



Munich Personal RePEc Archive

A brief description of industrial taxation in Ukraine in the 1920s

Tamilina, Larysa

Independent Research

1 January 2013

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/96493/>

MPRA Paper No. 96493, posted 13 Oct 2019 15:52 UTC

На правах рукопису

ТАМІЛІНА ЛАРИСА ВОЛОДИМИРІВНА

**ОПОДАТКУВАННЯ ПРОМИСЛОВОСТІ УКРАЇНИ В 20х РОКАХ
XX СТОЛІТТЯ**

A brief description of industrial taxation in Ukraine in the 1920s.

2013

1. Особливості розвитку промисловості України в період непу та проблема удосконалення оподаткування

Розвиток оподаткування промислових підприємств в 20-х роках визначався, з одного боку, тими політичними умовами та загальноекономічними принципами, якими характеризувалась українська економіка в період запровадження непу, та, з іншого боку, структурою управління усупільненої промисловості.

На початку 20-х років економіка України перебувала в критичному стані. Тривала війна та чисельні помилки політики воєнного комунізму мали суттєві негативні наслідки на всі галузі народного господарства, що позначилось на показниках їх діяльності. В 1920 р. валова продукція сільського господарства складала 65% від рівня 1913 р., продукція важкої промисловості дорівнювала 13,75% обсягів 1913 р [29, с.120] Кількість зайнятих в крупній промисловості скоротилась з 2400 тис. в 1913 р. до 1273 тис. в 1920 р. [29, с.121]. Продуктивність праці в промисловості суттєво знизилась, розпочалась міграція населення з міст в села, з метою уникнення голоду. Більшість підприємств не функціонували (з 37 тис. зареєстрованих промислових підприємств в 1920р. функціонувало приблизно 2 тис) [29, с.121]. Практично зовсім не працювала металургійна промисловість, припинилось видобування залізних та марганцевих руд. В кам'яновугільній промисловості України видобували лише 18% вугілля порівняно з 1917р.[29, с.122]. Більш як 600 вугільних шахт не працювали [29, с.122]. Внаслідок відсутності палива та металу припинили свою роботу машинобудівні заводи України, випуск продукції яких складав 4% від довоєнного рівня [29, с.122]. Ситуація загострювалась занепадом інфраструктури: значна кількість залізничного та водного транспорту була зруйнована, внаслідок чого стало неможливим встановлення нормальних господарських зв'язки між різними галузями народного господарства та регіонами країни. Комунальне

господарство знаходилось в схожому стані: окремі електростанції були зупинені, не працювала система водопостачання.

Зруйнована промисловість не володіла достатнім потенціалом та капіталами щоб надати поштовх до покращення ситуації. Сільське господарство, виступаючи провідним сектором по відношенню до промисловості, характеризувалось низьким рівнем технічного оснащення та використанням примітивних методів ведення господарства. В таких умовах його продуктивність значно залежала від природних умов, які в 20-х роках в більшості випадків були несприятливими. Необхідність відбудови економіки вимагала створення умов для функціонування приватного виробника, та повернення до товарно-грошових відносин. Навесні 1921р. політика “воєнного комунізму” була замінена новою економічною політикою. Першим кроком до непу стали рішення X з’їзду партії про заміну розкладки натуральним податком. Резолюція з’їзду була закріплена декретом ВЦВК від 21.03.1921р., згідно з яким дозволялась вільна торгівля в рамках місцевого товарообігу та, поряд з цим, обмін надлишків селянської продукції на товари промисловості [30, с.85]. Державні та кооперативні підприємства та організації почали брати участь у вільній торгівлі, що стихійно відроджувалась. Раднарком, з метою регулювання цього процесу, прийняв 09.09.1921р. “Наказ про проведення в життя основ нової економічної політики”, яким дозволив перехід до грошової форми обігу [30, с.86]. З цією ж метою 17 жовтня 1921 р. ВЦВК і РНК прийняв декрет, яким надав право сільськогосподарським колективам вільно розпоряджатися надлишками виробленої продукції, що залишалась після сплати державних податків. В жовтні 1921р. був скасований обов’язковий безгрошовий товарообмін та надано право здійснювати угоди у трьох будь-яких формах: натуральній, змішаній або грошовій [30, с.87].

Перехід до нової економічної політики супроводжувався радикальними змінами в галузі фінансів, кредиту та грошового обігу. Поряд з вищеназваними заходами, була відновлена кредитна система, проведена грошова реформа, забезпечений сталий грошовий обіг. У жовтні 1921р. був створений

Державний банк [30, с.196], на який покладалось кредитування великої державної промисловості, кооперативних та інших організацій, приватних підприємств, приймання та видача грошових вкладів, організація та здійснення розрахунків між установами, підприємствами, тощо [30, с.196]. З метою зосередження фінансування державної промисловості в одній кредитній установі у жовтні 1922 р. був заснований Торгівельно-промисловий банк (Промбанк) [30, с.197].

Існування приватного сектору було визнано та закріплено законодавством. Дозволялось знаходження в приватній власності будівель, споруд, промислових підприємств, засобів виробництва, грошей, цінних паперів та інших цінностей. Земельний кодекс від 30-10-1922р. скасував приватну власність на землю та інші природні ресурси, проте держава надавала селянам право користуватися землею [31, с.15]. Указом від 1924р. була дозволена оренда землі та використання в виробництві найманої праці [31, с.116].

Відновлення ринкових відносин надало поштовх до розквіту приватного виробництва. Співвідношення між приватним та державним секторами варіювались залежно від сфери діяльності. Приватні підприємства були, головним чином, невеликі за розміром, в той час як держава контролювала великі підприємства, діяльність яких вимагала значних обсягів основного та обігового капіталів. Успішний сектор, внаслідок цього, домінував в галузях важкої промисловості. Не виключною була, однак, ситуація, коли приватні підприємства існували поряд з державними, займаючись під час фактично ідентичними видами діяльності [32, с.170].

З переходом до непу велика кількість націоналізованих підприємств залишалась в безпосередньому управлінні держави (2,5 тис підприємств, що знаходились в задовільному стані) [29, с.130]. Решта приєднувалась до більших за розміром об'єктів або зараховувалась до орендного фонду, 90% якого становили підприємства, що займалися обробкою сільськогосподарської продукції [33, с. 32]. Перехід до нових принципів організації економіки

вимагав впровадження корінних змін насамперед в систему методів управління промисловістю. У цей період виникають і поширюється виробничі об'єднання підприємств – трести, що утворювались з однорідних підприємств за територіальним або виробничо-територіальним принципами [34, с. 15]. Система главків, таким чином, була замінена системою трестів, що мали функціонувати на засадах господарського розрахунку.

Першими офіційними актами, що поклали початок господарського розрахунку у діяльності трестів були “Наказ Ради Народних Комісарів про проведення в життя нової економічної політики” від 9 серпня 1921 р., та “Основні положення про заходи по відбудові великої промисловості і піднесення і розвитку виробництва”, затвердженні РПО від 12 серпня 1921 р. [30, с. 133, 134]. Ці документи були спрямовані на посилення концентрації промислового виробництва, розвиток господарського розрахунку та на посилення принципу централізації та адміністративно-командного підходу в управлінні промисловими підприємствами. Масове трестування промисловості почалось у другій половині 1921 р. і, головним чином, завершилось на кінець 1922 р. [30, с. 134]. В Україні було створено 24 трести, що безпосередньо підпорядковувались Українській раді народного господарства [30, с. 134]. Поряд з цим, відбувалось поділення промисловості на союзного, республіканського і місцевого підпорядкування. Керівництвом промисловості союзного підпорядкування займалась ВДНГ СРСР, республіканського - ВДНГ УРСР, місцевого – губернські раднаргоспи.

Останнє, в свою чергу, надало поштовх до пірамідального посилення контролю. Це явище стосувалось не лише промисловості, але й фінансової сфери та охопленої державою торгівлі. Націоналізовані фабрики, заводи та підприємства були, таким чином, об'єднані вертикально та горизонтально в трести, які управляли та контролювали діяльністю підприємств, що входили до їх складу. Трести були згодом об'єднані в синдикати, які функціонували як координатори для трестів та, поряд з цим, виконували функцію оптового реалізатора їх продукції. В голові піраміди знаходилась держава під диктатом

комуністичної партії, яка займалась контролем діяльності націоналізованого сектору [35, с. 32].

Для державного промислового сектору ринок мав відносне значення оскільки неможливо стверджувати про повноцінність ринкових принципів в умовах, коли, по-перше, виробництво відбувається під контролем держави, та, по-друге, більша частина обігу товарів мала місце поза межами ринку. Діяльність приватних підприємств була також значно обмежена. Відносна відсутність прямого впливу держави на приватних виробників не виключала можливості використання нею непрямих важелів регулювання їх поведінки, оскільки розмір наявних ресурсів в приватному секторі значно залежав від податкової та кредитної політики держави.

Відношення до непу (перш за все, до достатньої самостійності державних підприємств) були неоднозначними [35, с. 32]. Більшість економістів сходилися на тому, що такий стан речей матиме лише тимчасовий характер та є необхідним для переходу до повноцінної радянської економіки. В літературі того часу неп уявлявся відхиленням від шляху побудови раціональної економіки, проте мав гарантувати успіх в досягненні цілей, вибраних ще в період революції. Перехід до непу в контексті урегулювання взаємовідносин між державою та селянами, характеризувався більш глибокою метою, яка полягала в оздоровленні націоналізованої промисловості та надання усупільненим підприємствам домінуючої ролі в економіці.

Факти свідчать, що неп характеризувався гострим протиріччям, відсутністю конструктивних підходів до управління промисловістю, незбалансованим співвідношенням ринкових та адміністративних методів, проте, все ж являв собою значний крок у зміні як поглядів, так і головних складових економічного механізму управління господарством.

Дія ринкових принципів та сприятлива політика уряду значно покращили стан виробничого сектору. Випуск продукції важкої промисловості в 1922/23 рр. порівняно до 1912р. складав 23%, проте вже в 1923/24 - 35,5%, 1924/25 - 55,7%, 1925/26р. – 93% [36, с. 50]. В літературі

зазначалось, що в 1926 р. обсяги виробництва перевищили їх довоєнний рівень, показники зростання, однак, значно відрізнялись по різних галузях народного господарства: відносно швидко покращувався стан легкої промисловості та машинобудування, особливо сільськогосподарського.

Дія ринкових принципів не завадила державі активно втручатися в діяльність державних підприємств. Факти свідчать, що механізм державного регулювання усупільненої промисловості впроваджувався з перших років непу з подальшим його посиленням впродовж десятиріччя. Основними важелями впливу держави на діяльність держпромисловості виступали: планування виробництва, здійснення цінової політики, регламентація збути продукції та бюджетне фінансування їх діяльності.

З метою закріплення планових принципів вже в лютому 1921 року при Раді Праці і Оборони була заснована Державна загально планова комісія. [30, с. 116]. З метою підтримки цих тенденцій в Україні 28 вересня 1921 року була створена Українська Економічна Рада, функції якої полягали в узгодженні та планомірному керівництві діяльності економічних наркоматів [30, с. 117]. На УЕР покладалась обов'язки формування органів планової роботи, якими стали Укрдержплан та планові комісії при наркоматах та відомствах [30, с. 118]. У відбудовчій період планування носило галузевий характер, тобто складались плани розвитку окремих галузей господарств, що обмежували та регламентували діяльність підприємств шляхом розробки промислових планів, які являли собою завдання підприємствам або галузевим об'єднанням. Останні включали визначення обсягів виробництва, чисельності робітників, продуктивність праці, заробітну плату, цін на продукцію, а також розмір прибутку [30, с. 123]. Планування в перші роки непу носило, відносний характер, в подальшому, однак, була визначена його провідна роль в регулюванні економічними процесами.

З метою удосконалення планування промислового виробництва в 1923 році була проведена реформа організаційної структури ВДНГ УРСР, внаслідок чого в її складі було створено два основних управління: Економічне

управління (виконувало функцію планового регулювання промисловості в цілому) та Управління промисловості(забезпечувало здійснення оперативного управління підвідомчою УРСР великою трестовою промисловістю та окремими господарськими підприємствами [30, с. 124]. Планування в цих умовах відбувалось за наступним алгоритмом: на першому етапі розробки промислового плану республіки, спеціально створена при Управлінні промисловістю ВДНГ УРСР комісія промплану розглядала виробничі програми трестів і вносила до них відповідні корективи. В разі необхідності програми повертались до тресту для переробки і після відповідного корегування надсилалась до Президії ВДНГ на затвердження [30, с. 124]. З метою посилення ролі планування 10 квітня 1925 року уряд УРСР прийняв нове положення про державну планову комісію УРСР [30, с. 131], згідно з якою Держплан переходив у підпорядкування безпосередньо РНК УРСР. Це положення також наголошувало на необхідності ув'язки господарського плану УРСР з завданням Держплану СРСР, внаслідок чого план УРСР мав виступати частиною загального плану всього господарства країни [30, с. 131]. Розвиток планування, таким чином, закріпило адміністративний підхід до регулювання виробничої діяльності державних підприємств, обмежуючи операційну діяльність трестів показниками, що визначались виробничими планами та кошторисами, відхилення від яких можливо було лише за дозволом ВДНГ.

