищення мобільності суб'єктів оподаткування в умовах розвитку ринкових відносин та урізноманітнення форм доходів обумовило необхідність запровадження загального прибуткового податку як основи податкової системи; перехід від пропорційного до прогресивного оподаткування; розвиток теорії мінімального доходу, звільненого від оподаткування; запровадження загального прогресивного прибуткового податку із звільненням від оподаткування мінімуму, необхідного для існування [33, с. 177–178].



Натомість, податкова реформа 1863 року, виступаючи одним з основних важелів економічних та суспільно-політичних перетворень в Російській імперії та в українських губерніях, мала сприяти нівелюванню кріпосних пережитків з імперської дійсності й одночасно залишити незмінними основи російського самодержавства. Здійснюючи цю та інші реформи, Російська імперія використовувала адміністративно-командні методи управління та підтримувала становий лад у всіх сферах суспільно-політичного життя. Над новоствореними органами місцевого самоврядування продовжувалася «цензура», зберігалася «опіка» з боку імперської адміністрації. Тобто, податкову реформу 1863 року можна трактувати як тимчасову поступку з боку Російської імперії, а не комплексний механізм для створення повноцінних умов розвитку українського чи будь-якого іншого народу, пригнічених імперією.

Основними позитивними аспектами податкової реформи можна вважати частковий вплив на економічне зростання Російської імперії загалом та губерній на українських землях, зокрема: встановлення дієвого контролю за витратами державних коштів; зменшення нераціонального використання коштів; зниження дефіциту бюджету за рахунок зростання податків; розвиток банківської системи; зростання капіталовкладень у промисловість; підтримка державою розвитку життєвонеобхідних галузей, наприклад, залізничного будівництва та ін.

Отже, в результаті здійснення податкової реформи, а також завдяки подальшим суспільно-економічним трансформаціям, в українських губерніях активізувався процес взаємоналагодження ринкових виробничих відносин, зокрема прискореними темпами відбувались урбанізаційні процеси, які були спричинені динамічним розвитком промисловості та торгівлі. Згодом, економіка українських губерній майже повністю інтегрувалася в систему господарювання Російської імперії.

### 3.2. Управління та оподаткування в теорії і практичній діяльності М. Бунге

У другій половині XIX ст., особливо після скасування кріпосного права в Російській імперії, суспільство потребувало реформ у всіх сферах повсякденного життя. При цьому, ринкова трансформація торкнулась також і українських земель, що перебували під юрисдикцією Росії. Зважаючи на корінні зміни у сфері господарювання, виникла нагальна потреба розробити ряд рішучих кроків щодо функціонування державних фінансів та фінансових інституцій, особливо у сфері оподаткування – «кровоносній системі» господарювання країни. Вчені того періоду звертали увагу на те, що без кардинальних перетворень уряд не зможе забезпечити позитивних перспектив народногосподарського розвитку [148, с. 430–451]. Зауважимо, що спроб реформування було декілька, але «лише М. Х. Бунге перейшов нарешті від проектів і припущень до дійсного виконання і провів скасування подушного податку і звернення оброчної подати у викупні платежі» [149]. Він «увійшов у вітчизняну історію як видатний ідеолог та учасник Великих антифеодальних реформ середини XIX ст., ідейний натхненник та учасник скасування залишків феодального поневолення селян – кріпацтва, палкий прихильник і провідник соціально-економічного реформування національної економіки на ринково-підприємницьких засадах» [150, с. 5]. До того ж, як зазначає А. Маслов: «М. Х. Бунге доклав багато зусиль для створення цілого ряду суспільних та економічних інституцій, які сприяли різноманітним, і перш за все економічним реформам в країні, інституціональній перебудові суспільства та економіки» [151, с. 32].

І це не випадково, адже М. Бунге був не тільки активним практиком, але й поміркованим теоретиком, прибічником ринкової модернізації економічного устрою. Визначаючи важливу роль держави в розбудові господарського порядку, М. Бунге підкреслював, що «держава не є лише поліцейсько-охоронний заклад – це союз, призначений для досягнення як суспільних, так і

приватних цілей» [152, с. 162]. Тобто, він відводив державі основну роль у сфері економічної політики, але застерігав, що вона не повинна перешкоджати розвитку приватної ініціативи, адже завдання держави «не в тому, щоб придумувати обмеження, які є неминучими в результаті певних процесів – наголошував М. Бунге, а в тому, щоб зробити їх непотрібними, розвиваючи дух приватного підприємництва» [153, с. 61].

Лібералізм у поглядах, фундаментальні знання, пошук оптимального співвідношення між приватним підприємництвом і участю держави в економіці, тобто між взаємодією механізмів ринкового саморегулювання і державного регулювання, сприяли стати М. Бунге креативним прибічником ринкового реформування економіки. «Я гадаю, – стверджував він, що економічний успіх можливий лише, якщо надати промисловості приватної діяльності. Державі належить вища діяльність, піклування про загальне благо, а не займатися приватним господарством» [154]. Більше того, «уряд встав би на небезпечний шлях, якби він зайнявся тими галузями, які з успіхом велись приватними підприємцями», оскільки «вторгнення держави у фабричну і заводську підприємливість поклало б початок необмеженій владі адміністрації», ослабило б «пружини людської діяльності», призвівши до «занепаду духу винахідництва і прагнення до покращення та нововведень» [155, с. 22].

Як влучно зауважує Н. Гражевська «відстоюючи оптимальне поєднання приватного підприємництва та державного регулювання економіки, вільної торгівлі та протекціонізму, він враховував специфіку господарського розвитку країни: економічну відсталість, слабкість вітчизняної буржуазії, гостру нестачу капіталів, вузькість внутрішнього ринку та гіпертрофований вплив держави на всі сфери суспільного життя» [155, с. 22].

Безперечно, що така прогресивність у теоретичних дослідженнях, поглядах і висловлюваннях, стала вагомою підставою рішучих кроків у практичній діяльності. При цьому влучним є висловлювання А. Маслова, який наступним чином характеризує українського економіста-теоретика та

видатного реформатора: «...як надзвичайно різнобічний дослідник, широко відгукувався на нагальні потреби часу і брав активну участь у державній діяльності» [151, с. 30].

Цікавою є думка Ю. Ущатовського з приводу відношення М. Бунге до політики протекціонізму. «Протекціоністські заходи, які від нього вимагали, вступали в суперечність з власними переконаннями М. Бунге. Очевидно саме тому він спочатку відхиляв проекти перегляду усього митного тарифу в бік протекціонізму на тій підставі, що такі докорінні перетворення нерідко мають несприятливі наслідки» [156, с. 29].

М. Бунге так і не став, на думку Ю. Ущатовського «доконаним протекціоністом», бо до економічних конструкцій протекціоністів він ставився напрочуд зважено, а державу розглядав «як засіб, який допоможе Російській імперії позбутися середньовічних господарських відносин і послідовно впровадити механізм вільного ринку без надмірної опіки з боку урядових структур. Свобода господарської діяльності і приватне підприємництво повинні доповнюватися прагматичною регуляторною політикою держави з метою вдосконалення ринкового механізму ціноутворення та оподаткування. Це й була та «золота середина», до якої прагнув у своїх поглядах Микола Бунге впродовж свого життя» [156, с. 30].

Щодо поглядів вченого відносно розуміння принципів економічної політики держави, то слід зауважити, що М. Бунге виходив, насамперед, з особливостей економічного розвитку Російської імперії та критично підходив до використання різних інструментів для господарської політики. Переконливим доказом цього є слова самого М. Бунге, який писав: «Дотримуючись наукових підходів, ми перебуваємо на боці послідовників зовнішньої торгівлі; але визнаємо, що наявні фабричні інтереси, створені попередньою системою протекціонізму, не можуть бути швидко принесені в жертву суспільному благу, можливо, значна кількість спроб покращити становище споживачів буде безуспішною до тієї пори, поки у нас не будуть створені нові умови, сприятливіші для внутрішнього промислового розвитку.

До останніх ми зараховуємо: мобільність праці, реформування прямих податків, поширення свободи промисловості у приватному кредитуванні, у внутрішніх торгівельних угодах... Тим більше ми далекі від думки, що свобода торгівлі передбачає абсолютну відсутність мита та податку на споживання імпортованих товарів: про такий стан речей у Європі не може бути й мови; і коли таку думку приписують противникам протекціонізму, то вони, звісно, у цьому не винуваті; головна мета науки і людей практичних є в тому, щоб зробити мито зручним фінансовим джерелом, бажано таким, що не обтяжує ні промисловості, ні внутрішнього споживання» [157, с. 709–734].

Загалом, діяльність і постать М. Бунге потрібно розглядати насамперед у двох розрізах: науково-педагогічному (наукові дослідження, читання лекцій з політичної економії, фінансового права, поліцейського права, написання підручників, наукових праць, публікації в періодичних виданнях) як «флагмана вітчизняної освіти і науки» [150, с. 4]. та державницько-реформаторському як «видатного ідеолога» та учасника «проведення економічних перетворень, спрямованих на остаточний розрив Росії з феодальним минулим, поступальний розвиток суспільства шляхом створення ринково-підприємницького середовища та глибокого соціального реформування» [158, с. 13]. Щодо першого, то в наукових джерелах, зокрема вказується, що М. Бунге «своїми фундаментальними науковими працями заклав підвалини вітчизняної економічної науки в її провідних галузях: політичній економії, теорії кредиту, фінансів, грошей, теорії статистики» [150, с. 4], а також був яскравим представником інституціоналізму. Його вважають одним з фундаторів Київської політекономічної школи, а знаковою подією в оформленні школи стала поява його праці «Основи політичної економії» (1870), де найкраще простежується позиція М. Бунге [159, с. 70–79].

Як з цього приводу зазначив С. Злупко: «У контексті розвитку економічної теорії найбільший інтерес становить посібник «Основи політичної економії», виданий у Києві в 1870 р., в якому накреслені вихідні засади політичної економії і, по суті, новий напрям української економічної

думки» [160, с. 122]. Йдеться про психологічний напрям в політичній економії, представники якого (М. Бунге, А. Антонович, Д. Піхно, Г. Цехановецький, Є. Слуцький, О. Білімович) включили до наукового аналізу «понять об'єктивної і суб'єктивної господарської цінності; перенесення суб'єктивної оцінки із психіки однієї людини на психологію «колективності» і поява таких понять, як «соціальні оцінки», «суспільна гранична корисність» [161, с. 163]. Однак дослідники історії української економічної думки, зокрема П. Леоненко, критично сприймали персональний склад та хронологічні межі існування названої вище школи, бо названі вчені «були далеко не одностайні в багатьох теоретичних питаннях» [162, с. 118]. До того ж деякі сучасні вчені, зокрема Л. Горкіна, використовують у своїх дослідженнях таке поняття як «київська психологічна школа». Вона звертає увагу на те, що ця школа «підготувала добрий ґрунт в Україні для сприйняття ідей маржиналізму, який на цей час склався на Заході у самостійну і надзвичайно впливову течію і відігравав все більш відчутну роль у поступовій зміні вихідних теоретичних засад політекономічної науки» [163, с. 33].

Але сучасними дослідниками відзначається інноваційність методологічних підходів як заслуга представників цієї школи щодо трактування закономірностей економічного розвитку, яка «полягала у визначенні предмета політичної економії як науки про закони суспільної діяльності людей, спрямованої на задоволення потреб; застосуванні етико-історичного підходу до аналізу господарських явищ; дослідженні та формалізації психологічних чинників економічної взаємодії» [164, с. 47].

Ще однією із заслуг такого нового напрямлення вважається те, що його представники виступали не тільки з критикою класичної теорії, але першими в Україні «стали на шлях дослідження новацій в політичній економії» [165, с. 180]. Як стверджує В. Небрат «її (київської наукової школи політекономії – авт.) представники – випускники Університету св. Володимира, учні та послідовники М. Бунге, вчені-економісти ... відмежувалися від панівної на той час класичної парадигми політичної економії, виступивши з

обґрунтуванням власної наукової позиції, що синтезувала традиції вітчизняної економічної думки та здобутки світової економічної науки. Спільна проблематика досліджень учених – представників цієї наукової школи охоплювала: питання методології політичної економії; розробку теорії цінності та теорії розподілу; проблеми взаємодії соціальних та економічних інститутів у контексті розвитку ринкових відносин; визначення меж і форм державного втручання в економіку» [33, с. 46–47].

Але крім питань політичної економії, багатогранність наукових інтересів та досліджень видатного вченого-економіста М. Бунге стосуються також: економічної думки, фінансів, права, бухгалтерського обліку, промисловості, торгівлі, а також статистики. Зокрема щодо статистики, він вважав її самостійною наукою, що займається загальними соціологічними дослідженнями і пророкував їй вічне існування, адже завжди є потреба підсумовувати істини, що торкаються суспільних явищ [166, с. 39]. Вчений зосереджував свою увагу, насамперед, на теоретико-методологічних аспектах статистики, а також на дослідженні демографічних процесів. Це надало право дослідникам творчої спадщини М. Бунге (зокрема Е. Галицькій) стверджувати, що український вчений стояв у витоків вітчизняної статистики, бо «йому належить розробка теоретико-методологічних основ статистики взагалі та статистики населення, зокрема» [167, с. 42]. Інша дослідниця ролі М. Бунге у розвитку статистики та започаткуванні ним соціологічного напрямку Н. Коренєва звертає увагу на твердження вченого про необхідність існування статистики як самостійної науки, яка займалася б загальними соціологічними дослідженнями, за тими міркуваннями, що «завжди існує потреба зводити до загального підсумку істини, яка відноситься до суспільних явищ» [168, с. 64]. Крім того, вона наголошує на твердженні М. Бунге, що в основі суспільних явищ лежать закони, такі ж точні, як і закони природи, і що статистичні закони можуть бути виведені тільки з числових даних зовсім однорідних [169, с. 64]. «Курс статистики» підготовлений М. Бунге вважали

кращим того часу. Він користувався великою популярністю серед студентів та науковців [169, с. 23–24].

Серед фундаментальних наукових досліджень М. Бунге виділяються питання бухгалтерського обліку, фінансової звітності та державного контролю. При цьому, дослідники його творчості виділяють й працю «Государственное счетоводство и финансовая отчетность в Англии» [170]. Так, Г. Голубнича називає її унікальним зразком енциклопедичного дослідження, а саме: методологічних засад побудови системи державного управління, державного фінансового контролю, аудиту; методологічних засад побудови національної системи бухгалтерського обліку, державного рахівництва та головних їх принципів; базових облікових елементів та категорій, що розкривають зміст процесу формування локальних обліково-аналітичних інформаційних систем, та фінансової звітності, їх взаємодії, механізму об'єднання у системи; побудови сучасних моделей фінансової звітності; застосування міжнародного досвіду та розробка механізму його впровадження в країні, особливо у державному управлінні [171].

Таким чином, можна зазначити, що в якій би сфері не працював вчений-теоретик М. Бунге, ціннісними орієнтирами для нього були знання, які набуваються «не вірою в догмати теорії, яка видається за щось безсумнівне, а ретельним аналізом явищ, правильними висновками з безперечних основних положень та обережними узагальненнями» [172].

Вагомий внесок М. Бунге зробив в розвиток теорії інституціоналізму, який висвітлюється українськими дослідниками історії економічної думки різносторонньо. Так, В. Небрат, крім економіко-правової спрямованості досліджень, звертає увагу на зміст та ступінь новаторства М. Бунге щодо розробки теорії грошей і кредиту. Зокрема, відзначається ряд аспектів у теорії кредиту та грошового обігу, що були новаторськими, а саме: «розглядаючи еволюцію грошово-кредитних відносин, М. Бунге спирався на поняття довіри, звички, традицій, що закріплюються правом. Отже, він запроваджував інституціональні засади в трактуванні економічних категорій,



зокрема, грошей і кредиту; вчений запропонував новаторський підхід до визначення цінності грошей, що не спирався на трудову теорію вартості та металістичну концепцію грошового обігу; визначив роль та перспективи розвитку кредиту у його впливі на розподіл продуктивних сил (особливо капіталів), у примноженні капіталів та збільшенні доходів, у заміні монети і грошей кредитними оборотними знаками; він розкрив тенденції розвитку всієї грошової сфери, яка полягала не просто в обслуговуванні виробництва та обміну, а в застосуванні грошей та кредиту як капіталу, з метою їх продуктивного використання та отримання доходу. Основним суб'єктом грошових і, в тому числі, кредитних відносин в зв'язку з цим стає не держава, а приватне господарство, що функціонує на засадах вільного підприємництва і економічної доцільності» [173, с. 37–38]. Слід зауважити, що М. Бунге і як вчений-економіст, і як практик-фінансист, завжди був прибічником саме ринкових засад розвитку економіки загалом, так і окремих її сфер зокрема банківської. За його ініціативою та з особистого сприяння було засновано Київське міське товариство взаємного кредитування (1868 р.), Київський приватний комерційний банк, Біржове товариство (1869 р.) та Київський промисловий банк (1871 р.) [174, с. 57–64]. Висвітлюючи цю сторону діяльності М. Бунге, І. Новікова підкреслює, що «спочатку М. Бунге настільки захопився розвитком приватних акціонерних банків, що розглядав їх як основний тип фінансових інститутів ринкової економіки. Навіть Державний банк він хотів перетворити на привілейований акціонерний банк, якому на початковому етапі держава мала зберегти широкі права і статус центрального закладу» [175, с. 66]. Але однією з найбільших заслуг М. Бунге в плані розвитку банківської системи вважається заснування в 1882 році державного Селянського поземельного банку, який сприяв селянам усіх категорій у придбанні в приватну власність землі, а також заснування у 1885 році Дворянського земельного банку, який надавав кредити лише спадковим дворянам під заставу їхньої землі [175, с. 66]. З цього приводу інший український вчений того періоду П. Мігулін писав, що «заслуга М. Бунге в

тому, що він зміг поряд з відміною подушного податку, пониженням викупних платежів колишніх маєткових селян і встановленням обов'язкового викупу ними наділів, організувати також на порівняно гарних умовах і кредит селянам для придбання такої необхідної для їхнього добробуту (а разом з тим і добробуту всієї країни) земельної власності» [176, с. 140].

Після закінчення юридичного факультету університету Св. Володимира М. Бунге працював викладачем кафедри казенного управління Ніжинського ліцею князя Безбородька, а з 1847 року, захистивши дисертацію на тему: «Дослідження початків торгового законодавства Петра Великого», був затверджений магістром державного права і професором кафедри казенного управління [177, с. 85–89]. У 1850 році він був переведений до університету Св. Володимира на посаду виконуючого обов'язки ад'юнкта кафедри політичної економії та статистики історико-філологічного факультету, а після захисту дисертації на тему «Теория кредита» 16 червня 1852 р. отримав ступінь доктора політичних наук.

Згодом, 26 березня 1854 р. М. Бунге став ординарним професором кафедри політекономії та статистики. З 14 січня по 1 липня 1867 року М. Бунге – декан юридичного факультету. У травні 1859 р. призначений ректором університету Св. Володимира. Цю посаду М. Бунге обіймав тричі (6 травня 1859 р. – лютий 1862 р.; 26 травня 1871 – 2 травня 1875 р.; 2 вересня 1878 – березень 1880 р.). Першого разу його призначено ректором, а двічі обрано відповідно до вимог нового університетського Статуту (1863 р.) [177, с. 85–89].

Дослідники звертають увагу на те, що традиції щодо підготовки наукових кадрів започатковані М. Бунге, продовжують жити, незважаючи, що минуло більше сто сімдесяти років. Так, О. Жилінська зазначає, що з моменту заснування і до сьогодні одним з головних завдань Університету Св. Володимира (нині Київський національний університет імені Тараса Шевченка) є підготовка наукових кадрів. При цьому вона зазначає, що в університеті до цих пір дотримуються багатьох традицій у сфері підготовки

наукових кадрів, які сформувалися ще у роки наукової, педагогічної та організаційної діяльності М. Бунге та за його участі. При цьому слід виділити декілька напрямів, починаючи із зацікавлення і залучення студентів до наукових досліджень, а також запровадження відповідних стимулів за кращі наукові роботи. Було запроваджено, зокрема, золоті та срібні медалі. Що цікаво і найбільш цінно було намагання поєднати в єдиний, послідовний та неперервний, взаємообумовлений процес навчання і заняття науковими дослідженнями. Сенса такого поєднання давав свої результати, адже «кращі випускники Університету, як правило, відзначені золотими та срібними медалями за наукові здобутки, залишалися в Університеті для наукових досліджень та в подальшому ставали його професорами, а також організаторами науки й освіти – його ректорами» [178, с. 27].

Велике значення мала також традиція наукових стажувань для кращих випускників Університету у різних європейських університетах. «Відзначимо пише О. Жилінська, що у підготовці нового покоління вчених-економістів пострадянської доби велике значення мають коопераційні зв'язки із Мюнхенським університетом імені Людвіга Максиміліана; поєднання наукової та науково-педагогічної діяльності вченого, його особистий приклад для молодих науковців, що найбільш ефективно реалізує виховну функцію і дозволяє створити власну наукову школу» [178, с. 27].

З 1859 р. М. Бунге брав участь у роботі комісії у селянській справі та в розробленні плану викупної операції (викупу селянських наділів) у складі Фінансової комісії. В 1862 р. він був призначений керуючим Конторою Державного банку [179, с. 18] і, що цікаво, навіть будучи ректором університету в 1871–1875 рр. та в 1878–1880 рр. продовжував працювати на даній посаді [179, с. 27–29].

