



Munich Personal RePEc Archive

Taxation of state enterprises in Ukraine in the 1920s and the 1930s.

Tamilina, Larysa

Independent Research

1 January 2011

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/96496/>

MPRA Paper No. 96496, posted 13 Oct 2019 15:52 UTC

На правах рукопису

ТАМІЛІНА ЛАРИСА ВОЛОДИМИРІВНА

**ОПОДАТКУВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ПІДПРИЄМСТВ
УКРАЇНИ В 1920-30Х РР.**

2011

ЗМІСТ

ВСТУП

Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ В ЛІТЕРАТУРІ 1920-30х РОКІВ

- 1.1. Теоретичні засади формування податкової політики періоду непу та індустріалізації
- 1.2. Аналіз джерельної база дослідження

Розділ 2. ОПОДАТКУВАННЯ ПРОМИСЛОВОСТІ УКРАЇНИ В 20х РОКАХ ХХ СТОЛІТТЯ

- 2.1. Особливості розвитку промисловості України в період непу та проблема удосконалення оподаткування
- 2.2. Еволюція механізму оподаткування державних підприємств в 1921-28рр.
- 2.3. Вплив податкової політики непу на формування доходів бюджету та діяльність державної промисловості

Розділ 3. ІНДУСТРІАЛІЗАЦІЯ ТА МОДИФІКАЦІЯ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

- 3.1. Вихідні передумови запровадження податкових реформ в період індустріалізації
- 3.2. Особливості механізму оподаткування державної промисловості на новому етапі розвитку економіки
- 3.3. Оцінка наслідків змін в оподаткуванні для промисловості України

Розділ 4. ІСТОРИКО-ЕКОНОМІЧНИЙ ДОСВІД ОПОДАТКУВАННЯ ТА СУЧАСНІСТЬ

- 4.1. Вплив історико-економічних закономірностей на сучасну політику оподаткування України
- 4.2. Узагальнення історичного досвіду підвищення ефективності оподаткування

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ВСТУП

Актуальність: Історія, виступаючи елементом минулого, в той же час, є невід'ємною частиною майбутнього, та залежно від характеру історичної спадщини стримує або, навпаки, стимулює еволюційні процеси в соціально-економічній сфері. Останнє стає очевидним з напрацювань німецької історичної школи, інституційного та нео-інституційного напрямку економічної теорії. З іншого боку, необхідність вивчення історії обумовлюється суперечливістю поглядів щодо характеру економічних процесів, що мали місце в Україні на протязі ХХ-го сторіччя. Особливий інтерес викликає період 1920-30х років, на протязі якого мали місце глибокі політичні, економічні та соціальні перетворення. За спробами застосування елементів ринкової економіки в 20х роках, мав місце процес запровадження та закріплення адміністративних принципів, внаслідок чого відбулось глибоке переродження фіскального механізму як за формою, так і за його сутністю.

Публікації з теорії та практики оподаткування 1920-30х років в повній мірі відображали політичні та соціально-економічні події цього періоду, та були сконцентровані, головним чином, на висвітлені ролі та значення податкового механізму при переході до соціалістичного устрою. До економістів, що займались аналізом природи та функцій радянських податків, належать П.Гензель, К.Князєв, П.Казаков, М.Ліфшиц, Д.Кузовков, О.Соколов, І.Соловей, П.Полозов, П.Фотєєв. Зміст їх праць мав, однак, обмежений характер, що диктувався політичними поглядами зазначеного періоду, та сконцентровувався на виправдані ролі податків, як основного джерела доходів державного бюджету. Поряд з цим, в літературі констатується переродження природи та характеру оподаткування, ключовим джерелом якого визначається специфічна роль держави в соціалістичному устрої. Д.Кузовков, М.Любімов, В.Кац, М.Соболев, П.Мікеладзе займались дослідженням характеру модифікації податкового механізму, надаючи

теоретичні засади пристосування діючої податкової системи до нової суспільної форми організації та функціонування економіки.

Дослідження оподаткування радянської системи, здійсненні вже після занепаду соціалістичного устрою, мають негативний характер та зводяться, головним чином, до критики діючого в Радянській Україні механізму оподаткування, який за їх поглядами являв собою безпосереднє вилучення державою коштів підприємств без урахування їх інтересів. Відносно ігнорування цього питання на сучасному етапі аргументується відсутністю товарно-грошових відносин в закритій економіці адміністративного типу, а тому й недоцільністю проведення досліджень за цим напрямком.

Існують, проте, певні аргументи, що вказують на необхідність детального вивчення характеру податкової політики в Україні в 1920-30х роках.

По-перше, впродовж 1920х років відбувався перехід від ринкової до адміністративно-командної моделі економіки, вивчення якого надасть можливість пізнати характер проблем зворотного за своєю суттю процесу сучасної трансформації та визначити характерні явища, що відбуваються в економіці в рамках неформальних інституційних обмежень притаманних українському суспільству.

По-друге, впродовж 1920-30х років відбулось пристосування податкового механізму до нових соціально-економічних умов, загальні принципи функціонування якого були збережені та діяли на протязі існування соціалістичної економіки. Дослідження останніх сприятиме вивченню характеру історичної спадщини в сфері оподаткування, що дісталася українському суспільству вже незалежної держави від радянського устрою.

По-третє, на сьогодні не існує єдиної узагальнюючої праці, яка б систематизувала погляди, щодо ролі податків та ефективності податкової політики в період трансформації до нової форми організації економіки впродовж 1920-30х років. Поряд з цим, невизначеним залишається характер

та рівень податкового навантаження на промислові підприємства в умовах привалювання адміністративних принципів.

Отже, вибрана тема має наукову актуальність та прикладну значимість. Проведення дослідження в зазначеному вище напрямку сприятиме, з одного боку, збагаченню теорії податків, зокрема, вивченню характеру оподаткування в закритій економіці адміністративного типу, та, з іншого боку, пізнанню історичного досвіду з метою його подальшого використання для розробки стратегії реформування податків на сучасному етапі.

Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ В ЛІТЕРАТУРІ 1920-30Х РОКІВ.

1.1. Теоретичні засади формування податкової політики періоду непу та індустріалізації.

В період 1920-х років відбувається відродження теорії податків і в той же час суттєва деформація традиційних поглядів відносно їх суті та значення. Публікації по теорії оподаткування періоду непу та індустріалізації в повній мірі відображали політичні та соціально-економічні події цих років та були сконцентровані, головним чином, на висвітленні ролі та значення податкового механізму при переході до соціалістичного устрою.

На початку 20-х років ще не простежувалась різка різниця між податковими системами ринкового та соціалістичного типу. Проте, вже з середини десятиріччя з'явилась тенденція до поступового переходу функції аналізу податків та податкової політики від науковців до державних та партійних діячів, та, в свою чергу, до політизації науки.

Огляд праць наукового характеру з оподаткування 1920-х років дає підстави виділяти дві тенденції поглядів. Державні та партійні діячі Н. Брюханов, Ю. Ларін, Є. Преображенський, О. Риков, Г. Пятаков, А. Смірнов обмежувались фіскальною функцією податків та їх розглядом як основного джерела доходів держави. Значна роль в регулюванні економічних процесів, згідно з їх поглядами, належала державному бюджету. Податковий механізм, звідси, виступав нічим іншим, як засобом забезпечення держави коштами, що були їй необхідні для фінансування своїх функцій. Характер поглядів цієї групи представників, можливо пояснити тим, що в своєї більшості вони виступали прибічниками адміністративних принципів регулювання економіки. Підвищення ролі держави та збільшення її функцій вимагали, безумовно, збільшення її доходів, тому посилення оподаткування вважалося доцільним та правомірним заходом. Характерною рисою їх поглядів стало

також вороже відношення до приватного сектору, а, звідси, й необхідність збільшення податкового навантаження на економіку, без урахування особливостей впливу податків на протікання соціально-економічних процесів.

Поряд з цими поглядами існували також ті, що були спрямовані на доказ ефективності ринкових відносин. Серед представників ринкового напрямку виділяли П.Гензеля, М.Соколова, П.Мікеладзе, О.Гордєєва, П.Кутлера. Головною рисою в їх працях є приділення уваги аналізу впливу оподаткування на становлення ринкових відносин. Поряд з цим потрібно виділити праці І.Соболева, П.Фоміна, Д.Кузовкова, Н.Любімова. О.Бекаревича, які зробили спробу проаналізувати оподаткування та виявити недоліки діючої системи, вказуючи на переобтяженість промисловості податками, складність обкладання, невідповідність існуючої системи оподаткування загальним умовам господарювання того періоду.

На кінець 20х років марксизм стає домінуючим вченням. К. Маркс та Ф. Енгельс, однак, не розглядали оподаткування відокремлено, внаслідок чого, не існувало їх спеціальних робіт щодо природи та ролі податків. Їх ідеї відносно оподаткування знайшли відображення в працях “Капітал”, “Критика політичної економії” та в чисельних статтях, присвячених дослідженню державних фінансів середини ХІХ ст..

Основні ідеї марксистських поглядів, що лягли в основу теорії податків періоду запровадження та закріплення адміністративних принципів управління економічними процесами, зводились до наступного [1, с. 8]:

- ◆ Податки виступають тягарем для працюючих, засобом додаткової експлуатації;
- ◆ Надання переваги прямим податкам, перш за все прибутковому податку;
- ◆ Запровадження класового підходу до оподаткування шляхом введення прогресивної шкали ставок податків;
- ◆ Критика непрямих податків як найбільш важкої форми обкладання населення.

Теорія оподаткування фактично не розвивалась на протязі 30х рр., в той час як головним завданням наукових досліджень виступало надання теоретичного обґрунтування податкової політики партії, яка визначалась, головним чином, поточними потребами держави. Поряд з цим, центральною ідеєю теоретичних праць стало показ ролі та значення фіскальних заходів щодо “заботы партии о благе народа” [2, с. 221]. На цьому ж фоні проводився порівняльний аналіз радянських та капіталістичних податків. Значна частина досліджень була присвячена критиці буржуазних теорій, виявленню різниці між податками при капіталізмі та соціалізмі, підкресленням переваги радянських фінансів над буржуазними.

С 1930х рр. в теорії податків домінують праці В.П.Дьяченко, який визнавався засновником теорії радянських фінансів. Серед його основних праць того періоду виділяють “Фінанси СРСР” (1933) та “Фінанси і кредит” (1940).

На протязі 1920-30х років відбувалось, таким чином, поступове формування уніфікованої “радянської” теорії фінансів, яка в повній мірі виправдовувала характер податкової політики держави та визначала межі в рамках яких мали проводитись дослідження за цим напрямком.

Розгляд категорії податків в “радянській” теорії оподаткування починався з традиційного визначення держави як органу, що призначений задовольняти колективні та індивідуальні потреби суспільства, які ігноруються ринком [3, с. 9]. В подальшому значна увага приділялась аналізу специфічності природи держави в радянських умовах та, виходячи з цього, трактувалась природа податку через характер використання державою податкових надходжень [4, с. 15]. Саме в цьому, згідно з радянськими економістами, полягала різниця між радянськими та капіталістичними податками, оскільки “податок у капіталістичному суспільстві не передбачав повернення платникам акумульованих через оподаткування коштів. Останні використовувались, головним чином, на “невиробничі, з точки зору, робітничого класу, цілі” [5, с. 16]. Звідси витікала неправомірність

класичного визначення податку як примусового (нееквівалентного) вилучення на користь держави певної частини коштів у громадян та організацій, що знаходяться на її території, з метою фінансування державних потреб. Доводилось, що в радянських умовах принципи примусовості та нееквівалентності не мали місце, оскільки податки мали соціальну орієнтацію, як і характер цілей, на які використовувались отримані від оподаткування кошти [6, с. 10]. Податки внаслідок цього визначались як встановленні державою обов'язкові платежі підприємств, організацій та населення до державного бюджету, що стягувались з метою покриття державних витрат на задоволення суспільних потреб [7, с. 11].

Теорія оподаткування визначала три функції податків:

1. фінансова функція, реалізація якої мала за мету перш за все забезпечення бюджету необхідними фінансовими коштами;
2. регулююча функція, яка була націлена на регулювання нагромадження в приватному секторі;
3. стимулююча функція, механізм дії якої передбачав стимулювання розвитку усупільненого сектору, а в подальшому, стимулювання державних підприємств до зниження собівартості виробництва.

Поступово фінансова та класова функції податків почали переважати в податковій політиці уряду. В літературі, в зв'язку з цим, роль податків зводилась до акумулювання коштів на цілі “соціалістичного будівництва” та винищення класів, існування яких суперечило діючій владі та соціальній системі взагалі [8, с. 25]. В цьому ж руслі надавалось визначення системі податків, під якою розуміли певну комбінацію прямого та непрямого оподаткування, поділ податкових джерел між центральним та місцевими бюджетами та розподіленні податкового навантаження між різними групами населення та галузями народного господарства. Остання, однак, диктувалось, як зазначав П.Кутлер, політичними та соціально-економічними умовами, а також співвідношенням між бюджетними потребами та наявними для їх

забезпечення податковими можливостями [9, с. 69]. Рівень навантаження ні населення, ні державного сектору не приймався особливо до уваги, оскільки факт того, що податкові надходження використовувались на розвиток продуктивних сил народного господарства виступав надійним виправданням для будь-яких заходів.

Головним критерієм класифікації податків виступав принцип їх перекладання. Згідно з цим виділяли податки перекладаємі та неперекладаємі. До першої категорії відносили промисловий податок, акцизи, митні збори; до другої групи - сільськогосподарський та прибутковий податок. Класифікація такого роду являла за своєю суттю поділення податків на прямі та непрямі, за виключенням промислового податку, який виступаючи прямим податком визнавався перекладаємим.

Потрібно підкреслити, що саме в цей період ретельно досліджувався механізм перекладання податків. Значний вклад в цьому напрямку був зроблений Б.В. Дітманом, який розглядав податок як чинник ціноутворення, та виходячи з цього аналізував перерозподіл податкового навантаження між підприємством та робітником, з одного боку, та між виробником та споживачем, з іншого. Процес перекладання податків він пояснював, як перенесення юридично визначеним платником податку податкового навантаження на інших осіб, що не мали безпосереднього відношення до цього податку, шляхом зміни характеру економічних відносин між ними [10, с. 28].

Дослідження Дітмана було виконане на високому теоретичному рівні при цікавому поєднанні неокласичного та марксистського підходів. Наведені ним висновки зводились до наступного: можливість перекладання податків на споживачів залежить від ступеню еластичності попиту; в умовах однакового за рівнем оподаткування всіх галузей виробництва податок перекладається лише частково; перевищення попиту над пропозицією сприяє перекладанню податків на споживачів; прогресія в оподаткуванні не створює перепопону для перекладання податків; в умовах монополії процес перекладання

податків не змінює своєї природи [10, с. 142]. Недоліками в його дослідженні, на нашу думку, є недооцінка чинників, що впливають на процес перекладання з боку пропозиції та ігнорування зміни механізму перекладання в умовах монополізації виробництва.

Ця проблема була частково вирішена А.Гордіним, який займався вивченням механізму перекладання податків в умовах монополізації галузі. Він вказував, що в таких умовах можливість перекладання обмежується еластичністю попиту. Оскільки ціна встановлюється монополістом на максимальному рівні, то її коливання в результаті підвищення податку значно обмежені, оскільки подальше підвищення ціни може призвести до звуження попиту, та внаслідок цього до значного зменшення маси прибутків. В таких умовах, монополіст надає перевагу, брати податок на себе, не змінюючи рівень цін [11, с. 39]. Таким чином, згідно з поглядами А.Гордіна в умовах монополізації галузі, перекладання податку обмежене, та відбувається концентрація податкового навантаження на виробниках.

В подальшому він зазначав, що в радянських умовах механізм перекладання податків значно змінюється, внаслідок деформації автоматичного регулятора стихійного ринкового процесу та посилення ролі планових важелів в економіці, що викликається дією наступних чинників:

1. централізацією виробництва та збуту;
2. припиненням дії середньої норми прибутку;
3. замкнутістю окремих господарських одиниць;
4. регулюванням розмірів виробництва окремих галузей промисловості державою;
5. проведенням державою ціновою політики;
6. регулюванням зовнішньої торгівлі та притоку іноземних капіталів;
7. регулюванням рівня заробітної платні [11, с. 60].

Приймаючи до уваги специфіку організації виробництва в умовах соціалістичного устрою, О.Гордін теоретично обґрунтовував концентрацію

навантаження, що створювалась непрямыми податками, на державній промисловості.

1. Централізація виробництва та збуту призвела фактично до монопольного підпорядкування ринку окремими галузями промисловості, створив умови для встановлення монопольних за своєю природою цін.
2. Відсутність конкуренції між державними підприємствами та обмежена мобільність капіталів підприємств, державне регулювання цін значно обмежували можливість перекладання податків.
3. Фіксація цін призвела до концентрації методології аналізу на внутрішній структурі ціни – можливість перекладання залежала в такому випадку від розміру прибутку та динаміки собівартості.
4. Обмеженість виробничих потужностей промисловості обумовлювало недостатню еластичність пропозиції та ускладнювало процес перекладання податків на споживачів.
5. Податки на товари, що імпортувались, не піддавались перекладанню.
6. Попит в радянських умовах був мало диференційованим, та при монопольній структурі ціни блокував дію механізму перекладання податків .[11, с. 61-62].

Його погляди, таким чином, зводились до доказу сприятливого для влади висновку, відносно концентрації непрямих податків на виробниках в специфічних радянських умовах організації виробництва.

Дослідженням в цьому напрямку займався також Любимов, мета якого також полягала, в аналізі особливості механізму перекладання радянських податків. Однак, він не зробив суттєвих висновків, та обмежувався лише загальними теоретичними фразами відносно необхідності застосування

статистичних та математичних методів при вивченні питань перекладання [12, с. 137].

Інший підхід до вивченні питань перекладання був застосований професором А.А. Соколовим, який займався аналізом впливу прямих та непрямих податків на рівень цін, не виходячи за стандартні межі розуміння цієї проблеми на той час. Згідно з його теорією, прямий податок стягував певну частину доходу платника та не призводив ні до підвищення цін, ні до прискорення обігу грошової одиниці. Його вплив мав скоріш непрямий характер, що проявлявся в скороченні споживання або обсягів виробництва [13, с. 37]. Вплив непрямих податків, згідно з його поглядами, мав іншу природу, та характеризувався подвійним механізмом зміни рівня цін. Якщо податок зачіпав товари незначного кола споживачів, то підвищення цін не відбувалось. У випадку ж, коли він стосувався товарів масового споживання, то мало місце зростання загального рівня цін [13, с. 38]. Виходячи з цих принципів він запропонував два шляхи усунення диспропорції між грошовою та товарною масою, що була характерна для економіки 20-х років, які полягали в скороченні доходів населення через прямі податки, або підвищенні цін на товари державної промисловості через непряме оподаткування. Проте, в той же час він вказував, що останнє є складним механізмом, який не завжди призводить до очікуваних результатів, а тому пряме підвищення цін державою на товари промисловості є більш сприятливим заходом в умовах 20-х років [13, с. 39].