Збутова політика державної промисловості в період непу, хоч і не являла собою прямий перерозподіл виробленої продукції, проте знаходилась під її прямим контролем. Створені в січні 1922 року синдикати мали за мету прискорення процесу збуту промислової продукції та регулювання торгової діяльності як об'єднань, так і окремих його членів. Останнє передбачало розподіл замовлень, встановлення цін, районування продукції, узгодження збутової діяльності членів синдикату [37, с. 102, 103]. В перші роки непу відношення між синдикатами та трестами мали дійсно комерційний характер. В подальшому, однак, держава починає активно втручатися в їх діяльність

шляхом використання адміністративних методів. В 1924 році запроваджується нова практика співробітництва синдикатів і трестів, згідно з якою трести зобов'язувались реалізовувати 100% своєї продукції через синдикати [38, с. 116]. Необхідність такої практики виправдовувалась посиленням планових елементів во взаємодії між трестами та синдикатами. Більш того, планування, управління та керівництво процесами, що відбувались в усупільненій промисловості, не можливо було здійснювати якщо збутова політика знаходиться поза межами контролю держави. В 1924 році держава радикально змінює своє відношення до синдикатів та участі трестів в об'єднаннях. З цього моменту створення синдикатів відбувалось за іншим механізмом - не самими трестами на основі добровільної угоди між собою, а в адміністративному порядку по рішенню ВДНГ та РПО. Як результат, синдикати повністю монополізували збут продукції державної промисловості, та розглядались як збутові органи державних підприємств, від діяльності яких залежала їх доля [39, с. 176]. Сконцентрував в своїх руках збут продукції на внутрішньому ринку, синдикати повністю ізолювали трести від участі у ринковому обороті. В своїй діяльності по реалізації продукції ні трести ні синдикати, однак, не мали самостійності, оскільки їх відносини формувались на основі торгового преїскуранту, де були визначені ціни, що, як правило, урахувували виробничу собівартість, накладні витрати тресту, накладні витрати синдикату та певний розмір прибутку. Цінова політика держави була посилена, ще з 1923 року, після кризи збуту продукції. Постановою РПО "Про порядок встановлення граничних цін на товари", від 22.02.24 року комісії внутрішньої торгівлі надавалось право регулювати ціни на всі товари та вводити граничні ціни по всім видам продукції [40, с. 19].

Виробнича та збутова діяльність усупільненої промисловості характеризувалась, таким чином, наявністю суперечливих відносин між державними підприємствами та самою державою, які не мали нічого спільного з ринком, а виступали скоріш проявом процесу закріплення адміністративних методів управління промисловістю. Огляд фінансової сторони взаємодії

держави та трестів не залишали ніякого сумніву щодо відсутності будь-якої самостійності державних підприємств не лише в оперативно-господарській, але й кредитно-фінансовій діяльності.

Аналіз правових актів, прийнятих на основі декрету від 10 квітня 1923 р., дає підстави стверджувати, що трест як організаційно правова одиниця був нічим іншим, як компромісом між ринковими та командно-адміністративними принципами функціонування. Теоретично, підприємства, що працювали на принципах госпрозрахунку, повинні були самостійно приймати рішення відносно виробництва та бути фінансово незалежними від держави. ВДНГ і РПО, однак, володіли повним правом розпорядження їх статутним капіталом та прибутками, розглядали та затверджували їх промфінплани, баланси, кошториси та звіти, що вказує на відсутність у трестів не лише юридичної самостійності, але й самостійності як госпрозрахункової одиниці.

Законодавство визнавало власником та надавало право розпоряджатися майном одночасно самому тресту та ВДНГ і РПО. Стаття 6 декрету “Про державні підприємства, що діють на засадах господарського розрахунку (трести)” зазначала, що трест володів, користувався та розпоряджався наданим йому майном [40, с. 36], в той же час як стаття 5 цього ж закону наголошувала, що розпорядження майном тресту здійснювалось РПО і ВДНГ. На практиці ж саме держава в особі РПО і ВДНГ займалась управлінням діяльністю трестів та розпорядженням його майном.

Формування взаємовідносин між трестом та державою відбувалось за наступними принципами [40, с. 16-18]:

1. Держава передавала тресту кошти у безстрокове користування під час його заснування для утворення статутного капіталу та його подальшого збільшення.
2. Держава надавала трестам позики на умовах їх повернення або перерахування у безповоротну субсидію.
3. У випадку закінчення трестами року зі збитками відбувалось їх покриття за рахунок державної скарбниці.

4. Довгострокове кредитування підприємств державою регулювалось ВДНГ. Довгострокові позики від кредитних установ допускались лише за його дозволом.
5. Самостійність трестів обмежувалась правом розпоряджатися обіговими коштами після затвердження ВДНГ розміру установчого капіталу.
6. Поповнення установчого капіталу тресту відбувалось в бюджетному порядку.
7. Весь отриманий прибуток тресту підлягав перерахуванню до державної казни за винятком тієї частини, що спрямовувалась до його резервного фонду. Розмір останнього визнавався ВДНГ.

Аналіз законодавства 20х років, таким чином, дає підстави стверджувати, що державні підприємства ніколи не володіли повним ступенем самостійності, а виступали суб'єктами, що фінансово підпорядковувались державі. З розвитком процесу трестування характер фінансового статусу підприємств ще більш ускладнився. Кредитний механізм поступово приймав специфічну форму у випадку державної промисловості. Ще в 1922 році Народний комісаріат фінансів перейшов від попереднього планового розподілу коштів між націоналізованою промисловістю до кредитного порядку (Юрловський). Суми, що раніш отримувались з бюджету у формі безповоротних дотацій, стали надходити до підприємств через кредитну систему у формі строкових позик промисловості. Банківська система в такому випадку виступала передаточним механізмом між державою та підприємствами, що їй належали, розподіляючи ресурси між окремими галузями промисловості та підприємствами відповідно до особливій угоді Наркомфіну та ВДНГ [40, с. 267]. Впровадження такої системи фінансування державного сектору вплинуло на структуру коштів, що отримували підприємства. Статистика вказувала на поступове витиснення банківським кредитуванням бюджетного фінансування [40, с. 284]. Проте природа фінансових

взаємовідносин між державними підприємствами та державою не змінилась, модифікації підлягала лише їх форма, оскільки основним джерелом в будь-якому випадку залишався державний бюджет, в той час, як роль банку виступала в значній мірі технічною. Державні підприємства, таким чином, повністю підпорядковувались бюджету, незалежно від механізму отримання державних коштів.

Таблиця 1.

**Структура фінансування державної промисловості
в 1922-24рр, млн. крб. [40, с. 284]**

	1922/23 р.	1923/24 р.
Бюджетне фінансування	107	75
Збільшення банківської заборгованості	140	260
Загалом	247	335

Ситуація, більш того, ускладнювалась невизначеністю відносин між трестом та підприємствами, що входили до його складу. Трести виступали головною формою управління, в той час як головною виробничою ланкою було підприємство, яке внаслідок цього вимушене було працювати в повній залежності від тресту, не маючи уяви відносно результатів своєї діяльності, оскільки увесь прибуток зникав в загальнотрестовському бюджеті. Поступово стало очевидним, що без надання підприємству самостійності в оперативно-господарському та комерційно-фінансовій діяльності подальший розвиток промисловості неможливий. Реалізацію останнього передбачала постанова РПО від 11 червня 1926р., яка закріплювала переведення підприємств на господарський розрахунок із самостійним балансом та фінансуванням [41, с. 56]. Проте повної самостійності як у фінансовій, так і в комерційній діяльності, підприємства не отримали. Трест залишався юридичною особою, за якою закріплювалось право здійснювати торгові операції. Підприємства

були зобов'язані відпускати продукцію трестам по собівартості, внаслідок чого концентрація прибутків відбувалась на рівні трестів.

У 1927р. була зроблена ще одна спроба посилити самостійність підприємств, юридичне оформлення якої відбулось 29 червня 1927 р. постановою ВЦВК і РНК СРСР “Положення про державні промислові трести”. Однак, на практиці це положення посилювало принципи централізації та планування в управлінні промисловістю, ігноруючи дію законів ринку [41, с. 56]. В кінці 20х років як результат загострення невідповідності форм управління промисловістю характеру закріплених на той момент господарських відносин, на місці трестів виникають галузеві об'єднання, що стають основною ланкою управління промисловістю.

Характеристика державної промисловості, таким чином, вказує на відсутність дійсно ринкових товарно-грошових відносин на мікрорівні: між підприємствами з одного боку, та підприємствами і державою з іншого, що виступало наслідком глибокої деформації фінансових взаємовідносин в усупільненому секторі.

Загальні принципи організації економіки та юридичні межі, в яких формувались відносини між державною промисловістю та державою, визначали тенденцію розвитку податкової справи. Податкова політика виступала в такій ситуації похідною від загальноекономічних умов непу та принципів організації управління державним сектором. Наявність приватного виробника та набуття державою статусу власника промисловості, а отже й, збільшення видатків державного бюджету на фінансування державних підприємств, вимагали посилення оподаткування, що повинно було вирішити дві задачі: зменшення нагромадження в приватному секторі та посилення в державному. Перша проблема вирішувалась достатньо легко, оскільки у разі обмеженості податкового механізму, завжди можна звернутися до адміністративних важелів. Друга проблема виявилась більш складною, оскільки мала суперечливу природу. З одного боку, податкова політика, як

непрямий засіб регулювання поведінки державних підприємств в умовах жорсткого контролю за виробництвом, збутом, цінами та прибутками втрачала доцільність. З іншого боку, кредитно-фінансова залежність підприємств від держави вимагали пошуку ефективних джерел формування державного бюджету, серед яких податки історично посідали головне місце. Чисельність проблем непу та суперечливість умов, в яких відбувалось їх вирішення суттєво вплинули, таким чином, на процес побудови системи податків та визначили тенденцію її еволюції впродовж десятиріччя.

2. Еволюція механізму оподаткування державних підприємств в 1921-28 рр.

Побудова податкової системи являла собою тривалий процес, який вимагав, перш за все, координаційних дій з боку держави, досвідчених працівників та фінансових коштів. Її створення визнавалась однією з першочергових заходів для держави, оскільки було зрозуміло, що лише ефективне оподаткування здатне забезпечити бюджет необхідними фінансовими коштами. Процес побудови полягав як у створенні податкового апарату, так й у виборі податків, найбільш сприятливих для існуючих на той момент умов.

Політичні події 1917 року призвели до суттєвих змін в економіці, що мали вплинути на оподаткування. Фінансові питання набували значення, підкреслювалась безпосередня залежність успіху в проведенні радикальних реформ від ефективності фіскальної політики [42, с.251]. Теоретично, нові умови передбачали запровадження радикальних змін в діючу систему податків та в характер дії податкових форм. Але за словами ведучих економістів того часу, запровадження радикальних реформ вимагало багато зусиль та фінансових коштів, тому першим кроком в стабілізації оподаткування мало стати обов'язкове стягнення існуючих на той час податків, при посиленні ролі, перш за все, прибуткового та тимчасового податку на прибуток [43, с. 21]. Як

наслідок, основою оподаткування нової держави стала дореволюційна податкова система.

Одним з перших кроків побудови радянського оподаткування став Декрет Ради Народних Комісарів від 24.11.1917 року “Про стягнення прямих податків”, який встановлював податок на приріст прибутків із торгівельних та промислових підприємств [2, с. 105]. Декрет передбачав закріплення твердих строків його сплати та використання жорстких санкцій у випадку несплати або затриманні сплати сум податку. Поряд з цим, були суттєво підвищенні ставки акцизів на предмети масового вживання, що пояснювалось складністю фінансового стану країни, та необхідністю збільшення бюджетних коштів.

Адміністрування податками покладалася на місцеві ради, що фактично призвело до фрагментації податкового законодавства та посилення ролі місцевих урядів в здійсненні податкової політики [42, с. 220]. Необхідність останнього пояснювалось відсутністю централізованого податкового апарату, спроможного забезпечити дійне стягнення та контроль за податками. Наступним декретом була продовжена на 1918 рік дія ряду податкових форм (податку на нерухоме майно, основного промислового податку, поземельного податку та місцевих зборів) [42, с. 221]. На протязі 1918 року оподаткування не зазнало суттєвих змін, що як і раніше аргументувалось відсутністю достатньої централізації податкової системи¹.

Таким чином, для оподаткування 1917-1918 років були характерні наступні риси: збереження дії дореволюційної системи податків при посиленні прямого оподаткування в першу чергу великих капіталів; надання місцевим радам функції адміністрування податками.