У грудні 1861 році М. Бунге входив до складу спеціальної комісії Міністерства народної освіти, яка розробляла проекти нового університетського Статуту 1863 р., який мав дати університетам значну самостійність та автономію. З листопада 1863 р. по червень 1864 р. на

запрошення імператора М. Бунге викладав політекономію та фінансове право цесаревичу Миколі Олександровичу [179, с. 27–29]. В основу лекцій, які він читав цесаревичу, М. Бунге поклав перекладену ним на російську мову книгу Карла фон Гока: «Податки і державні борги», про яку один з біографів Бунге сказав, що «країна, правитель якої засвоїв би собі погляди Гока на податки і державне господарство, могла б бути щасливою» [180].

Після повернення до Києва, М. Бунге у 1864–1865 навчальних роках викладав в університеті Св. Володимира політичну економію та статистику. Більше тридцяти років пов'язують М. Бунге з Київським університетом, в якому він пропрацював на 20-ти різних посадах до 1880 р. [181]. Продовжуючи науково-педагогічну роботу М. Бунге все більше залучався до практики, зокрема, під час керування третьою за значенням у Російській імперії Київською конторою Держбанку. «Стоячи таким чином у самого джерела кредитних операцій, Б. (Бунге – авт.) отримав можливість на практиці перевіряти вказівки теорії фінансів. З цього часу голос його набуває вирішальне значення в питаннях фінансових, і громадська думка починає звертатися до нього за вказівками, як вийти з нашого далеко не блискучого фінансового становища» [180].

Серед його багатьох слушних зауважень і тверджень особливої уваги заслуговують слова про те, що «знання здобуваються не вірою в догми теорії, які видаються за щось безсумнівне, а прискіпливим аналізом явищ, правильними висновками із незаперечних основних положень і обережними узагальненнями» [154]. Недаром М. Бунге вважають не тільки великим реформатором Олександра III, але й безпосереднім попередником С. Вітте, який зробив великі економічні перетворення, що закріпили державні фінанси і прискорили промисловий розвиток за ідеями П. Столипіна. Це призвело до великих економічних перетворень та прискорило господарський розвиток українських губерній як складової Російської імперії.

Щодо практичної діяльності державного діяча, політика та реформатора М. Бунге, то слід зазначити його активну участь у підготовці та проведенні

грошової реформи в 1862 році, яку втілював у життя С. Вітте та «одержав пост міністра фінансів в 1892 р., змінивши на ньому Вишнеградського. Попередником Вишнеградського на цьому посту був професор Університету св. Володимира М. Бунге (1881–1886). Власне, саму реформу вдалось провести лише в період 1895–1897 рр., але всі заходи, починаючи з 1862 р., не були даремними, вони стали етапом підготовки цієї реформи. Політика активного торгівельного балансу (1882–1899 рр.) та активного платіжного балансу (1881–1897 рр.), форсування видобутку золота, ліквідація дефіциту бюджету, зовнішні позики – усі ці заходи уряду країни створили умови, за яких проведення грошової реформи стало можливим. Ці заходи було спрямовано на укріплення грошової системи країни. М. Бунге вживав заходів по стабілізації рубля на попередній срібній основі та докладав багато зусиль для впорядкування не лише грошової системи, а й податкової» [181, с. 36].

У сфері соціально-економічного управління докорінних перетворень потребувала система оподаткування. Для формування податкової системи, а також встановлення стягнення податків та дотримання податкової дисципліни саме йому історія надала шанс здійснити відповідні реформи. Відома сучасна дослідниця еволюції теорії державних фінансів в Україні В. Небрат зазначає, що «М. Х. Бунге виступив творцем ринкового економічного фундаменту у фінансовій сфері, вказав напрям, якого належало триматися в розвитку фінансового законодавства – встановлення загального прибуткового оподаткування. Перехідним етапом на цьому шляху були окремі заходи, здійснені ним на посаді міністра фінансів, а саме: запровадження податку на доходи від грошових капіталів, відсотковий і розкладковий збори з торгових і промислових підприємств, податок на відчужуване майно; тій же меті підпорядковувалось запровадження посади податкових інспекторів» [33, с. 198–197].

Незважаючи на те, що упродовж свого життя погляди М. Бунге змінювалися, починаючи від ідей економічного лібералізму та ринкового саморегулювання до визнання зваженого державного впливу на економічну і

соціально сферу [182, с. 54], основою його управлінської діяльності була належна науково-освітня підготовка. Це заклало відмінний теоретичний базис для його управлінської діяльності. За обґрунтуваннями фахівців, М. Бунге були притаманні риси справедливості і схильності до модерних поглядів, що неодмінно позначалось на його рішеннях, які він приймав, перебуваючи на керівних посадах. Як зазначає О. Тодорюк, у вченні про безпеку (закон благочинства) М. Бунге бачить частину державного права, а у вченні про добробут (закони добробуту) – прикладну частину політичної економії [183, с. 206].

Знання науковця в галузі фінансів і кредиту стало важливим інформаційним базисом комплексного розуміння значення податкового інструментарію для соціально-економічного розвитку країни.

Розглянемо більш детально податкову політику М. Бунге у період його управлінської діяльності на посаді міністра фінансів Російської імперії (табл. 3.1).

Окремі заходи носили більш всеохоплюючий фінансовий характер, однак їх значення для податкової політики підтверджує необхідність їхнього розуміння.

Управлінські рішення М. Бунге приймав з огляду на тогочасну ситуацію та власні переконання, які, однак, часто змушений був коригувати в умовах сильного тиску з боку інших управлінців і підприємців. Вагому роль у його рішеннях відігравало відчуття справедливості, а також початкова прихильність до законів ринкового саморегулювання.

Відтак податкову політику М. Бунге розглядав з погляду непрямого впливу на розвиток економіки. Для вченого податки були не просто засобом мобілізації фінансів, а стимулятором розвитку промислової, сільськогосподарської, торговельної діяльності. Основними управлінськими рішеннями М. Бунге було вдосконалення оподаткування та заснування податкової служби.

Таблиця 3.1

**Основні управлінські заходи М. Бунге у рамках реалізації податкової політики на посаді міністра фінансів Російської імперії**

№ з/п	Основні заходи	Загальні умови соціально-економічного розвитку
1	Мобілізація фінансових ресурсів до бюджету через використання інструментарію ренти (випуск золотої ренти під 6% 1883 р.; внутрішня залізнична позика або «п'ятивідсоткова державна безперервна прибуткова рента» 1886 р.)	1. Посилюючий вплив промислової революції з поступовою індустріалізацією економіки.
2	Свідома відмова від регулювання біржових відносин	
3	Підтримка кредитного сектору з метою вигідного фінансування розвитку промисловості, транспортної системи, створення іпотечних банків з метою пільгового кредитування селян на довгостроковий період для купівлі землі, щоб підвищити податкову спроможність населення	2. Реформи зі скасування кріпацтва і формування нової системи соціально-економічних, соціально-трудових відносин.
4	Реорганізація системи податків за принципами суворой справедливості, що б забезпечувало зростання доходів без надмірного податкового тиску	3. Нестабільна ситуація в умовах російсько-турецького конфлікту.
5	Пониження викупних платежів з метою покращення добробуту сільського населення та неприпустимості переважання податкових зборів з них над розміром виплат викупних операцій	4. Низька врожайність у сільському господарстві (1884, 1885 рр.).
6	Відстоювання більш справедливого механізму ліквідації подушного податку, відмови від кругової поруки для податків, що були введені на заміну подушному податку (рішення не було підтримане іншими управлінцями)	5. Криза в промисловості і торгівлі.
7	В умовах ліквідації подушного податку і зниження викупних платежів, вимушене підвищення ставок практично усіх видів податків	6. Накопичений бюджетний дефіцит, необхідність закриття довгострокових кредитів.
8	Впровадження нових видів податків на золотопромисловість, на перехід майна безкоштовними способами, додаткових зборів з торгово-промислових підприємств, збору з доходів від грошових капіталів тощо	7. Незадовільний курс кредитного рубля.
9	Ініціювання впровадження прибуткового податку з початковим впровадженням низки приватних податків як основи подальшої податкової реформи	8. Митна війна між Росією і Німеччиною.
10	Реформи в системі митних податків з їх розглядом як данини та неприпустимості внутрішніх торговельних домовленостей при встановленні їх ставок (уніфікація системи митних податків до загальної податкової системи)	9. Поширення ідеології використання внутрішнього потенціалу, орієнтир на послаблення зовнішньої залежності.
11	Розвиток інституційної основи стягнення і перерозподілу податків, зокрема через запровадження інституту податкових інспекторів (посади податкового інспектора – при казенних палатах, податкового ревізора як контролера діяльності податкових інспекторів)	

Джерело: складено автором на основі [183].

Якщо деталізувати реформи щодо зміни системи оподаткування, то визначальною їх рисою було прагнення послабити податковий тиск на зuboжілих селян (причиною постійного дефіциту бюджету вчений вбачав, насамперед, у систематичних податкових недоплатах з боку селян; станом на 1880 р. накопичений борг становив 22 % від належних платежів [184], а також підвищення ставок на податки, сплачувані заможними верствами населення. Окрім того, М. Бунге намагався реформувати систему оподаткування із впровадженням нових видів податків за досвідом передових на той час країн: Англії, Італії, Австрії. На рис. 3.1 відображено основні напрями реформ М. Бунге в системі оподаткування, які були спрямовані на більш справедливий соціально-економічний розвиток та підвищення надходжень до бюджету.



Рис. 3.1. Реформа в системі оподаткування М. Бунге та її очікувані наслідки.

Джерело: складено автором.



Багато уваги і критики в системі податкових реформ Миколи Бунге знаходило скасування подушного податку, який існував ще з 1724 року. Спочатку він скасовувався з окремих категорій міщан і селян (1882 року) і лише згодом майже з усіх інших платників податків. Основні етапи його існування та видозміни відображено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Етапи скасування подушного податку в Російській імперії.

Джерело: складено автором.

Як стверджують фахівці, ліквідація подушного податку була дуже очікуваною та відповідальною справою. Цей захід мав надзвичайно прогресивне значення для розвитку тогочасного села. Скасування подушного оподаткування: «дало велику економічну користь селянам, створило передумови для розвитку їхньої ділової активності; знищувався поділ суспільних станів на податні та неподатні; були створені необхідні умови для поступового скасування кругової поруки, яка була надзвичайно несправедливою; скасування подушного податку зробило можливим реформування обтяжливої для селян паспортної системи» [185, с. 21; 186, с. 331–332]. Податкові реформи М. Бунге отримують прихильність у

сучасників з погляду їх прогресивності та довгострокового очікування зниження бюджетного дефіциту.

Перший бюджет М. Бунге (1881 р.) довелося звести з дефіцитом на суму понад 50 мільйонів рублів. Сума державного боргу на 1-ше січня 1881 р. сягнула понад 6 мільярдів, і тому потрібно було отримати цілий ряд нових позик. Одною з перших дій М. Бунге був випуск золотої 6 %-ї ренти 1883 р., який зустрів через дуже високий процент, недобррозичливе відношення у суспільстві. Стан курсу кредитного рубля був дуже незадовільним. У 1881 р. середня ціна рубля складала 65,8 копійок золотом, у 1886 р. – 58,9 копійок [183]. Платіжний баланс був дуже несприятливим, і на закордонних біржах, особливо берлінській, здійснювалася спекуляція з російськими фондами і кредитними рублями, проти якої М. Бунге, керуючись системою невтручання у біржові відносини, не робив належних заходів.

Щоб краще зрозуміти погляди та прагматизм М. Бунге щодо ринкового спрямування реформ, доречним буде звернути увагу на одну із перших його доповідей пов'язаної з фінансовою програмою. При цьому він зазначав, що «уважне вивчення слабких сторін нашого державного устрою вказує на необхідність забезпечити правильний ріст промисловості достатнім для нього патронажем: укріпити кредитні заклади на началах, перевірених досвідом, сприяючи при цьому здешевленню кредиту; посилити в інтересах народу і держави дохідність залізничних підприємств, встановити над ними належний контроль; зміцнити кредитний грошовий обіг сукупністю спрямованих для досягнення цієї мети поступово здійснюваних заходів, здійснити перетворення в системі податків, співзвучних з суворою справедливістю і такі, що обіцяли зростання доходів без запрягання платників податків. Нарешті, відновити підвищення доходів над витратами (без чого покращення фінансів немислимо) обмеженням великих кредитів і проведенням розумної бережливості в усіх галузях управління» [187, с. 146 ].

Як справедливо зауважує О. Тодорюк «з цієї програми М. Х. Бунге безумовно не вдалося виконати перевищення доходів над витратами,

внаслідок значних витрат на негайне погашення державних позик. В усьому ж часі, що залишався, управління М. Х. Бунге стало, справді, видатною епохою в історії вітчизняних фінансів. Одним з перших фінансових заходів стало пониження викупних платежів, яке М. Х. Бунге вважав необхідним для покращення добробуту сільського населення, і яке постійно зумовлювалося тим, що загалом у селян забиралося більше, ніж виплачувалося, згідно зобов'язань викупної операції. Зниження було здійснене в розмірі 1 рубля з кожного обкладеного викупними платежами душового наділу в центральних регіонах Російської імперії і на 16 копійок з рубля в малоросійських місцевостях. Загальна сума пониження склала 12 мільйонів рублів на рік» [183].

Однак, подолати бюджетний дефіцит М. Бунге не вдалося, сума державних витрат за 7 років його реформ зросла на 20 %, а витрати на обслуговування державного боргу – на 62 % [184].

З погляду податкового регулювання М. Бунге вдалось забезпечити зростання обсягів податкових платежів – земельного податку на 11026110 руб., земельного податку разом з податками з нерухомості, на торгівлю та промисли, алкогольним і тютюновим акцизом, новими податками на грошові капітали та спадщину на 161012688 руб. [189, с. 102].

Дослідники діяльності М. Бунге відзначають, що йому все ж таки вдалось забезпечити надходження податкових платежів у сумі, більшій, аніж було заплановано. Натомість повністю позитивного ефекту не вдалось досягнути, оскільки реформаторські заходи М. Бунге потребували системної підтримки та більшого періоду часу, з поступовою адаптацією селян до нових земельних відносин, а міщан – до можливостей зайнятості у нових сферах. Нестійка на той час фінансова система теж унеможливила належний ефект від податкових реформ. Зокрема, М. Бунге прагнув відновити систему золотого стандарту, що зустріло значний спротив серед впливових експортерів. Як пишуть В. і Г. Кудлак, пік реформаторської діяльності М. Бунге припадає на період реакції та консервативної політики, яку

проводив імператор Олександр III; у цьому полягає найбільша проблема вченого: реформатор по духу і переконаннях отримав владні важелі для реалізації своїх проектів у той час, коли політика царизму найбільше цьому протидіяла [189, с. 100]. Варто процитувати висновки російських учених, що для політичної та економічної еліти того часу характерна масова корумпованість, що було суттєвою проблемою для країни в цілому і міністра фінансів зокрема; в умовах первісного капіталістичного накопичення, коли «з нічого» склалися величезні статки залізничних «королів», біржовиків, будівельних підрядників та інших ділків з різного середовища, правляча еліта була втягнута в процес накопичення або, кажучи мовою того часу, «складання капіталів» [190, с. 122]. Зрозуміло, що в таких умовах М. Бунге було дуже складно, тим паче, як свідчать його сучасники, він був людиною скромною та не вмів протистояти тиску.

До того ж уряд М. Бунге змушений був погашати зовнішні позики, більшість з яких зумовлені витратами в російсько-турецькій війні (1877–1878 рр.). Цей тягар пояснює орієнтир вченого на внутрішні ресурсні можливості економіки, з максимальним нівелюванням залежності від зовнішніх фінансових джерел.

Обіймаючи посаду міністра фінансів, М. Бунге змушений був шукати резерви для сплати зростаючих боргів. Частково йому вдавалось реалізувати свій задум, однак це часом ускладнювало ефективність проведення реформи. Як можна бачити з рис. 3.3, динаміка окремих фінансово-економічних показників розвитку Російської імперії у період управлінської діяльності М. Бунге на посту міністра фінансів характеризується поступовим зростанням надходжень від непрямого оподаткування, з одночасним зростанням бюджетного дефіциту та закордонних платежів, а також зниженням продуктивності основних галузей господарства, що пов'язане, в першу чергу, зі збільшенням витрат у зв'язку із веденням військових дій.

Незважаючи на незавершеність низки ініціатив, ідеї та реформаторський курс М. Бунге продовжував і надалі відігравати важливу роль у державному управлінні навіть після його відставки [182, с. 55].

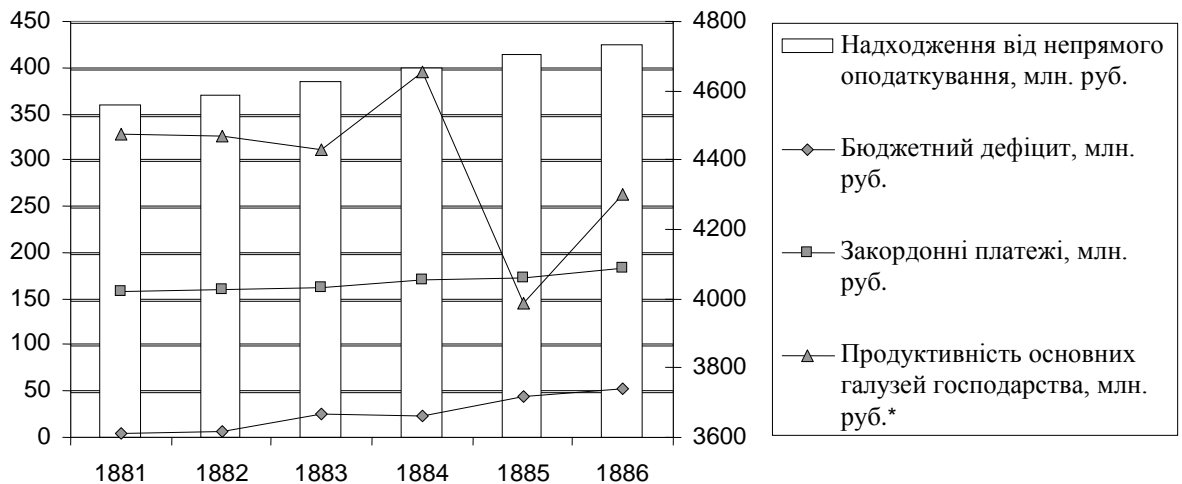


Рис. 3.3. Динаміка окремих фінансово-економічних показників розвитку Російської імперії у період управлінської діяльності Миколи Бунге на міністерській посаді.

\* По допоміжній осі – продуктивність основних галузей господарства, в які включено сільське господарство, обробна і гірничо-промисловість, шляхи сполучення.

Джерело: побудовано автором за даними [182; 187, с. 175; 188].

Загалом, М. Бунге перебуваючи у системі управління відзначався прогресивними поглядами справедливості, наполегливою прихильністю до затребуваних на той час реформ. Його державотворча діяльність є прикладом для сучасників у плані прагнення створити кращі умови для добробуту населення, зокрема через податкову політику та обґрунтовану діяльність зі збору й перерозподілу фінансових ресурсів. Особливу роль він відводив кредитним установам, які на вигідних умовах мали б надавати довгострокові позики різним категоріям населення. У цьому М. Бунге вбачав можливість підвищення їх податкоспроможності, що апріорі стимулюватиме соціально-

економічний розвиток імперії, у тому числі й українських земель, що на той час перебували в її складі. Однією з основних його рис була прогресивність поглядів, яка доповнювалась відстоюванням права приватної власності як рушія розвитку. Системне вивчення економічних поглядів М. Бунге ще раз підкреслює прогресивність його управлінської діяльності, яка лягла в основу рішень з реформування системи оподаткування в Російській імперії.

На думку всесвітньовідомого українського вченого М. І. Туган-Барановського, внесок М. Бунге в російську фінансово-економічну політику полягає в тому, що він «був теоретиком і прийшов на пост міністра фінансів як добросовісний вчений», який «був добре обізнаний з економічною і фінансовою політикою Заходу» [180].

Свідченням сказаного є те, що М. Бунге був обізнаний з науковими доробками зарубіжних вчених, зокрема А. Сміта і звертав увагу на те, що хоч у «видатного англійського вченого немає прямих рекомендацій щодо господарського та фінансового устрою, але вони вважав М. Бунге, стимулювали до реформ та усвідомлення їх суспільної значимості» [42, с. 409].

Український вчений критично підходив до теоретичних положень інших вчених, аналізуючи їх він звертав увагу на те, що важливо для вирішення господарських завдань. Деякі вчені теоретичний феномен М. Бунге та очолюваної ним Київської політекономічної школи пояснюють його здатністю до «критичного синтезу». «Критичний синтез, як зазначає Т. Гайдай це – визначальна креативна риса методології полягає у спроможності вченого творчо-критично сприймати теоретичний конструктив провідних наукових течій і дослідницьких традицій свого часу. З одного боку, – це здатність бачити сильні сторони певного вчення, а з іншого, – уникати його цілковитої абсолютизації, підніматися над неминуче притаманними йому ознаками однобічності. Це давало вченому змогу, піддаючи критичному осмисленню панівні наукові підходи свого часу, сприймати також позитив існуючих теоретичних альтернатив, збагачуючи свій дослідницький апарат» [158, с. 15].

Ще одним прикладом, що відзначає глибину М. Бунге як вченого служить його дослідження демографічних процесів. При цьому, він проводить ґрунтовний аналіз відповідних розрахунків видатних науковців свого часу, таких як: Кетле, Колба, Варгентина, Зюсмільха, Демарсьє, Буняковського, Зернова, Фарра та ін. [167, с. 38–42], використовує різні джерела інформації та робить порівняння, зокрема складу, щільності тощо населення в країнах Європи, Америки і Росії, адже такі дані, особливо «знання вікового складу населення необхідне і для оцінки матеріальних сил, що знаходяться у наявності держави і для точності статистичних висновків» [167, с. 38], а разом з тим, для забезпечення функціонування економіки та держави в цілому.