Дослідження оподаткування в період непу супроводжувалось аналізом ефективності застосування тих чи інших податків в нових умовах. В першій половині 20х рр., наголошувалась доцільність переважного використання прямих податків як найбільш сприятливих для радянської економіки, оскільки останні забезпечували реалізацію класового принципу в оподаткуванні [14, с. 50]. Проте вже в другій половині десятиріччя починають переважати погляди відносно можливості застосування непрямих податків, внаслідок зміни природи податків в радянських умовах взагалі [15,

с. 26] та переродження непрямих податків зокрема [16, с. 50]. Сутність цього переродження полягала в переході від регресивного до пропорційно-прогресивного принципу при обкладанні населення непрямими податками.

Зміна природи податків в соціалістичних умовах створила засади для появи нової класифікації податків, згідно з якою всі податкові форми поділялись на три категорії:

1. податки з усупільненого сектору, що сплачувались з прибутку підприємств;
2. податки, що призначені регулювати нагромадження в приватному секторі;
3. податки, що сплачувались підприємствами усупільненого сектору, але перекладались на споживачів їх продукції.

В літературі зазначалось, що зі згортанням непу податки першої групи втратили своє значення та набували форму неподаткових доходів держави. Друга група, однак, продовжувала виконувати функцію регулятора діяльності приватного виробника та застосовувалась доки існував приватний сектор. Податки третьої групи, в умовах посиленого регулювання державою економіки зливались з цінами товарів та разом з ціновою політикою держави були призначені мобілізувати народні кошти до бюджету [17, с. 52].

Радянська теорія податків характеризувалась, таким чином, розвинутим категоріальним та методологічним апаратом дослідження суті та ролі оподаткування в період непу та індустріалізації та в повній мірі відображала зміну загальноекономічних пріоритетів впродовж 1920-30х років. Її недоліки полягали в відсутності аналізу економічних тенденцій, що породжувались податками, перш за все по відношенню до промисловості. В той же час в літературі 20х років досить часто зустрічались натякання про “надмірний та вузький фіскалізм податкової політики до державних трестів, кооперації та приватної промисловості” [12, с. 11]. Критика була однак обмеженою, особливо в другій половині десятиріччя, та полягала, головним чином, в огляді теоретичних аспектів, та наголошенні на їх недостатньому

розвитку [18, с. 53]. Наприклад, С.Добромисов вказує на відсутність теорії пошуку граничних меж оподаткування, внаслідок чого побудова радянської податкової політики, згідно з його поглядами, відбувалась “в слепую” [19, с. 11]. Поряд з цим існувала критика податкового законодавства, що наголошувала на чисельності та невизначеності характеру податкових документів, які виникали внаслідок закріплення нових економічних та правових відносин, та призводили в ряді випадків до подвійного оподаткування [20, с. 44].

Аналіз податкового навантаження залишався на протязі десятиріч відносно невирішеним. Окремі економісти (П.Мікеладзе, О.Соколов), розуміючи під оподаткуванням стягнення державою коштів з народного господарства, обмежувались віднесенням до розрахунку податкового тягара сум сплачених податків, зборів, мит та доходи державних монополій [21, с. 60]. П.Мікеладзе додавав також, що переобтяження створюється також з боку емісійної діяльності держави у формі емісійного податку, тобто тих витрат, які припадають на населення внаслідок знецінення грошової одиниці. Його емпіричний аналіз рівня податкового тягара в радянській економіці та країнах Західної Європи, вказував на те, що рівень навантаження в останній майже в два рази перевищував переобтяження в плановій економіці [22, с. 200]. Ні П. Мікеладзе, ні О.Гордін, ні О.Соколов, однак, не підіймали питання, щодо природи відрахувань до бюджету прибутків державних підприємств та механізм їх урахування при визначенні рівня податкового навантаження.

Ця помилка була виправлена Б.І. Карпенко, який займався створенням засад податкової статистики. Згідно з його методологією розрахунок переобкладання економіки передбачав урахування всіх сум, сплачених населенням та підприємствами до бюджетів усіх рівнів. Він наголошував, що перерахування прибутків державних підприємств до державної казни виступають елементом податкового навантаження, а тому мають прийматися до розрахунку [23, с. 154].

В другій половині 1920х років виникають дискусії щодо природи співвідношення між державною ціною та податковою політиками. Виникають ідеї, які висловлюють недоцільність використання оподаткування в умовах безпосереднього встановлення державою цін. Підкреслювалось, що мобілізація необхідних коштів до бюджету може бути внаслідок цього реалізована за допомогою економічного механізму відхилення ціни від вартості [24, с. 26].

Аналізуючи оподаткування з цих позицій, зазначалось, що в умовах усупільнення народного господарства існувала можливість здійснення акумуляції грошових коштів через промисловість за допомогою цін, не використовуючи податкові важелі стягнення у населення частини їх доходів. Цей ціновий механізм розглядався в площині трьох випадків:

1. наближення ціни до собівартості;
2. встановлення монопольної ціни;
3. відхилення ціни від собівартості.

Особлива увага приділялась аналізу другого випадку. Логіка його застосування відштовхувалась від володіння державною промисловістю монопольним статусом, та можливістю внаслідок цього встановлення монопольної ціни на їх продукцію та перерахування до бюджету коштів, отриманих державними підприємствами. Однак, прагнення уряду збільшити споживання населення та складність пошуку сприятливого рівня монопольної або напівмонопольної ціни, яка б не гальмувала реалізацію продукції держпромисловості, ускладнювали можливість реалізації в життя цієї ідеї [25, с. 29].

Цей тезис демонстрував в свою чергу обмеженість повноцінної податкової політики та її штучний характер в умовах державного ціноутворення. В той же час, має місце виникнення перших ознак глибокої деформації категорії податків, яка в радянській теорії отримала назву “переродження природи податків”. Згідно з літературою другої половини 20х років основою цього явища визнаються наступні чинники [26, с. 38]:

- зміна функцій держави;
- усупільнення крупної та середньої власності;
- зміна характеру соціально-економічних відносин в сфері фінансів.

Наслідком цієї трансформації стало визнання того факту, що податки перестають бути формою експлуатації, оскільки в новій державі основна їх маса сплачувалась тими класами, яким належала влада, що перетворювало їх в засіб акумуляції коштів для цілей, що визначались інтересами саме платників податків. Податок за своєю суттю перетворювався в засіб самообкладення населення, в той час як їх зворотність була гарантована політикою фінансування державою соціальної сфери. Цей факт, в свою чергу надавав підстави до перегляду соціальних та економічних меж оподаткування, та обумовив, необхідність зміни методології аналізу рівня податкового навантаження. Цікавим, однак, є той факт, що в цей період аналіз податкового тягаря сконцентровувався, головним чином, по відношенню до населення, в той час як виявленню рівня оподаткування виробників усупільненого сектору не приділялась значна увага.

Потрібно зазначити, що переродження природи податків стосувалось усупільненого сектору. Податки, що діяли по відношенню до приватних підприємств за своєю суттю та механізмом впливу не відрізнялись від класичних. Різниця полягала лише в їх надмірній фіскальній спрямованості. Деформація податків усупільненого сектору відбувалась внаслідок зміни характеру фінансових відносин між державою та державними підприємствами, що стало результатом чисельних реформ 1920х років, націлених на реорганізацію управління державною промисловістю. В умовах, коли державні підприємства не мали фінансової самостійності та знаходились у власності держави (основні та обігові кошти надавались підприємствам державою в їх тимчасове користування, а створена ними додана вартість належала державі) оподаткування їх діяльності набуло специфічного механізму та загострило протиріччя між прямими податками та

безпосереднім перерахуванням до бюджету частини прибутку, що залишилась після їх сплати. Об'єктивності ця деформація набула на кінець 20х років, коли відбувається фактично повне знищення приватного виробника. Розпочинаються дискусії відносно недоречності податків на прибуток державних підприємств з природою цих підприємств, внаслідок чого вони мали відноситись до неподаткових доходів держави [27, с. 35].

Деформація стосувалась й непрямих податків, які на протязі десятиріччя використовувались державою для поглинання зайвої грошової маси, що знаходилась на руках у населення, та виникала внаслідок нездатності виробничої сфери задовольнити існуючий попит. Маніпулювання розміром непрямих податків надавало, таким чином, можливість впливати на рівень цін та, тим самим, регулювати грошовий попит на споживчі товари [28, с. 19].

Податок, отже, внаслідок радикальних організаційних та соціально-економічних змін втратив в радянських умовах свою дійсну "традиційну" сутність, а слугував засобом для досягнення урядом своїх цілей. Як результат, теорія оподаткування зводилась до надання теоретичного обґрунтування категорії податку функції акумуляції коштів до бюджету для фінансування розвитку продуктивних сил країни, та пошуку сприятливих форм отримання державою податкових надходжень. Поряд з цим, набував уваги позитивний аналіз класового характеру податкової політики та використання податків в якості засобу регулювання нагромадження в приватному секторі.

Посилення централізації та планування в управлінні економікою, розповсюдження державної форми власності не призвели, таким чином, до зникнення податків, а лише до поступового пристосування механізму їх дії до нових умов при посиленні їх фіскального значення. Характерним в такому разі стало існування невизначеності в оподаткуванні прибутків державних підприємств та глибока деформація податкового механізму по відношенню до усупільненого сектору. Останнє вимагає дослідження методології

регулювання через податки діяльності держаної промисловості та впливу тенденцій 20-30х років на форму оподаткування і рівень податкового навантаження державних підприємств, що набули особливого статусу в адміністративно-командній економіці.

1.2. Аналіз джерельної бази дослідження

Інформаційні джерела, що використовувались при проведенні дослідження за вибраною темою можливо згрупувати наступним чином:

1. Монографії, посібники, періодичні видання.
2. Законодавчі документи уряду України, уряду СРСР, що визначали юридичну основу оподаткування промислового сектору.
3. Матеріали Центрального державного архіву вищих органів влади і управління України (м. Київ), що містять інформацію про процес організації та проведення податкової роботи на території України та окремих її губерній в 1920-30х роках.
4. Бюлетені Наркомфіну УРСР, у яких розміщувались статистичні данні по податковим надходженням та наводився моніторинг змін у податковому законодавстві.
5. Статистичні щорічники та статистичні довідники, в яких друкувались статистичні дані, що характеризували кількісну сторону розвитку податкової справи в Україні.

Для вивчення загальної економічної ситуації та процесу становлення та розвитку державної промисловості в Україні в 1920-30 роках були використані праці Авдакова Ю.А., Беянова О.М., Венедиктова А.В., Дерев'янкін Т.І., Маєвського І.В..

Другий том посібника “Історія народного господарства Української РСР” (ред. І.І. Лукінов, Т.І. Дерев'янкін) висвітлює логіку політичних, економічних та соціальних подій, в межах яких відбувалось становлення

промислового сектору України, надає загальну картину еволюції взаємовідносин між державою та промисловістю, характеризуючи стан фінансового сектору в зазначений період.

Праця Белякової О.М. “О темпах экономического роста” містить матеріали дискусій 20-х років відносно шляху розвитку радянської економіки, пошук можливих шляхів акумуляції коштів для фінансування будівництва промисловості, вибору найбільш ефективних форм організації управління державними підприємствами.

Збірник Маєвського І.В. “Тяжелая промышленность СССР в первые годы советской индустриализации (1926-29)” надає огляд законодавчої бази радянського уряду, а також доповіді політичних діячів, що визначили напрямки індустріалізації в радянській економіці.

Авдаков Ю.К. в праці “Производственные объединения и их роль в организации промышленности” досліджує досвід роботи виробничих об'єднань в 1917-32 роках, впродовж якого відбувався інтенсивний процес становлення галузевої системи управління промисловістю. Поряд з цим, розглянуті питання запровадження господарського розрахунку та використання економічних важелів та стимулів до підвищення ефективності виробництва в об'єднаннях.

Збірник «Нэп: взгляд со стороны» містить в собі статті та уривки з книг економістів-емігрантів, що продовжували свою наукову діяльність по вивченню проблем вже радянської економіки. Розміщена в збірнику праця С. Прокоповича «Что дал России НЕП ?» надає аналіз результатів нових підходів в організації управління економікою, розкриває проблеми радянської промисловості, розглядає питання залучення нових капіталів в державний сектор та наголошує на існуванні суттєвої залежності промисловості від сільськогосподарського сектору.

Монографія А. Югова “Народное хозяйство советской России и его проблемы” використовує критичний підхід до аналізу нових важелів управління економікою. Наданий автором огляд перших років

індустріалізації підіймає проблему обмеженості фінансових ресурсів наявних в економіці на той момент та неадекватність підходів, використаних радянським урядом в пошуку можливих шляхів їх акумуляції. Достатня увага приділена проблемі управління промисловістю. Матеріали наданні в праці Югова розкривають зародження та розквіт бюрократизму та панування свавілля в управлінні промисловістю, проблему невизначеності юридичної природи як трестів, так і підприємств, що входили до їх складу. Проведений ним порівняльний аналіз процесу виникнення трестів в Західній Європі та СРСР вказує на те, що радянські трести виникли в умовах, які не були достатньо зрілими для здійснення концентрації промисловості.

Проблему організації державної промисловості вивчав й Венедиктов А.В., праця якого виступає історико-правовим дослідженням процесу створення державного промислового сектору в радянських умовах. Поряд з ілюстрацією розвитку радянського законодавства щодо промисловості, автор надає детальний аналіз організації важкої індустрії в 1917-1920 роках.

Юридичні засади функціонування державної промисловості взагалі, та організація їх фінансової діяльності (фінансування тресту, порядок розпорядження його майном та прибутками, прийняття рішень відносно кредитування та ін.), зокрема, вивчались з наступних законодавчих актів:

1. Декрет ВЦВК і РНК від 10.04.1923р. “Про державні промислові підприємства, діючих на засадах господарського розрахунку (трести)”

2. Декрет РНК СРСР від 17.07.1923 “Про державні промислові підприємства, що діють на засадах господарського розрахунку, що знаходяться в управлінні місцевих органів”

3. Постанова ВЦВК СРСР та РНК СРСР від 29.06. 1927 “Положення про державні промислові трести”

Проблема фінансування промисловості в 1921–25 роках досліджувалась Кирилловим І.О.. В монографії “Фінансування

промисловості” він аналізує процес створення промислового банку, розвиток кредитування державної промисловості та вказує на спотворену природу механізму бюджетного фінансування підприємств в умовах коли держава виступає їх власником, та ілюструє тенденцію до поступового витиснення кредитним механізмом прямого бюджетного фінансування.

Монографія Гринчуцького “Діяльність тресті в період непу” надає детальний аналіз процесу трестування промисловості України, в якій автор відстежує еволюцію управління промисловими об’єднаннями, вказує на проблему обмеженості самостійності трестів в господарській та фінансовій діяльності, та доводить відносність господарського розрахунку, на основі якого функціонувала державна промисловість.

Еволюція податкових форм та механізму їх дії впродовж 1920-30х років досліджувалась на базі наступних законодавчих актів:

1. Постанова ЦВК та РНК СРСР від 24.09.1926р. “Про державний промисловий податок”
2. Постанова ЦВК та РНК СРСР від 24.09.1926р. “Про державний прибутковий податок”
3. Постанова ЦВК та РНК СРСР від 07.09.1930р. “Про податкову реформу”
4. Циркуляр НКФ СРСР від 7.09.1930р. №623 “Про уніфікацію платежів усупільненого та приватного секторів в зв’язку з податковою реформою”
5. Положення ЦВК та РНК СРСР від 02.09.1930 “Про податок з обороту підприємств усупільненого сектору”
6. Положення ЦВК та РНК СРСР від 02.09.1930р. “Про відрахування в дохід держави прибутків державних підприємств”
7. Постанова ЦВК та РНК СРСР від 23.08.1931р. №14/673 “Про прибутковий податок з підприємств усупільненого сектору”
8. Положення ЦВК та РНК СРСР від 03.09.1931р. “Про відрахування в дохід держави прибутків державних підприємств”

9. Постанова ЦВК та РНК СРСР від 19.04.1936р. “Про фонд директору підприємства за рахунок прибутків”

Дослідження природи податків, еволюції податкових форм в специфічних умовах непу, необхідність та доцільність використання кожної з них, пояснення правових засад їх дії висвітлюється в працях Вензеля П.П. “Налоги СССР”, “Налоговое законодательство СССР”, “Пряме налоги”, Германа А.М. “Сборы и пошлины”, Баранової А.А. “Налоги и сборы”, Бекаревич А.С. “Изучение налоговых объектов и методов обложения”, Гросмана В.Я “Налоги и сборы в СССР”, та Несмелова Ф.Я “Налоговая система СССР”

Аналізом ролі податків в радянських умовах займались Князев Л.В., Казаков П.Р., Кушнір О.О., які в своїх працях (“Роль налогов в политике и экономике СССР”, “Налоги царские и налоги советские”, “Податкова політика радянської влади” відповідно) досліджували еволюцію функцій податків, що мала місце з посиленням державного втручання в економіку.

Література радянських часів передбачала в більшості випадків проведення порівняння між радянськими та капіталістичними податками. Детальне вивчення різниці в їх призначенні, функціях, механізмі впливу на економіку було проведено в працях радянських економістів Полозова П.І. “Налоги в СССР и капиталистических государствах”, Янбухіна К.Г. “Налоги в условиях капитализма и в советском хозяйстве”. З метою самостійного визначення впливу дивергенції в формах організації економіки на сутність та формат податкового механізму та порівняння розвитку податкової справи в Радянській Україні з західною, були оброблені праці наступних зарубіжних економістів: Роза С.Д., Ферчалд А., Тоді Е., Тротабас Л., що публікувались в періодичному виданні *Bulletin of the national tax association* на початку 30-х років.

Питання перекладання податків досліджувалось Дітманом Б.В., який в своїй монографії «Переложение налогов: налоги как ценообразующий

фактор» розглянув механізм перерозподілу податкових сплат між виробником та споживачем, з одного боку, та власником засобів виробництва та виробником, з іншого боку. На початку 30-х років Любімов Н.Н. в своїй статті “Советская налоговая политика и проблема переложения налогов” також аналізував механізм перекидання податків, проте, вже в специфічних радянських умовах, в яких змінювався не лише його природа але й критерії оцінки його дії та наслідків.

Проблеми, пов’язані з пристосуванням податкового механізму до мінливих соціально-економічних умов 20х років широко висвітлювалась в періодичних виданнях “Проблемы экономики”, “Вестник финансов”, “Финансы и экономика”, “Финансовые проблемы планового хозяйства”, “Финансы и социалистическое хозяйство”. Переродження податків в умовах збільшення ролі державного сектору, посиленні ролі держави в визначенні обсягів та структури його виробництва та проведенні урядом політики цін розглядали Соболев М. в статті “О природе налогов” та Кузовков Д. в працях “Перерождение налогов в переходный период” та “Перерождение косвенных налогов в переходный период”.