Події 1918 року корінним чином змінили характер податкової політики. Визнавалось, що саме оподаткування повинно слугувати одним з головних інструментів мобілізації фінансових ресурсів до рук держави. Розпочався поступовий відхід від раніш існуючої податкової системи. Початком корінних змін в оподаткуванні стало введення надзвичайного десяти-мільярдного

¹ Микеладзе, П.В. Косвенные налоги. –Л., 1927. –124с.

революційного податку, за допомогою якого передбачалося акумулювати до бюджету значні фінансові кошти. Надходження від останнього, мали зараховуватись до державного бюджету, з якого передбачалось проводити грошові асигнування до місцевих бюджетів, з метою їх збалансування [42, с. 222].

Продовольча криза обумовила запровадження з 30.10.1918 року натурального податку. В кінці цього ж року був ліквідований основний промисловий податок та запроваджений 5-% збір з обороту торгово-промислових підприємств замість 1-% збору з прибутку [42, с. 225]. Податки, які теоретично суперечили новим умовам, були скасовані – державний поземельний податок, податок зі спадщини та інші. Поряд з цим, були запроваджені певні зміни й в систему непрямих податків, серед яких основне місце займали акцизи. Однак, вже після черги часткових змін, головним чином, їх ставок та порядку стягнення, декретом від 21 листопада 1918 року діючі акцизи були скасовані та замість них запроваджені нарахування на користь держави на ціни окремих товарів, які вироблялись в націоналізованих галузях промисловості [42, с. 227]. Проте вже після виходу декрету “Про фінансування державних підприємств” від 4 травня 1919 року, згідно з яким державний бюджет виступав єдиним джерелом коштів державних підприємств, та як наслідок, всі їх доходи підлягали перерахуванню до державної казни, ці нарахування втратили економічну доцільність та були скасовані [42, с. 230].

В період з 1918-1920 рр. надходження від податків значно зменшились. Останнє було обумовлено в першу чергу кризовим станом промисловості, транспорту, порушенням нормальних умов сполучення, що призвело до різкого скорочення товарообігу. Вже на кінець року в зв'язку з падінням ефективності грошового оподаткування, стягнення податків було тимчасово припинено. Більш того, ізоляція економіки від зовнішніх ринків призвела до суттєвого зменшення надходжень від митних зборів, внаслідок чого, вони поступово були скасовані на протязі 1918-1920 років [44, с. 250].

Повернення до оподаткування відбулось у 1921 році, зі зміною напрямків економічної політики, яка в нових умовах повинна була спиратися на ринкові принципи. З'явилися нові тенденції в формуванні оподаткування - воно мало виконувати функцію регулювання діяльності приватного капіталу та створити непрямий механізм, який би надавав можливість контролювати нагромадження в приватному секторі.

Процес відтворення оподаткування на початку 20х років мав певні труднощі. Народний комісаріат державного контролю УРСР в своєму звіті про виконання державного розпису прибутків та видатків за 1922 рік характеризував ситуацію податкових органів наступним чином "Податковий апарат не успадкував ніякої готової організаційної структури, пристосованої до ведення податкової роботи.... Проблеми існували, перш за все, внаслідок обмеженості обсягів фінансових коштів, котрі надавались на фінансування податкових засад, що призвело до того, що останні повинні були постійно скорочувати кількість своїх працівників" [45, с.3]. Висновок, до якого прийшли контрольні органи полягав в попередженні уряду про обмежену якість роботи податкових органів в таких умовах, неефективну роботу податкового апарату та допущення ними великої кількості помилок. Загальні риси проблем пов'язаних з формуванням податкової політики України на початку 20-х років полягали в наступному:

1. Відсутність досвідчених економістів в Україні, здатних самостійно розробляти та запроваджувати політику оподаткування. Це неминуче призвело до безпосереднього дотримання напрямків реформування податків, що мали місце в Росії. Так, Держконтроль вказував, що "Податкове управління не проводить самостійної податкової політики, а цілком зайнято запровадженням на Україні податків та зборів, які розробляються та затверджуються в Росії. Власної ініціативи в вирішенні податкових питань Управлінням не проявляється. Тим часом, Україна має такі краєві особливості, котрі можуть слугувати сприятливим ґрунтом для самостійної розробки окремих питань щодо

- оподаткування на місцях, хоча б з метою їх наступної апробації” [45, с. 5].
2. Відсутність централізації в проведенні податкової політики. Місцеві податкові органи діяли самостійно, ігноруючи вказівки центру. Головне управління підчас не мало ніякої інформації відносно стану проведення на місцях того чи іншого податку, сум їх надходжень та ін.
 3. Відомості про місцеві податки надходили слабо та підчас не від усіх установ. Місцеві органи, більш того, самостійно, не узгоджуючи з Наркомфіном, займалися проведенням податкової політики. Доказом слугує наступний приклад: в той час як Наркомфіном було затверджено 23 місцевих податки, в більшості губерній їх кількість досягала 92 [45, с. 7].
 4. Слабкість зв'язку центру з місцевими органами, що частково було обумовлено низьким ступенем розвитку інфраструктури. Розпорядження та інструкції, що виходили з центру, отримувались на місцях з великим запізненням. Безумовно, що це, в свою чергу, відбивалось на строках запровадження в життя декретів та постанов відносно оподаткування. Так, положення про державний промисловий податок був затверджений ВЦВК та РНК 08-02-1921 року, проте отриманий в Полтавській губернії лише в квітні того ж року, та введений в дію з 1 травня. В деяких губерніях це положення було отримано лише в середині серпня. Декрет ВЦВК та РНК від 09-08-1921 року про встановлення акцизу на виноградні, плодово-ягідні вина був ведений в більшості губерній з 01-01-1921 року, в Полтавській губернії лише з 01-03-1921р. Акциз на спирт, пиво та фруктові води був затверджений з лютого 1921 року, але введений в дію в Кременчуцькій губернії лише в кінці березня, а в Запорізькій в середині квітня [46, с.15].
 5. Існувала можливість впливу окремих відомств на діяльність податкового апарату. Відносна слабкість податкового управління та неузгодженість діяльності місцевих податкових органів з центром

призводили до того, що окремі відомства без належного дозволу Губернського фінвідділу приймали рішення відносно відстроку сплати того чи іншого податку. Так, наприклад, виконавчий комітет Донецької губернії заборонив інспектору здійснювати перевірку патентного збору з торгівлі та промислів. В Кременчуцькій губернії, місцевий виконавчий комітет видав тютюновій фабриці дозвіл на відстрочку сплати акцизів [45, с.12].

6. Невирішеність питання щодо сплати та перерахуванню податків до відповідних бюджетів. Податки та збори вносились в каси різних засад, де вони затримувались або витрачались на їх власні потреби, що звісно негативно позначилось на сумах податкових надходжень до бюджету та сприяло зростанню недонадходжень.
7. Недостатній розвиток на місцях правової системи щодо розгляду порушень податкового законодавства. З великої кількості скарг з питань оподаткування, що надходили до губернських фінвідділів, лише незначна їх частина підлягала розгляду.
8. Ухилення від сплати податків державними підприємствами та об'єднаннями. Невизначеність загальної ситуації призвела до того, що державні підприємства, посиляючись на свій статус, який передбачав ведення діяльності на державних коштах, вимагали надання їм значних пільг або звільнення від сплати податків.
9. Ускладнення процесу оподаткування внаслідок відсутності належного нагляду за діяльністю промислових та торговельних підприємств. Існування різних форм власності, та невідпрацьована діяльність податкових органів призводило до чисельних ухилень від оподаткування, або до сплати податків в неповних обсягах. Недостатність працівників податкових управлінь та відсутність методик непрямого розрахунку податків надавало можливість виводити частину діяльності в тіньовий сектор. Не дивлячись, однак, на труднощі впродовж 20-х років відбувалось систематизоване формування засад

ведення податкової справи та поступове створення податкового механізму, що за характером дії відповідав принципам нової економічної політики.

Першим грошовим податком в умовах непу був промисловий податок (декрет від 26 липня 1921 року), який стягувався з приватних торгівельних та промислових підприємств та особистої промислової діяльності громадян [47, с. 3]. На принцип його побудови вплинула примітивність форм існуючої на той момент промислової діяльності, нестабільність приватних підприємств, а також відсутність розвинутого податкового апарату, в зв'язку з чим, був встановлений найбільш спрощений механізм його стягування у вигляді патентного збору [48, с. 4]. Потужність підприємств при виборі патенту встановлювалась по його зовнішнім ознакам (розмір приміщення, кількість робітників, характер діяльності та інше). В наслідок цього патентний збір набував реєстраційного характеру, підвищуючи тим самим ефективність його використання в невизначених економічних умовах [49, с. 105].

Поряд з патентним збором промисловий податок включав зрівняльний збір, що стягувався спочатку з торгівельних та промислових підприємств в певному відсотку до їх оборотів. Ставка останнього досягала 3% від обороту [48, с. 15]. Згідно з законодавством, податок підлягав сплаті щомісячно [48, с. 18]. Недостатній розвиток товарообігу в перші роки непу обумовили той факт, що зрівняльний збір стягувався лише в окремих великих за розміром містах, проте поступово був розповсюджений по всій території країни.

Зі збільшенням товарообігу були запровадженні зміни в порядок розрахунку та сплати промислового податку: диференціація ставок по галузям та видам діяльності, розширення бази оподаткування [50, с. 202]. З 1922 р. було визначено 12 категорій ставок для промислових підприємств, в залежності від їх розміру, який визначався кількістю працівників, та забезпеченості механічним обладнанням [50, с. 203]. Підприємства, які виробляли або реалізовували предмети розкоші, поряд з основним промисловим податком, мали сплачувати зрівняльний збір підвищеного розміру. Починаючи з 1922

року дія промислового податку була розповсюджена й на усупільнений сектор [51, с. 75]. Метою прийняття такого рішення стала необхідність стимулювання підвищення їх рентабельності. Це рішення значно посилювало регулююче та бюджетне значення промислового податку, що ускладнювалось також введенням 100% надбавки, яка підлягала зарахуванню до місцевих бюджетів [51, с. 76].

В січні 1923 року знов були внесені зміни в порядок дії промислового податку, що передбачали посилення оподаткування приватного та надання пільг державному та кооперативному секторам. Згідно з новим положенням про промисловий податок від 1923 року ставки зрівняльного збору диференціювалися залежно від виду торгівлі та галузі промисловості. Було встановлено 13 різних податкових ставок, розмір котрих коливався від 0,25 до 6% з обороту [51, с. 1813]. Поряд з цим, була запроваджена диференціація в залежності від форми власності підприємств – державна, кооперативна або приватна - що передбачала дію підвищених ставок оподаткування для приватних виробників. Для державного виробничого сектору до обігу не враховувались переміщення товару в межах тресту та підприємств, що входили до їх складу, що мало за мету усунення багаторазовості оподаткування. Для промислових підприємств, які належали до галузей важкої промисловості держави був встановлений знижений відсоток оподаткування. Порядок оподаткування кооперативних підприємств передбачав також виключення внутрішнього кооперативного обігу, та зниження на 50% розміру зрівняльного збору для споживчих кооперацій, які відпускали товари виключно своїм членам товариства, та на 25% останнім кооперативам, що належали до системи Центр союзу [51, с. 116].

Ще одним прямим податком, що мав суттєве фіскальне значення виступав прибутково-майновий, який був введений в дію в 1922р. та передбачав оподаткування особистих доходів, маючи за мету регулювання процесу нагромадження [52, с. 106]. Поряд з цим, оподаткуванню підлягало майно, в зв'язку з тим, що на початку непу операції по купівлі та продажу

нерухомості отримали достатнє розповсюдження. В перші роки дії податок стягувався кожне півріччя з сукупного доходу по особливій шкалі, розмір ставок якої коливався від 0,8-14,6%. Для посилення регулюючої ролі податку, та, частково, для збільшення надходжень, на протязі 1923-24 рр. були запроваджені зміни, головним чином, шляхом диференціації ставок оподаткування залежно від джерел та характеру отриманих доходів [53, с. 38].

Прибутковий податок складався з двох самостійних платежів – основного та додаткового. Перший – основний – являв собою загальний платіж, який охоплював дохід фізичних та юридичних осіб, передбачаючи диференціацію ставок залежно від їх соціальної групи. Другий – додатковий – оподатковував дохід, що перевищував 300-400 крб. за півріччя. Платники податку поділялись на чотири категорії в залежності від характеру отриманих доходів: А – доходи, отримані від особистої праці по найму, Б – доходи отримані від особистої праці не по найму, В – доходи, отримані від промислових та торговельних підприємств, оренди майна та інших нетрудових доходів, Г- доходи юридичних осіб (приватні акціонерні товариства, пайові товариства) [53, с. 39].

В 1924 році новим положенням про прибутковий податок було скасовано оподаткування майна, що пояснювалось завершенням процесу денационалізації малих підприємств, яке мало місце в перші роки непу. Поряд з цим відбувалось підвищення ставок оподаткування на доходи приватного капіталу [54, с. 13].