Аналізуючи внесок М. Бунге в розвиток науки та практики Л. Горкіна приділила увагу феномену українського вченого, який полягав на її думку в тому, що «він (М. Бунге – авт.) не тільки опанував і дав у ряді праць системний виклад та критично порівняльний аналіз складного процесу розвитку світової економічної теорії у різних її школах і напрямках, але й виробив власну струнку політекономічну концепцію та спромігся практично застосувати її у своїй науковій та державницькій діяльності» [191, с. 70–71].

Як влучно зазначає О. Стрішенець «особливістю наукового світогляду вченого був широкий творчо - критичний аналіз і синтез ідей провідних наукових напрямів, зокрема класичної та історичної політекономічних шкіл з окремими елементами маржиналістських та інституційних підходів, котрі базувалися на системно науковому баченні цивілізаційної перспективи модернізації економіки» [182, с. 53–56].

На практиці М. Бунге діяв аналогічно. Резюмуючи науковий світогляд та практичний аспект видатного українського державного діяча Н. Гражевська промовисто відзначає: «Загально визнано, що теоретичні погляди та практичні настанови М. Х. Бунге не були сліпим копіюванням західних ідей і носили оригінальний та самобутній характер. Відстоюючи оптимальне поєднання приватного підприємництва та державного регулювання економіки, вільної торгівлі та протекціонізму, він враховував специфіку господарського розвитку

країни: економічну відсталість, слабкість вітчизняної буржуазії, гостру нестачу капіталів, вузькість внутрішнього ринку та гіпертрофований вплив держави на всі сфери суспільного життя» [155, с. 21–24].

Отже, виділимо два основних взаємопов'язаних вектори діяльності вченого-теоретика та практика-фінансиста – М. Бунге.

Серед найбільш значущих практичних підходів до перетворень, ініційованих М. Бунге, можна виділити: реформування аграрних відносин, зниження викупних платежів колишніх кріпаків та переведення їх на обов'язковий викуп (1881 р.); перебудову податкової системи на ринкових засадах, скасування подушного податку та перехід до оподаткування з прибутку (1880–1890 рр.); реформування банківського законодавства, грошової системи та створення передумов грошової реформи С. Вітте; організацію перших в Україні акціонерних товариств та ощадних кас; започаткування державного викупу приватних залізниць, уніфікацію тарифів та створення єдиної системи адміністративного управління залізничним господарством; розроблення перших в Російській імперії нормативно-правових актів фабричного законодавства та трудового права (1882–1886 рр.); посилення зовнішньоекономічного протекціонізму [174, с. 63 ].

Стосовно другої іпостасі, то слід підвести узагальнення: український вчений М. Бунге у наукових працях, а також у публіцистичних статтях, висловлював своє бачення проблем як господарської практики, що стояли перед суспільством, так і актуальних питань економічної теорії. Як зазначає Л. Горкіна дослідження М. Бунге «тенези і завдань економічної теорії та економічної політики містить цілу низку перспективних висновків щодо засобів сприяння держави становленню ринкової економіки, можливостей використання продуктивних засад ринкового механізму та переважно економічних методів його регулювання, що не втратили для нас не тільки свого пізнавального, але й науково-практичного значення й дотепер» [191, с. 77].



Таким чином, з одного боку, вивчення наукової діяльності М. Бунге засвідчує про спадкоємність ідей та теоретичного мислення в українській суспільно-економічній думці, а з другого, аналіз практичної діяльності вказує на вагомий внесок М. Бунге в розробку конкретних економічних проблем, реформування грошово-кредитної сфери, оподаткування та державних фінансів.

### **3.3. Політика оподаткування в українських губерніях періоду зародження та трансформації ринкової економіки**

Як можна бачити з аналізу, проведеного в Р. 1, Р. 2, п. 3.1 та п. 3.2, система оподаткування виникла разом з державними утвореннями, розвивається разом з державою та є основною формою отримання державних доходів. Від чітко вибудованого того чи іншого податкового механізму залежить величина економічного впливу держави на суспільні виробничі процеси. Крім того, реформування податкової системи суттєво впливає на розвиток різних галузей економіки, а відповідно їх розвиток сприяє збільшенню обсягу надходжень до бюджету, що в кінцевому результаті впливає на розвиток науково-технічного прогресу та зростання добробуту людей.

Прикладом такого взаємозв'язку та взаємозалежностей є друга половина ХІХ ст. коли «капіталізм вільної конкуренції почав переростати в монополістичний капіталізм» [193], а в Російській імперії податкова реформа 1863 року суттєво вплинула на інтенсивний розвиток промисловості.

Особливі структурні зміни відбулися в господарстві і на українських землях, що входили до складу Російської імперії. Зокрема, сформувалися промислові центри загальноросійського значення: Донецький вугільно-металургійний, Криворізький залізорудний і Нікопольський марганцевий басейни та Південно-Західний цукробуряковий район. На початку ХХ ст. Україна стала однією «з найбільш розвинутих у промисловому відношенні

районів імперії» та займала друге (після Центрально-промислового району) місце в промисловому виробництві Росії. Тут було сконцентровано 20,9 % промислових підприємств країни, які виготовляли 20,7 % промислової продукції, її вартість становила 14,5 % загальної вартості всієї продукції [194].

Крім того, відбувався процес концентрації виробництва на найбільших підприємствах. «У промисловості, банківській сфері виникають і розвиваються монополістичні об'єднання. Банки перетворюються на фінансові центри, що контролювали як грошовий капітал, так і промислове виробництво. Зрощення банківського капіталу з промисловим зумовило формування фінансової олігархії» [193].

Створення фінансових союзів і промислових монополій, які з часом переросли у промислово-фінансові групи, дало можливість досить потужно проводити фінансово-економічну політику та визначати сфери свого впливу. Слід зазначити, що промислово розвинуті країни кінця XIX початку XX ст. відрізнялися за рівнем капіталістичної системи господарювання. Так, високорозвинутими промисловими країнами були: Англія, Франція, США; в меншій мірі – Німеччина, Японія, Австро-Угорщина, Російська імперія; низьким рівнем розвитку капіталізму вирізнялися країни Азії, Африки та Латинської Америки. Крім того, в цей період почалася світова науково-технічна революція, особливо в розвинутих країнах Західної Європи, США, Японії, Російській імперії та інших, що призвело до централізації капіталу і виробництва. Такі зрушення призвели до виникнення нових рівнів фінансово-економічних відносин, у тому числі відносно реорганізації державної податкової системи. У цей перехідний період – формування нової системи оподаткування, рідко вдавалося дотримуватися основних податкових принципів за А. Смітом, зокрема через те, що повністю ще не були сформовані податкові органи управління для переходу на нову форму особистих податків.

Якщо розглядати стан податкової системи Російської імперії, яка відставала від Європейської моделі, то вона знаходилася в стані перехідного

періоду, однак майже повністю забезпечувала фінансову стабільність держави.

З цього приводу доцільно на основі порівняльного аналізу простежити особливості проведення податкових змін в Російській імперії, у тому числі на теренах українських губерній, а також в розвинутих країнах світу.

Складання податків в різні часи провадилося за своїми чітко визначеними на той час законами. Спочатку казна правителя була і державно казною, а у разі нестачі доходу казни, правителі збирали різного роду податки з людей. Так було і за часів Київської Русі, коли українські князі встановлювали для збору відповідну кількість хутра, продуктів споживання та інших речей. З розвитком грошового господарства податки почали сплачувати не тільки в натуральній формі але й грошми. Відтоді з'явилися класи: поміщики, промисловці та робітники, а відтак – змінилися і податки. Всі податки та збори, які існували на той час поділялися на прості або прямі та перекладні (посередні). Прості податки держава збирала з кожного наділу землі (маєтку) чи з доходів громадян від промислової чи іншого виду діяльності. Вже тоді посередні податки входили у вартість товару, як частина плати промисловцем за акцизний папір для кожної одиниці виготовленої продукції окремо. Так, наприклад, до вартості кожного фунту цукру, який коштував 15 копійок, входив акцизний збір близько 9 копійок, ціна фунту гасу складала 4–5 копійок при фактичній його вартості у  $\frac{1}{2}$  копійки, решту становили податки (акцизний збір) [195, с. 48].

Як бачимо з наведеного прикладу в Російській імперії того часу доля акцизного збору фунта цукру становила більше половини його вартості (60,0 %), а фунт гасу без посереднього податку коштував би в рази менше. Цікаво, що прості податки до казни приносили близько 160 млн. крб., а посередні – близько 1.300 млн. крб. [195, с. 49]. Тому, посередні податки значно перевищували прості, причому лєвова частка цих податків приходилася саме на простих громадян, які у своїй переважній більшості користуються такими товарами як: гас, тютюн, сірники, сіль, цукор та інші.

В Російській імперії кінця XIX – початку XX ст. простими податками були: земельний податок, подушна подать, подомовий податок, промисловий і квартирний податки та грошовий податок. Розглянемо окремо кожний з вищеназваних податків, порівнюючи їх зі станом справ у промислово розвинутих країнах світу. Подушна подать є одним із найстаріших видів податків, яка бралася з кожної людини не зважаючи на її соціальний статус. Такий податок за часів розвитку монополістичного капіталізму залишався тільки у Франції, де платили не менше 50 коп. та не більше 1 крб. 75 коп. в рік, що складало близько 6.375 тис. крб. Крім цього, така подушна подать платилася в купі з квартирним податком. Такого квартирно-подушного податку збиралося у Франції близько 37,5 млн. крб. [195, с. 51–52].

Ще одним найстарішим із податків, відколи почали виникати господарські відносини між людьми, є земельний податок. Цей податок існував в кожній країні, однак в кожній із них окремо, земля оподатковувалася неоднаково. Так, в Новій Зеландії та Австралії землевласники, які мали землі вартістю до 5 тис. крб. податку не сплачували, а розмір земельного податку збільшувався за кожну десятину, в залежності від розміру маєтку. Хто не жив у такому маєтку, той повинен був сплачувати ще додатково 20 % надбавки. [195, с. 53]. Цікавим видається момент, який не втратив актуальності і до тепер. Д.Сіромаха зазначав, що в Англійському парламенті знаходилися в більшості великі землевласники, якими сплачувалося до казни щороку близько 20 млн. крб. такого податку, хоча повинно було сплачуватися не менше 600 млн. крб., якщо б сплата відбувалася на загальних підставах [195, с. 53–54]. Як бачимо, англійська казна внаслідок зростання політичних сил з класом олігархів щороку втрачала у 30 раз податкових надходжень аніж вона могла б отримати, якби податкові збори не були приховані чи переведені на пільгові умови представниками великого англійського капіталу в парламенті країни.

Сплата податків з земель поміщиків і селян в Російській імперії була нерівномірною. Так, у 1903 р. в 52-х губерніях Російської імперії

нараховувалося близько 100 млн. десятин землі, що належали поміщикам, з якої сплачувалося державного податку 2,4 млн. крб., земських зборів 20,6 млн. крб., а всього близько 23 млн. крб. Це складало 23 коп. за десятину, або 5% з доходу від земельної ділянки. Щодо земель які належали селянам, то в них у 1903 р. налічувалося 124,5 млн. десятин надільної землі, з якої сплачувалося 7,8 млн. крб. державного поземельного податку (у 3 рази більше, ніж за землю поміщиків), земських 31,6 млн. крб., страхових 15,2 млн. крб., громадських 61,1 млн. крб., що складало всього 115,7 млн. крб. Це складало 93 коп. за десятину, або 24 % від доходу селян із земельної ділянки. Якщо врахувати викупні плати, які доводилося платити селянам, то сплата за десятину складала 1 крб. 81 коп., або 46 % від усього доходу селянина із земельної ділянки [195, с. 55]. Отже, як видно із приведених даних, нерівність виплати земельних податків між селянами та поміщиками була характерною не лише для високорозвинених країн Західної Європи, але й для країн із середнім рівнем розвитку монополістичного капіталізму, якою була на ті часи Російська імперія. Перш за все, від такого стану справ державна казна недотримувала значні податкові надходження, а відтак не на повну міць відбувався економічний розвиток держави, що у свою чергу, суттєво впливало на добробут людей.

Українські землі, що входили до Російської імперії в XIX ст., зазнавали суттєвих соціально-економічних змін. Зокрема, «якщо в 1795 р. у підросійській Україні налічувалося 8,2 млн. осіб. (у цілому в Російській імперії 36 млн. осіб.), то в 1858 р. – 13,5 млн. осіб. (відповідно 67 млн.). Міське населення України за цей час зросло з 5 до 11%. Особливо швидко збільшувалося населення Південної України. Якщо на початку XIX ст. ця територія була малолюдною, то напередодні реформи 1861 р. в двох південних губерніях – Херсонській і Катеринославській – налічувалося понад 2 млн. осіб (зростання за півстоліття відбулося майже в чотири рази). Соціальний устрій південноукраїнських земель був обумовлений

формуванням у цьому регіоні нової моделі соціально-економічних відносин, заснованої не на примусовій, а на вільнонайманій праці» [196].

Розглянемо відомості щодо українських губерній, які входили до складу Російської імперії, де надходження поземельного податку в 1902 році склали 1 535,6 тис. крб. Так, в Додатку Б наведено дані по восьми українським губерніям, а саме: Волинській, Катеринославській, Київській, Подільській, Полтавській, Харківській, Херсонській та Чернігівській. Діаграма, що зображена на рис.3.4 дає більш детальне уявлення про величину поземельного податку (селяни та поміщики разом), який сплатили українські губернії у 1902 р. в казну Російської імперії, а також відображає частки сплати кожної української губернії у відсотковому відношенні до загальної суми сплати.

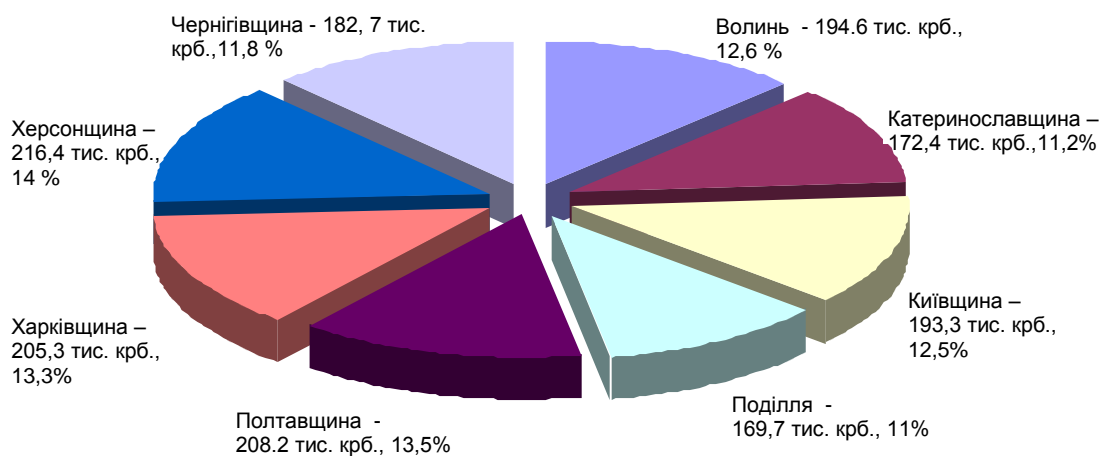


Рис. 3.4. Діаграма величин поземельного податку з українських губерній взятого в казну Російської імперії у 1902 р., тис. крб., %.

Джерело: складено автором на основі [195, с. 55].

Слід відзначити, що поземельного податку було взято більше з поміщиків на Волині, Катеринославщині та Херсонщині. У той же час селяни сплатили поземельного податку більше ніж поміщики на Київщині, Поділлі, Полтавщині, Харківщині та Чернігівщині. Найбільша різниця у сплаті поземельного податку між селянами та поміщиками була на Херсонщині, де

поміщики сплатили на 31,0 тис. карб. більше, однак у Харківщині селяни сплатили на 27,3 тис. крб., а в Чернігівщині на 33,3 тис. крб. більше ніж поміщики. Отже, якщо виходити з того, що Російська імперія в ті часи була більше аграрною аніж промисловою країною, де майже три четвертини населення були зайняті у сільськогосподарському виробництві, новий підхід щодо збору земельного податку по принципу «більше землі – більше плати» дозволив би отримувати значно більші надходження в казну держави.

Одним із простих податків, особливо в містах, був подомовий. Він виник з земельного податку після того як почали з'являтися великі міста. Безумовно, що такий податок торкається в більшій мірі міського населення. Так, подомового податку в 1863 році було зібрано 2 млн. крб., в 1905 році – 18,3 млн. крб. (проведено збільшення на третину), в 1907 році – 18,6 млн. крб., з яких в Польщі – 5,5 млн. крб., в українських губерніях – 5,3 млн. крб. [195, с. 56].

З розвитком капіталістичних відносин промисловість та торгівля стають основними джерелами надходжень до казни держави, на відміну від земельних ресурсів у стародавні часи. Так, у 1890 р. в Англії на одного жителя промисловий податок від сільського господарства, торгівлі, промисловості та перевозок становив 520 карб.; Франції – 360; Німеччини – 320; Австро-Угорщини – 190 та Росії – 130 карб. [195, с. 57]. Як бачимо, величина промислового податку на одного жителя прямо залежить від економічного розвитку країни, причому промисловість розвивалася дуже швидкими темпами і значно випереджала сільське господарство за ціною виготовленої продукції. Тому з часом, держава була вимушена ввести відокремлені податки на доходи банкірів, промисловців і купців, так як до цього моменту і банки і промисловці платили однакові податки не залежно від величини капіталу чи кількості працюючих робітників.

В Російській імперії з 1898 р. промисловець чи купець, придбаваючи свідоцтво того чи іншого підприємства, платив неоднаковий промисловий податок як для торгових, так і промислових підприємств. Так, для торгових

підприємств першого розряду за промислове свідоцтво треба було сплатити 500 крб., а за склади, які знаходилися при підприємстві – 30 крб. Для підприємств другого розряду, в залежності від класу, треба було сплатити від 50 до 150 крб., а за склади, які знаходилися при підприємстві – від 10 до 25 крб. Для підприємств третього розряду – від 10 до 30 крб., а за склади, які знаходилися при підприємстві – від 2 до 6 крб. Для підприємств четвертого розряду – від 4 до 12 крб. Для підприємств 5-го розряду плата за розвізний торг складала 20 крб. За розносний торг – 6 крб. [195, с. 59].

Щодо промислових підприємств за промислове свідоцтво, то тут розрядність в оплаті досягла позначки у 8. Так, для першого розряду плата складала 1500 крб., для другого – 1000 крб., для третього – 500 крб., для четвертого – 150 крб., для п'ятого – 50 крб., для шостого, в залежності від класу місця, то від 19 до 30 крб., для сьомого – від 5 до 15 крб., в залежності від класу місця, а для восьмого – від 2 до 6 крб., також в залежності від класу місця [195, с. 59]. Як можна бачити, на величину промислового податку впливала не тільки розрядність, але й клас місця, причому цей податок набагато вищий від промислових підприємств аніж від торгових. З часом в Російській імперії цей податок був змінений (1906 р.) з урахуванням прибутковості підприємств. Було суттєво збільшено промисловий податок з найбагатших і прибуткових підприємств, з однієї сторони, та зменшений чи стабільно обґрунтований з дрібних чи малорозвинених. В 1903 році сума коштів, яка надійшла з українських губерній до казни Російської імперії складала 10.680,6 тис. крб., а всього до імперської казни надійшло 67,5 млн. крб. промислового податку [195, с. 60]. Дані про сплату цього податку українськими губерніями до казни Російської імперії в 1903 році наведено в Додатку В.

Діаграма величин промислового податку, сплаченого українськими губерніями за 1903 р. (рис. 3.5) дає можливість чітко уявити потужність промислового виробництва, а також наявність та ступінь розвитку середніх і



великих міст на території тієї чи іншої української губернії, які знаходилися в складі Російської імперії того часу.

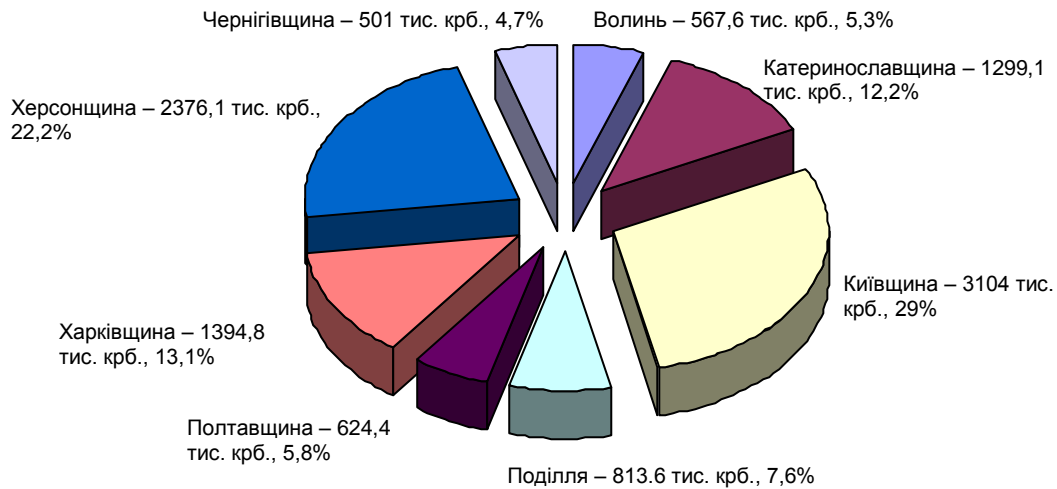


Рис. 3.5. Діаграма величин промислового податку взятого з українських губерній до казни Російської імперії в 1903 р., тис. крб., %.

Джерело: складено автором на основі [195, с. 60].