З середини 20-х років на сторінках періодичних видань починаються дискусії щодо необхідності проведення корінної реформи системи оподаткування з метою його спрощення та підвищення ефективності дії податків. Мікеладзе П. в статтях “К вопросу об исчислении тяжести обложения”, “Двойное обложение и методы его устранения”, “Проблема реконструкции налоговой системы” висвітлює недоліки діючих в середині 20-х років податків та аргументує переваги запровадження корінних змін в механізмі їх дії.

Гензель П. в супереч закликам до реформування податків доводить в статті “К вопросу о налоговой реформе” недоцільність радикальних модифікацій в мінливих економічних умовах та наголошує на необхідності удосконалення існуючої на той момент системи оподаткування. На кінець 20х років відбувається загострення дискусій, стає очевидним неминучість

корінного реформування податкового механізму, внаслідок чого, зміст публікацій вже полягав не в відповіді на питання чи потрібна податкова реформа, а в наданні рекомендацій щодо можливих шляхів її проведення. В статтях Буткова Д. “К реконструкции финансовой системы”, Соколова А. “К вопросам о реконструкции налоговой системы ” та “Реконструкция налоговой системы”, Гордеева А. “К вопросу о рационализации налоговой системы”, Бекаревича А. “Изучения и обобщение практики обложения” обґрунтовується необхідність реформування оподаткування внаслідок його невідповідності загальним принципам радянської економіки, надаються пропозиції запровадження одно або двоканальної системи податків та аналізується недоліки та переваги кожної з них.

Вивченням оподаткування в приватному секторі та напрямків його реформування займались Ліфшиц Н. (“Как перестроить обложение частного сектора”) та Полозов П. (“Унификация платежей частного сектора”). Наведені в їх працях рекомендації були покладені в основу модифікації податків, що стягувались з приватного виробника. Удосконалення оподаткування, перш за все, в контексті стимулювання через податкову сферу нагромадження на підприємствах розглядали Борисов М. та Шварцман Н., результати аналізу яких знайшли відображення в статтях “Обеспечим советское накопление в социалистической промышленности” та “Отчисления от прибыли и капитальное строительство промышленности”.

Питаннями реконструкції податкової системи присвячені також праці Герчука Я.П. “Реконструкция системы налоговых и неналоговых изъятий из обобщественного сектора народного хозяйства и изменение обложения частного сектора”, Фотієва П.А. “Реконструкция системы налоговых и неналоговых изъятий”, Рубановського П.Л. ”Налоговая реформа”, які містять систематизований матеріал, пов’язаний з підготовкою та проведенням податкової реформи 1930-31 років.

Методологія аналізу податкового навантаження викладається в наступних працях: “The burden of soviet taxation”, “Fiscal crisis and fiscal

reforms in developing countries”, “Taxation and development ”, “implementing tax reform”, “Tax incidence, indirect taxes and transfers”, “Measuring the tax impact of tax reforms”. Особливу увагу в даному випадку заслуговує робота Хольцмана Ф. “The burden of soviet taxation”, яка містить цінні пропозиції щодо перегляду загальної методології та необхідності використання нових підходів виміру впливу податків на радянську економіку внаслідок особливості фінансових в взаємовідносин між державою та усупільненим сектором. До праць радянських економістів, що вивчали проблему податкового навантаження та висловлювали свою точку зору відносно виміру податкового тягаря в нових умовах відносяться “За марксистский анализ налогов и тяжести обложения” (Соколов О.О.), “О природе налога” (Соболев М.), “К вопросу об исчислении тяжести обложения” (Микеладзе П.), “Налоги Союза ССР” (Гензель П.П.).

Джерелом статистичних даних, використаних для аналізу динаміки та структури податкових надходжень, ролі оподаткування в формуванні доходів бюджету та фінансуванні промисловості слугували статистичні щорічники по Україні за 1927, 1929, 1935 та 1936 роки, а також статистичний довідник “Контрольні цифри розвитку народного господарства УРСР” за 1928/29 та 1929/30 бюджетні роки.

При написанні роботи широко використовувались архівні матеріали Фонду 30 Центрального державного архіву вищих органів влади та управління України, в яких поряд з законодавством про введення, зміни або усунення окремих податкових форм, містяться статистичні дані про податкові надходження на території України або її окремих територіальних одиниць, аналітичні звіти податкових органів про ефективність діючої податкової системи або окремих податків та доповіді керівних осіб різних рівнів щодо стану податкової справи в Україні.

Справа 588 містить протоколи ВУЦВКу та Рад наркомів УРСР щодо запровадження прямих та непрямих податків на території України на початку 20-х років. Матеріали про стан податкової роботи на території України, що

надають систематизований аналіз податкових надходжень по губерніях України в 1922 році, та висвітлюють проблеми пов'язані з дією податкових служб зібрані в справах 613 та 615.

В справі 632 знаходиться звіт Народного комісаріату державного контролю УРСР про виконання державного розпису прибутків та видатків України, суттєва частина якого присвячена аналізу організації та проведення податкової компанії в Україні. Аналіз носить критичний характер, вказує на несаможиттєвість українського уряду в проведенні податкової політики, відсутність скоординованих дій в діяльності місцевих та державних податкових органів, вказує на свавілля в проведенні оподаткування на місцевому рівні та розкриває труднощі, пов'язані з розповсюдженням податків на державний промисловий сектор.

Справа 633 та 694 містять відомості губернських фінвідділів про хід податкової роботи в окремих губерніях України. Надані матеріали наводять статистику по надходженню прямих та посередніх податків на місцях, коментарії щодо проблем, пов'язаних зі стягненням податків, особливо пов'язаних з державними податковими формами.

Звіти Наркомфіну УРСР про податкову діяльність, в яких систематизована інформація про розвиток основних тенденцій в оподаткуванні України, надає теоретичне обґрунтування основних рішень відносно податків та аналізує кількісну сторону еволюції податкової справи в країні, містяться в справах 2516 (за 1923/24 рр.), 7486 (за 1926/27 рр.), 3703 (за 1927/28 рр.).

Справа 2517 являє собою аналітичну статтю податкового управління Наркомфіну УРСР про податкову політику радянської влади, яка, головним чином, зводиться до обґрунтування доцільності переважного застосування непрямого оподаткування в радянській економіці та збереженні класового підходу при визначенні рівня податкових ставок. Справа містить також коментарії професора Вензеля П.П. щодо необхідності змін поглядів на

непряме оподаткування в умовах, що склалися в країні в середині 1920х років.

В справі 2541 викладені матеріали Наркомфіну УРСР про проведення податкової компанії на Україні в 1923/24 – 24/25 рр. Акцент робиться на змінах в непрямому оподаткуванні, головним чином, в зменшенні його негативного впливу на бідну частину населення. Порівняння тенденцій в оподаткуванні між СРСР та Україною надається в справі 2543, яка встановлює ідентичність напрямків розвитку податкової справи та проблем, що пов'язані з проведенням оподаткування в СРСР та УРСР.

Циркуляри Наркомфіну СРСР та УРСР про встановлення, стягнення та звітність по прямим та непрямим податкам в середині та кінці 20х років систематизований в справах 2598, 2675 та 4755.

Спроби збільшити промислове виробництво шляхом розвитку кустарної промисловості розкрито в справі 4770, в якій зібраний матеріал про впровадження в 1925 – 26 роках податкових пільг ремісникам, вплив цих заходів на податкові надходження до бюджетів усіх рівнів та обсяги промислового виробництва.

Аналіз стану податкової справи на Україні в 1923/24 – 26/27 рр. наведено в справах 4823, 4849 та 7487, матеріали яких містять огляд податкового законодавства, аналіз ефективності змін в порядку дії основних податків, статистичні дані по надходженню податкових сплат до державного бюджету та аналіз наявних в Україні на той момент загальних пріоритетів в оподаткуванні.

Дискусії відносно шляхів уніфікації податків та спрощення оподаткування, перш за все, по відношенню до усупільненого сектору, розміщені в справах 3652, 3718, 5140 та 5248. Звіт Наркомфіну УРСР про підготовку до проведення податкової реформи в Україні наданий в справі 6851, в якій розглядається бюджетний ефект уніфікації оподаткування в 1929-31 рр., наводяться розрахунки змін обсягів податкових надходжень внаслідок зменшення кількості податкових форм.

Діяльність відділу державних прибутків Наркомфіну України по стягненню податків на початку 30х років наводиться в справах 8345, 8349 та 8351, в яких значна увага приділяється дослідженню динаміки надходжень платежів від усупільненого сектору та обґрунтовується необхідність підвищення стимулюючої ролі податків по відношенню до державних підприємств.

Аналіз джерел, використаних при проведенні дослідження вказує на достатність матеріалу як з кількісної, так і якісної сторін. Різноманітність літератури, використання іноземних видань та первісних джерел інформації (законодавства, архівних матеріалів) робить можливим виявлення істинної сутності податкового механізму в 1920-30х роках, відстеження характеру як внутрішньої, так і зовнішньої його деформації, та впливу податків на діяльність промислових підприємств в зазначений вище період.

Аналіз починається з розгляду політичної та економічної ситуації в країні в 1920-30х роках і еволюції юридичних меж, в яких відбувалось функціонування державних підприємств. Після визначення загального фону, досліджується процес створення податкового механізму для державної промисловості, його пристосування до нових принципів функціонування економіки, та виявляються специфічні риси, які він набуває в умовах виродження товарно-грошових та зародження командно-адміністративних відносин. В подальшому вивченню підлягає характер впливу оподаткування на діяльність усупільненого сектору, пропонується новий підхід до вияву податкового навантаження на економіку та досліджується історичний спадок, що дістався незалежній Україні від оподаткування, сформованого в 1920-30х роках радянською системою.

Висновки до першого розділу.

1. На протязі 1920-30х років відбувалось формування уніфікованої теорії податків, яка в повній мірі виправдовувала характер податкової політики держави та визначала межі здійснення досліджень за цим напрямком.

2. Публікації по теорії оподаткування періоду непу та індустріалізації відображали політичні та соціально-економічні події цих років та були сконцентровані, головним чином, на висвітлені ролі та значення податків при переході до соціалістичного устрою.

3. Податки визначались як обов'язковий платіж підприємств, організацій та населення до державного бюджету, що стягувався з метою покриття державних витрат на задоволення суспільних потреб. Головною рисою радянських податків визнавалась їх соціальна орієнтація та особливість цілей, на які використовувались податкові надходження.

4. Серед основних функцій зазначались фіскальна та регулююча, що полягали в забезпеченні бюджету фінансовими коштами та регулюванні нагромадження в приватному секторі.

5. Недостатньо дослідженими залишався вплив економічних тенденцій, що породжувались податками, перш за все, по відношенню до державної промисловості. Зміна характеру фінансових відносин між державними підприємствами та державою залишало поза межами аналізу питання еволюції механізму оподаткування усупільненого сектору та визначення рівня податкового навантаження державних підприємств.

6. Рівень податкового навантаження економіки взагалі, та промислових підприємств зокрема, майже не досліджувався, оскільки в теорії фінансів переважав витратний принцип аналізу ефективності оподаткування, згідно з яким, той факт, що податкові надходження використовувались на розвиток продуктивних сил народного

господарства, виступав надійним виправданням будь-якого рівня податкового тягаря.

7. Широко досліджувалось перекладання податків, його модифікація в специфічних радянських умовах, головною рисою якої виступала монополізація виробництва державною промисловістю. Згідно з поглядами економістів 20х років, останнє призводило до концентрації податкового навантаження на виробниках та блокувало механізм перекладання непрямих податків на споживачів.

8. В кінці 20х років виникають дискусії щодо природи співвідношення між державною ціновою та податковою політиками. Визнавалось, що встановлення цін державою створювало умови до переходу до нового механізму акумуляції коштів до бюджету, який полягав в відхиленні ціни від вартості.

9. В другій половині 1920х років в літературі визнавався факт переродження природи податків в радянських умовах, для яких характерним було привалювання державної форми власності, планування виробничої та збутової діяльності держпідприємств та встановлення державою цін на продукцію промисловості. Останнє обумовило необхідність пошуку нового податкового механізму, який би не суперечив загальним принципам командно-адміністративній моделі економіки.

10. Аналіз джерел, використаних при проведенні дослідження вказує на достатність матеріалу як з кількісної, так і якісної сторін. Різноманітність літератури, використання іноземних видань та первісних джерел інформації (законодавства, архівних матеріалів) робить можливим виявлення істинної сутності податкового механізму в 1920-30х роках, відстеження характеру як внутрішньої, так і зовнішньої його деформації, та впливу податків на діяльність промислових підприємств в період непу та індустріалізації.

Розділ 2. ОПОДАТКУВАННЯ ПРОМИСЛОВОСТІ УКРАЇНИ В 20х РОКАХ ХХ СТОЛІТТЯ

2.1. 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 знаходилося 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. Усупільнений 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 покладались 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, ураховували 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 2.1.

**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 посилює 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.

2.2. 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.

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

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 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, посилаючись 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 торговельних 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 торговельних 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 посилило 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 денаціоналізації 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 непрямого 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 запровадженні 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 2.2.

Кількість вибраних патентів за формами власності.

	1923-24		1924-25		1926
	І п.	ІІ п.	І п.	ІІ п.	І 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 фінорганамі 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;
6. 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.

2.4. 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 загальнооекономічних 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 2.3

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 прямі, 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 нашої держави набули 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 посиланням 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 2.4.

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 усупільненому 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 запровадjenим

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 згортання непу можна зробити на основі аналізу статистичних даних, який підтверджує наведені вище загальні тенденції розвитку податкової справи в Україні.

Таблиця 2.5.

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>I. 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 (I)	22946	51,33	56875	65,59	116705	65,46	86723	68,30	194301	72,52
<i>II. 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 (II)	1584	3,54	2610	3,01	16153	9,06	30079	11,00	11821	4,41
Всього податкових(I+II)	24530	54,87	59485	68,6	132858	74,52	16802	72,30	206122	76,94
Б. Неподаткові прибутки										
<i>III. 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 (III)	11688	26,15	18202	20,99	33537	18,82	43543	15,93	45084	16,83
<i>IV. 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 (IV)	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 (III+IV+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 до другого розділу

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, наштовхувались 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.

Розділ 3. ІНДУСТРІАЛІЗАЦІЯ ТА МОДИФІКАЦІЯ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

3.1. Вихідні передумови запровадження податкових реформ в період індустріалізації

Покращення ситуації в період непу мало обмежений характер та не сприяло будь-якому значному поліпшенню технічного стану промисловості, оскільки мало місце лише залучення на підприємствах вже існуючих виробничих фондів. Така політика втратила ефективність по мірі наближення до максимуму виробничих потужностей, яка підкреслила необхідність не лише їх оновлення, але й потребу в їх збільшенні, з метою розширення пропозиції промислової продукції [84, с. 550].

Безумовно, що відносно обмежені результати перших років непу надавали підстави вказувати на недоліки ринку, на його неспроможність збалансовано регулювати економіку та, звідси, на потребу посилення прямого втручання держави для прискорення збільшення промислового виробництва [85, с. 540]. Як наслідок, серед основних задач, які уряд визнав першочерговими до вирішення, зазначались наступні:

5. Подальше скорочення сфери діяльності приватного капіталу та повна його ліквідація на протязі 1930х років.
6. Проведення технічної реконструкції народного господарства
7. Розширення мобілізаційних можливостей індустрії.

Подальший розвиток промисловості був визначений Ленінським планом побудови соціалізму, який полягав в проведенні соціалістичної індустріалізації, під якою розуміли планомірний процес переважного розвитку важкої індустрії, що забезпечить розвиток продуктивних сил, створення ефективної структури промисловості, перетворення аграрної економіки в індустріальну [30, с. 226]. Характер індустріалізації, таким чином, визначався реконструкцією великої державної промисловості, а її

особливість полягала, по-перше, в її планованості, та, по-друге, в підвищених темпах і скорочених строках її реалізації. [30, с. 226].

Визнання необхідності проведення індустріалізації стало початком дискусій щодо можливих шляхів акумуляції коштів для її фінансування. Статистика вказувала, що в період з 1913 по 1922 роки (та частково 1923р.) не відбувалося формування амортизаційних фондів, що означало проїдання підприємствами капіталу, призначеного на відтворення, та неможливість самостійного забезпечення державною промисловістю процесу оновлення основних фондів [86, с. 178].

Чисельні праці того часу, що ставили об'єктом свого дослідження пошук альтернативних шляхів фінансування індустріалізації, надавали наступну систематизацію можливих джерел акумуляції фінансових ресурсів [87, с. 59]:

- 1) прибутки промисловості;
- 2) амортизаційні фонди підприємств;
- 3) сільське господарство (через податки та нееквівалентний обмін);
- 4) іноземні інвестиції;
- 5) кредитна система.

Однак, детальний аналіз цих джерел вказував на їх обмежений потенціал. В 20х роках економічні можливості держави були значно меншими за можливості США та Західної Європи. Індустріалізація не могла розвиватися по історично створеній схемі нагромадження капіталу, який передбачав високий рівень експлуатації та збіднення більшості населення [88, с. 19]. Можливості акумулювати необхідні обсяги коштів шляхом експорту сільськогосподарської продукції мали також свої межі, котрі визначались з одного боку обсягом продукції, реалізованої на зовнішніх ринках, котра в свою чергу визначалась попитом на неї та, з іншого боку, цінами реалізації. Обидва чинники знаходились поза межами державного контролю, а відповідно, й поза можливістю планування очікуваних надходжень. Більш того, несприятливою стала й ситуація на світовому ринку,

яка характеризувалась різким зменшенням цін на сільськогосподарську продукцію, внаслідок задовільного врожаю цих років в більшості країн Західної Європи [89, с. 563].

Ряд економістів вказували на доцільність залучення в країну іноземного капіталу, з метою забезпечення притоку необхідних фінансових ресурсів. Преображенський навіть аргументував доцільність сплати по ним підвищених відсотків, оскільки “вага цих платежів без сумніву буде незначною, порівняно з новою вартістю, доданою до фондів соціалістичного нагромадження” [87, с. 63]. Однак, використання цього шляху мало труднощі подвійного характеру. По-перше, іноземний капітал не надходить в обсягах, необхідних для забезпечення великомасштабної індустріалізації. З іншого боку, присутність такого політично чинника як загроза розповсюдження капіталістичних принципів господарювання створювала упередженість щодо можливості реалізації цього кроку.

Потенціал кредитної системи задовольнити потреби промисловості був також суттєво обмеженим. В значній мірі цей парадокс пояснювався низькою зацікавленістю трестів та інших організацій в нагромадженні коштів. Підприємства прагнули всі ресурси вкласти в виробництво незалежно від рівня ефективності цих заходів. Доказом цього є той факт, що норма відсотку в середині 1920-х років значно перевищувала норму прибутку: рентабельність державної промисловості складала в 1925-26 роках 5,9%, тоді як відсоток по строковим вкладам в держбанках - 10%, по облігаціям державних запозичень – 12-18% [85, с. 560]. На поточних рахунках більшості господарських органів знаходились лише тимчасово вільні касові резерви. Населення також не володіло значними вільними коштами, внаслідок чого кредитна система не мала достатніх джерел формування своїх ресурсів.