Оподаткування прибутковим податком охопило вже з 1923 році державні та кооперативні підприємства, для котрих, однак, податок базувався на інших принципах – ставки податку були пропорційними та дорівнювали 8% від прибутку. Оподатковуваний прибуток розраховувався як різниця між валовими доходами та валовими витратами підприємства, який не співпадав за розміром з його балансовим прибутком [53, с. 105]. Використання особливої системи оподаткування для державних та кооперативних підприємств

пояснювалась різницею в цілях регулювання нагромадження в приватному та усуспільненому секторах.

В період непу, поряд з системою прямих податків, була сформована система непрямих оподаткування. Визнавалось, що в умовах нестабільності, значної емісії паперових грошей, дефіциту державного бюджету та відсутності кваліфікованого податкового апарату, за рахунок непрямих податків можливо було досягнути значного бюджетного ефекту [55, с. 202].

Одним з головних джерел фінансових надходжень до бюджету стали акцизи, розмір яких коливався залежно від якості товару, ціни та кола споживачів. На предмети першої необхідності та широкого вжитку були введені з соціальних розумінь мінімальні ставки. Визначення розміру акцизу відбувалося в центрі, відповідно з програмою виробництва та реалізації продукції, що робило акцизи схожими на промисловий податок.

В 1921 році були запроваджені акцизи на вино, сірники, тютюнові вироби, папір для паління; в 1922 році – на спирт, нафтопродукти, пиво, квас, мед, сіль, цукор, цикорій; в 1923р. – на текстильні вироби та ризові калоші [56, с. 36]. Потрібно підкреслити, що акцизи на цукор, тютюн, сіль, нафтопродукти, пиво та спирт забезпечували 91,4% загальних надходжень від акцизів. Більш того, надходження від акцизу на цукор та тютюн становили 70% загальної річної суми доходів бюджету від акцизів [57, с. 18].

Загострення товарного голоду вимагало прийняття певних рішень щодо податків з тим щоб збільшити обсяг промислових товарів, в першу чергу в сільській місцевості [58, с. 18]. Об'єктом уваги стали кустарі та ремісники. Послідовні зміни в законодавстві про промисловий податок суттєво спростили характер їх оподаткування та призвели до значного зменшення податкового тиску. Згідно з законом від 10.04.1925 року кустарі та ремісники, що проживали в сільській місцевості та працювали без використання найманої праці, незалежно від наявності в їх розпорядженні механізованих двигунів та спеціально обладнаного приміщення звільнялись від сплати промислового податку [59, с. 15]. Для окремих видів діяльності закон передбачав звільнення

навіть при використанні найманої праці (1 найманий працівник). Практика показала, однак, що цих кроків було недостатньо, оскільки обсяги виробництва звільнених від оподаткування виробників були замалі, в той час, як суттєвих змін можливо було досягти, надаючи пільги більшим за розміром виробничим об'єктам де застосовувалась наймана праця. Тому вже законом від 12.06.1925 року надавались пільги сільським кустарям та ремісникам з використанням найманої праці (не більше 3 –х осіб) [59, с. 17]. Згідно з цим же законом від 12-06-1925 року, кустарі та ремісники, функціонуючи в містах, підлягали переводу з категорії “нетрудові елементи” в категорію осіб “трудової діяльності” [59, с. 18].

Реакція дрібних виробників на запровадження вищеназваних змін була непередбаченою. Надані пільги слугували потужним каталізатором для підвищення обсягів їх виробництва. Згідно з оцінками Серебрякова, кількість кустарів та ремісників збільшилась за 1-ше півріччя 1924-25 року по 1-ше півріччя 1925-26 року на 26,4%. Дія цих пільг не була, однак, тривалою, оскільки аналіз можливих наслідків, в першу чергу, зміни обсягів податкових надходжень був проігнорований. Дійсність виявилась далеко не радісною, оскільки внаслідок запровадження пільг, обсяг лише тільки патентного збору зменшився з 142 643 тис крб в 1924-25 році до 34200 тис крб. в 1925-26 році (див. Табл. 2.2.) [59, с. 19].

Таблиця 2.

Кількість вибраних патентів за формами власності.

	1923-24		1924-25		1926
	I п.	II п.	I п.	II п.	I п.
Державні	1314	1389	1513	1566	1732
Кооперативні	1116	1828	2574	2191	1556
Приватні	71162	72442	80928	53870	13806
Разом	73592	75659	85015	57628	17094

Уряд зазначав, що саме приватний сектор скористувався наданими пільгами (див. табл. 2.2.), що звісно суперечило його загальній політиці, які полягала в винищенні приватних виробників. Вже постановою ЦВК та РНК СРСР від 03-08-1926 року про порядок оподаткування кустарів та ремісників в сільській місцевості пільги частково були скасовані та була взята тенденція на посилення оподаткування їх діяльності. Скасування пільг стосувалось, однак, лише виробників сільської місцевості, для міських вони підлягали збереженню. Офіційного пояснення доцільності прийняття даного кроку не надавалося. На нашу думку, було зрозуміло, що лише зусиллями дрібних сільських виробників не можливо значно збільшити виробництво, з тим щоб задовольнити потреби ринку в повній мірі та в короткі строки. Більш того, зменшення надходжень до бюджету були за розміром суттєві, в той час як потреби держави в фінансових ресурсах оцінювались урядом в значних розмірах.

З 1926р. посилюється натиск на приватний сектор. В літературі постійно наголошувалась проблема його розповсюдження та необхідність запровадження в дію нової політики, яка передбачала його зосередження в тих галузях, де існувала можливість регламентування діяльності приватних виробників, ведення обліку їх доходів [60, с. 30]. Сам механізм оподаткування мав формуватися таким чином, щоб забезпечити різке обмеження приватного нагромадження та гарантувати повне усунення приватної діяльності з економіки [61, с. 13], [62, с. 48].

В 1926р. в оподаткування були запровадженні суттєві зміни, які стосувались, перш за все промислового податку. Нове положення було затверджене ЦВК та РНК СРСР 24 вересня 1926 року (разом з новим положенням про прибутковий податок) та введене в дію з 1 жовтня 1926 року [63, с. 27]. Проведення реформи обґрунтовувалось необхідністю максимального підвищення фіскальної ефективності обох податків шляхом посилення класового принципу їх дії та підвищення податкового навантаження приватного сектору [64, с. 4]. В літературі головний висновок

щодо доцільності цих заходів зводився до коментаріїв, що зміни 1926 року посилили соціально-політичне значення обох податків.

Для торгових та промислових підприємств посилювалась диференціація ставок зрівняльного збору, які встановлювались у розмірі від 0,05 до 12% з обороту (загальна кількість ставок дорівнювала 158), в залежності від виду діяльності та продукції, що вироблялась або реалізовувалась [65, с. 12]. Особливо сильному збільшенню підлягали ставки для державної промисловості, що згідно з ствердженнями економістів повинно було сприяти підвищенню їх рентабельності. Державні підприємства підпадали під централізований порядок оподаткування. Зберігався підхід, згідно з яким переміщення цінностей між закладами одного підприємства, або використання готової продукції для власних потреб виключалось з оподаткування. При реалізації трестами своєї продукції синдикатам, оподаткуванню на рівні синдикату підлягала лише надбавка, що нараховувалась при реалізації продукції споживачам.

Сплата сум зрівняльного збору здійснювалась в 2 строки: спочатку авансом не пізніше 31 грудня та 31 березня рівними частинами у розмірі половини окладу, розрахованого за попередній рік, з наступним перерахуванням залишку сум, що визначались після корегування розміру сплат податковою комісією, не пізніше 30 липня та 15 вересня поточного року.

Диференціація ставок, значно ускладнила промисловий податок. В подальшому, по мірі посилення ролі держави в ціноутворенні виявилась невідповідність механізму його дії новим економічним умовам [66, с. 6]. Саме з цієї причини в 1928р. були об'єднанні в єдиний промисловий податок два самостійних податкових платежі: промисловий податок з надбавкою до нього до місцевих бюджетів та податок з обороту цінностей, що раніш замінив гербовий збір з товарних угод [67, с. 23].

Промисловий податок був визначений як єдиний платіж, що стягувався у встановленому відсотку до обороту торгівельно-промислових підприємств, та в твердих ставках до окремих видів діяльності. Суми податку підлягали

розрахунку по результатам обороту не попереднього року, як це було раніше, а з обороту за поточний рік.

В 1928 році були також зроблені спроби спростити систему ставок промислового податку. З цією метою усі галузі торгівлі та промисловості поділялись на 16 категорій для кожної з яких встановлювались 2 ставки - для державних та приватних підприємств. Їх розмір коливався від 1,6 до 14,8% для державних та кооперативних підприємств, та від 2,15 до 17,15 для приватних [68, с. 50]. Ці зміни, однак, не усунули його основного недоліку - багаторазовості оподаткування, яка проявлялась в стягненні цього податку на кожному етапі товарообігу, що призводило до суттєвого підвищення цін.

Поряд зі зміною механізму обкладання промисловим податком, в вересні 1926 року була здійснена реформа прибуткового податку, що передбачала запровадження класового принципу в механізм його дії за рахунок усунення основного податку та зниження мінімуму доходу, що виключався з оподаткування, та застосуванні більшої диференціації ставок (загальна кількість ставок прибуткового податку дорівнювала 62, максимальна становила 45% + нарахування до місцевих бюджетів в розмірі 25%) [63, с. 90]. Для усупільненого сектору (державних підприємств, що знаходилися на господарському розрахунку, кооперативних підприємств, акціонерних товариств з перевагою державного капіталу) передбачалось збереження пропорційного оподаткування в розмірі 8% прибутку [63, с. 33]. Для державних підприємств змінювався, головним чином, порядок розрахунку прибутку, що підлягав оподаткуванню. Згідно з попереднім положенням про прибутковий податок (від 20.06.1923 р.), податкова комісія займалась розрахунком податкового прибутку, що в певній мірі відрізнявся від комерційного прибутку. Згідно з новим положенням, розрахунок сум податку здійснювався від балансового прибутку, а податкова комісія позбавлялась права проводити перевірку чистого прибутку, якщо він затверджувався ВДНГ при безпосередній участі представника НКФ. Пояснення цього кроку зводилось до наступного: «Так как балансы государственных хозрасчетных

предприятий утверждаются подлежащими инстанциями при непосредственном участии Наркомфина, то законодатель считает, что интересы финансового ведомства гарантированы в достаточной мере, и что резервирование некоторых сумм без зачисления в прибыль не нарушает интересов хозяина, именно, той же казны» [63, с. 94].

Наркомфін, однак, вже в кінці бюджетного року зазначав, що введення нового порядку оподаткування державних підприємств, та перехід внаслідок цього до оподаткування балансового прибутку замість податкового, призвів в 1926/27 році до бюджетних втрат в розмірі 16 млн. крб. [63, с. 94].

Для інших категорій підприємств зберігався попередній порядок розрахунку сум податкового прибутку, який не дозволяв виключати з валового доходу наступні види витрат [63, с. 96]:

1. витрати на збільшення майна підприємства;
2. витрати на розширення підприємства;
3. суми, що йдуть на зберігання або погашення заборгованості;
4. суми, що йдуть на виплату дивідендів та ін.

Для державної промисловості сплата податку мала здійснюватися не пізніше трьохмісячного строку по закінченню операційного року та одночасно з поданням балансу.

Для приватних юридичних осіб в 1926р був введений податок на понадприбуток, спочатку як тимчасовий, а вже з 1927р. як постійний платіж². Основна мета його запровадження полягала в посиленні оподаткування приватного сектору. Податок підлягав стягненню з доходів приватної торгівлі та окремих галузей промисловості по спеціальному переліку, затвердженому урядом. Механізм його дії передбачав оподаткування частини прибутку, що перевищувала нормальні розміри, які встановлювались фінорганами разом з

торгівельними відділами обласних виконавчих комітетів по видам торгівлі та галузям промисловості. Поряд з цим, встановлювався мінімальний прибуток, що виключався з оподаткування. Розмір ставки залежав від розміру “понадприбутку” та його співвідношенням з нормальними доходами платника податку. Однак, розмір понад прибутку, який підлягав сплаті, не повинен був перевищувати 50% окладу прибуткового податку, за аналогічний період, з урахуванням місцевої надбавки [69, с. 38].

В лютому 1927 році були затверджені нові підвищенні тарифи митних зборів, що посилювали дію протекціоністської політики держави та мали фіскальний характер. [63, с. 162]. Уряд пояснював необхідність таких заходів різницею купівельної спроможності національної грошової одиниці на внутрішньому та зовнішньому ринках. Згідно з новим положенням про митні збори, кількість випадків безкоштовного ввозу товарів зменшилось з 80 до приблизно 40.

Поряд з основними податками діяли різні збори та цільові податки, (їх загальна кількість дорівнювала 56), що мали цільовий характер та оподатковували певний вид діяльності як фізичних так і юридичних осіб [70, с. 4]. Поряд з цим, існувала система страхових платежів, яка складалась з п’яти самостійних платежів, що фактично приймали форму податків, внаслідок того, їх сплата носила примусовий характер [63, с. 167]. Державна система податків доповнювалась також місцевою. Місцеві ради володіли правом стягувати надбавки до державних податків та зборів (загальна кількість - 10) та поряд з цим встановлювати 11 податкових платежів [63, с. 183].