Таким чином, доля промислового податку в казні Російської імперії за 1903 р. взятого з українських губерній становила 15,8%. Найбільші показники промислового податку були на Київщині та Херсонщині (разом 5 480,1 тис. крб.), дещо нижчими показниками відрізнялися Катеринославщина та Харківщина (разом 2 693,9 тис. крб.), що становило 76,5% від усієї його величини. Такий податок на Волині та Чернігівщині разом узяті (1068,6 тис. крб.) був у 2,9 рази меншим аналогічного у Київській губернії та у 2,2 рази нижчим ніж на Херсонщині, що говорить про вкрай нерівномірне податкове навантаження на окремі українські губернії у сфері промисловості та торгівлі.

Наступним простим податком в Російській імперії був квартирний, який не мав відношення до людей, що проживали у сільській місцевості, а тільки для великих міст. Такий податок не мав великого значення для дохідної частини казни держави. Зокрема, в 1907 р. цього податку зібрано 5,3 млн. крб.,

з яких в українських губерніях зібрано 1,4 млн. крб. [195, с. 60], що становило 26,4 %.

У сфері грошових відносин в Російській імперії діяв простий податок на грошовий капітал, вважаючи на те, що все більше ставало людей, які мали можливість давати позики під відповідний відсоток. Так, в 1885 році таким податком, який становив 5 % з чистого доходу, обкладено грошовий капітал, що був отриманий від надання платних позик. Механізм стягування цього податку полягав у вирахуванні 5 % від отриманого доходу у вигляді проценту на капітал чи купонний дохід на користь державного банку. Цікавими виявилися дані за 1903 р. щодо надходження до казни Російської імперії податку на грошовий капітал з українських губерній, які наведено в Додатку Д. Всього в 1903 році по всій Російській імперії цього податку було зібрано 17.736 тис. крб., а з українських губерній – 1.739,6 тис. крб. [195, с. 62], що становить 9,8 %. Діаграма на рис. 3.6 вказує на вкрай нерівномірне надходження до казни Росії за величиною податку на грошовий капітал від кожної із українських губерній.

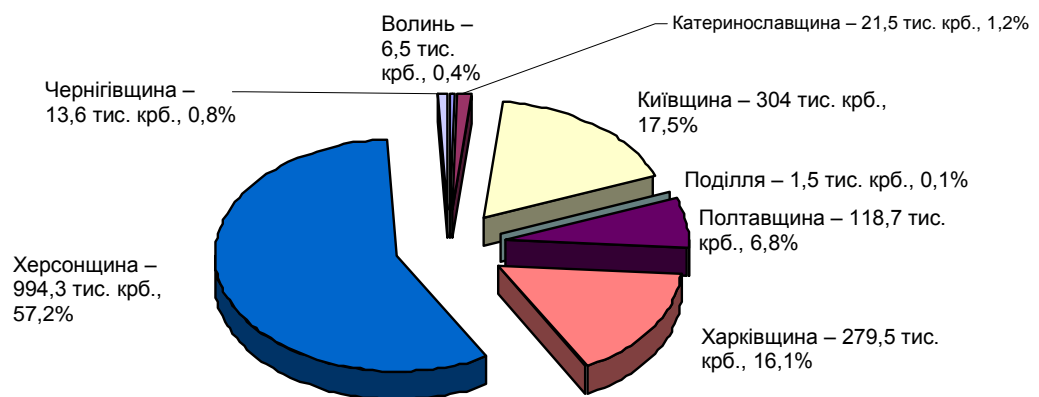


Рис. 3.6. Діаграма податку на грошовий капітал взятого з українських губерній в казну Російської імперії за 1903 рік, тис. крб., %.

Джерело: складено автором на основі [195, с. 62].

Як можна бачити, найбільший податок на грошовий капітал у 1903 році був у Херсонській області. Набагато меншим він був на Київщині та Харківщині (разом 583,5 млн. крб.), а щодо Волині та Поділля, то кожна з них дала до казни Російської імперії такого податку відповідно у 153 та 663 рази менше ніж Херсонщина! Можна тільки припустити: бралися позики і сплачувався великий податок тому, що відбувався великий «промисловий і будівничий бум»; люди мали можливість, беручи кредит, вкладати у перспективну справу з подальшим розширенням бізнесу і сплатою відсотків за кредит разом з пенею, однак все рівно отримуючи прибуток і маючи з цього певний зиск. Та як би справа не відбувалася, але таке вражаюче співвідношення щодо податку на грошовий капітал, вважаючи що Херсонська губернія майже нічим не відрізнялася за розвитком виробничих сил на виробництва від Поділля та Волині, наштовхує на думку, що все це пов'язано з початком створення на Херсонщині потужностей, пов'язаних з кораблебудуванням з метою захисту та укріплення південних морських кордонів.

Разом з тим потрібно відмітити, що в Російській імперії кінця XIX – початку XX ст. посередні податки займали більше половини (біля 57%) всього державного бюджету і по сумі надходжень поділялися на: податок горілчаний і митний, податок на цукор і тютюн, збори з документів, податок на нафту, сірники, страхування та ін. [195, с. 63]. Податок на горілку та спирт на той час мав місце чи не в усіх державах Західної Європи, окрім Фінляндії, а також по всьому світі. Так, за 1903 р. держави світу, які займалися виробництвом і торгівлею горілчаними виробами, мали такі відсотки в своїх державних доходах: Англія – 28 %, Канада – 18 %, Франція – 15 %, Сполучені Держави Америки – 33 %, Російська імперія – 24 %, Нова Зеландія – 9 %, Італія – 2 % [195, с. 66].

Слід зазначити, що в XVII–XVIII ст. на українській території почали виникати винокурінні заводи і податок на горілку та спирт розподілявся на осіб, як подушний (на кожну особу обраховувалося одне відро) та кожний поміщик повинен був сплачувати його з кількості кріпаків. Такий механізм обрахування та сплати податку на горілку і спирт відрізнявся від того, який існував на іншій

території Російської імперії. У період 1863–1895 рр. у Російській імперії був введений акциз на горілку, який сплачували по 4 коп. за один градус (це 1 % відра 100 % спирту). Згодом таку плату збільшено до 7 коп. з одного градуса [195, с. 69]. Введення акцизу дозволило значно поповнити дохідну частину державної казни. Так, в 1863 році надійшло до казни Російської імперії 121,5 млн. крб. питейного доходу, в 1883 році – 253 млн. крб., 1892 році – 269 млн. крб. [195, с. 70], однак збільшення такого акцизу уже не могло суттєво вплинути на величину доходу. Саме тому, поступово, держава почала застосовувати монополію на продаж горілчаних виробів, встановивши її казенну продаж. Відразу ж було підвищено ціну на горілку з введенням великого податку на спирт. Що стосується українських губерній, то в 1907 році в них було спожито 16.370 тис. відер горілки та спирту, сплачено питейного податку з яких 135,8 млн. крб. [195, с. 71] Дані щодо надходжень від питейного податку в українських губерніях наведено в Додатку 3. На діаграмі (рис. 3.7) видно, що на Чернігівщині, Волині та Полтавщині у 1907 році було найменше випито відер горілки з усіх українських губерній і сплачено доходів у державну казну.

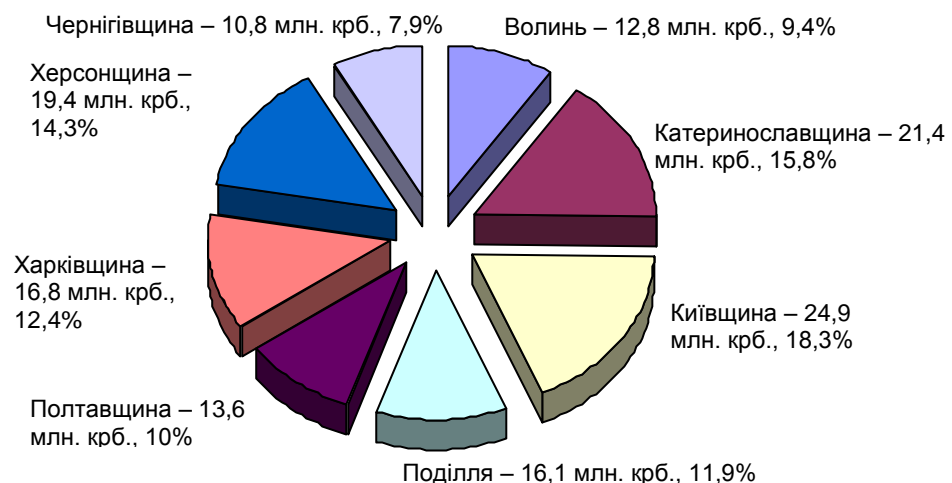


Рис. 3.7. Діаграма доходів від горілки та спирту з українських губерній за 1907 рік у казну Російської імперії, млн. крб., %.

Джерело: складено автором на основі [195, с. 71].

Відповідно, вони також сплатили найменше податку на горілку і спирт. Найбільше доходу в казну Російської держави принесли Катеринославська, Київська, Харківська та Херсонська губернії (82,5 млн. крб.), що становило 60,8 % від усіх надходжень.

На всі закордонні товари, які потрапляли до Російської імперії чи вивозилися за межі країни накладался митний податок (вивізний чи ввізний «таможенний налог» або «пошліна»). Цей податок, що в Російській імперії був встановлений ще Петром I, постійно змінювався, зокрема, залежно від необхідності того чи іншого виду товару на внутрішньому ринку. Ще одним показовим прикладом того, що не розвивалася досить потужно промисловість, є суцільне зубожіння населення, особливо селянства, що породжувало дуже низьку купівельну спроможність населення, а відтак – розбудовувати нові фабрики та заводи не мало сенсу. Високі податки на закордонні товари, особливо щодо продовольчої та промислової груп, призводило не тільки до отримання високих цін для покупців, але й неможливість використовувати їх в необхідних кількостях. Так, до вартості чаю додавався 1 крб. 40 коп. податку (пошліни) до кожного карбованця ціни, до вартості цитрини та апельсинів – 125 % податку, чавуну – 100 %, сталі – 90 %, заліза – 94 %, рису – 87 %, кофе – 67 %, вовняних товарів – 48 %, бавовни – 42 % [195, с. 78].

Наприклад, у 1897 році в Сполучених Державах Америки пошліна на чай була відсутня, в Англії вона складала 17 коп. з одного фунта, в Голландії – 8 коп., в Російській імперії – 79 коп. Тому в Російській імперії чай був набагато дорожчий аніж в інших країнах, де митний податок був невеликий або зовсім відсутній на цей вид продукції. Слід відмітити, що в 1903 році митного податку в Російській імперії було взято 43,7 млн. крб. [195, с. 79].

В Російській імперії протягом 1860–1908 років обсяги міжнародної торгівлі збільшилися від 200 до 662 млн. крб. (або в  $3\frac{1}{3}$  рази). В той же час митний дохід зріс з 50 до 220 млн. крб. (або майже в  $5\frac{1}{2}$  разів) [195, с. 80]. Як бачимо, зростання митного податку відбувалося постійно, не зважаючи на всі економічні та політичні негаразди, які мали місце в Російській імперії за цей

період часу, що не могло не відобразитися не тільки на покупній спроможності населення, але й на достатній і необхідній кількості споживання окремих вкрай необхідних товарів для нормальної життєдіяльності людей.

Виникнення цукроварної промисловості та поява великої кількості цукроварень у світі припадає на кінець XVII – початок XIX ст. Спочатку цукор варили з цукрової тростини в теплих кліматичних умовах, які, в основному припадали на Америку, Азію, Африку й Австралію. Згодом, у Європі розпочався видобуток цукру з цукрових буряків у Європі, де головними господарями цукрових заводів були правителі країн та великі землевласники. Цукор ставав особливим товаром, який обкладався всередині країни великим податком задля того, щоб виробники цукру були зацікавлені щодо його збуду за межі держави. Такі дії дуже підтримувалися керівництвом країни, зокрема у Франції, де експортерам виплачувались державою «премії» у вигляді грошових виплат, в той же час виробництво цукру обкладалося значними податками. Такі ж заходи застосовувалися і в Німеччині та Австро-Угорській імперії [195, с. 81]. Щодо країн, які не мали великої кількості цукроварень: Канада, Сполучені Держави Америки, Фінляндія, Норвегія та інші, то вони, закупаючи дешевий цукор із цукрової тростини, від такого стану речей тільки вигравали.

Безумовно, що країнам-виробникам цукру, особливо з цукрового буряка, приходилося вести конкурентну боротьбу за кордоном, тому інколи цукор приходилося продавати майже за безцінь. В 1903, 1904 та 1905 роках отримання цукру з десятини землі під цукровим буряком в Німеччині становила 254, 207, та 279 пудів відповідно, Франції – 186, 177, 238 пудів, Австро-Угорській імперії – 209, 149, і 221 пудів, Бельгії – 194, 214, 264 пудів, Російській імперії – 117, 108, 100 пудів [195, с. 82], що вказує на зростання видобутку цукру в розвинутих Європейських країнах, однак в Російській імперії виробництво цукру знижувалося. Згодом в Російській імперії була встановлена норма виготовлення цукру щорічно і перелік заводів, з встановленням твердої ціни на цей продукт. Цей факт є прикладом злиття

великого капіталу і державних чиновників, які були одноставними в питаннях встановлення високих цін щодо надання привілей тим чи іншим цукровим заводам на право виготовлення відповідної кількості цукру.

Так, виробництво одного пуда цукру коштувало 1 крб. 55 коп., а податку з одного пуда цукру сплачувалося 1 крб. 80 коп. Тобто один пуд цукру мав ціну 3 крб. 35 коп., однак реалізовувався по ціні не менше 4 крб. 60 коп. У 1893 та 1902 роках ціна одного пуда цукру доходила до 5 крб. 10 коп. Щодо податку на цукор, то він за 1886–1900 роки збільшився на 225%. За 1895–1903 роки податок на цукор збільшився з 48 коп. на 1 особу до 77 коп. (або на 60%). За той же час доходи цукрових магнатів зросли з 25,5 млн. крб. до 43,2 млн. крб. (або на 70 %), та складало щонайменше ніж 1 крб. з одного пуда цукру. Споживання цукру зросло з 12,3 фунта на одну особу до 14,4 фунта (або на 16 %). Слід відзначити, що в Російській імперії в 1905 році податок на цукор з пуда був найвищим у Європі і становив близько 1 крб. 75 коп. з пуда. В той же час, в Німеччині він становив 1 крб. 55 коп., Австрії – 1 крб. 44 коп. Через це й вартість цукру була найдорожчою – 15 коп. за фунт. В Англії ціна одного фунту цукру складала 6 коп., Німеччині – 8 коп., Франції – 10 коп., Бельгії – 10 коп. [195, с. 83–85].

Не дивлячись на те, що в країнах Європи на початку XIX ст. почали зменшувати податки на цукор (у деяких країнах: Франція та Німеччина в разі) надходження до державного бюджету навпаки збільшилися, зокрема, за рахунок внутрішнього споживання. Слід також відзначити, що цукроварна промисловість царської Росії майже вся знаходилася на територіях українських губерній з 200 заводами і виробництвом 50 млн. пудів цукру за рік та польських землях з 50 заводами де вироблялося близько 7 млн. пудів цукру за рік [195, с. 87]. Дані щодо щорічного доходу в казну Російської імперії від продажу цукру за період з 1904 по 1909 рік наведено в Додатку И. Динаміка надходжень від податку на цукор в казну Російської імперії (рис. 3.8) показує, що цей процес мав нерівномірний характер.

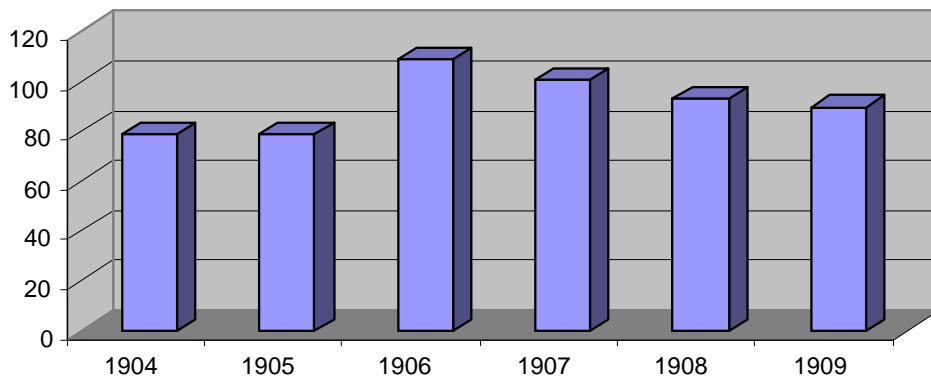


Рис. 3.8. Дохід в казну Російської імперії від податку на цукор (1904 – 1909 роки), млн. крб.

Джерело: складено автором на основі [195, с. 87].

Якщо взяти всю суму надходжень від податку на цукор до бюджету за досліджуваний період (1904-1909 роки: 550,5 млн. крб.) то стане зрозумілим, що для царської Росії цукрова промисловість і виробництво цукру на територіях українських губерній і польських землях мали дуже велику значимість як з точки зору життєдіяльності та розвитку країни, з однієї сторони, так і для налагодження зовнішньоекономічних зв'язків з розвиненими країнами Західної Європи і світу, з іншої.

Що стосується тютюну, то до Європи він був привезений з Америки і спочатку не сприймався суспільством у широкому вжитку. Згодом, тютюнопаління набуло популярності і правлячі кола розвинутих держав відразу ж почали цим користуватися. Ввізний тютюн обкладався митом, а в таких країнах як Франція, Прусія, Австро-Угорщина, Італія, Іспанія, Румунія, Туреччина і Португалія була заведена монополія на тютюнові плантації і продаж тютюну в системі роздрібної торгівлі. Саме тому, держави, які ввели великі податки на тютюнові вироби мали дуже великий з того прибуток, а виробляти його і продавати можна було тільки під пильним доглядом відповідних чиновників.



Слід відмітити, що в Російській імперії кількість тютюнових фабрик у 1883 р. була 302, а вже у 1902 р. – 251 одиниці. Однак якщо у 1887 р. середній обсяг виробництва фабрики, крім махорки був 4,3 тис. пудів, то в 1902 р. – 8,8 тис. пудів. Щодо махорочних фабрик, то вони, у своїй більшості були розташовані в українських губерніях, та виробляла 12,2 тис. пудів махорки у 1887 році та 30,5 тис. пудів махорки у 1902 році кожна. Здебільшого, український тютюн йшов за кордон для виготовлення сигар, а також мав поширення по всій Російській імперії. В 1882 році податку за нього було сплачено 12 млн. крб., 1902 році – 45,3 млн. крб., 1907 році – 49 млн. крб., в тому числі патентного збору – 4 млн. крб. [195, с. 88–89]. Як можна бачити, з кожним роком дохід в державну казну Російської імперії від використання тютюну зростав. Дані щодо надходження до бюджету Російської імперії акцизу з тютюну з українських губерній наведені в Додатку Ж. На рис. 3.9 відображено динаміку щодо акцизного збору в українських губерніях за 1902 рік внаслідок використання тютюну.

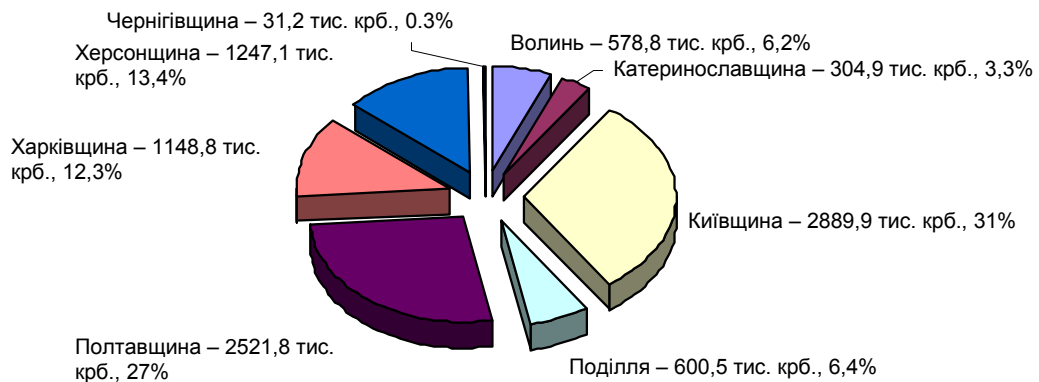


Рис. 3.9. Величина акцизу з тютюну в українських губерніях у 1902 році, тис. крб., %.

Джерело: складено автором на основі [195, с. 89].

Якщо всього за 1902 рік з українських губерній було взято 9.341.931 крб. акцизу з тютюну, то основна частина його припадає на

Київську, Полтавську Харківську та Херсонську губернії (разом 7.807.612 крб.), що становить 83,6 % від усієї суми такого збору.

Як бачимо, найменшою у порівнянні з усіма іншими, була величина акцизу в 1902 році на тютюн в Чернігівській губернії, а найбільшою – на Київщині та Полтавщині. Катеринославщина, Волинь, Чернігівщина і Поділля (разом 1.524.319 крб.) давали акцизу на тютюн у казну держави менше ніж Київщина на 1.365.587 крб. Така диспропорція дає привід для висновку, що основний капітал щодо тютюнової промисловості на території українських губерній був задіяний саме в Київській, Полтавській і, в меншій мірі, на Харківщині і Херсонщині.