Отже в країні склалася типова для перехідного періоду ситуація, сутність якої полягала в протиріччі між потребами в фінансових ресурсах та їх наявністю. В цих умовах держава прибігала до грошової емісії яка була на той час єдиним доступним джерелом фінансування інвестицій. В умовах 20-х

років вона мала деформований характер, оскільки була призначена компенсувати недостатній розвиток механізму нагромадження в державі та відсутність в усупільненому секторі гнучких ринкових принципів регулювання. Однак, можливості емісії були значно обмежені, оскільки кредитно-емісійна політика, яка проводилась народним комісаріатом фінансів та Держбанком відрізнялась орієнтованістю виключно на підтримку стійкості валюти. Останні не піддавались натиску з боку Держплану та ВДНГ, які постійно вимагали розширення кредитування промисловості [90, с. 260].

Ситуація в сільському господарстві загострювала проблему пошуку нових важелів регулювання економікою. Природні умови 1925 року були сприятливими по відношенню до селян, але політика держави по проведенню заготівок виявилась невдалою та неефективною. Встановлені державою низькі купівельні ціни на зерно спричинили появу двох негативних тенденцій: по-перше, селяни відмовлялись від реалізації пшениці державі по запропонованим низьким цінам, та, по-друге, оцінюючи таку ситуацію з раціональних позицій, планували скоротити кількість посівних площ у наступному році. Неминучим стала необхідність втручання держави в сільське господарство. Першим кроком став указ про заборону приватної торгівлі зерном. В подальшому, розпочались дискусії про доцільність проведення колективізації та посилення контролю за цінами. Останнє було, за судженнями керівників, необхідним в умовах, що склались в другій половині десятиріччя, оскільки важко собі уявити соціально-економічні наслідки реалізації великомасштабних інвестицій в умовах відсутності контролю за рівнем інфляції [91, с. 43].

Вже поверхневий аналіз можливих джерел фінансування промисловості свідчив про їх обмеженість. З цієї причина Комуністична партія, у 1926 році в якості основних джерел соціалістичного нагромадження визначила наступні: нагромадження усупільненої промисловості, нагромадження інших галузей народного господарства, використання

заощаджень населення через їх залучення до кооперації, ощадних кас, внутрішніх державних позик, кредитної системи, тощо [30, с. 227].

Питома вага капітальних вкладень в промисловість, профінансованих державою за рахунок бюджетних коштів коливались в зазначений період в межах 20-24% (див табл. 3.1.).

Таблиця 3.1.

Капітальні вкладення в промисловість СРСР

за 1925/26 – 1928/29 рр., млн. крб. [29, с. 115].

Показники	1925/26	1926/27	1927/28	1928/29	Загалом
Загалом:	1497	1391	1773	2058	6719
В т. ч. Амортизація	365	398	423	470	1656
Чистий прибуток	647	642	800	1140	3229
Кошти держбюджету	485	351	550	448	1834

Як результат, доля нагромадження в НД України за 1925/26р. дорівнювала 21,8%, проте вже в 1926/27 та 1927/28 рр. цей показник становив відповідно 23,4 % та 22,2% [29, с. 116].

Промисловість виступала для держави першочерговим об'єктом фінансування. Приблизно 40% коштів, які держава направляла в народне господарство, припадало саме на промислові підприємства (див. табл. 3.2.).

Таблиця 3.2.

Динаміка фінансування державою народного господарства (республіканський бюджет УРСР), в тис. карб. [29, с. 260].

ВИДАТКИ	1923- 24р.	1924- 25р.	1925- 26р.	1926- 27р.	1927- 28р.
1. Сільське господарство	-	2965	11405	10776	14785
2. Промисловість	-	-	10695	37606	23413

3. Електрифікація	-	-	1460	3000	1509
4. Кооперація	-	-	3468	3926	-
5. Торгівля	-	-	-	2804	8112
6. Комунальне господарство та житлобудівництво	-	-	-	-	45
7. Інші заходи	-	250	-	-	1314
Разом:	-	3215	27028	58112	49178
Всього видатків:	80377	106292	181473	272666	273580

Аналіз капіталовкладень в промисловість України вказував на їх нерівномірний розподіл. Більшість фінансових ресурсів спрямовувалась на союзну промисловість та, головним чином, на розвиток промисловості групи А, що відповідало загально визначеному поняттю індустріалізації (див. табл. 3.3.). Потрібно зазначити, що лише на долю кам'яновугільної, металургійної, хімічної промисловості припадало до 70% коштів.

Таблиця 3.3.

**Капіталовкладення в трестову промисловість УРСР
за 1925/26 - 28/29 рр., млн. крб. [29, с. 129].**

Промисловість	1925/26	1926/27	1927/28	1928/29
Союзна	131,7	288,0	286,2	368,5
Республіканська	50,7	38,8	50,8	48,4
Місцева	8,8	12,6	21,3	18,7
Загалом	191,2	269,4	358,3	436,6
В т. ч. гр. А	157,3	228,9	296,6	370,2
гр. Б	33,9	40,5	61,7	66,4

Як результат зусиль держави ступень оновлення основних фондів промисловості України на 1 жовтня 1928 року складав 25,2%, в т.ч. в гр. А - 30,5%, в гр. Б - 14,8% [92, с. 150]. Основні виробничі фонди крупної

промисловості України за період з 1.10.1925 р. по 1.10. 1929р. збільшилися на 58,6% [92, с. 151]. На кінець 1928 р. число промислових закладів становило 2759, однак, цих досягнень було недостатньо.

Проголошення курсу на індустріалізацію вимагало, на думку керівників, посилення планових важелів та необхідність переходу до планування по п'ятирічкам [30, с. 213]. Однією з початкових форм довгострокового планування стали контрольні цифри, які вперше були розроблені Держпланом УРСР в 1926/27 роках. Безумовно, що загальний механізм складання планів був збережений, та планові органи спирались на цифри, визначені Держпланом СРСР.

У грудні 1927 року почалась робота над складанням першого п'ятирічного плану, який Держплан завершив у травні 1929 року [30, с. Через кілька днів він був затверджений Радою Української РСР, яка внаслідок цього зазначала, що основною формою планування народного господарства виступали вже не контрольні цифри, а п'ятирічні плани [30, с. 321].

Визнання плану основним регулятором соціалістичної економіки закріпило адміністративні тенденції в управлінні економічними процесами, в зв'язку з чим ціни відходили на другий план, а товарно-грошові відносини поступово вироджувались. Паралельно з цим загострювалась ситуація з управлінням промисловістю. Центр наголошував на недоцільності збереження існуючої системи, яка характеризувалась бюрократизмом та мало ефективністю. В липні 1926 року Ф. Е. Держинський, що очолював на той час ВДНГ СРСР в своєму виступі розкривав безвихідність існуючої системи управління та закликав до її корінної реорганізації [40, с. 25]. Результатом зусиль став декрет "Положення про державні трести" від 29.06.1927 року, що мав за мету надання підприємствам, що входили до тресту, господарської самостійності в межах виділених їм обігових коштів, затверджених промфінпланів та загальних норм якості [30, с. 124, 126]. Цей документ мав за мету зменшення централізації управління, проте не був остаточно впроваджений в життя. В положенні зазначалось, що майно тресту

залишалось в розпорядженні відомств, в підпорядкуванні яких він знаходився, яке також займалось прийняттям рішень відносно майже всіх питань, що виникали в процесі виробничо-господарської діяльності трестів. Відносно незначно змінювались фінансові відносини між підприємствами та державою. Прибуток, отриманий трестом, йшов на формування амортизаційного капіталу (10%), резервного капіталу (10%), що слугував для покриття збитків підприємств, капіталу на розширення уставного фонду (25%) (половина з якого розміщувалась в закладах довгострокового кредитування як довгостроковий вклад, а друга половина залишалась в розпорядженні тресту), фонду покращення буту робітників та службовців (10%). Прибуток, що залишався ($100\% - (10\% + 10\% + 25\% + 10\%) = 45\%$) підлягав перерахуванню до відповідного бюджету [40, с. 127].

Це положення мало багато невирішених питань, проте все ж передбачало збереження певних принципів господарського розрахунку в межах командно-адміністративної системи. Однак, страх центру втратити важелі впливу на діяльність державних підприємств призвів до того, що воно не було реалізовано в життя та існувало лише формально.

В умовах, що характеризувались закріпленням планових та адміністративних принципів, поряд з ліквідацією приватного виробника, роль системи оподаткування в регулюванні промисловістю в значному ступені зменшилась, в той час як головне місце в цьому питанні набували органи управління. Останнє призвело до загострення протиріччя між оподаткуванням та загальними принципами організації економіки.

Податкова система, що діяла на кінець 1920х років, спиралась на наступні ринкові принципи, які блокували реалізацію адміністративно-командних важелів управління промисловістю:

- Нерентабельність значної частини галузей державної промисловості та відносне домінування приватного виробника.
- Слабкість концентрації кооперативної та державної торгівлі.
- Недостатній ступень розвитку елементів планування.

Загальний характер економіки непу значно вплинув на форму податкового механізму. Нерентабельність більшості державних підприємств та відносно вільний товарообіг, в якому домінував приватний капітал робили неможливим впровадження системи стягнень, що спиралась виключно на усупільнений сектор. Існування приватної форми власності, в свою чергу, передбачало закріплення за податками класової функції, що на поверхні проквілялось в їх чисельності та багаторазовості оподаткування. Поряд з цим, нерозвиненість елементів планування вимагали пошуку інших важелів регулювання виробництва, серед яких оподаткування визнавалось класичним засобом. Результатом такого підходу стала система, що передбачала існування для державної промисловості приблизно 76 різноманітних платежів до бюджету.

На протязі десятиріччя в економіці України відбувались глибокі структурні зміни, що мали своїм наслідком поступову ліквідацію принципів, на яких було засновано оподаткування непу. Головні тенденції в економіці, що призвели до загострення протиріччя між оподаткуванням та об'єктивними умовами господарювання зводились до наступного [93, с. 17]:

- Посилення ролі усупільненого сектору.
- Посилення планування в управлінні усупільненим сектором.
- Концентрація управління підприємствами усупільненого сектору.
- Поглиблення політики регулювання цін.

Зменшення розмірів приватної промисловості, при великих темпах зростання усупільненого сектору, призвели до занепаду приватного виробника та його усунення з економіки. Питома вага приватної продукції по всій промисловості складала в 1928/29р. 0,9%, в той час як роль усупільненого сектору значно посилилась.

На кінець 1928р. в усупільненому секторі вироблялось 99% продукції промисловості, та працювало 99,4% зайнятих в промисловому секторі;

реалізація виробничої продукції відбувалась через державну та кооперативну торгову мережу; збільшувалась кількість виробничих об'єктів на фоні укрупнення виробництва; посилювалась роль держави в ціноутворенні.

Загальний аналіз стану промисловості не розкриває, однак, еволюцію фінансових відносин між державою та державними підприємствами, які мали суттєво змінитися внаслідок посилення державного втручання в їх діяльність. В грудні 1929 року на основі постанови ЦК ВКП(б) була проведена реорганізація управління промисловістю, головна риса якої полягала в створенні об'єднань та посилені принципів централізації та планування [94, с. 13]. Фінансові відносини між держпідприємствами та бюджетом внаслідок цього перероджувались в іншу форму. Об'єднання стало центральною ланкою управління, на балансі якого знаходились всі кошти та майно підприємств, що до нього входили, та визнавалось єдиною госпрозрахунковою одиницею. Нова форма організації фінансової роботи в промисловості мала дві основні риси: по-перше, злиття на рівні об'єднання функцій планування та оперативно-господарської роботи, та, по-друге, значна концентрація господарської та оперативної роботи з метою посилення планування. Останнє знайшло свій прояв в наданні об'єднанням функцій трестів в сфері постачання та збуту.

Централізоване планування грошових показників в умовах багаторазовості оподаткування та чисельності податків визнавалось, однак, технічно неможливим. В той же час підприємства в своїй оперативній діяльності переводились на господарський розрахунок., який вважався головною умовою посилення процесу нагромадження на підприємствах та прискорення індустріалізації [95, с. 7]. Проте відбувається модифікація його природи по відношенню до промисловості. З'явилась тенденція до відмови від оцінювання успішності роботи підприємств по прибуткам та використання в якості його альтернативи показників виконання планових завдань, в першу чергу, по собівартості, що також вимагало змін в формах та механізмі дії податків [96, с. 14].

Додатковий поштовх до проведення податкової реформи надавали зміни в ціновій політиці, головним чином, в організації системи регулювання цін. Закріплення політики регламентування відпускних цін для промисловості та роздрібних цін для торгівлі робило сумнівним подальше використання відносно ринкової системи оподаткування, оскільки в нових умовах податок мав перетворитися в елемент планового розрахунку ціни [97, с. 105]. Особливо це стосувалось непрямих податків, які зливались з цінами товарів та разом з політикою ціноутворення мали мобілізувати кошти до державного бюджету, що вимагало усунення принципу багаторазовості оподаткування.

Отже, зміни, які мали місце в організації промисловості на кінець 20х років призвели до ліквідації засад, на яких спиралась діюча на той час податкова система, внаслідок чого, постало питання щодо необхідності пристосування податкового механізму до нових умов.

Поряд з цим, на оподаткування покладались надії відносно регулювання нагромадження в усупільненому секторі [98, с. 15]. Визначенні показники капітального будівництва в промисловому секторі не можливо було досягнути за умов, що склалися на кінець 20х років. Фінансові відносини між державою та підприємствами мали обмежену ефективність та не створювали у підприємств стимулів до збільшення прибутків та зниження собівартості виробництва. Останнє, безумовно негативно вплинуло на обсяги нагромадження на рівні держави зменшуючи її можливості фінансування, в першу чергу, промисловості. В той же час, в силу обмеженості держави в пошуку додаткових джерел своїх доходів велике значення мали саме власні нагромадження промисловості, що й мали в подальшому стати головним джерелом її капітального будівництва [99, с. 4].

Порівняння планових показників прибутків промисловості та вкладень на капітальне будівництво надавали парадоксальну картину: в 1928/29 р. очікуваний прибуток промисловості становив 1171 млн. крб., в той час як витрати на капітальне будівництво досягали 1659 млн. крб. В подальшому

розходження між цими показниками значно збільшувалась: в 1929/30р - 1721 млн. крб. (1931р. - 2600 млн. крб..) прибутки промисловості, та 3324 млн. крб. (6100) млн. крб.) видатки на капітальне будівництво [100, с. 6]. Усунення цього недоліку визнавалось можливим лише при у мові створення за допомогою оподаткування залежності між витратами підприємств на капітальне будівництво та розмірами їх власного нагромадження, що з одного боку, виконувало б функцію мотивування підприємств до збільшення прибутків, та, з іншого боку, вирішило б проблему обмеженості фінансових коштів у держави.

Недоліки податкової системи, що діяла на кінець 20х років мали подвійний характер. З одного боку, чисельність податків та принцип багаторазовості оподаткування створювали значні технічні труднощі в встановленні державою цін на продукцію промисловості та здійсненні фінансового планування [101, с. 28]. З іншого боку, ставало незрозумілим доцільність існування 76 різних платежів, які мали сплачувати підприємства усупільненого сектору. Поряд з вагомими податками: промисловим, акцизами, митними зборами та прибутковим, надходження від яких становили 75% загальних податкових доходів держави, існувала велика кількість й інших податкових форм, які мали загальне значення для всіх підприємств усупільненого сектору [102, с. 209]. Останні включали гербовий збір, збір за торгівельну реєстрацію, збір за реєстрацію угод, судові збори, нотаріальні збори та збір за дії судових виконавців. Більш того, існував цілий ряд зборів (загальна кількість яких становила 22), що припадали на вузьке коло платників усупільненої промисловості [103, с. 19]. Поряд з цим, державні промислові підприємства мали сплачувати 2,8% чистого прибутку на потреби вищої та середньої професійно-технічної освіти, та приблизно 38% свого чистого прибутку перераховувати до бюджету в якості неподаткових доходів. По лінії кредиту серед державної промисловості підлягали обов'язковому розміщенню два займи 8%

внутрішній займ, та займ 1929р. Діяли також 9 місцевих податків і зборів, що припадали на усупільнену промисловість [104, с. 105].

Не дивлячись на всі зміни в податковій системі, здійснені в середині та кінці 20-х років, вона відрізнялась численністю податків, гоміздкістю та складністю техніки стягнення, що надзвичайно ускладнювало роботу як податкового апарату, так і платників [105, с. 130], [106, с. 18]. Система державних податків ускладнювалась також існуванням практики надбавок до місцевих бюджетів, що значно погіршувало техніку обліку відрахувань, та робило неможливим бюджетне регулювання цих коштів. Поряд з цим, в умовах дії численних прямих податків лише два з них (прибутковий та промисловий податки) мали самостійне значення в регулюванні виробничих процесів, останні ж за своєю суттю виступали їх придатками [107, с. 18]. Постало також питання про доцільність застосування акцизів, які втратили в умовах планування свою основну рису — перекладання, та перетворились в одну з форм прямого відрахування до бюджету частки доходу від реалізації товарів за планово встановленими цінами, що робило невиправданим подальше зберігання прийомів їх розрахунку та сплати [108, с. 9], [109, с. 12].

Вказані негативні моменти в їх сукупності стали поштовхом для проведення корінної реформи податкової системи, спрямованих на пристосування оподаткування до нових умов.

Технічна сторона реформи переслідувала реалізацію двох основних принципів: уніфікацію податків та запровадження принципу одноразовості оподаткування. Під уніфікацією розумілось зменшення кількості діючих податків, яке досягається шляхом усунення економічно неефективних податкових форм та об'єднання тих, які мали східну базу оподаткування. Була також визначена умова до реформування оподаткування, згідно з якою максимальне спрощення існуючої на той момент податкової системи не повинно було призвести до зменшення обсягів надходжень до бюджету [110, с. 59].

В основу розробки варіантів реформи був покладений поділ податків на перекладаємі та неперекладаємі [111, с. 25]. Останнє обумовлювало значні дискусії щодо напрямків та розмірів уніфікації. Перекладаємі податки мали, на думку більшості економістів того часу, були здатні забезпечити стійкі надходження до бюджету в визначених заздалегідь розмірах, тоді як неперекладаємі залежали від багатьох мінливих умов, та визначались розміром отриманого прибутку [112, с. 13]. До того ж, приймалась до уваги та обставина, що податковий тягар перекладаємих платежів сконцентрований на споживачів, тобто населення, тоді як неперекладаємі в повному обсязі припадають на підприємства. Вищевказана різниця визначала, в свою чергу, максимально можливий рівень ставки оподаткування кожного з платежів. Для усупільнених підприємств платежі з прибутку мали можливість досягати 100%, тоді як перекладаємі платежі мали свою межу, яка обумовлювалась характером існуючої в державі соціальної політики [113, с. 18]. Звідси, було визнано два можливих напрямки уніфікації оподаткування: окреме об'єднання перекладаємих та неперекладаємих податків, або об'єднання перекладаємих та неперекладаємих в єдиний платіж, тобто, встановлення дво- або одноканальної системи платежів [112, с. 31].