Огляд податкового законодавства 1920х років дає, таким чином, змогу простежити прояв політичних та соціально-економічних тенденцій, що мали місце в країні на протязі десятиріччя. По-перше, становлення оподаткування відбувалось при урахуванні, головним чином, бюджетних потреб, внаслідок чого, запровадження тих чи інших податкових форм не передбачало в більшості випадків дослідження їх впливу на діяльність виробників взагалі, та державних підприємств зокрема. По-друге, наявність приватного сектору

вплинуло негативно на становлення оподаткування промисловості. Спроби уряду мінімізувати ухилення приватних виробників від сплати податків призвело до постійного запровадження змін в порядок дії існуючих форм, або введення нових податків, що, в результаті, призвело до їх чисельності та існуванню широкої диференціації податкових ставок. Потреби бюджету та необхідність регулювати нагромадження в приватному секторі виступали, отже, головними чинниками, що визначали структуру та механізм оподаткування періоду непу. По-третє, в період згортання непу з'являються проблеми нового характеру. З одного боку, ускладнення дії податків поступово призвело до уніфікації їх механізму. З іншого боку, мало місце загострення протиріч між характером податкової системи та суспільної форми організації економіки, де вона застосовувалась. Останнє обумовлювалось тим, що оподаткування непу спиралось на ринкові принципи та впродовж всього періоду його дії не передбачало зміни його загального остову, а лише модифікації її окремих елементів (ставок податків, порядок розрахунку бази оподаткування, та ін.). Внаслідок, відповідність між системою податків та загальними принципами економіки дотримувалась лише в перші роки непу, коли елементи ринкової економіки дійсно були присутні в діючому устрої. Загальна тенденція розвитку оподаткування державної промисловості мала внаслідок цього наступні риси:

1. ускладнення системи оподаткування як результат дії чисельних податкових форм та диференціації ставок податків;
2. поступова централізація оподаткування;
3. багаторазовість оподаткування оборотів підприємств внаслідок недосконалості дії механізму промислового податку;
4. відокремлення оподаткування державного сектору від приватного шляхом зміни порядку оподаткування та диференціації ставок податків;
5. поступове посилення податкового навантаження на державні підприємства, що пояснювалось необхідністю створення стимулів до

підвищення їх рентабельності, проте в дійсності відображало спроби уряду збільшити надходження до державної казни;

б. неузгодженість оподаткування прибутку державних підприємств з прямим перерахуванням залишку їх прибутків до бюджету.

Отже, оподаткування державної промисловості, спираючись на ринкові принципи, будувалось виходячи з потреб бюджету і необхідності регулювати виробничу діяльність в приватному секторі, та поступово прийшло в протиріччя як з загальною моделлю організації економіки, так і з закріпленим впродовж десятиріччя механізмом управління державними підприємствами.

3. Вплив податкової політики непу на формування доходів бюджету та діяльність державної промисловості

Розвиток оподаткування в 1920х роках відбувався в загальному руслі, що визначалось бюджетною організацією країни. Бюджет набував в радянських умовах особливого значення внаслідок того факту, що від його забезпеченості фінансовими джерелами залежали результати загальноекономічних заходів, націлених на створення остову нового устрою.

Зі створенням СРСР з'явилась тенденція до централізації прийняття фінансових рішень. Згідно з конституцією СРСР, затвердження республіканських бюджетів, встановлення загальносоюзних податків та неподаткових доходів, відрахувань від них та надбавок до них, що надходять до союзних республік, введення додаткових податків і зборів, відносилось до предмету ведення верховних органів влади СРСР (Центрального Виконавчого Комітету СРСР та Ради Народних Комісарів СРСР).

Принцип централізації був доведений до максимуму постановою ЦВК та РНК СРСР від 29.09.24 року, які затвердила бюджетні права Союзу РСР та республік, що входили до його складу [63, с. 5]. Розподіл податкових джерел між союзом та республікою внаслідок цього був фактично зведений до

утримання на республіканському рівні прямих податків (99% надходжень від сільськогосподарського, промислового та прибуткового податків, податок зі спадщини, основна рента, певна частина гербового збору та окремі (незначні за фінансовим потенціалом) збори) та закріплення непрямих податкових форм за союзним бюджетом.

В перші роки непу, коли відбувалось відродження оподаткування, фінансова справа знаходилась в нерозвинутому стані. Однак, саме завдяки оподаткуванню держава забезпечувала до 90% своїх доходів (див. табл. 2.3.).

Таблиця 3.

Структура державних доходів України в 1922 р. [71, с. 16]

Назва статті доходу	Сума надходжень до бюджету	
	В крб	В % до загальних державних доходів
Прямі податки	843456562	47,9
Непрямі податки	783791373	44,1
Мито	82561838	4,7
Надходження від транспорту	21960236	1,3
Надходження від держмайна	4177930	0,2
Постачання продовольчих запасів	3157882	0,1
Доходи від націоналізованої промисловості	2866720	0,1
Відшкодування державних витрат	3542739	0,2
Інші доходи	31088044	1,7
Разом	1776603324	100,0

Серед податкових надходжень як прями, так і непрямі податки мали велике значення (надходження від прямих податків в незначній мірі перевищували непрямі (див. табл. 2.3.)).

Впродовж десятиріччя відбувається подальше посилення ролі податків з поступовим ускладненням механізму їх дії. Зусилля Наркомфіну були зосереджені на усуненні існуючих недоліків, які мали місце в оподаткуванні в перші роки його становлення, та на збільшенні фіскальної ролі податків. Поряд з цим, посилювалась централізація, що призвело до концентрації координуючої, регулюючої, інформаційної та інших функцій до Наркомфіну, тоді як на місцях податкові органи займалися виконанням розпоряджень, отриманих з центру [72, с. 6]. Права місцевих органів та їх самостійність в прийнятті рішень відносно оподаткування поступово обмежувались, кількість місцевих податків була скорегована [73, с. 5].

Необхідність збільшення надходжень до бюджету призвело до розповсюдження оподаткування на усупільнений сектор. Безумовно, що податкові органи наштовхнулись на суттєвий опір з боку відомств, які вимагали надання державним підприємствам податкових пільг та самостійно склали проекти відповідних законів, з подальшим їх винесенням на розгляд законодавчим органам. Необхідність існування цих пільг аргументувалась міркуваннями загального характеру з посиленням на економічне та політичне значення державних підприємств [74, с. 12]. Наркомфін підкреслював ненормальність подібних дій та звертався з відповідним положенням до уряду, аргументуючи доцільність запровадження загальної політики оподаткування по відношенню до державних підприємств. В зверненні зазначалось: “Наша податкова система відповідає соціально-економічним вимогам, а тому повинна охопити масового платника. До того ж, вона побудована на чисельності податків, що обумовлено бідністю держави та неможливістю їх уніфікації на сучасному етапі. В таких умовах податкова політика вимагає використання об’єктів та суб’єктів оподаткування в їх максимальній повноті, та тому не може допускати чисельних виключень з оподаткування” [75, с. 15].

Наркомфін передбачав, що загальна політика уряду сприятиме в подальшому розквіту державного сектору та обмеженню приватного, внаслідок чого саме діяльність державних підприємств ставала головними об'єктом оподаткування. Додатковий поштовх надала також тенденція до загального нівелювання доходів населення, внаслідок чого серед платників податків переважав “елемент” з незначним рівнем доходів, що мало призвести до скорочення податкових надходжень. Ця закономірність мала посилюватися в наступних роках, що звісно зобов'язувало Наркомфін відноситися з великою обережністю до зменшення кількості податкових джерел, а отже, й надання будь яких пільг державним підприємствам.

Поступова стабілізація економічної ситуації в країні мала позитивний вплив на обсяги надходжень до бюджетів. Порівнюючи суми податків сплачених за 1923-24 рік з 1922-23 роком, Наркомфін вказував на зростання податкових платежів на 69,1% [76, с. 15]. Особливо значне зростання мало місце, по-перше, в прибутково-комунальному податку, що пояснювалось його реконструкцією та перетворенням в масовий податок, та, по-друге, в надходженнях від гербового збору, що обумовлювалось збільшенням товарообігу на Україні. В подальшому, однак, визнавалось, що саме покращення загальної економічної ситуації стане головним чинником, який сприятиме зростанню податкових надходжень до бюджету [77, с. 17].

Загальний рівень оподаткування на той час вважався посиленням. Існуюча в 1923-24 році податкова напруга посилювалась також діяльністю так званих напів-податків, які мали примусовий характер: добродійні марки, жетони, замовлення газет, збір на утримання органів міліції, та інші цільові збори, що мали за мету збільшення обсягів надходжень до бюджету [78, с. 13].

Вже з перших років непу проявилась неузгодженість фіскальної політики уряду з його прагненням збільшити виробництво націоналізованої промисловості. З одного боку, посилений фіскальний тиск забезпечував державну казну фінансовими коштами, які згодом направлялись на оновлення виробничого фонду державних підприємств. З іншого боку, переобкладення

держпромисловості податками негативно впливало на їх діяльність та зменшувало зацікавленість державних виробників в збільшенні обсягів виробництва.

Механізм оподаткування особливо був спотворений для приватного сектору. Затвердження класових тарифів на комунальні послуги та політика підвищеної орендної плати за торгівельно-промислові приміщення та податково-подібних ставок квартирної плати робили неможливим здійснення виробничої діяльності та створювали умови для підвищення цін. Для прикладу достатньо навести розрахунок квартирної плати, наданий професором П. Гензелем., який яскраво ілюструє “наскільки один з цих напів-податків зменшував доходи приватного виробника.”

Таблиця 4.

Рівень квартальної плати для окремих категорій приватних виробників
[79, с. 15]

Показники	Категорія підприємства			
	II	III-IV	V-VII	VIII-XII
Доход за місяць (крб.)	190	410	1170	1740
Розмір квартири (кв. саж)	10-15	10-15	10-15	10-15
Квартирна плата (крб.)	70-105	70-105	90-125	90-125
Питома вага квартирної плати у доходах (%)	27-58	17-25	7-10	5-6
Розмір доходу, що залишається у розпорядженні виробника	120-85	340-305	1180-1075	1650-1615

Як видно з таблиці 2.4., в залежності від групи до якої належало підприємство, розмір квартирної плати складав в середньому 10-15% його доходу, досягаючи часом 58% (у випадку, коли підприємство належало до другої категорії).

У випадку державної промисловості ситуація виявилась більш критичною, оскільки перерахуванню до бюджету підлягав увесь прибуток, що залишався після відрахувань певної його частини на створення цільових фондів підприємств. Більш того, дія промислового податку та розрахунок прибуткового податку від податкового, а не балансового прибутку призвели до загострення в усуспільненому секторі проблем з обіговими коштами.

Державний сектор, на нашу думку, знаходився навіть під більшим фіскальним тиском, ніж приватний, оскільки перерахуванню до бюджету підлягала фактично вся додана вартість, що створювались держпідприємствами. Проблема, однак, полягала, перш за все, в неурегульованості строків сплат податків, що негативно впливало на обсяг обігових коштів, наявних в розпорядженні підприємств в кожний певний момент часу.

Закріплення планування також мало свої недоліки в контексті впливу оподаткування на діяльність державної промисловості. Закріплення планових важелів в управлінні виробництвом, призвело до впровадження практики розрахунку податкових сум з планових, а не фактичних показників, що мало від'ємні наслідки для обсягів обігового капіталу підприємств.

Підводячи підсумки за 1923-24 рік, Наркомфін вказував, що подальше збільшення податкових доходів стає можливим лише як наслідок покращення економіки та зміни пріоритетів податкової політики [80, с. 19]. Досягнення останнього передбачалось шляхом реалізації наступних кроків:

1. Спрощення податкової системи шляхом поступового скорочення кількості податків.
2. Посилення непрямого оподаткування, що стало можливим в наслідок розвитку товарообігу та збільшення споживання.
3. Реорганізація податкового управління.

Наркомфін поступово змінював пріоритети податкової політики. По-перше, визнавалась необхідність уніфікації податків, шляхом об'єднання деяких з них, оскільки чисельність податкових форм вважалась недоцільною в умовах скорочення приватного сектору. По-друге, непряме оподаткування виявилось більш пристосованим до умов соціалістичної економіки, головною рисою якої виступав рівномірний розподіл доходів [80, с. 32].

В наступному не виключалась можливість переходу до переважно непрямого оподаткування. Правомірність запровадження непрямих податків пояснювалась урядом наступним чином: “Навіть якщо податки в значному ступені зачеплять широкі маси населення, то питання потрібно ставити не лише в площині того, скільки держава бере від нас, а швидше – скільки вона забезпечує нам натомість збільшенням наданих послуг” [81, с. 13].