В кінці XIX – на початку XX ст. у світі видобування нафти тільки починало свій розвиток. Основними нафтовими державами були Сполучені Держави Північної Америки, Російська імперія (райони Баку та Грозного), а в Європі – Австро-Угорщина та Румунія. В Російській імперії на нафту був накладений дуже високий податок. Він складав 60 коп. з одного пуда, при вивозі її з Баку або з Грозного. Перекачування на 800 верст по нафтопровідній трубі нафти до Батумі коштувало 19 коп. за пуд, а в Америці  $\frac{1}{300}$  коп. за пуд на 1900 верст. Ще не розвідані поклади нафти в Російській імперії, а також невміння її використовувати на повну потужність, на той час, не давали особливо високих доходів у казну держави. Так, щодо податку на нафту, то його надходження в 1906 році склали близько 30 млн. крб., 1907 році – 34 млн. крб., 1908 році – 38 млн. крб., 1909 році – близько 38,5 млн. крб. [195, с. 90]. Як бачимо, збільшення видобутку нафти дозволило суттєво збільшити і надходження до бюджету країни коштів від нафтового податку. З кожним роком нафта почала відігравати в економіці Російської імперії все більшу роль, ставши головним джерелом отримання побутового гасу, бензину, мазуту та інших предметів повсякденного попиту.

З того часу, як люди почали використовувати сірники, що на той час вироблялися із застосуванням фосфору, цей вид продукції мав великий попит. Однак сірники з фосфором були дуже токсичними. З часом їх було замінено

на сірники, основу яких складала сірка. В Російській імперії сірники оподатковувалися за ставкою 1 коп. з коробки в 75 штук. Щодо податку на сірники, то в 1906 році його надійшло на суму 14,9 млн. крб., 1907 році – 13,3 млн. крб., 1908 р і 1909 р. – близько по 16 млн. крб. [195, с. 90–91]. Рівномірність надходження цього податку свідчить про стабільний попит на вказаний вид товару.

В Російській імперії існував також податок при переході власності від одного власника до другого, який іменувався «кріпостною пошліною». При продажу чи даруванні маєтку також накладалися пошліни. Якщо справа торкалася спадщини, то відсоток пошліни залежав від близькості родича за кровними зв'язками. Так, наприклад, якщо спадщина переходила до брата чи сестри пошліна становила 4 % від вартості спадщини. Родичі ж третього та четвертого ступеню з бокових ліній – 6 %, дальні родичі або не родичі – 8 %. Слід відзначити, що такі пошліни були заведені в усіх державах і складали відчутні відсотки у бюджеті країн. Так, в 1903 році у Франції надійшло таких пошлін 130 млн. крб., Англії – 180 млн. крб., Російської імперії – 6,3 млн. крб. [195, с. 91–92]. Тобто, вказані пошліни, за своєю наповнюючою державну казну потужністю, дуже різняться щодо такого податку у розвинутих Європейських країнах і Російською імперією. Скоріш за все, це відбувалося через недостатньо чітко розроблене імперське законодавство і малі відсоткові ставки щодо оцінки майна та ступеня родинності.

Відомо, що в Російській імперії за користування державними послугами: продаж гербових марок та різного роду паперів (векселів, акцій, облігацій та ін.) держава брала гербовий збір, а також за звернення до державного суду платилися судові пошліни. Доходи від гербового збору збільшувався від того, що вводилися нові види документів, у зв'язку з проведенням військових дій, коли державі конче необхідно поповнювати казну і т.п. В деяких країнах, зокрема, в Англії гербовий збір було дозволено виплачувати поштовими марками, а щодо Російської імперії, то існувала така

думка, що прості люди не повинні сплачувати такий податок разом з багатіями, особливо по селах, де такі марки було дуже трудно знайти.

Відзначимо, що в Російській імперії в 1907 році в казну від гербового збору надійшло 54,4 млн. крб., 1908 році – 54,6 млн. крб., 1909 році – близько 59,5 млн. крб. Судової пошліни: в 1907 році надійшло близько 2,2 млн. крб., 1908 році – 2,1 млн. крб., 1909 році – 3,7 млн. крб. [195, с. 93], що свідчить про рівномірність та стабільність проведення операцій із вказаних видів діяльності.

У Російській імперії на початку ХХ ст. діяв також податок на застраховане майно, який сплачувався в сумі 50 коп. з однієї тисячі крб. застрахованої суми коштів. Надходження цього податку в 1907–1909 роках становив по 4,9 млн. крб. щорічно, податок з кораблів та їх товарів (крім митних) – 3 млн. крб., усі інші дрібні податки і збори (з чиновників за надання кращого жалування, парових котлів та ін.) в 1907 році – 8,9 млн. крб., 1908 і 1909 роках – по 10,2 млн. крб. [195, с. 93], що вказує на велику кількість та різноманітність податків і зборів в Російській імперії, які не завжди були результативними та поміркованими.

Отже, Російська імперія потребувала постійних і досить потужних надходжень до державної казни, для утримання своїх територій, ведення частих війн тощо. Щодо ролі українських губерній у складі Російської імперії, то П. Мальців зазначав, що «нормальним явищем є коли країна одержує ту ж суму грошей, що й дає, то пак, коли державні видатки на яку-небудь країну якомога більше наближаються до рівності з державними прибутками з даної країни» [197, с. 7]. Натомість вона виступала як метрополія, «яка брала у відносному вираженні з України більше, ніж з Росії взагалі, а на Україну з цих грошей поверталось тільки трохи більше половини. І навіть з цих коштів тільки 18% витрачалось на «корисні» для України цілі (медицина, міністерство юстиції, залізничні та інші шляхи комунікацій, пошта та телеграф, народна освіта)» [198, с. 195]. Такий стан речей безумовно засвідчує про колоніальний статус українських земель у складі Російської імперії.

Проаналізуємо деякі факти, що виявлені в касових звітах про доходи та видатки українських губерній в бюджеті Російської держави за 1898–1910 рр., основні дані яких відображено у Додатках К, Л, М, Н.

Так, найбільша частка повернення коштів до губернії, де їх зібрано, мала місце в Таврійській губернії – 113,6 %; за нею йдуть Київська – 84,3 % та Чернігівська – 72,8 %. Взагалі по українських губерніях цей показник складав 55,8 %, тобто в середньому на бюджетні потреби українських губерній витрачалось саме стільки всіх зібраних в цих губерніях коштів в доходну частину загальноросійського бюджету. Значно менше бюджетних коштів поверталось Херсонській губернії (46 %) та Подільській (47,5 %). У порайонному аспекті менш за інші отримувала Правобережна Україна (53,6 %), не набагато більше від неї – Лівобережна Україна (56,6 %), а трохи більше поверталось Степовій Україні (57,9 %). Разом з тим, у період 1879–1881 рр. розмір оподаткування, обчислений у відсотках державних зборів до господарчих оборотів всіх 9 губерній, становив 6,6 %; одночасно цей показник в північних губерніях Російської імперії дорівнював 5,15 %, відповідно 4,78 % – С.-Петербурзькій; 4,32 % – Московській; 3,08 % – Володимирівській. Тому, слід погодитися з О. Орловою, на думку якої, це вказує на те, що в 1879–1881 роках в українських губерніях були занадто високі податкові ставки, що негативно відобразилося на їх господарському розвитку [198, с. 195].

У деякій мірі можна погодитись з дослідниками М. Гордієнком та П. Мальцевим, які вважали, що покращити становище українських губерній в складі фінансової системи Російської імперії можливо тільки у разі бюджетної децентралізації, що мала на меті розширення законодавчо-виконавчих повноважень місцевих органів влади, власний бюджет та українську автономію [197, 199].

Але, як показує історичний досвід, краще бути самостійною державою, мати свої фінансово-економічні атрибути та формувати власний спосіб захистити себе і своїх громадян, тобто віднайти можливість, яким чином стати більш могутньою в економічному і військовому відношеннях. Однією з таких

засад і є державна податкова політика, внаслідок виконання якої повинні бути враховані всі можливості дохідної частини бюджету. Така податкова політика повинна бути націлена, в першу чергу, на створення ефективної та економічно обґрунтованої податкової системи, яка б відповідала фінансовим інтересам держави, а також сприяла підвищенню рівня життя громадян.

Разом з тим, можна простежити деякі аналогії між розвитком системи оподаткування на українських землях другої половини XIX – початку XX ст. із трансформаційними процесами, що проходять в Україні за останні десятиліття після здобуття незалежності. Як і в XIX ст. після реформ 60–70-х років, так і в незалежній Україні створились об'єктивні передумови для проведення відповідних перетворень в (прямому і непрямому) оподаткуванні, визріла необхідність прийняття ряду відповідних нормативно-правових актів, є актуальним створення спеціалізованих податкових інституцій, розробка та запровадження принципів податкової рівності, загального характеру обкладання податками, першості економічних інтересів перед фіскальними, перспективних завдань серед сьогочасними та інше. Фактично до цих пір залишаються актуальними проблеми непрямого оподаткування, регіональні аспекти фінансової політики, дослідження наслідків фіскалізму для соціально-господарського розвитку, механізми реалізації принципів соціальної справедливості та економічної доцільності в оподаткуванні, питання перекладання податків тощо.

Загалом, з'ясування, аналіз та висвітлення ретроспективи розвитку оподаткування на українських землях в контексті становлення і розвитку ринкової економіки та трансформації суспільства має надзвичайно важливе значення не лише в галузі дослідження історії податків, фінансово-економічної науки, але й для глибокого розуміння напрямів і перспектив майбутнього реформування національної економіки в нашій державі.

### **Висновки до розділу 3**

У розділі 3 «Розвиток доктрини оподаткування та формування податкової системи ринкового типу в українських губерніях другої половини XIX – початку XX ст.» здійснено аналіз аграрної реформи 1861 року та її вплив на соціально-економічний розвиток, а також висвітлено проблеми державних фінансів та питання податків у працях українських вчених; проведено аналіз оподаткування в українських губерніях, що знаходилися під владою Російської імперії.

Наукова новизна розділу відображається у наступних результатах.

1. Аргументовано, що в результаті здійснення податкової реформи 1863 року, в Україні активізувався процес налагодження ринкових виробничих відносин. Прискореними темпами відбувались урбанізаційні процеси, спричинені динамічним розвитком промисловості та торгівлі. Згодом економіка українських земель (зокрема, східних), майже повністю інтегрована з економікою Російської імперії, інтенсивно включалась в систему загальноєвропейського ринку.

2. На основі проведеного аналізу податкової реформи 1863 року деталізовано позитивні й негативні чинники кожного з напрямків даної податкової реформи та наслідків їхньої практичної реалізації щодо соціально-економічного розвитку українських губерній та висвітлено методологічні підходи щодо інтерпретації податкової реформи 1863 р. науковцями й ідеологами різних періодів.

3. У результаті комплексного аналізу податково-бюджетної політики Російської імперії висвітлено та узагальнено її потреби у надходженнях до державної казни, для утримання своїх територій, ведення частих війн тощо. Основним джерелом надходжень були українські землі, українські губернії, які входили до її складу. Російська імперія виступала як метрополія, «яка брала у відносному вираженні з України більше, ніж з Росії взагалі, а на Україну з цих грошей поверталось тільки трохи більше половини. І навіть з цих коштів тільки 18 % витрачалось на «корисні» для України цілі (медицина,

міністерство юстиції, залізничні та інші шляхи комунікацій, пошта та телеграф, народна освіта)». Такий стан речей засвідчує про колоніальний статус українських земель у складі Російської імперії.

Основні положення третього розділу дисертаційної роботи опубліковано у працях: [137, 138, 192].



## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі вирішено важливе для економічної науки України завдання комплексного теоретико-методологічного дослідження доктрини оподаткування в українській фінансово-економічній думці другої половини XIX – початку XX ст. та виявлення особливостей і закономірностей її розвитку, що дає підставу зробити узагальнюючі висновки теоретико-методологічного й науково-прикладного характеру:

1. Розроблено концепцію дослідження сутності доктрини оподаткування в українській економічній думці другої половини XIX – початку XX ст. на основі принципів релевантності (відповідності отриманих результатів дослідження оподаткування поставленим завданням), селективності (виокремлення самостійного напрямку дослідження), синергізму (відображення органічної єдності різних факторів щодо створення сприятливих умов оподаткування, стимулювання розвитку господарства та підвищення життєвого рівня населення), що сприяє її висвітленню у двох площинах: по-перше – у тісному взаємозв'язку із суспільно-господарськими проблемами та шляхами їх вирішення в українських землях у складі двох імперій; по-друге, спрямованість досліджень на вирішення актуальних завдань господарського розвитку, і насамперед, на зміцнення державних засад в організації оподаткування, кредиту, фінансів, зумовила появу численних розвідок у сфері державних фінансів та податків.

2. На основі аналізу доктрини оподаткування в працях українських вчених запропоновано авторські визначення економічних категорій «податок», «податкова система» та «податкова політика». Згідно з визначенням, запропонованим у дисертації, податок трактується як інструмент державного регулювання суспільних й економічних відносин, використання якого закріплене законодавчо та дозволяє державі утверджувати право стягнення і перерозподілу фінансових ресурсів згідно поточних потреб. Податкова система розглядається як певна цілісність та обґрунтований підбір

податків, зборів, обов'язкових платежів в установленому законом порядку механізму їх нарахування і стягнення, що в кінцевому результаті забезпечує мобілізацію фінансових ресурсів на соціально-господарські потреби. Податкова політика – це система заходів органів державної влади у різнорівневій взаємодії з приводу використання податкового інструментарію для мобілізації фінансових ресурсів й формування бюджетних фондів, що дозволяє здійснювати обґрунтований перерозподіл коштів з метою задоволення необхідних суспільних потреб.

3. Удосконалено періодизацію, виділено характерні етапи процесу історичного розвитку оподаткування, де відображені податкова політика держави, особливості організації системи податків за часів: Київської Русі (відсутність цілісної системи оподаткування, домінування примусового характеру оподаткування); поневолення монголо-татарами (впровадження митних та акцизних платежів); Великого князівства Литовського (існування церковної «десятини», безоплатної роботи селян на задоволення потреб князя і шляхти); панування Російської імперії та Австро-Угорщини (трансформація господарства на ринкових засадах, розвиток товарно-грошових відносин, кооперативного руху, зростання обсягів надходжень від сплати податків); Української Центральної Ради; Гетьманату Скоропадського; Директорії (спроби здобуття фінансової незалежності, впровадження власної грошової і податкової системи, підвищення податкового тиску на населення в умовах розрухи, недоотримання податкових надходжень); періоду радянської влади (жорстка податкова політика, спроби скорочення різних видів податків із заміною на основні – податок з обігу, додаткові відрахування від прибутку, поділ податків на загальнодержавні і місцеві); незалежності України (формування власної податкової системи, законодавче регламентування податкової системи) оптимізація податкового навантаження відповідно до одержаних натомість соціально-економічних вигод. Запропонована періодизація може стати рамковою основою для поглибленого дослідження

оподаткування, пов'язаної із інституційними змінами в господарській системі України.

4. З'ясовано, що після аграрної реформи 1848 року рустикальні землі (які до того були власністю поміщиків) були перетворені на приватну власність західноукраїнських селян. Проте, половина галицьких селян стали власниками невеликих ділянок землі, що не давало змоги належним чином вести економічно вигідне господарювання. Визискування селянства як основного суб'єкта оподаткування нерідко перевищувало його платоспроможність, породжуючи як наслідок, податкову заборгованість. Селянська реформа 1861 року на території українських губерній проводилась, насамперед, в інтересах поміщиків і за таких умов, викупні платежі сприймалися як новий податок, а не часткові виплати за отриману землю. Існували цілі категорії кріпаків, які зовсім не одержали землі. Взамін за одержану у своє володіння землю селяни повинні були виплачувати поміщику компенсацію (була розтягнута на 48 років) грошима або відробляти повинності. Завищені ціни на землю призвели до того, що селянству довелося заплатити поміщикам суму на 50 % більшу від її реальної вартості.

5. Для сприяння глибшому розумінню внеску українських учених другої половини XIX – початку XX ст. у розвиток доктрини оподаткування, а також висвітлення основних управлінських заходів з акцентом на використання податкового інструментарію, обґрунтовано їх теоретичні та практичні напрацювання, зокрема: І. Франка з його аналізом різних видів податків та утвердженням податкової системи на принципах справедливості оподаткування, В. Навроцького з обґрунтуванням земельного оподаткування, проблем впливу великого бізнесу на систему оподаткування, державного діяча-реформатора М. Бунге з акцентом на мобілізацію фінансових ресурсів до бюджету через використання інструментарію ренти; реорганізацію системи податків за принципами суворої справедливості; пониження викупних платежів з метою покращення добробуту сільського населення; відстоювання більш справедливого механізму ліквідації подушного податку; ініціювання

впровадження прибуткового податку; розвиток інституційної основи стягнення і перерозподілу податків, зокрема через запровадження інституту податкових інспекторів.

6. Для оцінки податкової політики царської імперії в українських губерніях, визначення їх ролі та місця у забезпеченні стабільних доходів (винокуріння, акцизні та митні збори) в державну казну при обмежених витратах на українські потреби, проаналізовано структуру та динаміку податкових надходжень з українських губерній до загальноросійського бюджету. З'ясовано, що українські губернії були примусовим донором щодо цих надходжень, так як імперія брала у відносному вираженні з них більше, ніж з російських губерній, а поверталось з цих коштів тільки трохи більше половини сплаченого. Визначено, що податкова політика в українських губерніях залежала від багатьох внутрішніх (суспільно-управлінські, соціально-економічні, демографічні) і зовнішніх (географічні, природнокліматичні, політичні) чинників, а загальнодержавні податі йшли перш за все на утримання царського двору, бюрократичного апарату, військового й морського відомства, а також на військові потреби.

7. З метою вирішення проблем у сфері управління державними фінансами з метою ефективного господарського розвитку, проведений аналіз ключових чинників оподаткування в контексті становлення і розвитку ринкової економіки доводить актуальність та значимість теоретичних здобутків українських вчених щодо оподаткування. Встановлено, що дослідження проблеми державних витрат, їх розподілу та ефективності; розробка питань лібералізації податкової політики; дослідження територіального аспекту формування доходів та здійснення урядових витрат має надзвичайно важливе значення не лише в галузі дослідження доктрини оподаткування та історії фінансово-економічної науки, але й для глибокого розуміння напрямів і перспектив реформування національної економіки та управління нею в сучасній Україні.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Фрадинський О. А. Розвиток теорій оподаткування в період становлення світової фінансової науки / О. А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 6. – Т. 1. – С. 17–21.
2. Турянський Ю. І. Соціально-економічна суть та функції податків / Ю. І. Турянський // Ефективність державного управління. – 2014. – Вип. 39. – С. 467–473.
3. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Адам Смит. – М. : Соцэкгиз, 1962. – 684 с.
4. Федосов В. М. Податкова система України : підруч. / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін. – К. : Либідь, 1994. – 464 с.
5. Оніщик Ю. В. Податок і збір як системо утворюючі категорії податкового права: поняття, ознаки, сутність / Ю. В. Оніщик // Адвокат. – 2010. – № 2. – С. 32–35.
6. Бех Г. В. Основы налогового права : Учеб. пособие / Г. В. Бех [и др.] ; ред. Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2003. – 384 с.
7. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
8. Береза З. В. Аналіз дефініцій терміна «податки» / З. В. Береза // Вісник Нац. ун-ту «Львів. політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні : етапи становлення і проблеми розвитку. – 2006. – № 570. – С. 76–80.
9. Глухова В. І. До питання реформування податкової системи України / В. І. Глухова, О. М. Борисенко, Ю. В. Чиж // Вісник КДПУ імені Михайла Остроградського. – 2008. – Випуск 1 (48). – Частина 1. – С. 116–119.
10. Мартинюк І. В. Критерії формування податкової політики, спрямованої на еколого-економічний розвиток країни / І. В. Мартинюк // Економічний простір. – 2013. – № 70. – С. 284–293.

11. Тульчинський Р. В. Податкова система України, її недоліки та шляхи реформування / Р. В. Тульчинський, М. О. Змієнко // Економічний вісник НТУУ «КПІ» : зб. наук. праць. – 2009. – № 6. – С. 42–47.
12. Ревенко О. В. Податкова система як засіб реалізації податкової політики держави в сучасних умовах / О. В. Ревенко // Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія: Державне управління. – 2014. – Вип. 2. – С. 71–80.
13. Вахновська Н. А. Реформування податкової системи України в контексті вдосконалення податкового законодавства / Н. А. Вахновська // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2011. – Вип. 7 (2). – С. 306–309.
14. Штань М. В. Податкові інструменти регулювання економіки України в умовах глобалізації [Електронний ресурс] / М. В. Штань // Міжнародні відносини. Серія «Економічні науки». – 2014. – № 4. – Режим доступу : [http://www.dgma.donetsk.ua/docs/nauka/vcheni\\_rady/12.105.03/30dis.pdf](http://www.dgma.donetsk.ua/docs/nauka/vcheni_rady/12.105.03/30dis.pdf)
15. Єфименко Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2013. – № 3. – С. 7–26.
16. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування : монографія / за заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
17. Тімарцев О. Ю. Податковий процес як інститут податкового права / О. Ю. Тімарцев // Фінансове право. – 2011. – № 4 (18). – С. 19–22.
18. Корецький О. М. Податкова політика в системі державного регулювання економіки / О. М. Корецький // Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія : Управління. – 2012. – Вип. 4. – С. 206–211.
19. Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 36–43.
20. Тищенко В. М. Еволюція поглядів на роль податків як інструменту економічного і соціального регулювання / В. М. Тищенко // Водний транспорт. – 2016. – Вип. 1. – С. 125–129.