Аналіз одноканальної системи виявив обмеженість її впливу на посилення нагромадження. Єдиний податок розглядався як різниця між собівартістю та цінами реалізації. Розмір податкових надходжень в такому випадку безпосередньо залежав від рівня цін. Останнє вимагало додаткового вирішення питання про механізм встановлення та затвердження цін. З цією метою передбачалося створити особливу авторитарну державну комісію, яка б в своїй діяльності активно співпрацювала з Наркомфіном [93, с. 31]. Головні функції вищевказаної комісії полягали в визначенні та затвердженні цін до складу яких вже були включені податки, розмір яких визначався Наркомфіном. Порядок стягнення цих сум передбачав сплату авансових платежів у формі визначеного відсотку від обороту підприємств (або як альтернатива від їх валового прибутку), з наступним корегуванням сум на

кінець року [93, с. 32]. Двоканальна система, що передбачала існування двох податків: податку з обороту та відрахувань від прибутку підприємств, мала певні переваги порівняно з одноканальною (див. табл. 3.4.).

Таблиця 3.4.

Порівняльна характеристика одно та двоканальної систем платежів до бюджету

Одноканальна система	Двоканальна система
1. Прибуток виступає кінцевим об'єктом та лімітом оподаткування	1. Надання самостійного значення податку з обороту підприємств, тоді як відрахування від прибутку виступають його доповненням.
2. Максимально можливий розмір податкових платежів обмежений розміром отриманого прибутку	2. Обсяги податкових платежів можуть перевищувати розмір отриманого прибутку
3. Залежність норми прибутковості від потреб бюджету	3. Залежність розміру відрахувань від прибутковості підприємств
4. Безпосередня залежність оподаткування від політики цін	4. Відсутність акценту на реформуванні механізму ціноутворення
5. Податковий тягар повністю сконцентрований на виробниках	5. Податковий тягар припадає як на виробників, так і на споживачів
6. Високий ступень залежності бюджету від стану виробництва на окремих підприємствах	6. Відносно низький ступень залежності бюджету від стану виробництва на окремих підприємствах
7. Вирішальна роль Наркомфіну в визначенні розміру цін	7. Відносна низька роль Наркомфіну в визначенні розміру цін

Вже при поверхневому аналізі була визнана доцільність впровадження двоканальної системи оподаткування. Так, зазначалось, що двоканальна система оподатковує сильніше підприємства з низьким рівнем прибутку, оскільки при зниженні прибутковості розмір податкових надходжень не зменшувався пропорційно до обсягів прибутків підприємств, як це відбувалось при умові дії одноканальної системи [93, с. 103]. З позиції собівартості підкреслювалось, що двоканальна система забезпечує бюджету необхідні надходження за рахунок підприємств з високою собівартістю, тоді як одноканальна – підприємств з низькою собівартістю [93, с. 113]. Приймаючи до уваги, що більшість діючих в 20х роках підприємств були низькоприбутковими, а характерною рисою виробництва на той момент була його висока собівартість, ставало зрозумілим непривабливість функціонування одноканальної податкової системи. Більш того, пріоритетним напрямком державної політики було зниження цін, що як і в попередньому випадку надавало перевагу двоканальній системі.

В подальшому досліджувалась залежність обсягів податкових надходжень від цінових коливань. Для двоканальної системи ця залежність не мала пропорційного характеру, який простежувався при дії одного податку, що підтверджувало її здатність забезпечити бюджет податковими надходженнями в більших ніж при одноканальній, в умовах зниження цін [93, с. 140].

Безумовно, що ні один з варіантів не був ідеально відпрацьованим та мав свої недоліки, проте, на думку більшості економістів, мав бути реалізований варіант, який передбачав запровадження двоканальної системи.

Головним же аргументом, що висувався проти застосування одноканальної системи стало існування ризику залежності бюджету держави від результативності господарської діяльності підприємств [93, с. 150].

Великі труднощі полягали також в визначенні розміру уніфікації. Як вже було наведено вище, головним принципом реконструкції мала стати уніфікація податків з метою досягнення максимального спрощення

оподаткування. Але вивчення природи кожного з податків призвело до висновку про неможливість уніфікувати деякі з них. Останнє було менш очевидним по відношенню до непрямих податків, оскільки її механізм розрахунку та сплати мав схожий, а в деяких випадках ідентичний характер, що робило можливим здійснити їх повну уніфікацію. Щодо прямих податків, то з їх об'єднанням виникло багато труднощів, які пояснювались, перш за все, тим, що кожний податок, поряд з фіскальною, виконував й інші, притаманні лише йому функції. В процесі детального розгляду діючої податкової системи були визначені чотири групи податків, уніфікація яких визнавалася неможливою [62, с. 70].

1. Митні збори, що призначені регулювати відношення з іноземними державами.

2. Місцеві податки, що виступають самостійним джерелом місцевих рад.

3. Спеціальні збори, що спрямовані на вузьке коло платників (податок на спадщину) або призначені оподатковувати доходи, які не охоплені основними податками.

4. Платежі стягненні котрих робилося за надання державою послуг, які носили індивідуальний характер (збір за ліцензії, патенти на інновації та інші).

Отже, вже теоретично було неможливим проведення повної уніфікації, яка б призвела до заміни усіх податків одним або двома платежами.

Додаткових зусиль вимагав пошук шляхів запровадження механізму одноразовості оподаткування. Під час вирішення цієї проблеми відштовхувались від наступного припущення – оскільки усі підприємства галузі промисловості були організовані в об'єднання вважалося доцільним оподатковувати саме об'єднання гарантуючи тим самим одноразовість стягнення податків. З трьох можливих об'єктів оподаткування (сировина, готові вироби або кінцевий товар) був ухвалений третій варіант. Останнє пояснювалось необхідністю збереження можливості диференціації тягаря

оподаткування в залежності від призначення товару – на споживання або виробництво [114 с. 12].

Після вирішення проблеми з платниками податку та об'єктом оподаткування питання полягало в визначенні розміру податкових ставок. До уваги приймалась умова, згідно з якою раціоналізація системи податків не повинна була призвести до змін обсягів податкових надходжень до бюджету або рівня цін. Останнє забезпечувалося шляхом розрахунку сумарних ставок, що діяли раніш по окремим ланкам оподаткування, після чого отриманні таким чином відсотки сумувалися з метою розрахунку ставки оподаткування по об'єднанню. Ставка, таким чином, являла собою суму всіх уніфікованих платежів по товарам, які в минулому підлягали оподаткуванню по різним ставкам [62, с. 103].

Поряд з реформою оподаткування усупільненого сектору виникла необхідність реконструкції системи платежів для приватної промисловості. Податкова система, що діяла на кінець 1929 років по відношенню до приватного сектору була покликана насамперед:

1. досягти повного оподаткування приватного виробника, охопивши усі форми його діяльності, що досягалось шляхом використання великої кількості податків, та
2. регулювати нагромадження в приватному секторі через використання прогресивних ставок оподаткування.

Скорочення приватного сектору в кінці 1920х років робило неефективним збереження громіздкої податкової системи, яка передбачала існування 64 окремих податків, в той час як лише 7 з них забезпечували 85% суми загальних податкових надходжень [115, с. 65].

В процесі розгляду можливих варіантів реформи, увага приділялася, перш за все, реконструкції трьох основних податків, на яких фактично спиралось оподаткування приватного сектору: промисловий, прибутковий податки та податок на понадприбуток [115, с. 67]. Спрощення механізму оподаткування не повинно було, однак, зменшити податкове навантаження

на приватні підприємства, що обумовлювалось упередженим відношенням держави до приватного сектору. Запропоновані Наркомфіном варіанти реконструкції системи оподаткування приватного сектору зводилися до наступного [116, с. 79]:

1. Скасування трьох податків та запровадження лише єдиного податку з обороту з різними ступенями прогресії для окремих галузей промисловості.

2. Скасування трьох податків та запровадження лише податку з обороту.

3. Об'єднання трьох податків в одному законі при збереженні потрійної форми оподаткування: обігу, нормального прибутку та тієї частини прибутку, що визначалась понадприбутком.

4. Збереження самостійності кожного з трьох податків при умові спрощення порядку їх розрахунку та введення твердих ставок.

Аргументи на користь двох перших варіантів наголошували на схожість механізму оподаткування обороту та прибутку, що в 90% випадків розраховувалися від обороту при використанні встановлених норм прибутковості [116, с. 80]. Існування цієї практики розрахунку обумовлювалась тим, що приватні виробники не здійснювали правильну калькуляцію цін, а перекладали на споживачів все, що їм дозволяла кон'юнктура ринку [117, с. 8].

З іншого боку, були висунуті аргументи проти ефективності використання одного податку. Останні наголошували на існуванні для кожного податку притаманних лише їм функцій, що робило кількоканалну податкову систему значно ефективнішою ніж одноканальну. До того ж, вважалось, що використання кількох податків зменшує можливість приватного сектору уникнути оподаткування, оскільки при ухиленні від сплати одного податку він попадав під дію іншого. Як результат, переважали погляди, що “навіть якщо уніфікований податок призведе до певних спрощень в оподаткуванні, то заради технічного полегшення не можна

жертвувати суттєвими соціально-економічними функціями, які виконуються окремими податками по відношенню до приватного сектору” [117, с. 85].

Уникнути цієї помилки, тобто зберегти дію усіх трьох податків, при досягненні максимального спрощення механізму оподаткування для держави був призначений третій варіант – єдиний податок з трьома формами оподаткування.

Перевагою цієї системи, порівняно з діючою, визнавалось, перш за все, скорочення кількості податків, що призвело б до зменшення операцій фінорганів по їх розрахунку та стягненню. Спрощенню розрахунку повинно було також сприяти встановлення твердих норм прибутковості. Можливість переходу від індивідуального до нормативного оподаткування обумовлювалось скороченням приватного сектору, спрощенням форм їх діяльності та відносним зрівнянням їх доходів [118, с. 16]. Підкреслювалось також, що саме така система створить необхідні умови для ліквідації подвійного оподаткування прибутку та пом'якшення прогресії ставок податків. Доводи, висунуті проти затвердження цього варіанту, свідчили, однак, про відносну неефективність подібного податкового механізму. По-перше, навіть теоретично він не призводив до значних змін в механізмі оподаткування, а являв собою лише автоматичне об'єднання окремих податків, при збереженні самостійності трьох механізмів. Останнє призводило не до спрощення, а, навпаки, до ускладнення податкової системи, приймаючи до уваги необхідність побудови цього платежу таким чином, щоб він дійсно виконував висунуті до кожного з трьох податків функції, що вимагало значних зусиль по розробці методичного матеріалу, яке в умовах скорочення приватного сектору було недоцільним. По-друге, запровадження в дію передбаченого цим варіантом механізму призвело б до переміщення інтенсивності оподаткування від більш до менш дохідних підприємств, оскільки в умовах дії нормативних ставок прибутковості, перші отримували б вигідні умови, наслідком чого стало б недонадходження коштів до бюджету

та переобкладення платників, розмір доходів яких не перевищував нормативний рівень.

Найбільш привабливим був визнаний четвертий варіант реконструкції, яким передбачалося збереження діючих на той час основних чотирьох податків, при максимальному спрощенні дії кожного з них [114, с. 130]. Спрощення промислового податку досягалось шляхом розширення практики оподаткування по твердим ставкам, особливо для підприємств незначних розмірів. Диференціація ставок встановлювалась в залежності від місця розташування підприємства та від характеру промислової діяльності. Тим самим, досягалось, з одного боку, значне спрощення проведення податку для податкового апарату, з іншого боку, для платників податків створювались стійкість та визначеність в оподаткуванні. В тому ж напрямку передбачались змінити й прибутковий податок та податок на понадприбуток [114, с. 131].

Отже, зміна соціально-економічних умов на кінець 20х років призвела до вияву невідповідності існуючої податкової системи загальним принципам організації та функціонування економіки, що вимагало проведення корінної реформи оподаткування як для усупільненого сектору, так і для приватного. Результатом тривалих дискусій став варіант реформування, що передбачав створення двоканальної системи платежів для усупільненої промисловості та спрощення механізму розрахунку та сплати основних податків для приватної.

3.2. Особливості механізму оподаткування державної промисловості на новому етапі розвитку економіки

Згідно з постановою ЦВК та РНК СРСР від 2 вересня 1930р. була проведена податкова реформа, головні принципи якої зводились до наступного:

1. Розмежування систем оподаткування усупільненого та приватного сектору.

2. Введення двох механізмів оподаткування прибутків усупільненого сектору: систему неподаткових стягнень прибутку для державних підприємств та податкову систему для кооперативних підприємств.
3. Перенесення тягара оподаткування на товарні операції та фактично повне звільнення від оподаткування нетоварних операцій, по яким раніше сплачувався промисловий податок. (Проте вже з 1.06.1931р. був введений податок з нетоварних операцій підприємств усупільненого сектору).

Для державних підприємств діючі до того часу податки підлягали скасуванню, замість яких були введені два платежі: податок з обороту та відрахування від прибутку підприємств. Механізм цієї уніфікації характеризуються наведеними нижче даними (див табл. 3.5.).

Таблиця 3.5.

Основні зміни у системі оподаткування у 1930-1931 рр.

	<i>Кількість платежів</i>	
	<i>абс.</i>	<i>%</i>
Загальна кількість	86	100
у т.ч. об'єднано у податок з обороту	53	61,6
у відрахування від прибутку підприємств	6	6,9
залишились як самостійні податки	27	21,5

Отже, основні напрямки податкової реформи фактично зводились до об'єднання у податок з обігу практично усіх непрямих податків та, відповідно, консолідація всіх прямих податків, що сплачували державні підприємства, в відрахуваннях від прибутку.

Податок з обороту являв собою грошовий платіж стягнення якого відбувалося в твердих ставках до обігу чи валової виручки від реалізації продукції. Порядок дії податку з обороту мів наступні характеристики:

- ◆ Об'єднав в собі 53 різних видів податкових стягнень з промисловості які входили до ціни товару.
- ◆ Являв собою частину ціни товару.
- ◆ Механізм його дії базувався на принципах одноразовості та однократності оподаткування.
- ◆ Передбачав запровадження диференціації ставок оподаткування залежно від економічної ролі та значення товару або галузі виробництва.

Виходячи з міркувань технічної доцільності та фіскального порядку платником податку визнавались галузеві об'єднання, що реалізовували товари своєї галузі, при чому переміщення товару від безпосереднього виробника до об'єднання звільнялось від сплати податку [114, с. 15]. Перенесення тягаря по сплаті податків на галузеві об'єднання відповідало логіці, оскільки не суперечило загальним принципам управління промисловості. Однак, в зв'язку з тим, що ряд об'єднань не проіснували довше року, законодавство було переглянуто та внесені певні зміни. В 1931 р. була запроваджена певна децентралізація сплати податків. Так, наприклад, при передачі товарів об'єднанню промисловою кооперацією, вони мали самостійно сплачувати податок з обігу [119, с. 103].

Великі труднощі виникли з побудовою ставок податку з обороту. Закон визначав рівень ставок податку для кожного галузевого об'єднання, які також використовувались й по відношенню до інших підприємств, які не входили до об'єднань, але займалися виробництвом подібних товарів. Проте практика вказувала на неможливість використання цього принципу, внаслідок чого були введенні потоварні ставки для самостійних підприємств промислової кооперації [120, с. 36]. Але вже з 1932 р. дія потоварних ставок розповсюджувалась на всіх платників, в тому числі й на об'єднання. Замість

однієї ставки для кожного галузевого об'єднання були введені ставки по групам товарів кількість котрих досягала 146 [121, с. 108].

На практиці, однак, загальний механізм розрахунку ставок податку з обороту передбачав, що їх розмір мав визначатися як різниця між встановленою відпускною ціною, з одного боку, та плановою собівартістю та планового нагромадження, з іншого боку [122, с. 154]. Внаслідок такого підходу були створенні суттєві технічні перепони, в першу чергу, для роботи фінорганів. В зв'язку з цим, в 1936 році Наркомфін розпочав роботу по спрощенню законодавства шляхом скорочення чисельності ставок податку з обороту та гарантуванню їх стабільності [123, с. 7]. Суттєвих змін, проте, не було запроваджено, та загальний механізм їх розрахунку був збережений.

Згідно з законом про податок з обігу, податок мав сплачуватися до 1.04.31р. на основі фінпланів. По закінченню дії цього строку сплата податків відбувалась по пред'явленню рахунку на продані товари в установи Держбанку. Цей механізм був, однак, усунутий внаслідок недосконалості кредитної системи на той момент, проте, визнавався доцільним, оскільки забезпечував зближення моменту сплати податку з моментом реалізації товарів [124, с. 150]. Уряд ліквідував також автоматизм в перерахуванні Держбанком платежів та постановив неможливість їх проведення без відома платника [125, с. 105]. З тим щоб зацікавити республіканські та місцеві органи влади та фіноргани в контролі за стягненням податку з обороту певний відсоток відрахувань відводився на користь республіканського та місцевого бюджетів [126, с. 105].

З 31.05.1931р. сплата податку відбувалась по фактичним обігам за кожний попередній місяць або оборотів поточного місяця в залежності від порядку, що встановлювався для кожного платника індивідуально. Впродовж місяця, згідно з загальноновстановленим принципом, податок сплачувався в чотири строки (13 числа – 1/3 суми місячного платежу, 22 числа - 1/3 суми місячного платежу, 29 числа - 70% від 1/3 суми місячного платежу та 3-го числа наступного місяця 30% від 1/3 суми місячного платежу), що

забезпечувало рівномірне надходження платежів до бюджету на протязі місяця [124, с. 93].

Другим основним податковим платежем, введеним в дію 1930-31рр., виступали відрахування від прибутку для державних підприємств, та прибутковий податок для кооперацій. Мінімальний розмір відрахувань від прибутку для всіх підприємств державної промисловості спочатку дорівнював 81%, тобто практично всі кошти стягувались до бюджету, за виключенням тієї частини, яка направлялася до фонду покращення становища робітників (ФПСР), до капіталу на розширення підприємств і до фонду преміювання за раціоналізаторські пропозиції [127, с. 8].

Таблиця 3.6.

**Зміни, пов'язані з оподаткуванням прибутку підприємств
внаслідок реформи 1930-1931 рр.**

	Питома вага окремих податків в загальній сумі платежів	
	до реформи	після реформи
Прибутковий податок	20,0	-
Відрахування:		
в доход держави	38,0	81,0
на втузи	2,8	-
до ФПСР	9,0	9,0
до капіталу на розширення	10,0	9,8
до фонду преміювання	0,2	0,2
до резервного капіталу	-	-

до БДК	20,0	-
Всього	100,0	100,0

Проте вже Законом від 03.05.1931 року був змінений порядок розрахунку та сплати відрахувань від прибутку за наступним принципом [128, с. 15]:

1. розрахунок відрахувань не від планових, а фактичних показників прибутку;
2. встановлення різних відсотків відрахувань для окремих господарських об'єктів в залежності від розмірів нагромадження та їх потреб в коштах;
3. уточнення планових платежів на основі даних квартальних балансів. Проведення річних перерахувань після затвердження звітів за поточний рік;
4. формування на підприємствах надпланованих нагромаджень, що були отриманні ним внаслідок перевиконання кількісних або якісних показників плану: на протязі року - в повному розмірі, та 50% після затвердження річного звіту.