Питання реорганізації податкового апарату з самого початку визнавалось вирішальним чинником підвищення ефективності оподаткування. В своєму звіті Наркомфін, висвітлюючи стан податкового апарату за попередні роки, надавав позитивну оцінку запровадженим заходам, які полягали, головним чином, в скороченні штату та підвищенні навантаження робітників [82, с. 28]. В той же час, дійсний стан речей був далеко не ідеальний, внаслідок підвищеної бюрократизації та поступового закріплення принципу централізації. Серед головних недоліків потрібно виділити наступні:

1. Існування надмірної кількості внутрішніх управлінських підрозділів;
2. Існування паралельних зовнішніх апаратів по стягненню прямих податків.
3. Непропорційний розвиток штату молодих робітників зовнішнього нагляду по відношенню до штату старших.
4. Нерівномірний територіальний розподіл зовнішніх робітників по непрямим податкам

Згідно зі статистикою Наркомфіну [82, с. 36], чисельність внутрішнього апарату Податкового Управління на 1-06-1923 рік склала 924 штатних одиниць по прямим та не прямим податкам та 520 штатних одиниць по єдиному сільськогосподарському податку. Загальна кількість працівників сягала 1444 штатних одиниць. Зовнішній податковий апарат по прямим податкам складав 2955, по не прямим - 610, що загалом становило – 3635 штатних одиниці. Загальна кількість податкових робітників (як внутрішнього, так і зовнішнього апарату) досягала, таким чином, 5079 осіб, що становило 50,7% загального складу НКФ. В порівнянні з попередніми двома роками очевидними були певні результати в покращенні діяльності податкових органів. Однак, обмеженість фінансових коштів, які направлялись на їх утримання, примушували Наркомфін постійно скорочувати кількість своїх працівників, на фоні збільшення кількості діючих податкових форм, що негативно позначалось на якості роботи податкових органів.

Визнання ролі податкової адміністрації в підвищенні ефективності дії податкового механізму, свідчило про розуміння керівництвом дійсної суті проблеми. На засіданні Наркомфіну неодноразово підкреслювалось, що ефективність функціонування оподаткування визначається якістю організації та підготовки працівників, які займаються розробкою та запровадженням податкового законодавства, чи збором податків [83, с. 25]. Архівні документи свідчать про високий рівень організації їх роботи, перш за все, аналітичної. Безумовно, що мали місце окремі недоліки, проте неможливо не помітити суттєву роль аналізу та діагностики, які виступали невід'ємним елементом діяльності податкових органів.

Загальні принципи оподаткування затвердженні в попередні роки були збережені й в подальшому. Особливість політики останніх років непу полягала, по-перше, в ускладненні оподаткування внаслідок постійних змін, щодо кількості податків, та, по-друге, в збільшенні кількості пільг, що надавались функціонуючим суб'єктам. Поряд з цим, суттєвий вплив мало й посилення політизації та ідеологізації суспільства, що знайшло відображення

в широкій диференціації ставок податків в залежності від форм власності підприємства.

Основні висновки щодо ролі податкової політики в формуванні дохідної частини бюджету в період згорання непу можна зробити на основі аналізу статистичних даних, який підтверджує наведені вище загальні тенденції розвитку податкової справи в Україні.

Таблиця 5.

Структура республіканського бюджету України по рокам, в тис. крб. [104, с. 205]

Податки	1923-1924		1924-1925		1925-1926		1926-1927		1927-1928	
	тис. крб	%	тис. крб	%	тис. крб	%	тис. крб	%	тис. крб	%
А. Податкові прибутки										
<i>І. Прямі податки</i>										
1. Єдиний сільсько.-госп податок	13973	31,26	38515	44,42	62547	35,08	99016	36,22	94606	35,31
2. Промисловий податок	8928	19,97	15014	17,32	35531	19,94	60276	22,05	65457	24,43
3. Прибуткові податки	-	-	3340	3,85	18605	10,44	27367	10,01	34041	12,71
4. Інші	45	0,1	6		22	0,01	64	0,02	197	0,07
Разом (І)	22946	51,33	56875	65,59	116705	65,46	86723	68,30	194301	72,52
<i>ІІ. Сплати</i>	-	-	-	-	13341	7,48	26310	7,19	5556	2,07
1. Гербовий збір										
2. Інші збори	1584	3,54	2610	3,01	2812	1,58	3769	1,38	6265	2,34
Разом (ІІ)	1584	3,54	2610	3,01	16153	9,06	30079	11,00	11821	4,41
Всього податкових(І+ІІ)	24530	54,87	59485	68,6	132858	74,52	16802	72,30	206122	76,94
Б. Неподаткові прибутки										
<i>ІІІ. Прибутки з державного майна</i>										
1. Лісовий прибуток	10178	22,77	12774	14,73	19212	10,78	27755	10,15	28159	10,51
2. Прибутки від надр	-	-	342	0,39	5593	3,14	7577	2,77	11115	4,15
3. Прибутки від іншого майна	1510	3,38	5086	5,87	8732	4,90	8211	3,01	5810	2,17
Разом (ІІІ)	11688	26,15	18202	20,99	33537	18,82	43543	15,93	45084	16,83
<i>ІV. Прибутки від державних підприємств</i>										
1. прибутки від с.-г. підприємств	4	0,01	4	0,...	0,1	-	363	0,13	207	0,08
2. “ “ пром. “ “	2974	6,65	7506	8,66	7554	4,24	6243	2,28	6430	2,40
3 “ “ торг. “ “					856	0,48	1719	0,63	3676	1,37
4. “ “ інших. “ “			10	0,01	9	0,00	378	0,14	400	0,15
Разом (ІV)	2978	6,66	7520	8,67	8419	4,72	8703	3,18	10713	4,00
V. Різні надходження	5507	12,32	1497	1,74	3478	1,94	4353	1,59	5994	2,24
Всього неподаткових (ІІІ+ІV+V)	20174	45,13	27219	31,40	45434	25,48	56599	20,7	61791	23,06
Всього прибутків	44703	100,00	86704	100,00	178292	100,00	273401	100,00	267913	100,00

Надходження загальнодержавних податків на території УРСР по рокам (1923-29рр.) [104, с. 208]

Податки	В тис.крб.					У % до загального підсумку				
	1923-24р	1924-25р.	1925-26р.	1926-27р.	1927-28р.	1923-24р	1924-25р.	1925-26р.	1926-27р.	1927-28р.
1. Податки										
<i>1.Прямі податки</i>										
1. Єдиний сільсько-госп. податок	72475	68056	66325	100016	95629	40,18	27,921	20,41	19,48	18,66
2. Промисловий податок	19893	25617	37585	60885	66118	11,03	10,50	11,57	11,87	12,90
3. Прибуткові податки	12301	13360	20672	27644	34385	6,81	5,48	6,36	5,38	6,70
4. Інші	194	3006	393	1989	2957	0,12	1,23	0,12	0,39	0,58
Разом (1)	104863	110039	124975	190534	199089	58,13	43,13	38,46	37,12	38,81
<i>2.Посередні податки</i>										
1.Акцизи: з пива	7304	25551	53412	98802	131315	4,04	10,48	16,44	19,24	25,62
2. з цукру	32886	47244	56027	115516	46733	18,23	19,38	17,24	22,51	9,10
3. з тютюну	8545	19529	29515	39701	43445	4,74	8,01	9,08	7,73	8,48
4. з інших виробів	9951	13579	16602	12296	11156	5,52	5,57	5,11	2,39	2,18
Разом (1)	58686	105903	155556	266315	232649	32,53	43,44	47,87	51,87	45,38
2. Митні прибутки	5772	10384	20606	25951	44321	3,20	4,26	6,34	5,05	8,65
Разом (2)	64458	116287	176162	292266	276970	35,73	47,70	54,21	56,92	34,03
3. Сплати										
1.Гербовий збір	9411	14639	20525	26310	29776	5,22	6,00	6,32	5,12	5,81
2. Інші збори	1662	2836	3280	4293	6779	0,92	1,16	1,01	0,84	1,32
Разом (3)	11073	17475	23805	30603	36555	6,40	7,16	7,33	5,96	7,13
Разом податкових (1-3)	180394	243801	324942	513403	512614	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

1. Поступове посилення ролі податків в формуванні дохідної частини бюджету. Якщо в 1923-24 році податки склали 30,5% загального балансу республіканського бюджету, то в 1926-27 році їх питома вага збільшується до 79,3% (в 1927-28 році – 75,3%). Податки ставали з часом основним джерелом державних доходів, внаслідок чого, питання податкової політики набували особливої уваги.
2. Надання переваги непрямому оподаткуванню. Співвідношення між прямими та непрямими податками поступово змінюється на користь останніх. Аргументи, які доводять перевагу використання непрямого оподаткування, були детально наведені вище, та робили, головним чином, наголос на легкості стягнення непрямих податків в порівнянні з прямими.
3. Збільшення частки податкових надходжень до загальносоюзного бюджету. Порівняння співвідношення розподілу податкових надходжень між республіканським та загальносоюзним бюджетом вказують на збільшення податків на користь останнього. Більш як половина податків (а в деяких випадках ця частка складала 60%), що були зібрані на території України підлягали зарахуванню до загальносоюзного бюджету. В таких умовах, незацікавленість українських податкових служб в повноті сплати, правильності розрахунку та своєчасності перерахунку податків ставало очевидною та виправданою.
4. Аналіз змін в оподаткуванні свідчить про спроби уряду покращити та спростити існуючий порядок оподаткування. Однак суттєві результати в цьому напрямку не були досягнуті на протязі 1920х років. Оподаткування залишалось складним, заплутаним та нестійким.
5. Посилення ролі державної промисловості в формуванні доходів держави. Проте, що приватний сектор знаходився під підвищеним фіскальним

тиском, його роль в генерації фінансових коштів до бюджету значно звужувалась внаслідок скорочення самого приватного сектору.

6. Реформування податкової політики було націлене, перш за все, на підвищення загального рівня податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів. Не існувало розуміння того, що державні підприємства знаходились під посиленими податковим тиском, що негативно впливало на їх діяльність.
7. Місцеві бюджети поступово втрачали самостійність. В кінці непу значно посилилась централізація стягнень податків. Основним джерелом доходів місцевих бюджетів виступали нарахування до державних податків, що встановлювались в визначених законодавством межах.

Оподаткування, таким чином, виступало головним джерелом формування бюджетних коштів, внаслідок чого податкова політика уряду приймала до уваги лише бюджетних ефект від запровадження змін в систему податків, ігноруючи їх вплив на виробника.

Вплив податків на діяльність державних підприємств в період непу відносно важко проаналізувати. Специфічність фінансових відносин між державою та усупільненим сектором, радикально змінило механізм перерозподілу прибутків державної промисловості, внаслідок чого зникли межі між прямим оподаткуванням та безпосереднім перерахуванням до бюджету прибутків підприємств. Відрахування від прибутків та прибутковий податок не відрізнялись ні за механізмом стягнення, ні за призначенням їх використання. Згідно з законодавством про державні підприємства певна частина прибутку, що залишалась після сплати податків, йшла на формування цільових фондів підприємств (амортизаційний, резервний, покращення буту робітників та службовців, на збільшення капіталу), в той час, як його залишок

(до 45%) перераховувався до бюджету. Кошти цільового призначення, однак, знаходились не в прямому розпорядженні підприємств, а в підпорядкуванні органів управління, та могли вилучатися до бюджету за їх рішенням. Тягар прямих податків таким чином, досягав фактично 100% по відношенню до державної промисловості. Непряме оподаткування, згідно з теорією, припадало на споживачів, а тому й не створювало прямого навантаження для виробників. Однак, в умовах, притаманних непу, механізм їх дії суттєвим чином впливав на ефективність виробничої діяльності підприємств, оскільки порядок їх сплати визначав обсяг обігових коштів, що знаходились в розпорядженні підприємств в кожний певний момент часу. Недостатність обігового капіталу виступала головною проблемою державної промисловості в період непу та суттєвою перепорою в організації процесу виробництва.

Податкове навантаження на державні підприємства існувало також в непрямій формі. Постійне збільшення кількості податків, що відбувалось або з метою регулювання приватного сектору, або як результат постійних спроб уряду збільшити фінансові можливості бюджету, мали своїм наслідком заплутане та нестійке податкове законодавство, що вимагало від підприємств великих зусиль для дотримання законодавства по розрахунку та сплати податків.

Аналіз податкової політики таким чином, вказує на концентрацію уваги уряду на бюджетному ефекті оподаткування та класовому підході регулюючої функції податків, ігноруючи дослідження їх впливу на діяльність державної промисловості. Проблема забезпечення країни фінансовими коштами вирішувалась будь-якими засобами, внаслідок чого державний сектор перетворився в один з основних джерел формування надходжень до бюджету, що відображало деформований механізм взаємовідносин між бюджетом та усупільненим сектором.

Висновки.