21. Біль М. М. Концептуальні напрями розвитку соціально-демографічного потенціалу регіону / М. М. Біль // Фінансовий простір. – 2013. – № 1. – С. 98–103.
22. Чинчик А. А. Теоретичні засади природи та сутності податку в українській економічній думці (друга пол. ХІХ–поч. ХХ ст.) / А. А. Чинчик, С. М. Голубка // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство». – 2015. – Вип. 3. – С. 83–87.
23. Словник іншомовних слів: 23000 слів та термінологічних словосполучень / Уклад. Л. О. Пустовіт та ін. – К. : Довіра : Рідна мова, 2000. – 1018 с. – (Бібліотека державного службовця. Державна мова і діловодство).
24. Кемеров В. Философская энциклопедия [Електронний ресурс]. – «Панпринт», 1998. – Режим доступу:  
<http://apiv.dissershop.com/hudojestvennaya/doo-2896.htm>
25. Анісімова Г. В. Інтеграція природно-правової доктрини в еколого-правову науку, доктрину, політику та законодавство: деякі аспекти [Електронний ресурс] / Г. В. Анісімова // Теорія і практика правознавства. – 2016. – Вип. 1. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/tipp\\_2016\\_1\\_14](http://nbuv.gov.ua/UJRN/tipp_2016_1_14)
26. Толковый словарь русского языка [Електронний ресурс] / Под ред. Д. Н. Ушакова. – М. : Гос. ин-т «Сов. энцикл.»; ОГИЗ; Гос. изд-во иностр. и нац. слов., 1935–1940. (4 т.). – Режим доступу:  
[https://biblioclub.ru/?page=dict&dict\\_id=117](https://biblioclub.ru/?page=dict&dict_id=117)
27. Ефремова Т. Ф. Новый словарь русского языка. Толково-словообразовательный [Електронний ресурс] / Т. Ф. Ефремова. – М. : Русский язык, 2000. – Режим доступу: <http://www.twirpx.com/file/123230/>
28. Кармаліта М. В. Правова доктрина – джерело (форма) права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / М. В. Кармаліта ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – Київ, 2011. – 21 с.
29. Стрельцов В. Ю. Парадигми та доктрини в теоріях державного управління / В. Ю. Стрельцов // Теорія та практика державного управління. – 2014. – Вип. 2. – С. 35–44.

30. Чинчик А. А. Сутність базових понять теорії оподаткування в українській фінансово-економічній науці / А. А. Чинчик, С. М. Голубка // Економічний вісник НГУ. Науковий журнал. – 2016. – № 4(56). – С. 72–80.
31. Чинчик А. А. Трансформація податкових аспектів в українській економічній думці XIX – початку XX ст. та їх міжнародний контекст / А. А. Чинчик // Dezvoltarea sistemelor sociale i economice într-un mediu competitiv la nivel global. Partea întâi. – Chisinau, Republica Moldova: Universitate de stat din Moldova, 2016. – Partea întâi. – 312 с. – С. 85–88.
32. Голубка С. М. Інституціоналізація фінансового господарства України (історична ретроспектива). – К. : ДННУ «Акад. фін. Управління», 2013. – 453 с.
33. Еволюція теорії державних фінансів в Україні [монографія] / В. В. Небрат. – К. : НАН України, Ін-т екон. та прогнозув, 2013. – 584 с.
34. Chynchyk A. A. Transformation theory research tax and its importance for solving problems of modern fiscal / A. A. Chynchyk // Economics, management law: problems of establishing and transformation. Collection of scientific articles: scientific journal «Economics and finance». – Dubai, UAE: Al Ghurair Printing and Publishing LLC, 2016. – 404 с. – С. 198–202.
35. Туган-Барановський М. І. Соціальні основи кооперації / М. І. Туган-Барановський. – М. : Економіка, 1898. – 398 с.
36. Бондур Т. О. Деякі аспекти розвитку економічної теорії у працях М. І. Туган-Барановського [Електронний ресурс] / Т. О. Бондур // Історія науки і біографістика. – 2015. – № 1. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/INB\\_Title\\_2015\\_1\\_2](http://nbuv.gov.ua/UJRN/INB_Title_2015_1_2)
37. Берлов А. В. Влияние экономических взглядов М. И. Туган-Барановского на развитие аграрной мысли русского зарубежья (1920–1930) / А. В. Берлов // Пространство и время. – 2014. – № 2 (16). – С. 225–230.
38. Лопух К. В. Новаторські ідеї М. І. Туган-Барановського у розвитку теорії грошей / К. В. Лопух // Український соціум. – 2014. – № 4 (51). – С. 122–129.



39. Вернадский И. В. Критико-историческое исследование об итальянской политической литературе до начала XIX века / И. В. Вернадский. – М., 1849. – 122 с.
40. Небрат В. В. Суспільне господарство та державні фінанси в теорії народного добробуту Івана Вернадського / В. В. Небрат // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 3 (130). – С. 15–18.
41. Незабитовский В. А. Очерк системы казенных доходов в России со времени императора Петра Великого до кончины императрицы Екатерины II / В. А. Незабитовский; под ред. проф. Романовича-Славатинского // Собрание сочинений. – К., 1884.
42. Фінансова думка України : монографія у 3-х томах / С. І. Юрій, С. В. Львовичкін, В. М. Федосов, П. І. Юхименко. – К. : Кондор; Т.: Економічна думка. – Том 1. – 2010. – 687 с.
43. Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сэя, Рикардо, Сисмонди и Д.-С. Милля / М. М. Алексеенко. – Х., 1870. – 171 с.
44. Алексеенко М. Загальна теорія перекладання податків / М. Алексеенко // Українська економічна думка : Хрестоматія / Упор. С. М. Злупко. – К., 2007. – 694 с.
45. Алексеенко М. М. Финансовое право / М. М. Алексеенко. – Харьков, 1894. – 565 с.
46. Алексеенко М. М. Подоходный налог и условия его применения / М. М. Алексеенко. – Харьков, 1885. – 35 с.
47. Алексеенко М. М. Общая теория переложения налогов / М. М. Алексеенко. – Харьков, 1870. – 17 с.
48. Небрат В. Наукова концепція державних доходів та оподаткування М. М. Алексеенка / В. В. Небрат // Зб. наук. праць «Історія нар. госп-ва та екон. думки України». – 2007. – Вип. 39–40. – С. 293–302.

49. Патлаевский И. И. О подоходных налогах / И. И. Патлаевский // Сборник государственных знаний / под общ. ред. В. П. Безобразова. – СПб., 1877. – Т. IV. – С. 91–117.
50. Патлаевский И. И. Курс финансового права / И. И. Патлаевский. – Одесса, 1882. – 411 с.
51. Кобильник Д. А. Правова природа публічних фінансових ресурсів [Електронний ресурс] / Д. А. Кобильник // Університетські наукові записки. – 2007. – № 4 (24). – С. 279–282. – Режим доступу: <http://www.univer.km.ua/visnyk/1449.pdf>
52. Иловайский С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский. – Одесса, 1895. – 334 с.
53. Хохуляк В. В. Наука фінансового права у Новоросійському університеті м. Одеса (кін. XIX – поч. XX ст.) / В. В. Хохуляк // Наукові праці НУ ОЮА. – Одеса, 2012. – С. 75–86.
54. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія : у 3 т. / ІСЕМВ НАН України, ДННУ «Академія фінансового управління»; за ред. Т. І. Єфименко. – К., 2010. – Т.1. – 2010. – 624 с.
55. Небрат В. В. Історико-фінансові дослідження в українській економічній думці XIX – початку XX ст. / В. В. Небрат // Економіка України. – 2013. – № 3 (616). – С. 77–85.
56. Сидоренко Г. Д. Записки по финансовом праве / Г. Д. Сидоренко. – К., 1880. – 381 с.
57. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – 3-е изд. – СПб., 1899. – 508 с.
58. Кованько П. Содержание и сущность бюджетного права / Петр Кованько. – К. : Типография Импер. ун-та св. Владимира, 1910. – 18 с.
59. Чинчик А. А. Тракткування терміну «податок» в українській економічній думці / А. А. Чинчик // Економічний вісник університету : зб. наук. праць учених та аспірантів. – Вип. 29/2. – Переяслав-Хмельницький :

ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди», 2016. – С. 470–474.

60. Федосов В. М. Податкова система України : підруч. / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін. – К. : Либідь, 1994. – 464 с.

61. Тришак Л. С. Історичні аспекти генезису податкової системи України [Електронний ресурс] / Л. С. Тришак // Ефективна економіка. – 2015. – № 2. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3794>

62. Фрадинський О. А. Розбудова податкової системи України в епоху Княжої доби та Великого князівства литовського (X–XVI ст.) / О. А. Фрадинський // Вісник Хмельницького національного університету, серія «Економічні науки». – 2009. – № 2. – С. 102–104.

63. Подік І. І. Роль податків у забезпеченні економічної безпеки України: історичний аспект / І. І. Подік, Ю. В. Гончаров // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 12. – С. 30–44.

64. Цимбал Т. Я. Правове регулювання податкової системи України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. : спец. «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Т. Я. Цимбал. – Ірпінь, 2008. – 22 с.

65. Чинчик А. А. Система оподаткування Галицьких земель другої половини XIX століття / А. А. Чинчик, С. М. Голубка // Економічний форум. – 2016. – № 2. – С. 22–28.

66. Гай-Нижник П. Податкова політика Центральної Ради, урядів УНР, Української Держави, УСРР (1917–1930 рр.) / Павло Гай-Нижник. – К., 2006. – 303 с.

67. Юрій С. М. Податкова система України: становлення та розвиток / С. М. Юрій // Економічний форум. – 2014. – № 3. – С. 286–292.

68. Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи України / А. В. Ткаченко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2013. – № 2. – С. 128–133.

69. Кульчицький В., Присташ Л. Галицьке намісництво: структура і діяльність / В. Кульчицький, Л. Присташ / Вісник Львів. ун-ту. Серія юридична. – 2003. – Вип. 38. – С. 90–94.
70. Злупко С. М. Економічна історія України : навч. посіб. / С. М. Злупко. – К. : Знання, 2006. – 367 с.
71. Кульчицький В. С. Апарат управління Галичиною у складі Австро-Угорщини / В. С. Кульчицький, І. Й. Бойко, О. І. Мікула, І. Ю. Настасяк. – Львів: Тріада плюс, 2002. – 88 с.
72. Утворення, структура і діяльність галицького намісництва (1849–1918 рр.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ahmerov.com/book\\_354\\_chapter\\_18\\_utvorennja,\\_struktura\\_djalnst\\_gallikogo\\_namsnitva\\_\(1849\\_\\_1918\\_rr.\).html](http://ahmerov.com/book_354_chapter_18_utvorennja,_struktura_djalnst_gallikogo_namsnitva_(1849__1918_rr.).html)
73. Модернізація українського суспільства в середині – у другій половині ХІХ ст. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://history.vn.ua/compendium//91.html>
74. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко, В. П. Павленко; за заг. ред. А. М. Подоляки. – К. : ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. – 416 с.
75. Орлик В. М. Селянство України в фіскальній політиці імперій Романових і Габсбургів / В. С. Орлик // Проблеми історії України ХІХ–ХХ століття. – Вип. 13. – К., 2007. – С. 83–86.
76. Августин Р. Р. Економічний персоналізм як економічна підвалина формування національного середнього класу у Західній Україні міжвоєнного часу / Р. Р. Августин // Ефективність державного управління. – 2012. – Вип. 33. – С. 278–285.
77. Ткаченко А. О. Створення і діяльність банківських установ на території України : економіко-правовий аспект (ХVІІІ століття – початок 30-х років ХХ століття) / А. О. Ткаченко, І. В. Ткаченко. – Суми : видавництво «Ярославна», 2014. – 252 с.

78. Навроцький Володимир : Енциклопедія історії України : Інститут історії України НАН України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://history.org.ua/index.php?termin=Navrotskyj\\_V](http://history.org.ua/index.php?termin=Navrotskyj_V)
79. Романів Є. Іван Франко – письменник та економіст / Є. Романів // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2008. – № 624 (Менеджмент та підприємництво в Україні : етапи становлення і проблеми розвитку). – С. 254–257.
80. Коритко Л. Я. Регулювання оподаткування суб'єктів господарювання Австрії та Угорщини в другій половині XIX ст. / Л. Я. Коритко [Електронний ресурс] // Publishing house Education and Science s.r.o. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/26\\_SSN\\_2010/Economics/71272.doc.htm](http://www.rusnauka.com/26_SSN_2010/Economics/71272.doc.htm)
81. Коритко Л. Я. Організаційно-правові засади діяльності суб'єктів господарювання східної Галичини та Буковини в складі Австро-Угорщини : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 «Теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень» / Л. Я. Коритко. – Львів, 2010. – 19 с.
82. Проців О. Р. Державне регулювання торгівлі продукцією мисливства у Галичині середини XIX – початку XX ст. (на прикладі міста Львова) / О. Р. Проців // Ефективність державного управління. – 2012. – Вип. 33. – С. 127–133.
83. Чинчик А. А. Концепція оподаткування М. Алексеєнка / А. А. Чинчик // Парадигмальні зрушення в економічній теорії XXI ст. : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 15–16 жовтня 2015 р. – К. : Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2015. – Т. 1. – 234 с. – С. 168–170.
84. Кондратюк К. Іван Франко – публіцист / К. Кондратюк // Україна: культурна спадщина, національна свідомість, державність : зб. наук. пр. – Львів : Інститут українознавства ім. І. Крип'якевича НАН України, 2012. – Вип. 21. – С. 417–423.

85. Франко І. Збір. тв. : У 50 т. / Іван Франко. – К. : Наук. думка, 1986, Т. 45. – 574 с.
86. Витанович І. Володимир Навроцький (1847–1882). Перший український статистик-економіст в Галичині на тлі своєї доби / І. Витанович. – Львів, 1934. – 82 с.
87. Шафранська І. Б. Еволюція світогляду І. Франка та його погляди на розвиток української економічної думки / Ірина Шафранська // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 89–95.
88. Злупко С. М. Персоналії і теорії української економічної думки. – Львів : Євросвіт, 2002. – 528 с.
89. Злупко С. М. Українська статистична традиція та її використання у вдосконаленні регіональної статистичної інформації на сучасному етапі / С. Злупко // Проблеми розвитку регіональної статистики в Україні. – Львів-Київ, 1997. – С. 79–81.
90. Злупко С. М. Історія української економічної думки в науково-критичній інтерпретації Івана Франка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.franko.lviv.ua/faculty/jur/publications/zbirnyk07/Zbirnyk07\\_Zlupko.htm](http://www.franko.lviv.ua/faculty/jur/publications/zbirnyk07/Zbirnyk07_Zlupko.htm)
91. Чинчик А. А. Базові поняття теорії податків у світлі нового функціонального значення / А. А. Чинчик // Економічний вісник університету : зб. наук. праць учених та аспірантів. – Вип. 30/1. – Переяслав-Хмельницький : ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди», 2016. – С. 222–229.
92. Навроцький Володимир. Географічно-етнографічні та статистично-економічні праці / Наукова редакція і вступна стаття док. екон. наук, проф., заслуженого діяча науки і техніки України Степана Злупка. – Львів, 2004. – 580 с.
93. Злупко С. Економічні погляди В. Навроцького / С. Злупко // З історії економічної думки на Україні. – К., 1961. – 125 с.

94. Григорук А. А. Володимир Навроцький – перший дослідник економіки Галичини / А. А. Григорук, Л. М. Литвин // Історія народного господарства та економічної думки України. – 2014. – Вип. 47. – С. 335–347.
95. Злупко С. М. Економічна історія України : навч. посіб. / С. М. Злупко. – К. : Знання, 2006. – 367 с.
96. Українська економічна думка : хрестоматія / Упоряд., наук. ред. пер., авт. вступ. розд. і біогр. довід. С. М. Злупко. – К. : Знання, 1998. – 448 с.
97. Шафранська І. Б. Життєвий шлях та внесок в економічну думку Західної України В. М. Навроцького / І. Б. Шафранська // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 1 (47). – С. 214–216.
98. Шульський М. Г. Економічна спадщина економіста Володимира Навроцького у творчості Івана Франка / М. Г. Шульський // Економіка АПК. – 2012. – № 2. – С. 125–129.
99. Долішній М. І. Регіональна політика на рубежі ХХ–ХХІ століть: нові пріоритети : [монографія] / М. І. Долішній. – Київ : Наук. думка, 2006. – 512 с.
100. Чинчик А. А. Погляди Володимира Навроцького на систему оподаткування / А. А. Чинчик, С. М. Голубка // Науковий вісник Мукачівського державного університету. – Серія «Економіка». – 2016. – Вип. 1 (5). – С. 262–267.
101. Чинчик А. А. Видатні діячі в історії фінансів України: Василь Євтихійович Власенко (1909–1970) / А. А. Чинчик // Історія народного господарства та економічної думки України : зб. наук. праць. – Вип. 48 / Відп. ред. докт. екон. наук В. В. Небрат. – Київ : ДУ «Ін-т економіки та прогнозування НАН України», 2015. – С. 196–205.
102. Чинчик А. А. Ретроспективний аналіз оподаткування на галицьких землях другої половини ХІХ століття / А. А. Чинчик // International Scientific-Practical Conference From Baltic to Black Sea: National Models of Economic Systems: Conference Proceedings, March 25, 2016. Riga: Baltija Publishing. – 2016. – С. 11–14.

103. Навроцький В. Герої «подвійної крейдки» ; Діло, 1881, ч. 15–17 / Володимир Навроцький // Географічно-статистичні та статистико-економічні праці. – Львів, 2004. – 580 с. – С. 525–534.
104. Навроцький В. Подвійна крейдка (Студія над податком ґрунтовим) ; Діло, 1881, ч. 2, 4. 6–10, 12–14 / Володимир Навроцький // Географічно-статистичні та статистико-економічні праці. – Львів, 2004. – 580 с. – С. 479–524.
105. Франко І. Зібрання творів: У 50 т. / Іван Франко. – Т. 41. – К., 1984. – 683 с.
106. Злупко С. М. Іван Франко – економіст / С. М. Злупко. – Л. : Слово, 1992. – 206 с.
107. Злупко С. М. Еволюція економічної програми І. Я. Франка / С. М. Злупко // Франкова криниця, 13 вересня 1991. – 15 с.
108. Кондратюк К. Історія України. Від половини ХІХ століття до 1917 року / К. Кондратюк. – Тернопіль : Тернопіль, 1994. – 175 с.
109. Чинчик А. А. Економічні погляди Івана Франка та його внесок у податкознавство / А. А. Чинчик, С. М. Голубка // Вісник ОНУ. – Серія «Економіка». – 2016. – Том 21, вип. 7 (49). – С. 16–20.
110. Студінський В. Економічний аспект творчості Івана Франка (спроба системно-порівняльного аналізу) / Володимир Студінський // Українське літературознавство : зб. наук. пр. – Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2010. – Вип. 72. – С. 15–20.
111. Франко І. Сила податкова Галичини / Іван Франко // Зібр. тв. : У 50 т. – К. : Наук. думка, 1984, Т. 44, Кн. 1. – 695 с.
112. Орлик В. До питання створення та діяльності інституту податних інспекторів в українських губерніях Російської імперії [Електронний ресурс] / В. Орлик, Л. Годунова // Наукові записки з української історії. – 2012. – Вип. 32. – С. 218–222. – Режим доступу:  
[http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzzui\\_2012\\_32\\_36](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzzui_2012_32_36)



113. Франко І. Збір. тв. : У 50 т. / Іван Франко. – К. : Наук. думка, 1984. – Т. 44, Кн. 2. – 695 с.
114. Шафранська І. Б. Статистика, фінанси та бюджет як предмет дослідження в економічній науці західноукраїнських земель останньої третини ХІХ – першої третини ХХ століття [Електронний ресурс] / І. Б. Шафранська // Ефективна економіка. – 2014. – № 11. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3558>
115. Білецький О. Зібрання праць : У 5-ти томах / О. Білецький. – К. : Наук. думка, 1965, Т. 2. – 523 с.
116. Франко І. П'ять літ нашої господарки крайової / Іван Франко // Збір. тв. : У 50 т. – К. : Наук. думка, 1984, Т. 44, Кн. 1. – 695 с.
117. Франко І. Збір. тв. : У 50 т. / Іван Франко. – К. : Наук. думка, 1986, Т. 45. – 574 с.
118. Іван Франко програв вибори через селян, які продали голоси за ковбасу [Електронний ресурс] // Інформаційний ресурс «Історична правда» : Режим доступу : [http://zik.ua/news/2015/05/15/ivan\\_franko\\_prograv\\_vybory\\_do\\_seymu\\_cherez\\_selyan\\_yaki\\_prodaluy\\_golosy\\_za\\_kovbasu\\_istorychna\\_prawda\\_590170](http://zik.ua/news/2015/05/15/ivan_franko_prograv_vybory_do_seymu_cherez_selyan_yaki_prodaluy_golosy_za_kovbasu_istorychna_prawda_590170)
119. Реєнт О. П. До проблеми скасування кріпосного права в 1861 р. / О. П. Реєнт // Український історичний журнал. – 2011. – № 1. – С. 34 – 51.
120. Кованько П. Л. Реформа 19 февраля 1861 года и ее последствия с финансовой точки зрения (Выкупная операция 1861–1907 гг.). – К. : Типография императорского университета Св. Владимира, 1914. – 484 с.
121. Реєнт О. П. Велика реформа 1861 р.: погляд із ХХІ століття [Електронний ресурс] / О. П. Реєнт. – Режим доступу : [http://history.org.ua/JournALL/xix/xix\\_2011\\_18/2.pdf](http://history.org.ua/JournALL/xix/xix_2011_18/2.pdf)
122. Орлик В. М. Податкова політика уряду Російської імперії в кінці ХVІІІ – середині ХІХ ст. : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора істор. наук [Електронний ресурс] / В. М. Орлик. – К., 2008. – Режим доступу: [http://librar.org.ua/sections\\_load.php?id=4918&s=business\\_economic\\_science&start=11](http://librar.org.ua/sections_load.php?id=4918&s=business_economic_science&start=11)

123. Жвалюк В. Р. Податкові органи Російської імперії в Україні у другій половині XIX – на початку XX ст.: Організаційно-правові засади діяльності : монографія / В. Р. Жвалюк; за наук. ред. проф. О. Н. Ярмиша. – К. : Атіка, 2001. – 176 с.
124. Пресняков А. Е. Российские самодержцы / А. Е. Пресняков. – Москва, 1990. – 448 с.
125. Шевченко В. М. Реформи 1860–1890-х рр. у Російській імперії: сучасне трактування / В. М. Шевченко // Український історичний журнал. – 2013. – № 5. – С. 117–123.
126. Захаров В. Н. История налогов в России. IX – начало XX в. / В. Н. Захаров, Ю. А. Петров, М. К. Шацилло. – М. : «Российская политическая энциклопедия» (РОССПЭН), 2006. – 296 с.
127. Донік О. М. Україна: у переддень та в добу ліберальних реформ 1860–1870-х років [Електронний ресурс] / О. М. Донік. – Режим доступу : <http://www.litopys.com.ua/encyclopedia/knyga-donik-o-m-ukrayina-u-peredden%60-ta-v-dobu-liberal%60nykh-reform-1860-1870-kh-rokiv-kyuyiv-2012/glava-4-epokha-velykykh-reform/>
128. Грицак Я. Нариси історії України: формування модерної української нації XIX – XX ст. [Навч. посібник] / Я. Грицак. – Київ : Генеза, 1996. – 360 с.
129. Ананьїн Б. В. Нариси історії Росії / Б. В. Ананьїн, Є. В. Анісімов. – К. : Ніка-Центр, 2007. – 800 с.
130. Блюх И. С. Финансы России XIX столетия: История – статистика : в 4 т./ И. С. Блюх. – СПб., 1882. – Т. 2. – 295 с.
131. Орлик С. В. Вплив фінансових реформ на курс рубля у 60-х роках XIX століття в Російській імперії / С. В. Орлик // Наукові записки з української історії : зб. наук. статей. – Вип. 33. – Переяслав-Хмельницький, 2013. – С. 259–262.
132. Высочайше утвержденные 1 января 1863 года «Правила о взимании в 1863 году налога с недвижимых имуществ в городах, посадах и местечках». 2-е ПСЗРИ. – Т. XXXVIII. – Отд. I. – 129 с.