За ставками оподаткування, платники підрозділялись на 3 основні групи [128, с. 18]:

1. Підприємства, для яких відрахування мали складати 81%. До цієї групи належали всі державні підприємства, фінплани яких не передбачали витрат на капітальне будівництво або збільшення обігового капіталу.
2. Підприємства, для яких відрахування мали становити 10%. До цієї групи зараховувались всі державні підприємства, що фінансувались з державного або місцевих бюджетів та витрати на капітальне будівництво котрих перевищували розмір прибутків.

3. Підприємства, для яких відрахування встановлювавшись в розмірі від 10 до 81%. До цієї групи належали підприємства, передбаченні нагромадження яких не перевищували їх витрат на капітальне будівництво та збільшення обігових коштів.

Основним критерієм визначення розміру ставки виступали, таким чином, потреби підприємства в коштах на капітальне будівництво. Виділення груп мало за мету стимулювання нагромадження на підприємствах, та підвищення ефективності їх виробничої діяльності [129, с. 15].

Змінений прибутковий податок замінив собою відрахування від прибутку для кооперації та змішаних акціонерних товариств. Об'єктом оподаткування виступав чистий прибуток підприємств за поточний рік. Початково передбачалось, що оподаткування акціонерних товариств відбуватиметься по балансовому прибутку, а кооперативних – по податковому прибутку, проте вже з 01.10.1931р. оподаткування по балансовому прибутку було розповсюджено на всіх платників цієї групи [130, с. 13].

Ставка податку дорівнювалось спочатку 20% від прибутку, проте протягом року підприємства мали сплачувати не 20, а 17%. Порядок сплати не відрізнявся від механізму, діючого для усупільненого сектору. Проте вже з 01.06.1933 року були введені прогресивні ставки податку в залежності від співвідношення прибутку та комерційної собівартості (див. табл. 3.7.) з метою стимулювання виробників до зменшення собівартості виробництва.

Таблиця 3.7.**Ставки прибуткового податку для кооперацій, введені в дію з 01.06.1933р., [131, с. 28]**

Розмір співвідношення прибутку до комерційної собівартості (в %)	Ставка податку (в % до прибутку)
До 15	20
15 – 25	25
25 – 35	30
Більше 35	30% з суми, що складала 35% комерційної собівартості, та 90% з частки прибутку, що перевищувала цю суму.

Розмір оподаткування прибутку обумовлювався, таким чином, виконанням планів по виробництву та реалізації продукції, та зниженню собівартості. Розмір відрахувань залежав безпосередньо від потреб підприємств на розширення виробництва. Теоретично дійсно існували стимули до збільшення виробничих фондів, оскільки прибуток, який не використовувався в цьому напрямку мав фактично в повному обсязі перераховуватися до бюджету. Суперечливим, однак, залишалось питання ефективності здійснюваних підприємствами капітальних вкладень.

В подальшому уряд зробив нові спроби підвищити зацікавленість підприємств в результатах своєї діяльності. Постановою ЦВК і РНК СРСР від 19.04.1936 року були внесені зміни в порядок оподаткування прибутків, згідно з яким на всіх виробничих підприємствах замість існуючих на той час фондів на преміювання та поліпшення буту робітників створювався єдиний фонд директора підприємств за рахунок прибутків (4% планового та 50% понадпланового прибутку) [125, с. 88]. Кошти фонду витрачались по

затвердженню народного комісару або за розпорядженням директора за наступними напрямками:

1. на житло робітників та службовців (5% фонду);
2. на поліпшення інших видів культурно-бутового обслуговування робітників та службовців підприємства;
3. на індивідуальне преміювання робітників;
4. на здійснення додаткового капітального ремонту;
5. на додаткові раціоналізаторські заходи та технічну пропаганду.

Сплата прибуткового податку та відрахувань від прибутку відбувалась на основі авансових платежів, що підлягали перерахуванню до 15-го числа кожного місяця. По завершенню операційного року передбачалось проведення перерахування. Якщо перерахована сума податку перевищувала внесені аванси, то підприємство вносило різницю не пізніше 15.08. наступного року. У випадку переплати, сума перевищення підлягала зарахуванню в зменшення податкових зобов'язань підприємства по іншим платежам [121, с. 29].

Податкова реформа для приватного сектору була реалізована одночасно з реформою усупільненого, внаслідок якої був запроваджений четвертий варіант. Зберігали свою дію три основних податкових платежі: прибутковий податок, податок на понадприбуток та промисловий податок, при одночасній дії ряду інших платежів, загальна кількість яких становила 32 [132, с. 12].

В супереч очікуваним надіям спростити оподаткування приватного сектору, реформа не призвела до значних змін навіть в механізмі дії податків. Сутність реформи полягала лише в уніфікації акцизів з промисловим податком та зменшенні ставок прибуткового податку (замість 16 було встановлено 4). Останній залишився фактично без змін, тоді як податок на понадприбуток зовсім не змінився. Більш того, для приватного сектору була збережена багаторазовість оподаткування.

Поряд з цим існувала також система місцевих податків, надходження від яких належали в повному обсязі місцевим бюджетам. Загальносоюзне законодавство встановлювало лише 4 види місцевих податкових платежів: податок з будівель, земельна рента, збір з вантажів та разовий збір з торгівлі колгоспників. Законодавством, однак, було дозволено місцевим радам самостійно запроваджувати податки та збори з об'єктів, що не оподатковувались загальнодержавними податками [133, с. 213].

По відношенню до підприємств головними податками з майна виступали податок з будівель та земельна рента.

Податком з будівель підлягали оподаткуванню житлові будівлі, фабрики, заводи, склади, торговельні підприємства та інші будівлі як приватних осіб, так і усупільненого сектору. Граничні ставки податку диференціювались в залежності від виду платежу: для державних будівель, промислових підприємств – 0,75%, для інших будівель усупільненого сектору – 1% від балансової вартості, без зниження на суму амортизації. В інших випадках ставка дорівнювала 1,5% від страхової оцінки споруд.

Земельна рента виступала доповненням до податку з будівель та оподатковувала як забудовані, так і не забудовані земельні ділянки, що знаходились у використанні засад, підприємств чи приватних осіб, якщо з них не стягувалась оренда в дохід місцевих бюджетів. Граничні ставки ренти були диференційовані в залежності від призначення споруд та поясів місцевості. Їх розмір коливався в межах від 0,5 до 3,5 карбованців з м² земельної площини [133, с. 215].

Поряд зі змінами в структурі податкової системи, реформуванню підлягав також діючий порядок організації збору податків.

Згідно з законодавством 30х років, збором податків займалися податкові інспекції (територіальні податкові органи) – структурні підрозділи районних та місцевих фінансових відділів [134, с. 19]. Організаційним підрозділом міської податкової інспекції в СРСР виступала податкова дільниця, яка займалася розрахунком та стягненням податків на певній

території. Посадовими особами податкових інспекцій виступали податкові інспектори та податкові агенти. Податкові інспектори займались контрольною діяльністю, в той час як діяльність податкових агентів обмежувалась реєстрацією платежів та об'єктів оподаткування, розрахунком платежу та обліком їх надходжень [135, с. 112].

Постановою РНК СРСР від 09.02.1931 року була також введена державна та податкова реєстрації, яку здійснювали податкові органи, та яка відбувалась один раз в два роки за місцем знаходження підприємств та організацій. Державна реєстрація явила собою обов'язкову процедуру обліку фінансовими органами державних та кооперативних підприємств з метою контролю за законністю їх виникнення, реорганізації та припинення діяльності [133, с. 220].

Отже, реалізована в 1930-31 рр. податкова реформа суттєвим чином змінила порядок оподаткування, маючи за мету стимулювання збільшення нагромаджень на підприємствах, та спрощення механізму оподаткування. Суперечливим є, однак, той факт, що запровадженні зміни сприяли модифікації принципів, на яких спирався податковий механізм усупільненого сектору в 20х роках. Наведений вище аналіз законодавства дає підстави стверджувати, що спрощуючи на поверхні оподаткування, його сутність ні в якому разі не змінилась, оскільки як і в попередній період передбачало перерахування до бюджету фактично усієї доданої вартості створеної підприємством на протязі року. Різниця полягала лише в кількості каналів через які усупільнений сектор приймав участь в формуванні доходів держави. Індивідуальний підхід до кожного підприємства давав змогу визначити ставку, яка забезпечувала стягнення всього прибутку підприємств, що залишався після покриття його витрат на капітальне будівництво. Запроваджуючи цей механізм держава, однак, досягала своїх цілей: з одного боку, створювався на поверхні дійсний стимул до підвищення витрат на капітальне будівництво, та перевиконання планів виробництва, з іншого боку, спрощувався процес фінансування державних підприємств: замість

попередньої структурно логічної схеми, яка передбачала перерахування підприємством до держави своїх прибутків та згодом отримання з бюджету коштів на фінансування кап будівництва, запроваджувалась нова, спрощена, система, яка дозволяла підприємствам утримувати частину прибутку, розмір якої покривав потреби в капітальному будівництві, з подальшим перерахуванням залишку до бюджету.

Нова система оподаткування, отже, призвела до поверхневих змін, поглиблюючи деформацію природи податків та юридично закріплюючи модифікований в кінці 20х років податковий механізм формування доходів держави.

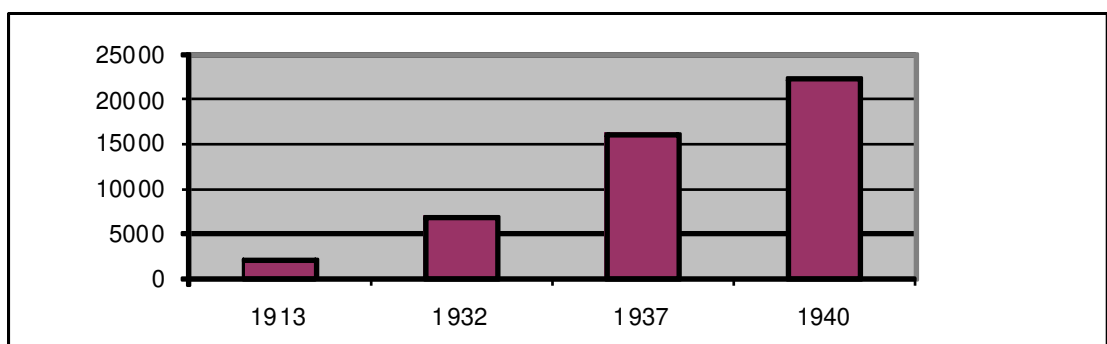
3.3. Оцінка наслідків змін в оподаткуванні для промисловості України

В літературі існує дві протилежні точки зору щодо характеру впливу податкової реформи на стан економіки. Перша належить більшості економістів радянського періоду, основні положення котрої зводяться лише до характеристики її додатних сторін. Друга точка зору була сформована вже після розпаду Радянського Союзу та полягала, головним чином, в суровій критиці створеного в наслідок реформи механізму оподаткування. Безумовно, не можливо використовувати односторонній підхід для вияву наслідків реконструкції, оскільки потрібно приймати до уваги особливості устрою, який існував на момент здійснення реформи, та специфічність задач, реалізація яких знаходилась в безпосередній залежності від ефективності фіскального механізму.

Головним результатом податкової реформи в контексті її впливу на загальний стан економіки, стала *аккумуляція державою через податковий механізм фінансових ресурсів, необхідних для фінансування збільшення виробничих потужностей державної промисловості*. Роль оподаткування в

реалізації цієї мети без сумніву значна, оскільки нова податкова система інтенсифікувала процес нагромадження як на рівні підприємств, так і на рівні держави. Посилення ролі держави в даному випадку не суперечить загальній логіці, оскільки згідно з економічними теоріями збільшення державного втручання в період економічних криз та під час відбудови економіки здатне підвищити ефективність заходів стабілізації та прискорити процес відбудови. Виключне забезпечення нагромадження лише на рівні підприємств, не виправдовувало себе в умовах 30х років, оскільки останнє надавало поштовх лише до розширення вже існуючої діяльності та створенню невеликих за розміром підприємств. Об'єктивна необхідність того періоду полягала, навпроти, в побудові, перш за все, важкої індустрії, що вимагало значних за обсягом інвестицій, які на той час спроможна була акумулювати лише держава. До того ж, існувала потреба в створенні ряду абсолютно нових галузей виробництва, які не було можливим реалізувати, спираючись лише на ініціативу окремих підприємств.

1930-ті роки характеризувались наявністю значних результатів по відношенню до промислового сектору. Зростання капітальних вкладень забезпечило суттєво розширення промисловості України. За період з 1.10.1929р. до кінця 1934 року основні фонди збільшились з 2,3 до 7,8 млрд. крб., тобто на 5,5 млрд. крб.. Виробничі фонди групи Б збільшились у двічі, групи А - в четверо, внаслідок чого вони становили 81,5 % основних фондів промисловості (в 1929р. лише 68,2%) [136, с. 15]. Закріплювалась тенденція до концентрації виробництва. Підприємства з кількістю працівників більше 1000 охоплювали 2/3 робітників, зайнятих в промисловості України. Зросла валова продукція промисловості до 9,2 млрд. крб. (в 1930р. – 5,2 млрд. крб.), при цьому на важку промисловість припадало 65,0% всієї промислової



продукції проти 56,7% в 1928/29р. [137, с. 36]. Динаміка валової продукції крупної промисловості України наведена нижче (Рис. 3.1.) (в цінах 1926/27р.) [29, с. 339].

Рис 3.1. Динаміка валової продукції важкої промисловості України в 1913-1940 рр.

Статистика вказує на значне зростання виробництва в 30х роках. Валова продукція важкої промисловості України становила на кінець десятиріччя 1035,6% порівняно до 1913р..

Поряд з цим був усунутий ряд проблем технічного характеру, негативний вплив яких перешкоджав ефективному веденню оподаткування. Поряд із зменшенням кількості податків, був значно спрощений механізм їх розрахунку та сплати, що надало можливість скоротити податковий апарат, що, в свою чергу, сприятливо вплинуло на державні видатки. Отже, можливо стверджувати, що податкова реформа призвела до зниження собівартості оподаткування як по відношенню до платників податків, так і до держави. Більш того була досягнута узгодженість характеру дії податкового механізму з новими принципами організації економіки, що робило можливим реалізацію загальних пріоритетів держави за допомогою оподаткування.

Потрібно також підкреслити значну роботу, що передувала проведенню реформи та сприяла збагаченню досвіду країни в запровадженні змін в систему податків. Спираючись на теоретичні та методологічні розробки, передбачався вияв потенціалу промислового сектору, розробку варіантів можливих змін, дослідження впливу кожного з варіантів на різні сфери економіки. Лише після ретельного аналізу робились висновки відносно вибору найбільш оптимального варіанту. Можливість уніфікації кожного податку розглядалась як з позиції його ролі в економіці, так і в політичному ракурсі. Запровадженні зміни підлягали подальшому контролю з метою оцінки результатів та їх порівняння з очікуваними. У випадку їх

відхилення розроблялись та запроваджувались коригуючи зміни з метою усунення допущених на початкових етапах помилок.

Поряд з додатними моментами існував однак цілий ряд від'ємних. Вже поверхневий аналіз нової податкової системи виявляє недоліки, які суттєво гальмували ефективність оподаткування. Серед останніх потрібно зазначити:

1. *Не повна реалізація принципу уніфікації податкових платежів.* Проте, що в процесі реформування дійсно була скасована або уніфікована значна кількість податків, достатня їх кількість була збережена. Деякі економісти наголошували на можливості їх поступовій уніфікації в подальшому, по мірі розвитку планової системи, розширення функцій держави, оскільки ідеальним визнавався варіант, який передбачав дію лише одного податку [138, с. 16].

2. *Надмірна диференціація ставок оподаткування.* Йдеться, в першу чергу, про податок з обороту, який внаслідок реформи об'єднав в собі 53 платежі, спростивши тим самим механізм оподаткування. Це спрощення було, однак, поверхневим, оскільки ставки цього податку були значно диференційованні, що, безперечно призвело до ускладнення оподаткування. Поряд з цим, існував індивідуальний підхід до визначення рівня ставок по відрахуванням від прибутків для кожного підприємства, що також передбачало значну аналітичну роботу.

3. *Спотворення через податковий механізм формування фінансового капіталу підприємств.* Податкова реформа закріпила за податками механізм вимивання доходів підприємств до бюджетів усіх рівнів, оскільки ставка відрахувань від прибутку розраховувалась за наступним принципом: залишок прибутку після фінансування запланованих капіталовкладень, поділений на суму запланованого прибутку [139, с. 18]. Безумовно, форми мобілізації грошових коштів до бюджету відповідали діючим формам

господарювання. Проведення прискореної індустріалізації та досягнення значних темпів економічного зростання в 1930х роках можливо виправдовували надмірну централізацію державою усіх коштів, для забезпечення подальшого їх перерозподілу за першочерговими напрямками. Сучасні економічні теорії, однак, наголошують на неправомірність та неефективність такого кроку, оскільки держава не завжди здатна визначити наступні аспекти: наскільки правильно буде проведене фінансування економіки; наскільки правильно будуть ураховані вимоги до збереження оптимальної структури промисловості та співвідношення її окремих елементів; наскільки своєчасно буде встановлений момент, по надходженню якого потрібним стає зменшення державного втручання в економічні процеси та введення ринкових принципів.

4. Посилення податкового навантаження економіки.

Ефективність реформування системи податків визначається в теорії реальним зменшенням податкового тягаря. Реформа 1930-31 років мала своїм наслідком раціоналізацію механізму оподаткування, не забезпечуючи зменшення податкового навантаження на промисловість. Особливо складною була ситуація в перші роки реформи, коли ставка відрахувань від прибутку для державних підприємств досягала 81%. В процесі подальших змін на протязі 1931 року, механізм оподаткування був удосконалений, внаслідок встановлення залежності податкових зобов'язань від потреб підприємств в капіталовкладеннях, проте мав штучний характер.

5. Відрив від міжнародних тенденцій в розвитку теорії та практики оподаткування. Порівнюючи характер та механізм оподаткування в Україні з західними державами в період 1920-30 років викреслюється чітке протиріччя між напрямками їх розвитку. В загальному розумінні, еволюція оподаткування в Україні

здійснювалось в напрямку зворотному до цивілізованого світу. Прямі податкові зв'язки були замінені ненормованим розподілом прибутку, в той час, як світова практика розвитку систем оподаткування переміщалась у напрямку поступової еволюції непрямих податків до податку на додану вартість та поступової побудови прибуткового оподаткування корпорацій [140, с. 336]. Порівняння основних тенденцій в теорії та практиці оподаткування, що наводиться в таблиці 3.8., вказує на наявність суттєвих розбіжностей в оподаткуванні централізованої та децентралізованої економік та ілюструє примітивність цілей використання податків в умовах закритої економіки адміністративного типу.

Таблиця 3.8.