1. Оподаткування непу, спираючись на ринкові принципи, мала за основну мету забезпечити бюджет фінансовими коштами та регулювати нагромадження в приватному секторі, що призвело до переобтяження усупільненого сектору податковим тиском.
2. Поступове посилення ролі держави в регулюванні економіки призвели до зміну характеру фінансових відносин між бюджетом та державними підприємствами, які по мірі розповсюдження усупільненого сектору ввійшли в протиріччя з сформованим в перші роки непу механізмом оподаткування.
3. Огляд законодавства, згідно з яким державні підприємства здійснювали свою діяльність впродовж 1920х років, вказує на відсутність дійсно ринкових відносин між державною промисловістю та державою. Державні підприємства знаходились під повним контролем держави, реалізація якого здійснювалась шляхом регулювання їх виробничої і збутової діяльності, та встановлення цін на їх продукцію.
4. Поряд з позбавленням державних підприємств оперативно-господарської самостійності, держава посилювала їх фінансову залежність від бюджету, що реалізовувалась не лише через бюджетне фінансування їх діяльності, але й регламентацію державою кредитного механізму по відношенню до усупільненого сектору.
5. Загальні принципи організації економіки та юридичні межі, в яких формувались відносини між державною промисловістю та державою, виступали головними чинниками, що визначали тенденцію розвитку практики оподаткування на протязі 20х років. В кінці десятиріччя, з

посиленням адміністративних принципів управління економікою, постала проблема корінної зміни засад оподаткування для державних підприємств.

6. Еволюція системи податків в 20х роках характеризувалась постійним запровадженням нових податків, наданням переваги непрямому оподаткуванню, складністю й заплутаністю податкового законодавства, поряд з поступовою централізацією податкової політики на союзному рівні. Відбувається запровадження постійних змін в податкове законодавство, що відображало невдалі спроби уряду пристосувати оподаткування до мінливих політичних та економічних умов, з одного боку, та задовольнити потреби держави в фінансових ресурсах, з іншого боку.
7. Оподаткування поступово набуло статусу основного джерела доходів державного бюджету, через який відбувався перерозподіл коштів на користь державної промисловості. Запровадження змін в діючу систему податків на протязі десятиріччя спиралась на двох основних принципів: по-перше, поступове посилення диференціації ставок податків, при розмежування оподаткування усупільненого та приватного сектору, та, по-друге, постійне підвищення податкового тиску як для приватних, так і державних підприємств.
8. Проте що оподаткування непу спиралось на ринкові принципи, воно призводило до фактично повного стягнення до бюджету доданої вартості, створеної державними підприємствами. Після сплати прямих податків, частина чистого прибутку йшла на формування цільових фондів підприємств, залишок прибутку підлягав перерахуванню до бюджету. Непряме оподаткування також негативно впливало на діяльність державної промисловості, оскільки загострювало проблему

недостачі обігових коштів, що заважало повноцінному веденню їх виробничої діяльності.

9. Податкова політика уряду по відношенню до державної промисловості, поряд з технологічними труднощами, наптовхувались на ідеологічні: з одного боку, посилений фіскальний тиск забезпечував держбюджет коштами, що використовувались на фінансування оновлення та збільшення виробничих потужностей державної промисловості, але, з іншого боку, переобкладання державних підприємств податками, демотивувало їх від збільшення обсягів виробництва та підвищення ефективності їх діяльності.
10. Аналіз податкової політики непу доводить перевагу бюджетного ефекту над економічним при формуванні принципів оподаткування по відношенню до усупільненого сектору. Як результат, державна промисловість перетворилась в основного постачальника фінансових ресурсів до бюджетів усіх рівнів, та загостило протиріччя між загальноекономічними принципами функціонування народного господарства кінця 20х років та діючим на той час механізмом оподаткування промислових підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Янбухтин, К. Н. Налоги в условиях капитализма и в советском хозяйстве. – М.: Госфиниздат, 1934. – 72 с.
2. Плотников К.Н. Очерки истории бюджета советского государства. – М.: ГФИ, 1954. – 556 с.
3. Соколов А.А. Критический очерк курса профессора А.А. Соколова Теория налогов. – М.: Госфиниздат, 1931. – 32 с.
4. Соколов А.А. За марксистский анализ налогов и тяжести обложения. – М.: Госфиниздат СССР, 1930. – 71 с.
5. Полозов П.И. Налоги в СССР и капиталистических государствах. – М.: Госфиниздат, 1931. – 47 с.
6. Князев П.В. Роль налогов в политике и экономике СССР. – М.: Госфиниздат, 1930. – 56 с.
7. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. – М.: Соцэкгиз, 1937. – 175 с.
8. Казаков П.Р. Налоги царские и налоги советские. – М.: Финиздат НКФ СССР, 1928. – 49 с.
9. Кутлер П.Н. О налоговых реформах // Вестник финансов. – 1926. – №1. – С. 68-80.
10. Дитман Б.В. Переложение налогов: налоги как ценообразующий фактор. – М.: ГФИ, 1930. – 173 с.
11. Гордин А. Переложение косвенных налогов // Вестник финансов. – 1927. – №10. – С. 32-58.
12. Любимов Н.Н. Современная налоговая политика и проблема переложения налогов // Финансы и экономика. – 1922. – №6. – С. 11-38.

13. А.А. Соколов О влиянии налогов на общий уровень цен // Вестник финансов. – 1926. – №5-6. – С. 28-39.
14. Гензель П.П. Прямые налоги: Очерки теории и практики. – Л.: Финиздат, 1927. – 108 с.
15. Кузовков Д. Перерождение налогов в переходный период // Проблемы экономики. – 1929. – №4-5. – С. 25-60.
16. Кузовков Д. Перерождение косвенных налогов в переходный период // Проблемы экономики. – 1929. – №7-8. – С. 49-82.
17. Соколов А. К вопросам о реконструкции налоговой системы // Вестник финансов. – 1929. – №11-12. – С. 47-57.
18. Микеладзе П. К вопросу об исчислении тяжести обложения // Вестник финансов. – 1925. – №1. – С. 53-69.
19. Добромысов С. Налоги и возможные в настоящее время их размеры // Вестник финансов. – 1922. – №17. – С. 10-15.
20. Микеладзе П. Двойное обложение и методы его устранения // Вестник финансов. – 1925. – №2. – С. 35-45.
21. Соколов А.А. К теории переложения налогов // Вестник финансов. – 1927. – №5. – С. 53-71.
22. Микеладзе П.В. Современная тяжесть налогового обложения в СССР и в иностранных государствах // Вестник финансов. – 1926. – №67 – С. 194-212.
23. Карпенко Б. И. Финансовая статистика. – Ленинград, 1929. – 252 с.
24. Кац В. О распределительных и налоговых отношениях в СССР // Проблемы экономики. – 1929. – №3. – С. 25-41.

25. Соколов А. Реконструкция налоговой системы // Вестник финансов. – 1929. – №10. – С. 26-38.
26. Соболев М. О природе налога // Финансовые проблемы планового хозяйства. – 1930. – №9. – С. 36-44.
27. Микеладзе П. Проблемы реконструкции налоговой системы. // Вестник финансов. – 1925. – №9. – С. 34-44.
28. Микеладзе П.В. Косвенные налоги. – Л., 1927. – 124 с.
29. Очерки развития народного хозяйства Украинской ССР (Под ред. А.А. Нестеренко и др.). – М.: Акад. Наук СССР, 1954. – 555 с.
30. Історія народного господарства Української РСР. (Під редак. І.І. Лукінова), т. 2.– К.: АН УРСР, Ін – т економіки, 1984. – 402 с.
31. Хозяйственный механизм периода непа (по материалам 20х годов). (Под ред. Богомолова Е.В.). – М.: ИНИОН, 1990. – 177 с.
32. Нікула О.І. Економічна історія України і світу. Навчальний посібник. –Львів: Львівський банківський інститут, НБУ, 2001. – 340 с.
33. Новая экономическая политика в промышленности. Сборник декретов, постановлений и инструкций. – М.: ВСНХ, 1921. – 142 с.
34. Мартынов Б.С. Государственные тресты. – М.: ГФИ, 1924. – 59 с.
35. Национализация промышленности в СССР. Сборник документов и материалов (Под ред. И.А. Глазкова). – М.: Полит. Лит., 1954. – 142 с.
36. Україна в цифрах 1927. Статистичний щорічник. – Х.: Народне господарство та облік, 1927. – 132 с.

37. Богомазов Г.Г. Формирование основ социалистического хозяйственного механизма в СССР в 20-30х гг. – Л.: Изд. ЛГУ, 1983. – 160 с.
38. Авдаков Н.К., Бородин В.В. Производственные объединения и их роль в организации управления советской промышленностью. (1917 – 1932). – М.: Изд-во Московского ун - та, 1973. – 240 с.
39. Гориков М.М. НЭП: поиск путей развития. – М.: Знание, 1990. – 62 с.
40. Неп и хозрасчет. (Под ред. М.Я. Петракова). – М.: Экономика, 1991. – 364 с.
41. Гринчуцький. В. Державне регулювання промисловості в роки НЕПу // *Вісник ТДТУ*. – 1996. - №1. – с.52-57.
42. Дьяченко В.П. Советские финансы в первой фазе развития социалистического государства. – М.: ГФИ, 1947. – 476 с.
43. Ривкин Б.Б. Финансы и кредит в период подготовки и проведения Великой Октябрьской Социалистической Революции. – М.: Госфиниздат, 1939. – 149 с.
44. Народное хозяйство СССР за 1917 –1947 гг. – М.: Госпланиздат, 1947. –438 с.
45. Звіт Народного комісаріату державного контролю УРСР про виконання державного розпису прибутків та видатків України в 1922р. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 632.
46. Доповіді та статистичні відомості губернських фінвідділів про введення в дію на місцях Декретів Рад наркому УРСР про посередні податки. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. –Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 633.

47. Постанови ВУЦВКу та Раднаркому УРСР з питань оподаткування (14 листопада 1922р.) – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 588.
48. Положение о промышленном налоге и правила его взимания. – Екатеринбург.: НКФ, 1921. – 23 с.
49. Налоговое законодательство. – М.: ГЗИ, 1921. – 170 с.
50. Плотников Г.В. Законодательство о налогах в промышленности. – М.: Высш. Сов. Нар. Хоз., 1924. – 272 с.
51. Промышленное обложение, патентный сбор, уравнильный сбор, Личный промысловый налог. – Л., М.: Прибой, 1924. – 191 с.
52. Государственный подоходно-поимущественный налог и подоходный налог с государственных и кооперативных предприятий и смешанных обществ. – Х.: ВСНХ УССР, 1924. – 248 с.
53. Гензель П.П. Налоги Союза ССР. – М.: Финиздат, 1926. – 140 с.
54. Стаття податкового управління Наркомфіну УРСР про податкову політику радянської влади. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 2517.
55. Альтшулер В.Н. Налоги: промысловый, подоходный, гербовый сбор и акцизы. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 344 с.
56. Ильин Л.Г. Техника косвенного обложения. – Л., 1927. – 198 с.
57. Циркуляри Наркомфіну УРСР про встановлення, стягнення і звітність по посереднім податкам. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 2598.

58. Матеріали щодо перегляду податкового законодавства на Україні. –Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 4755.
59. Доповідна записка Наркомфіну УРСР в УККП(б) про стан кустарної промисловості на Україні в 1925р. та надання пільг ремісникам по оподаткуванню. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 4770.
60. Всесоюзное совещание налоговых работников 25 ноября - 2 декабря 1926г. – М.: Фин.Издат. НКФ СССР, 1927. – 122 с.
61. Гензель Л.П. К вопросу о налоговой реформе // Вестник финансов. – 1925. – №9. – С.10-29.
62. Кутлер П.Н. К реформе промышленного налога // Вестник финансов. – 1925. – №4. – С.46-59.
63. Гензель П.П. Налоговое законодательство СССР. – М.: Изд. Мосфинотдела, 1927. – 215 с.
64. Відомості окружних фінвідділів про перспективи надходження державних прибутків від податків на 1925-28 рр. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 4849.
65. Новые законы о налогах. Постановления ЦИК и СНК СССР и УССР о промышленном и подоходном налогах и о местных налогах и сборах. – Х.: Наркомфин УССР, 1926. – 37 с.

66. Доповідь НК РСІ про результати обстеження системи прямих податків. – Центральный державный архив вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 3652.
67. Матеріали про організацію податкової та страхової справи на Україні. – Центральный державный архив вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 5140.
68. Камбиоджио Ю.А. Новый справочник по всем налогам. (Под ред. Н.И. Серебrenицкого). – Одесса: Полиграф, 1928. – 110 с.
69. Баранов А.А. Налоги и сборы. – М.: Центрсоюз, 1928. – 206с.
70. Герман А.М. Сборы и пошлины. – М.: Изд. Мосфинотд. Тип. Им. Т. Воровского, 1929. – 8 с.
71. Відомості губернських фінвідділів про надходження державних прибутків та місцевих зборів за 1922 р. – Центральный державный архив вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 694.
72. Матеріали про хід податкової роботи та стан місцевого бюджету по губерніях України за 1922р. – Центральный державный архив вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 613.
73. Матеріали до 1 Всеукраїнського з'їзду робітників посередніх податків. – Центральный державный архив вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 1498.
74. Матеріали про проведення податкової компанії на Україні в 1923/24 – 1924/25 рр. – Центральный державный архив вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 2541.