133. Цимбал П. В. Правові наслідки податкової реформи другої половини XIX століття / П. В. Цимбал // Право і безпека. – 2007. – Т. 6. – № 2. – С. 189 – 192.
134. Головачев А. Десять лет реформ / А. Головачев. – СПб., – 1872. – 171 с.
135. Исторический архив. – Т. V. – М., 1950. – 450 с.
136. Талапина Э. В. Публичное право и экономика : курс лекций / Э. В. Талапина. – М., 2011. – 520 с.
137. Чинчик А. А. Особливості податкової реформи 1863 року та її вплив на соціально-економічний розвиток України / А. А. Чинчик // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2015. – Вип. 15 (4). – С. 13–17.
138. Чинчик А. Розвиток системи оподаткування на українських землях в умовах глобалізації: історичний екскурс / А. А. Чинчик // *Globalne Aspekty Ekonomii i Stosunków Międzynarodowych Swiatowej w warunkach niestabilności Gospodarczej: monografia Międzynarodowej KONFERENCJI Naukowo – Praktycznej.* – Częstochowa, Polska. Wydawnictwo Akademii Polonijnej w Częstochowie «Educator», 2016. – С. 373–383.
139. Пантелеймоненко А. О. Політика уряду Російської імперії щодо оподаткування кредитних та ощадно-позичкових товариств / А. О. Пантелеймоненко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 22. – ч. II. – С. 37–42.
140. Высочайше утвержденное Положение об учреждениях мелкого кредита. Мнение Государственного Совета, Высочайше утвержденное 7 июня 1904 г. // Полное собрание законов Российской империи. – Собрание третье. – Том XXIV. – 1904. – Отделение I. – От 23838-25604 и Дополнения. – СПб., 1907. – 1257 с.
141. Витанович І. Історія українського кооперативного руху. Із праць історико-філософської секції НТШ / Ілля Витанович. – Нью-Йорк : Поліграфічний відділ ТУК-у, 1964. – 624 с.

142. Пантелеймоненко А. О. Аграрна кооперація в Україні: теорія і практика : монографія / А. О. Пантелеймоненко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2008. – 347 с.
143. Годунова Л. В. Імперський податковий апарат у Наддніпрянській Україні напередодні та в роки Першої світової війни: в працях тогочасних дослідників / Л. В. Годунова // Проблеми історії України XIX – початку XX ст. – 2014. – Вип. 23. – С. 103–113.
144. Годунова Л. Висвітлення проблем діяльності акцизних управлінь у системі імперських органів податкового контролю наприкінці XIX – на початку XX ст. в ювілейних виданнях Міністерства фінансів Російської імперії / Л. Годунова // Етнічна історія народів Європи. – 2014. – № 44. – С. 124–130.
145. Головка О. Казенні палати як органи управління фінансами Російської імперії в Україні у другій половині XIX – на початку XX ст.: організаційно-правові засади діяльності [Електронний ресурс] / О. Головка // Вісник Львівського університету. Серія юридична. – Вип. 42. – Режим доступу : <http://zavantag.com/docs/11/index-2130300-1.html?page=9>
146. Головка О. М. Фінансова адміністрація Російської імперії в Україні (кінець XVIII – початок XX ст.): історико-правове дослідження: [моногр.] / О. М. Головка. – Х. : СІМ, 2005. – 447 с.
147. Податкова інспекція Російської імперії на українських землях / О. М. Головка // Форум права. – 2010. – № 4. – С. 214 – 222.
148. Зибер Н. К вопросу о развитии крупного хозяйства / Н. Зибер // Собрание сочинений: в 2-х т. – Т. 1: Вопросы землевладения и промышленности. – С.-Петербург, 1900. – С. 430 – 451.
149. Бунге Николай Христианович. Большая биографическая энциклопедия [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc\\_biography/14171/%D0%91%D1%83%D0%BD%D0%B3%D0%B5](http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_biography/14171/%D0%91%D1%83%D0%BD%D0%B3%D0%B5)

150. Базилевич В. Другі «Бунгівські читання» / В. Базилевич // Вісник Київського Національного університету ім. Т. Шевченка. Сер. Економіка. – 2006. – Вип. 84. – С. 4–5.
151. Маслов А. О. М. Х. Бунге – видатний економіст-теоретик та практик ринкового реформування в Україні та Росії / А. О. Маслов // Вісник Київського Національного університету ім. Т. Шевченка. Сер. Економіка. – 2006. – Вип. 84. – С. 20–33.
152. Бунге Н. Х. Полицейское право: Курс, читанный в Университете Св. Владимира профессором Н. Бунге / Н. Х. Бунге. – Вып. 1–3. – К., 1869. – 273 с.
153. Бунге Н. Х. О месте, занимаемом политической экономией в системе народного образования, и об отношении её к практической деятельности / Н. Х. Бунге. – К., 1856. – 65 с.
154. Бунге М. Основи політичної економії [Електронний ресурс] / М. Бунге. – Режим доступу: <http://www.info-library.com.ua/books-text-3579.html>
155. Гражевська Н. І. М. Х. Бунге про роль та функції держави в трансформаційній економіці / Н. І. Гражевська // Вісник Київського Національного університету ім. Т. Шевченка. Сер. Економіка. – 2006. – Вип. 84. – С. 21–24.
156. Ущাপовський Ю. В. Економічна політика держави у економічній системі Миколи Бунге / Ю. В. Ущাপовський // Вісник Київського Національного університету ім. Т. Шевченка. Сер. Економіка. – 2006. – Вип. 84. – С. 27–30.
157. Бунге Н. Промышленность и ее ограничения во внешней торговле / Н. Бунге // Отечественные записки. – 1857. – № 2. – С. 709–734.
158. Гайдай Т. В. Поєднання наукових традицій в умовах становлення вітчизняної економічної теорії у другій половині XIX ст.: феномен М. Х. Бунге / Т. В. Гайдай // Вісник Київського Національного університету ім. Т. Шевченка. Сер. Економіка. – 2006. – Вип. 84. – С. 12–16.

159. Ущатовський Ю. Київська економічна школа XIX ст. у контексті зародження інституціоналізму / Ю. Ущатовський // Економіка України. – 2012. – № 2. – С. 70–79.
160. Історія економічної думки: Хрестоматія / упорядник С. М. Злупко. – К. : Знання, 2007. – 694 с.
161. Шухов Н. С. Методологическое направление и школы буржуазной политической экономии / Н. С. Шухов // История русской экономической мысли. – Т. III. – ч. I. – М., 1966. – 573 с.
162. Леоненко П. М. Методологічні аспекти історії української економічної думки (XIX – XX ст.) / П. М. Леоненко. – К., 2004. – 436 с.
163. Горкіна Л. П. Нариси з історії політичної економії України (остання третина XIX – перша половина XX ст.) / Л. П. Горкіна. – К., «Наукова думка», 1994. – 244 с.
164. Еволюція ринкових інститутів в Україні : монографія : у 2 ч., Ч. 2 / В. В. Небрат, Н. А. Супрун, А. С. Аблов та ін. ; за ред. В. В. Небрат ; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. – К., 2012. – 460 с.
165. Корнійчук Л. Я. Історія економічної думки України : навч. посіб. / Л. Я. Корнійчук. – К., КНЕУ, 2004. – 562 с.
166. Птуха М. Очерки по истории статистики XVII–XVIII веков / М. Птуха. – М. : ОГИЗ. Государственное издательство политической литературы, 1945. – 352 с.
167. Галицька Е. В. Роль М. Х. Бунге в дослідженні демографічних процесів / Е. В. Галицька // Вісник Київського Національного університету ім. Т. Шевченка. Сер. Економіка. – 2006. – Вип. 84. – С. 37–42.
168. Коренєва Н. О. Роль М. Х. Бунге у розвитку вітчизняної статистики: започаткування соціологічного напрямку / Н. О. Коренєва // Вісник КНУ ім. Т. Шевченка. Економіка. – Вип. 84. – 2006. – № 84. – С. 62–64.
169. Кауфман А. А. Статистическая наука в России. Теория и методология : 1806–1917. Историко-критический очерк / А. А. Кауфман. – М. : Издание ЦСУ, 1922. – 218 с.
170. Бунге Н. Государственное счетоводство и финансовая отчетность в Англии / Н. Бунге. – СПб., 1895. – 95 с.

171. Голубнича Г. П. Дослідження М. Х. Бунге базових принципів і категорій фінансової звітності та контролю / Г. П. Голубнича // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка. – 2006. – Вип. 84. – С. 42–48.
172. Бунге Н. Х. Очерки политико-экономической литературы / Н. Х. Бунге. – СПб. : Тип. В. Киршбаума, 1895. – 465 с.
173. Небрат В. В. Вклад М. Х. Бунге у розвиток теорії грошей, кредиту та кредитно-грошового обігу / В. В. Небрат // Історія нар. госп-ва та екон. думки України. – 2005. – Вип. 37–38.
174. Прімерова О. К. Життя, наукова та практична діяльність М. Х. Бунге (до 190-ї річниці з дня народження) / О. К. Прімерова // Статистика України. – 2013. – № 4 (63). – С. 58–64.
175. Новікова І. Є. Роль М. Х. Бунге у трансформації вітчизняної банківської системи на ринкових засадах [Текст] / І. Є. Новікова // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Економіка. – 2006. – Вип. 84. – С. 64–67.
176. Мигулин П. П. Наша банковская политика (1729–1903) : Опыт исследования / [Соч.] П. П. Мигулина. – Харьков : тип. «Печатное дело» кн. К. Н. Гагарина, 1904. – [3], VI, 439 с.
177. Ректори Київського університету. 1834–2006 / КНУТШ; [В. В. Скопенко, В. А. Короткий, Т. В. Табенська, І. І. Тіщенко, Л. В. Шевченко]. – Київ : Либідь, 2006. – С. 85–89.
178. Жилінська О. І. Започаткування М. Х. Бунге традицій університету св. Володимира у підготовці наукових кадрів / О. І. Жилінська // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка: Економіка. – 2006. – № 84. – С. 24–27.
179. Держархів м. Києва (ДАК), Ф. 16, оп. 465, спр. 4757, арк. 18.
180. Бунге М. Х. Универсальная научно-популярная онлайн-энциклопедия. [Електронний ресурс] / М. Х. Бунге. – Режим доступу: [http://www.krugosvet.ru/enc/istoriya/BUNGE\\_NIKOLA\\_HRISTIANOVICH.html](http://www.krugosvet.ru/enc/istoriya/BUNGE_NIKOLA_HRISTIANOVICH.html)
181. Вернигора Л. Місце М. Бунге в розвитку вітчизняної економічної думки II половини XIX століття [Електронний ресурс] / Л. Вернигора // ВІСНИК

- Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – Режим доступу: [http://papers.univ.kiev.ua/ekonomika/articles/The\\_role\\_Bunge\\_in\\_establishing\\_and\\_developing\\_the\\_university\\_economic\\_studies\\_14599.pdf](http://papers.univ.kiev.ua/ekonomika/articles/The_role_Bunge_in_establishing_and_developing_the_university_economic_studies_14599.pdf)
182. Стрішенець О. М. Теоретичні та практичні питання ринкового реформування економіки у працях М. Х. Бунге / О. М. Стрішенець // Науковий вісник Східноєвропейського національного університету ім. Лесі Українки. – № 2 : Економічні науки / Східноєвропейський національний університет ім. Лесі Українки. – Луцьк : СНУ ім. Лесі Українки, 2013. – С. 53–56.
183. Тодорюк О. Б. М. Х. Бунге (1823–1895) як фінансист, економіст і державний діяч Російської імперії / О. Б. Тодорюк // Історія науки і техніки. – 2013. – Вип. 3. – С. 206–213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ictnt\\_2013\\_3\\_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ictnt_2013_3_29)
184. Герой свого часу [Електронний ресурс] / Н. Гамоля, О. Мокроусова // Контракты. – 2005. – № 28, липень. – Режим доступу : <http://archive.kontrakty.ua/gc/2005/28/34-gerojj-svogo-chasu.html?lang=ua>
185. Берестовий А. І. Податкові реформи М. Бунге : історико-правовий аспект / А. І. Берестовий, С. В. Корновенко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія ПРАВО. – 2015. – Вип. 35, Ч. II, Т. 1. – С. 20–23.
186. Янжул И. Основные начала финансовой науки / И. Янжул. – СПб., 1895. – 532 с.
187. Степанов В. Л. Н. Х. Бунге : судьба реформатора / В. Л. Степанов. – М. : РОССПЭН, 1998. – 398 с.
188. Шарапова С. Ф. Цифровой анализ расчетного баланса России за пятнадцатилетие 1881–1895 / С. Ф. Шарапова. – СПб., 1897. – 52 с.
189. Кудлак В. Ринкові реформи М. Х. Бунге на посаді Міністра фінансів Російської імперії (кінець XIX ст.) / В. Кудлак, Г. Кудлак // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 1. – С. 100–108.
190. Благих И. А. Н. Х. Бунге как экономист и государственный деятель [Електронний ресурс] / И. А. Благих, Ж. В. Громова // Вестник СПбГУ. Серия 5: Экономика. – 2010. – № 2. – Режим доступу : <http://cyberleninka.ru/article/n/n-h-bunge-kak-ekonomist-i-gosudarstvennyu-deyatel>



191. Горкіна Л. П. Наука і управління: феномен М. Х. Бунге / Л. П. Горкіна // М. Бунге: Сучасний дискурс / за ред. В. Д. Базилевича. – К., 2005. – С. 70–81.
192. Чинчик А. А. Питання оподаткування в теорії та практичній діяльності М. Бунге / А. А. Чинчик // *Jakość w Zarządzaniu organizacja*: [monografia] redakcja pod Elżbiety Skrzypek, Agnieszki Piaseckiej, Aleksandry Kowalskiej. – Lublin : Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, 2015. – С. 177–180.
193. Економічний розвиток провідних країн світу в останній третині ХІХ – на початку ст. Соціально-економічний розвиток України (1900–1917 рр.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrhistoria.at.ua/publ/31-1-0-948><http://www.libr.dp.ua/site-libr/?idm=1&idp=14&ida=113>
194. Соціально-економічний розвиток України (1900–1917 рр.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrhistoria.at.ua/publ/31-1-0-948>
195. Сіромаха Д. Про фінансову науку / Д. Сіромаха. – Київ: Друкарня А. В. Нахмановича. – 1909. – 180 с.
196. Українські землі в складі Російської імперії в першій половині ХІХ ст. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.litopys.com.ua/encyclopedia/uchast-ukra-nskogo-narodu-u-ros-y-skoturetsk-y-ta-v-tch-znyan-y-v-ynakh/ukra-nsk-zeml-u-sklad-ros-v-persh-y-polovin-xix-st/>
197. Мальців П. Україна в державному бюджеті Росії / П. Мильців. – Лубни, 1917. – 35 с.
198. Орлова О. О. Деякі аспекти організації бюджетної системи Російської імперії (кінець ХІХ – початок ХХ ст.) / О. О. Орлова // Історія народного господарства та економічної думки України. – 2005. – Вип. 37–38. – С. 192–197.
199. Гордієнко М. Україна в державному бюджеті Росії / М. Гордієнко // Літературно-науковий вісник. – 1912. – № 7–8. – С. 138–153.
200. Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations [Електронний ресурс] / А. Smith. – Режим доступу: <http://www.econlib.org/library/Smith/smWN.html>

## ДОДАТКИ

Додаток А

**Характеристика податків в українській фінансово-економічній  
думці XIX – початку XX ст.**

<b>Науковець</b>	<b>Характеристика податків</b>	<b>Наукові праці</b>	<b>Приналежність до осередку фінансової науки</b>
1	2	3	4
Т. Степанов	Співвідношення податків з прибутками: для багатих людей – вищий рівень податків на предмети розкоші; бідних людей – не оподатковувати	«Записки про політичну економію» (1844 р.)	Харківський університет (нині – Харківський національний університет ім. В. Н. Каразіна)
І. Вернадський	1) чіткість та деталізація податку стосовно предмету, на який він припадає; 2) критика податку на рухомі предмети та подушний податок; 3) недоцільність оподаткування промислового виробництва; 4) переваги непрямих податків	«Нариси з історії політичної економії» (1858 р.)	Імператорський університет св. Володимира (нині – Київський національний університет ім. Тараса Шевченка)
М. Бунге	1) скасування особистого податку; 2) підвищення податків на землю та міську нерухомість; 3) перевага прямих податків; 4) недоцільність збільшення непрямих податків	«Основи політичної економії» (1870 р.)	Імператорський університет св. Володимира (нині – Київський національний університет ім. Тараса Шевченка)
М. Алексеєнко	1) оподаткування послуг уряду в культурному, правовому та господарському аспектах; 2) принципи соціальної справедливості, помірності та рівномірного оподаткування	«Погляд на розвиток вчення про податок у економістів А. Сміта, Ж.-Б. Сея, Д. Рікардо, Ж. Сісмонді та Д.-С. Мілля» (1870 р.)	Харківський університет (нині – Харківський національний університет ім. В. Н. Каразіна)

## Продовження Додатку А

1	2	3	4
Г. Сидоренко	1) податки є обумовленою розмірами загальнодержавних витрат частиною майна приватних осіб; 2) сплачувати податки – обов’язок кожного громадянина	«Записки по фінансовому праву» (1880 р.)	Імператорський університет св. Володимира (нині – Київський національний університет ім. Тараса Шевченка)
І. Патлаєвський	1) одна з форм обов’язкових стягувань з громадян для задоволення потреб держави; 2) податки повинні сплачувати усі громадяни	«Курс фінансового права» (1882 р.)	Новоросійський університет (нині – Одеський національний університет ім. І. І. Мечникова)
С. Іловайський	1) податки – це примусовий, встановлений законом грошовий внесок приватних господарств на витрати фінансових господарств; 2) неефективність впровадження непрямих податків	«Непряме оподаткування в теорії та практиці» (1892 р.); «Учебник фінансового права» (1895 р.)	Новоросійський університет (нині – Одеський національний університет ім. І. І. Мечникова)
М. Туган-Барановський	Податки є суспільними «капітальними благами», які повинні обов’язково надходити у державні фонди від трудових кооперативів	«Соціальні основи кооперацій» (1898 р.)	Харківський університет (нині – Харківський національний університет ім. В. Н. Каразіна)
І. Янжул	1) державний бюджет наповнюється винятково за рахунок суспільства; 2) суспільно-правове або примусове джерело доходів держави	«Основні начала фінансової науки. Вчення про державні доходи» (1899 р.)	Московський університет (народився і виріс в Україні)

Джерело: складено автором.



Джерело: складено автором на основі [195, с. 55].