**Порівняння оподаткування в централізованій
та децентралізованій економіках**

Централізована економіка	Децентралізована економіка
<p>1. Централізація поглядів щодо ролі та функції податків та поступова їх політизація. Відсутність суттєвих теоретичних досліджень відносно рівня та характеру податкового навантаження на економіку.</p>	<p>1. Децентралізація поглядів щодо теорії оподаткування. Поступовий розквіт теоретичних досліджень, які характеризувались розмаїттям поглядів щодо місця та ролі податків в економіці, загальної філософії оподаткування, природи та функцій податків, визначення ефективності системи оподаткування.</p>

<p>2. Підвищення ролі податків в формуванні доходів держави [141, с. 15].</p> <p>Необхідність посилення оподаткування виправдовувалась розширенням функцій держави, як в централізованій, так і в децентралізованій економіках, за тією різницею, що в першій роль держави досягала свого максимуму, тоді як в децентралізованій виступала доповненням до ринкового механізму [140, с. 338].</p>	
<p>3. Посилення фіскальної функції податків. Роль податків була фактично зведена до забезпечення бюджету грошовими коштами.</p>	<p>3. Поступовий відхід від фіскальної спрямованості податкової політики [142, с. 104]. Набувала значення стимулююча роль податків, які здатні впливати на поведінку економічних агентів [143, с. 47], [144, с. 40].</p>
<p>4. Порушення механізму дії податків, який фактично зводився до вимивання фінансових коштів підприємств до державного бюджету.</p>	<p>4. Збереження нормальної дії податкового механізму, при набутті його значення у впливі податків на характер та інтенсивність економічних процесів [145, с. 110].</p>
<p>5. Надання переваги непрямим податкам, як більш ефективні з позиції адміністрування, та з позиції відсутності їх негативного впливу в умовах соціалістичної економіки.</p>	<p>5. Надання переваги прямим податкам, які роблять можливим дотримання принципів справедливості та нейтральності оподаткування [146, с. 18].</p>

6. Централізація податкових надходжень.	6. Збереження відносної децентралізації бюджетів. Визнання доцільності збереження фінансової самостійності бюджетів нижчих рівнів [147, с. 232].
---	--

Таким чином, в 20-х роках викреслюються основні тенденції в оподаткуванні, які обумовили особливості сучасних податкових систем розвинутих країн, та які, на жаль, не були сформовані в період існування радянського устрою. Загальний напрямок розвитку оподаткування в Західній Європі в наступні роки можливо звести до наступного:

1. Подальше посилення ролі прямих податків. Водночас з відходом від переважного оподаткування прибутку підприємства відбувається збільшення надходжень від відрахувань в спеціальні фонди (пенсійне та соціальне забезпечення).

2. Визнання відносності здатності податків вирішувати економічні проблеми, особливо в кризовий період, та наполягання внаслідок цього на необхідності посилення нейтральності оподаткування.

3. Використання оподаткування для досягнення соціально необхідної поведінки: збереження електроенергії, охорони середовища та ін.

4. Приділення особливої уваги проблемі ухилення від оподаткування.

5. Зниження податкового навантаження як на фізичних, так і на юридичних осіб.

6. Обґрунтування неминучості спрощення оподаткування, як однієї з умов вирішення двох попередніх проблем.

Податкова реформа, таким чином, призвела до значним порушень в характері дії податкового механізму, що мало суттєвий негативний вплив на економіку та населення. Розмір деформації оподаткування, однак,

виявляється значно більшим вже при поглибленні аналізу, та проведені детального дослідження щодо характеру та рівня податкового навантаження.

Особливість податків 1930х років полягала в їх функціях, які обмежувались, головним чином, подвійним призначенням: забезпечення бюджету фінансовими коштами та поглинання надлишку купівельної спроможності населення, забезпечуючи, тим самим, існування економічної рівноваги (збалансованості між попитом та пропозицією). Друга функція мала особливе значення, оскільки допомагала досягнути економічної рівноваги на ринку промислових товарів навіть при відсутності достатнього збільшення обсягів виробництва (в першу чергу, споживчого призначення). Поряд з цим податки виконували ще одну притаманну виключно радянській економіці функцію – пригніблення або звуження діяльності приватного сектору, тобто приведення в життя основних ідей соціалістичного суспільства.

В подальшому, коли держава самостійно встановлювала ціни, та володіла більшістю виробничих фондів, оподаткування набуває форми “оподаткування через ціни”. Умовою існування такого механізму стало виключне домінування державної форми власності в виробничому секторі та реалізація державою цінової політики, що зводилась до прямого безпосереднього встановлення цін на товари та послуги. Через цінову політику визначалось скільки податків вона мала отримати від кожної галузі промисловості. В умовах контролю за собівартістю виробництва зміна розміру ціни надавала можливість змінювати обсяги податкових надходжень та тим самим задовольнити потреби бюджету. Визначення оподаткування через ціни не обмежувалась лише наведеним вище поясненням. На нашу думку, припущення, що податки в закритій економіці адміністративного типу являють собою перевищення ціни над собівартістю виробництв тієї чи іншої продукції, (яка в більшості випадків складалась з оплати праці, вартості сировини та допоміжних матеріалів, амортизації та відсоткам за позиками) відображає істину сутність категорії податків.

Правомірність розуміння ситуації саме таким чином стає очевидною за умови визначення носія податку в рамках економіки радянського типу та встановлення механізму перекладання податків в подібних умовах. З подальшим визначенням рівня податкового навантаження радянської економіки.

Теорія свідчить, що розподіл податків між виробником та споживачем залежить від типу ринку (конкурентний чи неконкурентний), а також від еластичності попиту та пропозиції. В умовах існування конкуренції податок здатен призвести до зростання цін, ступінь якої визначається формою кривих попиту та пропозиції. Податок повністю припадає на споживача, тобто ціна товару зростає на повну суму податку якщо крива пропозиції горизонтальна, або коли крива попиту вертикальна. Виділяють також дві ситуації, коли носіями податкового тягаря виступає виробник, тобто ціна не змінюється при введенні або збільшенні податку. Це відбувається в умовах, коли крива пропозиції вертикальна - обсяг виробництва не залежить від цін, або коли крива попиту горизонтальна. Чим більше нахил кривої попиту та більш полого крива пропозиції, тим більше імовірність, що податкове навантаження припадає на споживачів. Для аналізу вводиться поняття еластичності попиту та еластичності пропозиції які визначають ступінь нахилу кривих попиту та пропозиції. Використовуючи цю термінологію, трактування залежності розподілу податкового тягаря між виробником та споживачем приймають наступний вигляд: чим вище еластичність попиту, та чим нижче еластичність пропозиції, тим більша частка податку припадає на виробників та навпаки: чим нижче еластичність попиту, та чим вище еластичність пропозиції, тим більша частка податку припадає на споживачів. Останнє правомірно як по відношенню до прямих, так і непрямих податків.

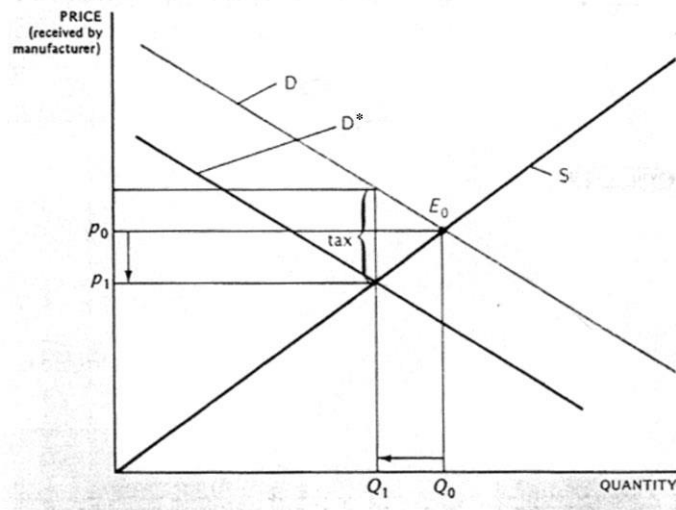


Рис. 3.2. Механізм перекладання непрямих податків [148, с. 526]

При умові введення, наприклад, непрямих податку (див мал. 3.2.) в розмірі t на товар ціна якого до оподаткування складала p_0 , теоретично нова ціна товару, як з позиції споживача, так і виробника повинна дорівнювати $p_0 + t$, яка вище ніж p_0 . Але в даному випадку зростання цін викликає зменшення попиту, що в свою чергу призводить до необхідності зменшення цін виробниками з тим, щоб відновити рівновагу між попитом та пропозицією. Таким чином, встановлюється нова ціна, яка нижче p_0 . З цього прикладу стає зрозумілим, що не залежно від того хто згідно з законодавством повинен нести тягар оподаткування відбувається його перерозподіл між виробником та споживачем, пропорційність котрого залежить від еластичності попиту та пропозиції.

Схожа ситуація відбувається, коли йдеться про введення або підвищення прямих податків (див. мал. 3.3.).

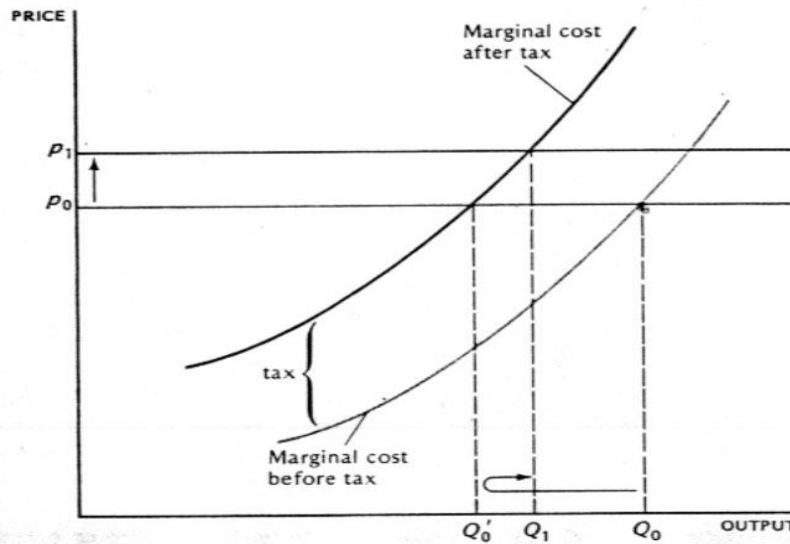


Рис. 3.3. Механізм перекладання прямих податків [148, с. 527]

Нехай до введення податку ціна товару фірми складала p_0 . Граничні витрати дорівнювали MC . Фірма максимізує свої прибутки встановлюючи на кожну наступну одиницю товару ціну, яка дорівнює його граничним витратам. При введенні податку t на кожну одиницю товару, витрати виробництва кожної додаткової одиниці товару складатимуть $MC' = MC + t$, тобто граничні витрати виробництва плюс податок. Це в свою чергу призведе до зниження розміру виробництва з Q_0 до Q_1 . Проте поряд зі зниженням обсягів виробництва, має місце зростання цін, що звісно призведе до встановлення нових параметрів рівноваги: при цінах p_1 та обсягу виробництва Q_1 . Нова ціна, таким чином, перевищує в певній мірі рівень попередньої ціни.

Вплив податку на виробника та споживача має інший характер в умовах монополізації виробництва. Якщо на конкурентному ринку розмір зростання цін не перевищує суми податку, то для монополій не виключна ситуація, коли розмір зростання цін перевищує розмір податку. Пропорція розподілу залежить від еластичності попиту та пропозиції. З одного боку, чим більше нахил кривої граничних витрат тим менше зміни в обсязі виробництва, та, відповідно, менше зростання ціни. З іншого боку, розподіл податкового тягаря між виробником та споживачем залежить від кривої попиту. Якщо крива попиту нелінійна то, в такому разі, податок завжди

виступає мультиплікатором по відношенню до граничних витрат. В наслідок, якщо граничні витрати зростають на t , ціна зростає більш як на t , тобто зростання в цінах завжди перевищує розмір податку, що свідчить про більш ніж 100% перекладання податку на споживача.

Цей аналіз можливо застосувати лише до ринкової економіки. У випадку, коли йдеться про ізольовану економіку адміністративного типу, розподіл податкового навантаження відбувається за іншим механізмом.

Поверхневий аналіз тягара оподаткування в Радянській економіці справляє позитивне враження відносно низького його рівня, головним чином, завдяки тому явищу, що граничні ставки оподаткування залишались в той період відносно незначними за розміром, тоді як соціальна політика держави та фінансування з бюджету діяльності промислових підприємств свідчили лише на користь держави. Проте, при детальному аналізі на поверхню впливають цифри, які значно перевищують рівень оподаткування, що існував на той час в США та Західній Європі. Але перш ніж звертатися до визначення розміру оподаткування потрібно чітко визначити, хто виступає в кожному випадку носієм податкового тягара, в результаті зміни механізму перекладання податків.

Внаслідок націоналізації всієї промисловості та надання переваги адміністративним методам регулювання держава перетворилася в виробника-монополіста, яка володіла правом проведення цінової політики. В таких умовах існує лише два суб'єкта господарювання - держава та домашні господарства. Приватний сектор був майже повністю ліквідований на кінець 20х років, внаслідок чого держава виступала єдиним виробником якому протистояли домашні господарства як споживачі його виробництва. Саме тому аналіз податкового навантаження має обмежуватися аналізом ступеню оподаткування населення – домашніх господарств який виступав виключним носієм податкового навантаження. Для промислових підприємств тягара оподаткування не існувало, оскільки згідно з існуючим на той час законодавством прибутки державних підприємств були власністю держави, а

держава не може оподатковувати саму себе. Відрахування від прибутку підприємств, являли собою лише перерахування грошових коштів, які належать державі, до державного бюджету. Поряд з цим, фінансування діяльності підприємств також відбувалось з державного бюджету. Той факт, що перерахуванню підлягав не весь прибуток, а лише його частина, яка являла собою різницю між розміром прибутку та потребами підприємства на капіталовкладення та відрахування в цільові фонди, лише спрощувало відносини держави з підприємствами та зменшувало додаткові витрати на фінансування останніх у випадку 100% перерахування прибутків до державної казни.

Отже, особливості радянської економіки полягали в існуванні лише двох макроекономічних суб'єктів народного господарства: держави – як представника державного сектору – та сектору домашніх господарств. Останнє призвело до концентрації всієї ваги оподаткування виключне на домашніх господарствах (населення). В зв'язку з цим його розмір повинен розраховуватись не за класичною схемою: кількість податкових надходжень до державного бюджету, поділені на обсяг ВВП, а приймати за основу співвідношення розмір доходів населення. Чисельник цієї формули змінюється також корінним чином, оскільки окремі елементи радянської ціни в такому випадку можливо роздивлятися як податки. Перш за все йдеться про прибуток радянських підприємств, який згідно з законодавством належав державі, а звідси виступав нічим іншим як податком, а не доходом на капітал або винагородою за підприємницьку здібність. Форму податків на населення приймали й деякі інші платежі: соціальне страхування населення, придбання населенням державних облігацій. Останні мали обов'язковий, чи скоріш, примусовий характер, що надає підстави роздивлятися їх також як податки.

Для співвідношення в якості розміру доходів населення приймаються результати аналізу Holzmann, який непрямым шляхом (на основі показників роздрібного обороту, сплачених податків, профспілкових внесків, змін в

обсягах заощаджень та готівки на руках у населення) надає свій варіант щодо розміру агрегованих доходів населення у 1925-40 рр. [149, с.28].

Аналіз, таким чином, ґрунтується на наступних припущеннях: не прямі податки 100% перекладаються на споживача; прямі податки, сплачені підприємствами, та частка прибутку, що залишається у розпорядженні підприємств на фінансування капітальних вкладень, приймають форму оподаткування споживачів, та в 100% відношенні перекладаються на населення; придбання населенням державних облігацій являє собою форму оподаткування населення.

Загальний вигляд формули наведений нижче:

$$\text{Розмір податкового навантаження населення} = \frac{\text{Сума сплачених населенням податків та квазіподатків, розрахованих на основі вищезазваних припущень}}{\text{Сума доходів населення, розрахованого за методологією Holzmann}}$$

Враховуючи особливості функцій держави в радянській економіці (надання соціальних гарантій населенню, та забезпечення субсидіювання підприємств) стає ризикованим обмежуватися лише наведеною формулою. Потрібно приймати до уваги наступні принципи визначення рівня податкового навантаження: розмір податкового тягаря знаходиться в залежності від характеру державних витрат, які податки призначенні фінансувати; розмір податкового тягаря залежить від форми стягнення податків; розмір податкового тягаря залежить не лише від середньої ставки оподаткування але й від розміру граничної ставки.

Поряд з розрахунком рівня податкового навантаження по наведеній вище формулі (рядок I в табл. 3.9.), мають бути визначені скореговані показники: перший - показник ступеню навантаження населення (рядок II) не

включає до розрахунку ті податки, які не підлягали сплаті безпосередньо населенням, другий (рядок III) приймає до уваги субсидіювання підприємств.

Таблиця 3.9.

**Рівень податкового навантаження радянської економіки
в 1925-40 рр. [149, с.30]**

	1925 /26	1926/ 27	1927/ 28	1928/ 29	1929/ 30	1931	1932	1933	1934	1935	1936	1937	1938	1939	1940
I	36.0	41.1	44.2	48.7	63.9	72.2	63.4	68.7	68.1	70.9	74.0	71.3	65.7	71.0	72.2
II						57.2	51.0	55.9	55.8	60.1	60.1	57.2	54.4	59.1	60.0
III												53.1	50.6	54.9	56.6

Отже, податкове навантаження радянської економіки, в умовах її функціонування за адміністративними принципами) фактично зводилось до виключного навантаження населення (сектор домашніх господарств), розмір якого подекуди досягав (а під час і перевищує) 70%. Безумовно, що розрахунок рівня податкового навантаження відбувався при певних припущеннях. Загальна логіка аналізу та наведених доказів в підтримку цих припущень свідчить про їх правомірність, а отже й про вірність поглядів автору відносно дійсного стану рівня податкового навантаження населення. Однак, слід прийняти до уваги, що функції держави включали фінансування медичного обслуговування, освіти та надання різних соціальних гарантій населенню. Споживання населенням цих послуг, отже, не викликало відтоку грошових коштів від сектору домашніх господарств та внаслідок має розглядатися як зменшення їх податкового навантаження. В наведеній нижче таблиці (div.Tabl. 3.10) надаються скореговані показники рівня оподаткування при умові поступового спростування базових припущень моделі та прийняття до уваги обсягу послуг отриманих населенням від держави.