75. Звіт Народного комісаріату державного контролю УРСР про виконання державного розпису прибутків та видатків України в 1922р. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 632.
76. Доповіді управління державних прибутків Наркомфіну СРСР про його діяльність за 1922/23р. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 1540.
77. Доповіді, звіти, інформації про наслідки проведення компанії по обкладанню основним прибутковим податком на 1-ше півріччя 1924/25р. –Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 2586.
78. Матеріали про надходження державних і місцевих податків і зборів [на території](#) СРСР і УРСР. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України.– Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 2543.
79. Протоколи нарад комісії по розгляду діючої системи місцевого оподаткування при Наркомфіні УРСР і матеріали до них. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 2528.
80. Звіт Наркомфіну УРСР про податкову діяльність за 1923/24р. і матеріали до нього. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 2519.
81. Доповіді Наркомфіну УРСР про структуру податків за 1923/24 – 26/27 рр. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 7487.

82. Огляди і доповіді Наркомфіну УРСР про стан податкової справи на Україні за 1923/24 – 26/27 рр. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 4823.
83. Доповіді Наркомфіну УРСР про податкову практику на Україні та перспективи прямого оподаткування в 1926/27р. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1.– Сп. 7486.
84. Heywood A. Soviet economic concession policy and industrial development in the 1920s // *Europe-Asia studies*. – 2003. – Vol. 52, No 3. – P. 549-569.
85. Graziosi A. Building the first system of state industry in history // *Cahier du Monde russe et sovietique*. –1931. – Vol. XXXII, No 4. – P. 539-580.
86. НЭП: взгляд со стороны. (Составитель В.В. Кудрявцев). – М.: Московский рабочий, 1991. – 302 с.
87. Erlich A. Preobrazensky and the economics of soviet industrialization // *The quarterly journal of economics*. – 1950. – Vol. 64, No 1. – P. 57-88.
88. Маевский И.В. Тяжелая промышленность СССР в первые годы индустриализации (1926 - 1929). – М.: Изд. Акад. Наук СССР, 1959. – 183 с.
89. Erlich A. Notes on Marxian model of soviet accumulation // *The American economic review*. – 1967. – Vol. 57, No. 2. – P. 599-615.
90. Индустриализация СССР: 1926 – 1928гг. Документы и материалы (Ст. редактор. А.А. Воронцовская). – М.: Наука, 1969. – 535 с.
91. Струмилин С.Г. Процессы ценообразования в СССР // *Плановое хозяйство*. – 1928. – №45. – С. 41-54.

92. Контрольні цифри народного господарства УРСР на 1928/29 р. – Харків, 1929. – 300 с.
93. Герчук Я.П. Реконструкция системы налоговых и неналоговых изъятий из обобществленного сектора народного хозяйства и изменение обложения частного сектора. – М.: Госфиниздат, 1930. – 168 с.
94. Кушнір О.О. Податкова політика Радянської влади. – Х.: Держфінвидавництво, 1931. – 54с .
95. Аболин К. Решительно повернуться лицом к доходам обобществленного сектора // Финансы и социалистическое хозяйство. – 1931.– №35. – С. 7-9.
96. Князев П. О налоговой реформе // Финансовые проблемы планового хозяйства. – 1930. – №9. – С. 13-18.
97. Гроссман В.Я. Налоги и сборы в СССР. – М.: Техника управления, 1929. –171 с.
98. Борисов М. Отчисление от прибыли и капитальное строительство промышленности // Финансы и социалистическое хозяйство. –1931. – №18. – С. 15-16.
99. Бутков Д. К реконструкции финансовой системы // Вестник финансов. –1930. – №1. – С. 3-7.
100. Шварцман Н. Обеспечим собственные накопления в социалистической промышленности // Финансы и социалистическое хозяйство. – 1931. – №22. – С. 5-7.
101. Генкин Е. О финансовом планировании и бюджетной системе // Финансовые проблемы. – 1931. – №3-4. – С. 30-40.
102. Україна: статистичний щорічник за 1929р. – Х.: Народне господарство та облік, 1929. – 399 с.

103. Полный налоговый справочник для налогового аппарата и для налогоплательщиков. – М.: Мосполиграф, 1929. – 208 с.
104. Бекаревич А.С. Изучение налоговых объектов и методов обложения. –М.: Госфиниздат, 1928. –234с.
105. Бекаревич А. Изучение и обобщение практики обложения // Вестник финансов. – 1929. – №2. – С. 127-133.
106. Зведені відомості Наркомфіну УРСР про надходження податків по Україні за 1927/28р. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 3703.
107. Рубановський П.Л. Податкова реформа. – Харків: Укрфілія Держфінвидавництва СРСР, 1931. – 238 с.
108. Брюханов Н.П. Финансы второго года пятилетки: бюджет социалистического строительства 1929/30 гг. – М.: Госфиниздат, 1930. – 76 с.
109. Стенограма Всесоюзної податкової наради по непрямим податкам. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 3718.
110. Гордеев А. К вопросу о рационализации налоговой системы // Вестник финансов. – 1929. – №11-12. – С. 57-65.
111. Чугунок А. О реконструкции обложения общественного сектора // Вестник финансов. 1930. – №1. – С. 24-33.
112. Листування з Раднаркомом та наркоматами УРСР про проведення податкової реформи (1929р.). – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 6851.

113. Протоколи засідань комісії Наркомфіну про вилучення коштів з усупільненого сектору до державних бюджетів (1029р.). – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 6821.
114. Налоговая реформа. Постановление ЦИК и СНК СССР, Инструкции, постановления и циркуляры НКФ Союза ССР. – М.: Госфиниздат, 1930. –64 с.
115. Лифшиц Н. Как перестроить обложение частного сектора // Финансовые проблемы планового хозяйства. – 1930. – №4. С. 65-78.
116. Полозов П. Унификация платежей частного сектора // Финансовые проблемы планового хозяйства. – 1930. – №6. – С. 78-84.
117. Статистичні відомості Наркомфіну УРСР про оподаткування прибутковим та промисловим податком на Україні за 1928/29р. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 5248.
118. Доповіді і статті співробітників Наркомфіну СРСР про приватний капітал. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 7704.
119. Ратнер Б.Е. Налоговый словарь. Все налоги, сборы и отчисления по законодательству на 01.09.1931г. – М., Л.: Госфиниздат СССР, Тип. Искра революции, 1931. – 215 с.
120. Палечек В.О. Налоговый справочник промышленной кооперации и кооперированных кустарей. – Л.: РИО, 1931. – 98 с.
121. Обложение предприятий обобщественного сектора (Законодательные акты и распоряжения НКФ СССР на 01.09 1932г. –М.: Госфиниздат СССР, 1933. –343с.

122. Кутлер К.Н. Обложение обобщественного сектора. –М., Л.: Госфиниздат СССР, 1933. – 160 с.
123. Петров В.Н. Налог с оборота. – М.: Госфиниздат, 1936. – 31 с.
124. Кутлер К.Н. Техника взимания государственных доходов. – М.: Госфиниздат СССР, 1938. – 186 с.
125. Финансы промышленности. Сборник законодательных материалов. – К.: Укр. отделение Госфиниздата СССР, 1938. – 140 с.
126. Глезин С.И. Бюджетная система Союза ССР (Сборник законодательных материалов). – М.: ГФИ, 1947. – 721 с.
127. Белкин Г.Н. Отчисление от прибылей и подоходный налог с предприятий обобщественного сектора. –М.: Госфиниздат, 1936. –40с.
128. Фотиев П.А. Реконструкция системы налоговых и неналоговых изъятий (Налоговая реформа 1930 и 1931гг.). – М.: Госфиниздат, 1931. – 36 с.
129. Борисов М. Отчисление от прибыли и капитальное строительство промышленности // Финансы и социалистическое хозяйство. –1931. – №18. – С. 15-16.
130. Протоколи засідань Раднаркому УРСР про виконання податкових завдань усупільненого сектору. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 8345.
131. Несмелов Ф.Я. Податкова система СРСР. – Харків: Укрфіндержвидавництво, 1933. – 62 с.
132. Воробьев Н.Н. Доходы СССР. Ч.П: Платежи частного сектора. – М.: ГФИ, 1931. – 82 с.

133. Толкушин А.В. История налогов в России. – М.: Юрист, 2001. – 430 с.
134. Казаков П.К. Положение о взимании налогов. – М.: Мосполиграф, 1930. –260 с.
135. Ярошенко Ф.О., Павленко В.Л. Історія податків та оподаткування в Україні. – Ірпінь: Академія ДПС Укр., 2002. – 240 с.
136. Україна в цифрах (стат. довідник). – Х.: Народне господарство та облік, 1936. – 744 с.
137. Народне господарство УРСР. Статистичний щорічник. – Київ, 1935. –350 с.
138. Доповіді і звіти сектору державних прибутків про його роботу за 1932р. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 8349.
139. Звіти Наркомфіну УРСР про надходження платежів з усупільненого сектору за 1932р. – Центральний державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 8351.
140. Seligman E. The progress of taxation during the past twenty-five years, and present tendencies // American Economic Association Quarterly. – 1910. – Vol. 11, No. 1. – P. 331 – 353.
141. Соловей Г.Г. Государственные бюджеты Англии, Франции, Германии, Италии, США и СССР. – М., Л.: Изд. ГИЗ, 1928. – 175 с.
142. Rosa C.D. A few comments on a few tax problems // Bulletin of the national tax association. – 1932. – Vol. XVII, No 4. – P. 103-109.
143. Fairchild A. Taxation in a period of economic depression // Bulletin of the national tax association. – 1931. Vol. XVII, No 2. – P. 43- 47.

144. Todd E. The British financial crisis // Bulletin of the national tax association. – 1931. – Volume XVII, No 2. – P. 39-42.
145. How business corporations should be taxed // Bulletin of the national tax association. – 1931. Vol. XVI, No 4. – P. 105-114.
146. Todd E. The taxation of business enterprises // Bulletin of the national tax association. – 1931. – Vol. XVII, No 1. – P. 15-20.
147. Trotabas L. Local finances: taxation to prevent overproduction // Bulletin of the national tax association. – 1932. – Volume XVII, No 8. – P. 231-233.
148. Edgan K. Browning. Tax incidence, indirect taxes and transfers // National tax journal. – 2001. – Vol. XXXVIII, No 4. – P. 525-533.
149. Holzman F. The burden of soviet taxation // The American economic review. – 1953. – Vol. 43, No. 4. – P. 548-571.
150. Бурмистов Д.В., Косарев, З.Д. Отмена налогов с рабочих и служащих в СССР. – М.: Госфиниздат, 1960. – 110 с.
151. Белянова А.М. О темпах экономического развития СССР. По материалам дискуссий 20-х годов. – М.: Экономика, 1974. – 174 с.
152. Vito Tanzi Public Finance in developing countries. – Billing & Sonst Ltd, 1990. – 250 p.
153. Bird R., Oldman O. Taxation in developing countries. – Forth ed., Baltimore: The Johns Hopping University Press, 1990. – 270 p.
154. Fisher S., Sahay R. The transition economics after ten years. – IFM Working Paper, 2000. – 400 p.

155. Toye J. Fiscal crises and fiscal reform in developing countries. // Cambridge journal of economics. – 2000. – Vol. 24. – P. 21-44.
156. Lichtenstein P. A new-Institutional story about the transformation of former socialist economies: a recounting and an assessment // Journal of economic issue. –1996. – Volume XXX, No 1. – P. 243-264.
157. Квасник О.В. Податкове стимулювання розвитку малого бізнесу // Фінанси України. – 2003. – №2. – С. 65-69.
158. Юрій С. І. Оцінка ефективності наданих пільг з оподаткування // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 55-62.
159. Бодюк А.В. Посилення ролі органів державної податкової служби в удосконаленні податкової політики // Фінанси України. –2003. – № 12. – С. 70-74.
160. Ковалюк О.М. Важливий крок до зменшення податкового тягаря в Україні // Фінанси України. – 2004. – № 1. – С. 55-62.
161. Білостроцька В.О., Островецький В.І. Податкове навантаження в Україні // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 75-84.
162. Vito Tanzi, Mowell M. Zee. Tax policy for emerging markets: developing countries. // National tax journal. – 2002. – Vol. LIII, № 2. – P. 203-210.
163. Fiscal crises and fiscal reform in developing countries // Cambridge journal of economics. – 2000. – Vol. 24. – P. 21-44.
164. Крисоватий А.І. Гармонізація оподаткування у парадигмі загальнодержавних інтересів // Фінанси України. – 2004. – № 2. – С. 109-117.
165. Юткин Т.Ф. Налоги и налогообложение. – М.: Инфра–М, 1998. – 427 с.

166. Burgess R., Stern N. Taxation and development. // Journal of economic literature.
– 1993. – Vol. 31, No. 2. – P. 762-826.