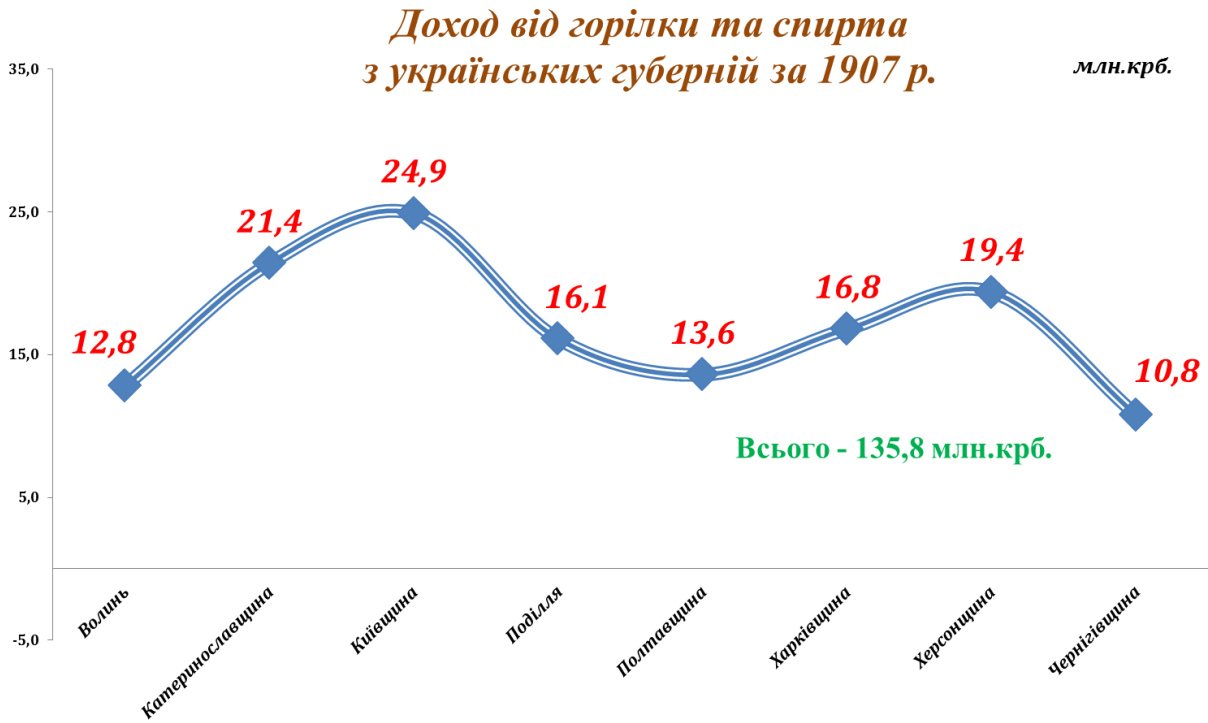
Джерело: складено автором на основі [195, с. 60].



Джерело: складено автором на основі [195, с. 62].

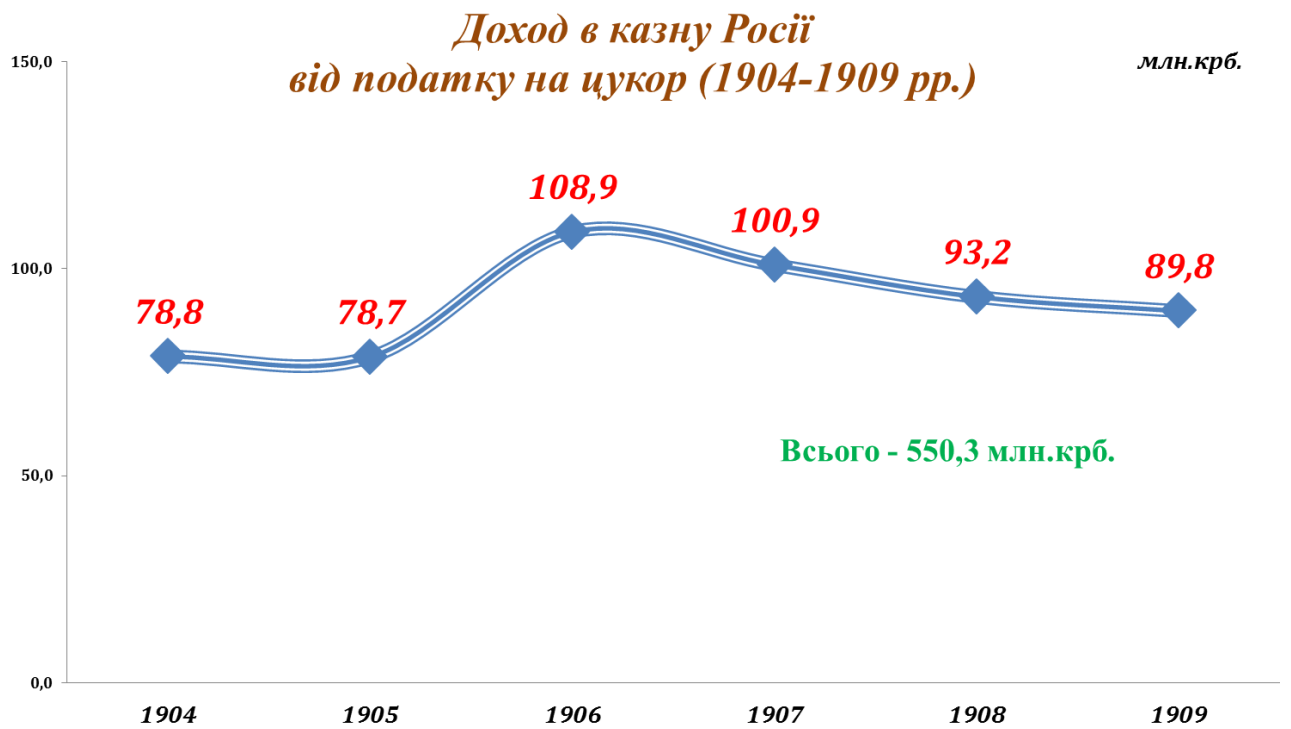


Джерело: складено автором на основі [195, с. 89].



Джерело: складено автором на основі [195, с. 71].

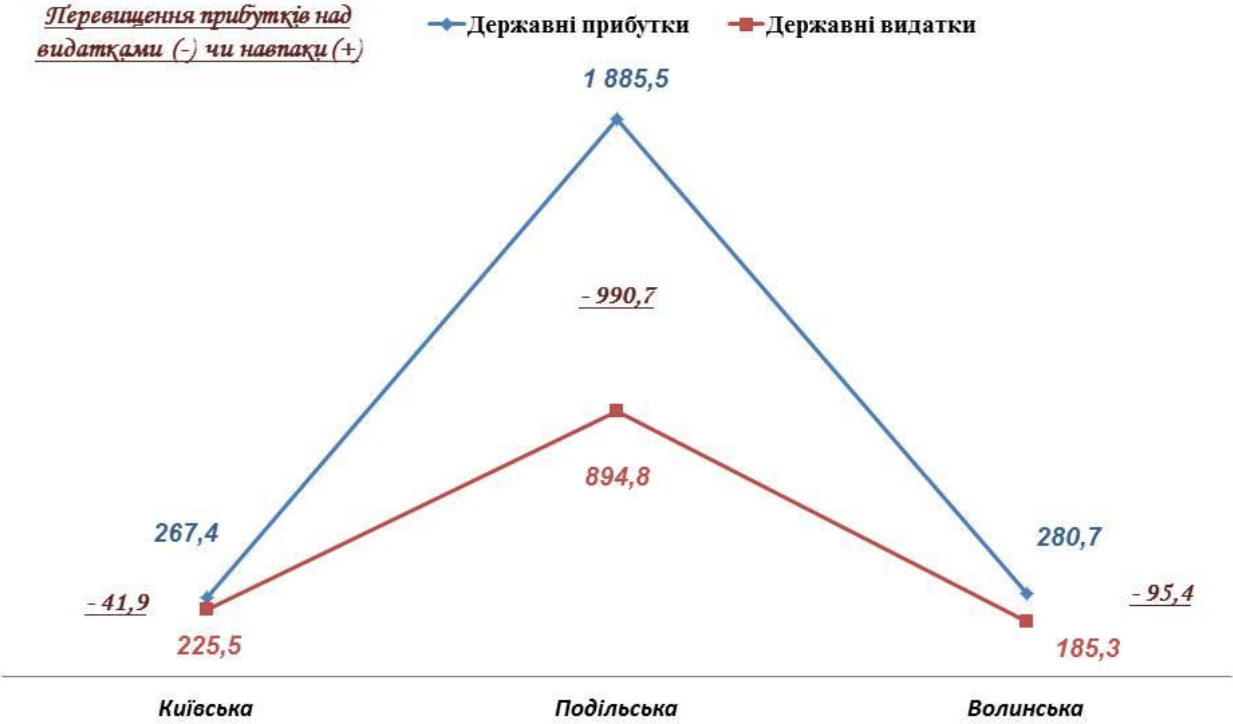




Джерело: складено автором на основі [195, с. 87].

*Доходи та видатки губерній Правобережної України в бюджеті Російської імперії у 1898 - 1910 рр.*

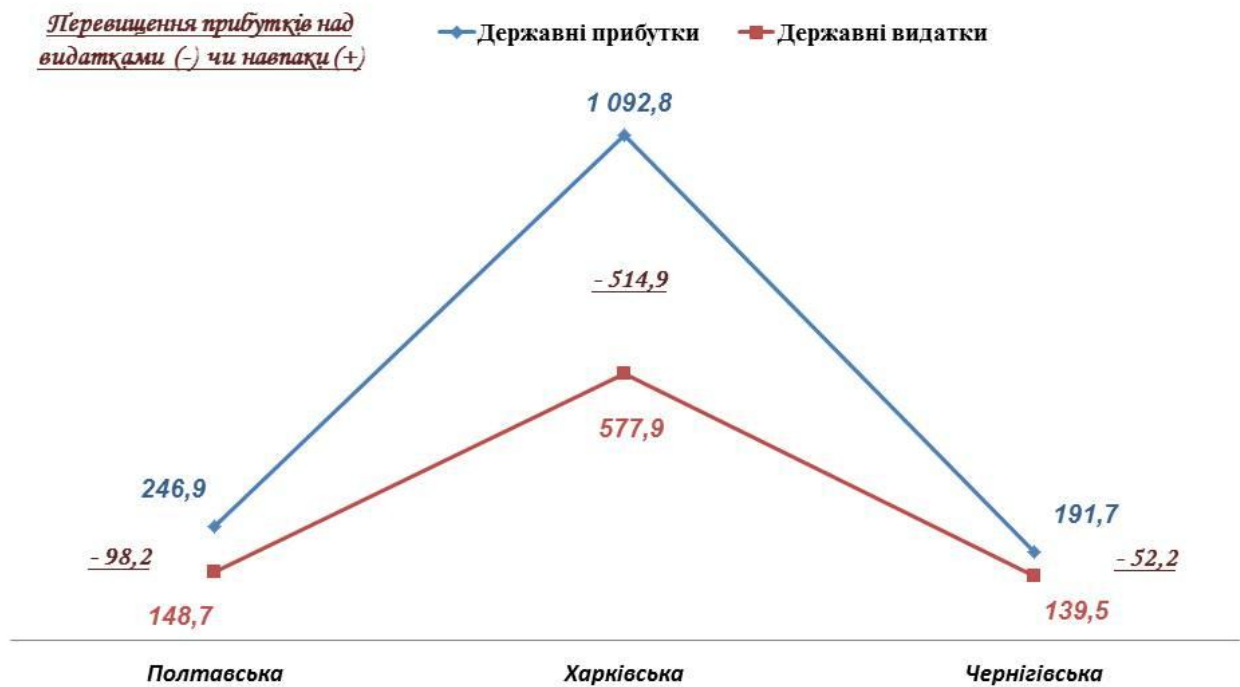
млн.крб.



Джерело: складено автором на основі [198].

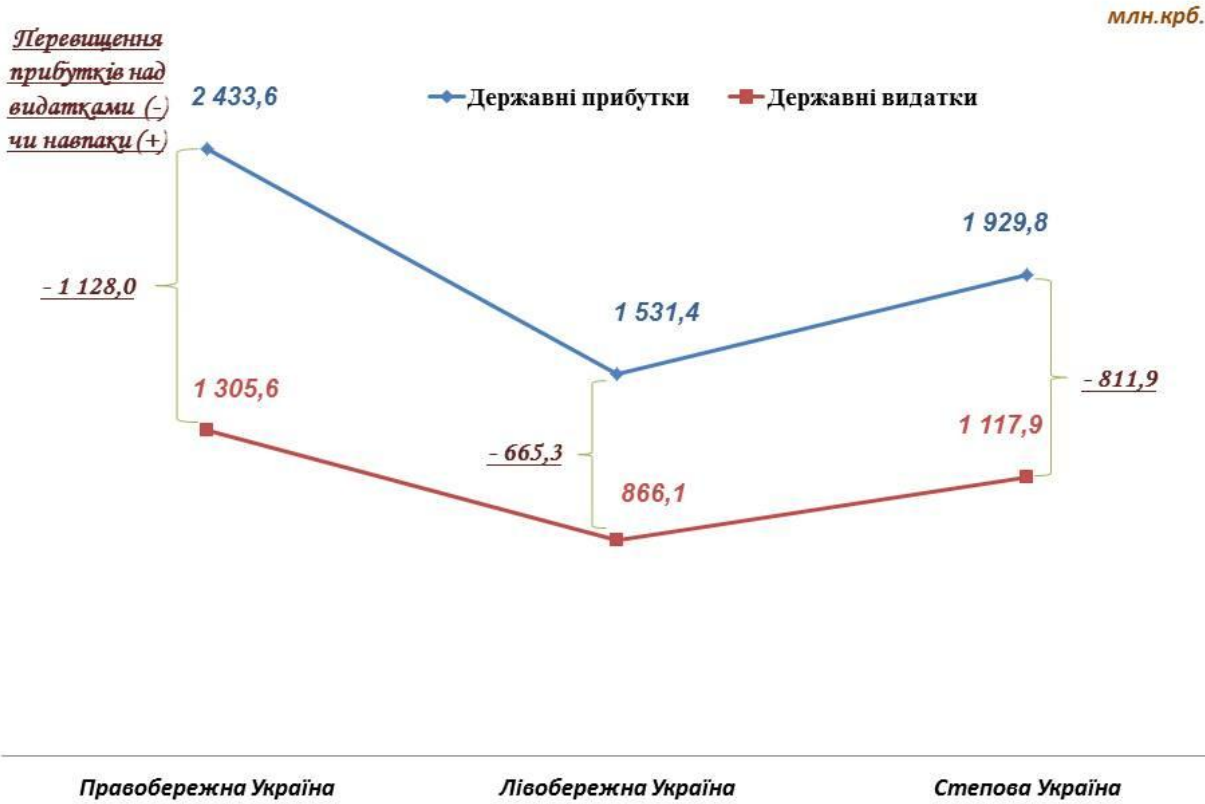
*Доходи та видатки губерній Лівобережної України в бюджеті Російської імперії 1898 - 1910 рр.*

млн.крб.



Джерело: складено автором на основі [198].

*Доходи та видатки Українських губерній в бюджеті Російської імперії 1898 - 1910 рр.*



Джерело: складено автором на основі [198].

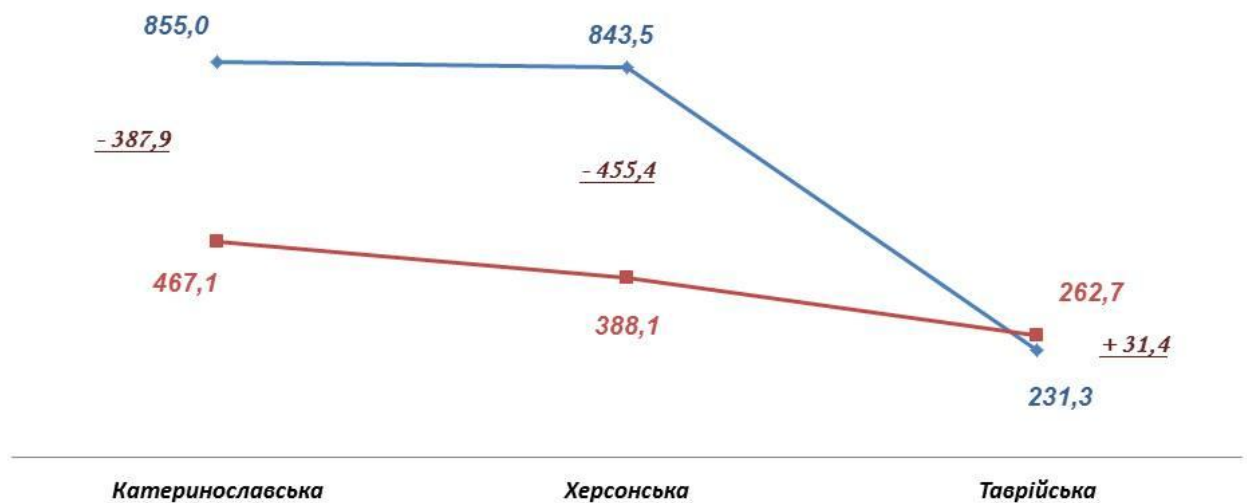
*Доходи та видатки губерній Степової України в бюджеті Російської імперії у 1898 - 1910 рр.*

млн.крб.

*Перевищення прибутків над видатками (-) чи навпаки (+)*

—◆— Державні прибутки

—■— Державні видатки



Джерело: складено автором на основі [198].



ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

**ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС  
У КИЇВСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

вул. Народного Ополчення, 5а, м. Київ, 03680, тел.: (044) 200-37-52, факс: (044) 246-23-40; (044) 246-22-25  
www.kyivobl.sfs.gov.ua; e-mail: kyivobl.official@sfs.gov.ua. Код ЄДРПОУ 39393260

05.09.2016р. № 94/4/10-36-04-01-19 На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

**Чинчика Анатолія Анатолійовича**

на тему «Розвиток доктрини оподаткування в українській економічній думці  
другої половини XIX – початку XX ст.»

Головне управління Державної фіскальної служби у Київській області засвідчує, що результати дисертаційної роботи Чинчика Анатолія Анатолійовича використані в практичній роботі.

Зокрема, на особливу увагу заслуговують дослідження, що стосуються визначення впливу зовнішніх та внутрішніх чинників на стан оподаткування, а також пропозиції дисертанта щодо покращення обслуговування платників податків за рахунок налагодження партнерських взаємовідносин поміж посадовими особами органів державних податкових інспекцій та платниками податків.

Начальник ГУДФС  
у Київській області



**В.С. Богдан**

вул. Студентська 6,  
Київ, 04050



+380 (44) 33 88 090  
info@spare.ua

*№ 09/16-69/01  
від 26.09.2016р.*

### ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження  
**Чинчика Анатолія Анатолійовича**  
на тему: "Розвиток доктрини оподаткування в українській економічній думці  
другої половини XIX – початку XX ст."

Товариство з додатковою відповідальністю "Страхова компанія "СПЕЙР" (далі - Товариство) засвідчує, що результати дисертаційної роботи Чинчика Анатолія Анатолійовича використані в практичній діяльності Товариства.

Зокрема, Товариством звернута особлива увага на дослідження дисертанта, що стосуються процесів оподаткування, умов та чинників, які на них впливають. Також Товариством використано в практичній діяльності розгорнутий ретроспективний аналіз системи оподаткування, її порівняльний аналіз та відображення в сьогоденні, що впливає на розуміння нинішньої системи оподаткування, її складових та надає Товариству можливість розуміння наявних податкових ризиків та застосування у страхуванні випадків щодо фінансових ризиків в умовах трансформаційних процесів в економіці.

Директор



С.А. Левчук

Відкритий  
міжнародний  
розвитку людини

УНІВЕРСИТЕТ  
"УКРАЇНА"



Open  
International  
of Human Development

UNIVERSITY  
"UKRAINE"

Білоцерківський інститут економіки та управління

*Вих. № 192/11*

### ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи  
Чинчика Анатолія Анатолійовича на тему:  
«Розвиток доктрини оподаткування в українській економічній думці другої  
половини XIX – початку XX ст.»,  
поданої на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за  
спеціальністю 08.00.01 – економічна теорія та історія економічної думки

Довідка видана Чинчику Анатолію Анатолійовичу в тому, що сформульовані за результатами дисертаційного дослідження висновки і рекомендації щодо розвитку оподаткування на українських землях в другій половині XIX – початку XX ст. були використані викладачами кафедри загальноекономічних дисциплін при читанні навчальної дисципліни «Історія економіки та економічної думки» та кафедри фінансів, банківської справи та страхування при читанні навчальних дисциплін «Фінанси» та «Податкова система».

Вважаємо, що результати дисертаційного дослідження можна використовувати викладачами вищих навчальних закладів у навчальному процесі.

Директор



П.І. Юхименко

*Свідомо директора П.І. Юхименка завірено  
наз. П.І. Юхименко Ю.С.*



ЦЕНТРАЛЬНА СПІЛКА СПОЖИВЧИХ ТОВАРИСТВ УКРАЇНИ  
ЛЬВІВСЬКИЙ  
ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ  
УНІВЕРСИТЕТ

вул. Туган-Барановського, 10,  
Львів, Україна, 79005  
тел.: +38 (032) 275 65 50; 295 81 02  
факс: +38 (032) 295 81 02  
e-mail: lute@lute.lviv.ua



THE ASSOCIATION OF CONSUMER SOCIETIES OF UKRAINE  
LVIV UNIVERSITY  
OF TRADE  
AND ECONOMICS

10, Tuhan-Baranovskoho street,  
Lviv, Ukraine, 79005  
tel.: +38 (032) 275 65 50; 295 81 02  
fax: +38 (032) 295 81 02  
e-mail: lute@lute.lviv.ua

14.09.2016 № 53-017

на № \_\_\_\_\_

### Довідка

про впровадження результатів  
дисертаційного дослідження

**Чинчика Анатолія Анатолійовича**

“Розвиток доктрини оподаткування в українській економічній думці другої  
половини XIX – початку XX ст.”

Ця довідка видана в підтвердження того, що узагальнені результати дисертаційного дослідження А. А. Чинчика “Розвиток доктрини оподаткування в українській економічній думці другої половини XIX – початку XX ст.” обговорювалися на науково-методичних семінарах кафедри фінансово-економічної безпеки та банківського бізнесу і впроваджені у навчальний процес Львівського торговельно-економічного університету. А саме, здобутки автора використовувалися під час викладання дисципліни “Комплексне забезпечення фінансово-економічної безпеки”, зокрема при висвітленні питання забезпечення бюджетної безпеки та податкової її складової.

Проректор  
з наукової роботи ЛТЕУ  
д.е.н., проф.



Б. Б. Семак

[www.lute.lviv.ua](http://www.lute.lviv.ua)