**Скорегований рівень податкового навантаження населення
в 1932 – 1940 рр..[149, с.35, 36]**

	1932	1933	1934	1935	1936	1937	1938	1939	1940
Середній рівень оподаткування:									
II Базова ставка оподаткування (див. табл.1)	51,5	55,9	55,8	60,1	60,1	57,2	54,4	59,1	60,0
IV Скорегований (до розрахунку не приймається) на суму придбання населенням державних облігацій.	42,4	46,9	47,4	52,1	53,1	51,6	48,3	53,5	53,6
V Скорегований (до розрахунку не приймається) на суму придбання державних облігацій та суми прибутків, що залишаються у розпорядженні підприємств.	36,9	42,3	44,9	49,3	48,6	48,4	46,3	50,1	50,7
VI Скорегований на суму видатків	38,3	43,3	42,7	45,2	43,1	37,8	35,9	42,2	43,1

держави на фінансування медичної сфери, освіти та трансфертних платежів.									
VII Співвідношення видатків держави на фінансування медичного сфери, освіти та трансфертних платежів до суми податків та квазіподатків сплачених населенням.	30,3	28,0	28,4	28,7	32,4	38,7	38,0	32,9	32,6

З таблиці стає очевидним, що навіть за умов коригування обсягів податків та квазіподатків сплачених населенням та прийняття до уваги безкоштовно отриманих від держави послуг, рівень податкового навантаження населенням залишається значним – приблизно 40%. Більш того, виникають сумніви щодо існування певної кореляції між обсягами сплачених населенням податків та отриманих від держави безкоштовних послуг. З цією метою був розрахований показник співвідношення обсягу видатків держави за вищезазначеними напрямками до загальної суми сплачених населенням податків. Порівняння цього показника (наведений в останньому рядку (VII)), з попереднім вказує на відсутність будь якої залежності між ними. Майже на протязі всього десятиріччя (за винятком

1937 та 1938 років) збільшення податкового навантаження на населення не супроводжувалось адекватним збільшенням отриманих населенням послуг від держави. Останній висновок лише підтверджує загальновідомий принцип радянської економіки, який полягав в високому рівні неспоживчих (мілітаризація, утримання адміністративного апарату ті інше) витрат в структурі державних видатків.

Результати наведеного аналізу дають підстави для спростування міфу про низький рівень оподаткування населення в радянській економіці [150, с. 12], та відкривають складний (завуальований) механізм стовідсоткового перекладання як прямих, так і непрямих податків саме на населення. Приймаючи до уваги, що саме в цей період відбувається індустріалізація стає зрозумілим яким шляхом державі вдалося за короткий строк досягти побудови промислового сектору. Внаслідок цього стає правомірним припущення, що податки слугували вихідним пунктом в ланці економічного зростання, оскільки вони визначали рівень інвестицій в економіку, який безпосередньо давав поштовх до збільшення ВВП. Оподаткування, таким чином, вирішувало протиріччя між потребами держави в ресурсах для фінансування інвестиційних проектів та обмеженістю наявних грошових коштів в економіці.

Оподаткування, однак, не набувало належної уваги при аналізі радянського феномену зростання економіки, та не визнавалось одним з чинників прискореного економічного зростання [151, с. 19]. В попередніх розділах був наведений аналіз загального стану економіки за 1920-30pp, та пошук державою можливих шляхів фінансування індустріалізації. Вже в перші роки непу стало очевидним неможливість досягнення прискореної індустріалізації звичайним шляхом. Більш того, посилення адміністративних принципів та ізолювання країни від зовнішнього світу робили неможливим використання окремих з них (іноземний капітал: інвестиції або позики). Була зроблена спроба профінансувати економічне зростання шляхом грошової емісії, проте протиріччя які виникли в наслідок реалізації цього кроку,

вимагали пошуку інших шляхів акумуляції фінансових ресурсів. Оскільки держава стала набувати особливого статусу, саме вона мала прийняти на себе функцію будівництва економіки, що передбачало фінансування інвестиційних проектів побудови нових та реконструкції існуючих виробничих об'єктів. Таким чином, держава мала створити умови, які гарантували та робили можливим появу могутнього промислового сектору. Останнє в свою чергу вимагало концентрації достатніх фінансових ресурсів в руках держави з подальшим їх перерозподілом на користь реального сектору економіки.

По мірі збільшення усупільненого сектору виникло питання щодо можливості використання їх фінансових ресурсів державою, що й повинно було стати головним джерелом доходів бюджету. Стягнення коштів підприємств до державного бюджету мало відбуватися у формі податків. Розмір цих стягнень не викликав особливих турбот, а виправдовувався тим фактом, що державні підприємства знаходяться на державному фінансуванні, та належать самій державі, що надає їй право отримувати в своє розпорядження їхні фінансові кошти.

При такому стані речей вплив податків, як елементу загального механізму або інструменту перерозподілу коштів, на економічне зростання мав суттєву специфіку. Якщо в умовах дії ринкових принципів оподаткування значних розмірів призводить до блокування всієї економіки, то в радянській моделі таке явище не мало місце, навіть в теорії. Головна причина полягала, перш за все, в особливості ролі державного бюджету, який був покликаний фінансувати народне господарство, зокрема інвестиційну діяльність підприємств. Отже, оподаткування виступало тим інструментом, що забезпечило державі надходження фінансових коштів, які в подальшому в значній мірі використовувались на побудову або оновлення виробничих фондів підприємств. Безумовно, що при такому стані речей правомірним є констатування не зворотного (як в ринковій економіці), а прямого зв'язку між податками та економічним зростанням.

Наведений нижче малюнок відображає наявність певної додатньої кореляції між темпами економічного зростання та рівнем податкового навантаження економіки. Рядок 1 (Рис. 3.4.) ілюструє динаміку темпів економічного зростання за 1928 – 40 рр., рядок 2 – динаміку рівня податкового навантаження населення за цей період, розрахований вище.

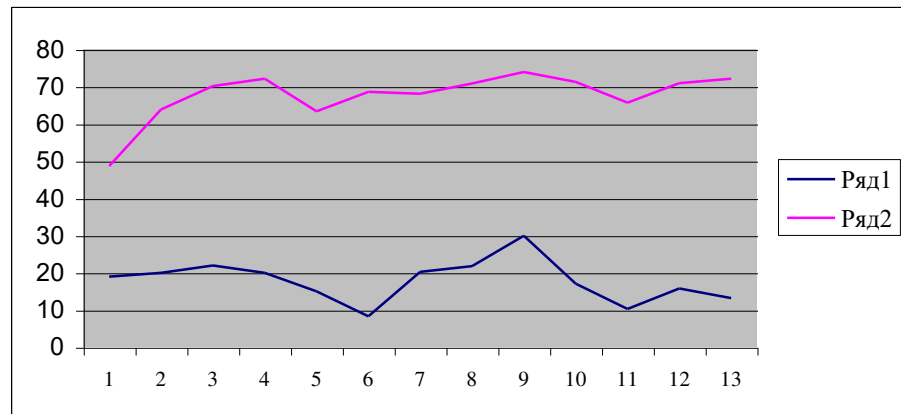


Рис. 3.4. Кореляція між податковим навантаженням соціалістичної економіки та темпами її зростання в 1928-40 рр.

Отже, у випадку, коли держава самостійно визначає рівень інвестицій в економіці та займається фінансуванням їх реалізації, постає питання щодо джерел державних доходів, розмір котрих й буде визначати інвестиційні можливості економіки адміністративного типу. Оподаткування, в такому разі, виступає головним інструментом в руках держави, що забезпечує надходження до бюджету фінансових ресурсів в необхідних обсягах. Звідси випливає прямий зв'язок між обсягом податкових надходжень та кількістю профінансованих інвестиційних проектів, а отже, й ступенем зростання таких макроекономічних показників як ВВП. Можливо навіть зробити припущення, що ця пряма залежність має більш яскравий вираз ніж притаманний капіталістичним економікам зворотній зв'язок між економічним зростанням та оподаткуванням.

Більш того, у випадку коли йдеться про використання державою податкових надходжень як головного джерела фінансування інвестицій, податкова політика змінює свою сутність та перетворюється з непрямого в прямий інструмент впливу держави на інтенсивність економічних процесів, в першу чергу на темпи зростання обсягів виробництва. В ринковій же економіці цей зв'язок має другорядний та опосередкований характер, а тому вплив податків на економічне зростання є зворотнім та, поряд з цим, має менш інтенсивний або майже відсутній прояв. Безумовно, не можна стверджувати, що саме завдяки оподаткуванню були досягнуті високі темпи економічного зростання на протязі 1920-30х років та лише емпіричні дослідження спроможні вимірити його внесок в розвиток економіки впродовж цього періоду. Ми розуміємо обмежену цінність наведених вище припущень, в умовах коли вони не підкріплені математичним або статистичним аналізом. Безумовно, що критика професора Р. Фогеля та професора Ф. Редлей відносно неможливості побудови гіпотези лише на здогадах та припущеннях, обмежуючись виключно методами формальної або діалектичної логіки [152, с.18]. Проте віддаленість цього періоду, коли не існувало достатньої статистики, робить неможливим побудову економетричної моделі, яка б надала можливість підтвердити гіпотезу та вимірити чутливість зв'язку між економічним зростанням та оподаткуванням.

Реформування податкової системи на протязі 30х років сприяло, таким чином, пристосуванню податкового механізму до нової економічної моделі країни, та забезпечило бюджет надійними джерелами формування його доходів.

Висновки до третього розділу

1. Неп позитивно вплинув на стан промисловості, проте обмежувався залученням в виробництво вже існуючих виробничих потужностей, не сприяючи збільшенню підприємствами витрат на капіталовкладення. Проголошення індустріалізації мало за мету вирішення цієї проблеми, що підняло питання пошуку джерел фінансування оновлення та розширення основних фондів державної промисловості.
2. Аналіз фінансових можливостей економіки вказував на їх обмеженість, внаслідок чого бюджетне фінансування та внутрішні нагромадження підприємств були визначені урядом основними джерелами соціалістичного нагромадження. Податкова система, отже, мала гарантувати одночасно збільшення надходжень до бюджету та підвищення зацікавленості підприємств у посиленні нагромадження на мікрорівні.
3. Посилення планування та централізація управління усупільненим сектором, поглиблення політики регулювання державою цін вимагали проведення корінної реформи системи оподаткування, створеної в період непу, яка діяла на ринкових принципах та передбачала існування великої кількості податків і багаторазовості оподаткування оборотів підприємств.
4. Податкова реформа 1930-31 рр. юридично закріпила деформовану на протязі 20х років природу податків, внаслідок чого відбувалось їх перетворення в прямий механізм формування доходів бюджету. Нова податкова система характеризувалась спрощеним механізмом та складалась з двох основних податків: податку з обороту та відрахувань від прибутку. Вона виявилась більш пристосованою до загальних

принципів соціалістичної економіки та спростила механізм стягнення до бюджету доходів націоналізованих підприємств.

5. Шляхом поступової модифікації механізму дії прямого оподаткування була посилена стимулююча роль податків, яка полягала в мотивації державних підприємств до оновлення та збільшення їх виробничих фондів. Останнє також сприяло спрощенню порядку фінансування державою інвестиційної діяльності державної промисловості.
6. Новий порядок оподаткування мав штучний характер, оскільки базувався на індивідуальному підході до визначення розміру ставок по відрахуванню з прибутків підприємств та передбачав стягнення до бюджету прибутку, що залишався у промисловості після фінансування запланованих капіталовкладень. Рівень ставок податку з обігу знаходився під безпосереднім впливом потреб державної казни в коштах, проте обмежувався встановленими державою цінами на продукцію промисловості та запланованими показниками нагромадження в економіці.
7. В умовах монополії державної власності та прямого встановлення державою цін на всі види продукції, оподаткування приймає нову форму: “оподаткування через ціни”, внаслідок чого податки являють собою перевищення ціни над собівартістю виробництва продукції.
8. Внаслідок специфічних функцій держави, що характерні для закритої економіки адміністративного типу, та відсутністю приватної власності, кількість суб'єктів, що вступають во взаємодію відносно питань оподаткування обмежується лише державою та сектором домашніх господарств.
9. Закритій економіці адміністративного типу притаманний специфічний механізм перекладання податків, в результаті дії

якого, носієм податкового навантаження (як у випадку прямих, так і не прямих податків) виступає виключно населення (сектор домашніх господарств).

10. За умов існування посиленої централізації економіки та дії адміністративних принципів, сутність категорії податків значно спотворюється. Головною рисою оподаткування в таких умовах стає прихований рівень податкового навантаження населення, який на поверхні обмежується (низькими) граничними ставками прибуткового податку, в той час як реальний показник перевищував в деяких випадках 70% розміру доходів населення.
11. Проте, що радянська економіка характеризувалась забезпеченням населення безкоштовними соціальними гарантіями, їх фінансування відбувалось за рахунок податків, сплачених населенням. Навіть при умові прийняття до уваги обсягу видатків держави за цим напрямком рівень податкового навантаження населення залишається достатньо високим.
12. В протилежність до ринкової економіки, економіка адміністративного типу передбачає прямий зв'язок між оподаткуванням та економічним зростанням. Цей специфічний взаємозв'язок пояснюється роллю держави в фінансуванні інвестиційних проектів підприємств за рахунок коштів, отриманих від оподаткування.
13. Для економік адміністративного типу, вплив оподаткування на економічне зростання більш інтенсивний та наявний ніж в ринковій.
14. В адміністративній економіці оподаткування втрачає статус інструменту непрямого впливу держави на економіку та

перероджується в механізм прямого регулювання, в першу чергу, по відношенню до державної промисловості.

Розділ 4. ІСТОРИКО-ЕКОНОМІЧНИЙ ДОСВІД ОПОДАТКУВАННЯ ТА СУЧАСНІСТЬ

4.1. Вплив історико-економічних закономірностей на сучасну політику оподаткування України

Період 1920-30х років являв собою становлення нової економічної моделі, в межах якого відбувалось створення засад командно-адміністративної системи. Цей етап економічного розвитку країни мав всі риси класичного перехідного періоду впродовж якого запроваджувались інституційні межі радянської економіки. Його початок співпадає з введенням в дію положень нової економічної політики, та завершення має бути віднесене до моменту реалізації широкомасштабних реформ кінця 20х початку 30х років, націлених на закріплення принципів централізації, планування та контролю, та відповідним пристосуванням механізму функціонування цінової, монетарної, фіскальної, страхової політик до загальноекономічної логіки пануючого устрою. Створені впродовж цього періоду засади слугували міцним фундаментом для організації управління радянської економіки, який фактично проіснував без суттєвих змін на протязі 70-ти років.

Податковий механізм в умовах радянської економіки мав свої специфічні риси, які в повній мірі відповідали загальноекономічним та політичним умовам командно-адміністративного устрою. В своїй загальній формі оподаткування втратило значення непрямого інструменту за допомогою якого відбувалось регулювання державою соціально-економічних процесів та явищ. Підвищена роль держави та надання їй особливого статусу робили можливим здійснення впливу на економіку за допомогою прямих методів, внаслідок чого, існування непрямих втрачало свій зміст та необхідність.

Формування податкового механізму радянського типу відбувалось впродовж 20-х років та було юридично оформлено реформою 1930-31 років. Його особливість полягала в наданні оподаткуванню другорядного значення по відношенню до прямих методів державного втручання, та в її перетворенні в складову частину цінової політики держави, що реалізовувалась шляхом урахування потреб державного бюджету при визначенні розміру цін. Податок в такому разі приймав форму бюджетної націнки, розмір якої сигналізував потреби держави в фінансових коштах, та визначав рівень фіскального навантаження, що припадало на споживачів. Особливо яскраво ця закономірність знаходить свій прояв по відношенню до непрямих податків.

Пряме оподаткування промисловості, яке зводилось до єдиного відрахування від прибутків, приймало на себе поряд з фіскальною, функцію стимулювання підприємств до підвищення ефективності їх діяльності (зниження собівартості виробництва, раціонального використання наданих державою коштів та вибір оптимального рівня нагромадження виробничих фондів на підприємствах). Мале місце свого роду підміна понять, оскільки теоретично держава мала стимулювати розвиток окремих видів діяльності або окремих регіоні, підвищуючи загальноекономічну ефективність на макрорівні. В умовах же адміністративно-командної системи останнє вирішувалось безпосередньо державою, в той час як податкам делегувалась функція стимулювання до підвищення ефективності на мікрорівні (перш за все, на рівні підприємств) тобто там, де можливості впливу центру мали відносно обмежений характер. Держава була спроможна встановити обсяги та структуру виробництва для кожного виробничого об'єднання, регламентувати постачання сировини та реалізації готової продукції, проте, її діяльність по зацікавленню виробників в підвищенні продуктивності праці та раціоналізації виробництва нагтовхувалась на певні межі. В ринковій економіці ця функція виконується конкуренцією, яка примушує виробників підвищувати ефективність виробництва та виготовлювати ту продукцію, яка

визнається споживачами необхідною. Її відсутність в умовах радянської економіки, та виникнення морального ризику у відношеннях між державою та підприємствами призвели до необхідності використання податків з метою регулювання зацікавленості підприємств в результатах своєї діяльності. Механізм мотивації виробників через податки реалізовувався шляхом встановлення залежності розміру відрахувань від прибутків від інвестиційної політики підприємств, виконання плану по зниженню собівартості та загального плану виробництва. Ці принципи функціонування податкової політики були введені в дію саме в кінці 20х – початку 30х років та збережені до останніх років існування командно-адміністративного устрою в Україні.

Податкова система 1940-80х років не зазнала суттєвих змін. В середині 1960х були зроблені спроби реформувати діючий механізм оподаткування промислових підприємств, проте запроваджені зміни стосувались, головним чином, запровадження податку на основні фонди з метою запобігання нагромадження на підприємствах устаткування не задіяного в виробництві. Податок з обігу та відрахування від прибутків залишались основними податковими формами, що несли функціональне навантаження по забезпеченню бюджету грошовими коштами та зменшенню морального ризику у відношенні між державою та підприємствами. Період 20-30х років мав, таким чином, ключове значення в контексті формування та закріплення адміністративних основ в економіці взагалі, та в податковій сфері, зокрема. В подальшому, розвиток оподаткування, як теорії, так і практики, відбувався за інерційним продовженням ідей 20-30х років, не виходячи за межі створеного за цей проміжок часу розуміння суті, ролі та призначення податків. Серед від'ємних тенденцій в оподаткуванні потрібно виділити наступні:

1. Уніфікація теорії податків, що зводилась до застосування марксистських поглядів в оподаткуванні, на фоні загальної політизації науки. Неможливість розвитку альтернативних поглядів відносно оподаткування значно обмежувала загальну

ефективність теоретичного аналізу та пошуку шляхів можливого використання в адміністративних умовах податкового механізму регулювання соціально-економічних процесів. Межі, в яких здійснювались теоретичні дослідження податків, визначались не з позиції ефективності, а з політичної та ідеологічної точок зору, що призвело до виникнення суттєвих суспільних втрат та блокування науки.

2. Застосування неконструктивних підходів в теорії податків. Розвиток теоретичних положень відбувався нерівномірно, суттєва увага приділялась аналізу існуючих податкових форм, механізму їх дії, співвідношенню цінової та податкової політики, ігноруючи необхідність дослідження питань податкового навантаження на економіку, характеру впливу оподаткування на діяльність державних промислових підприємств та загальної ефективності податкової політики по відношенню до усупільненого сектору. Останнє виправдовувалось, по-перше, не актуальністю питань подібного роду в соціалістичній економіці, та, по-друге, ізольованістю радянської економіки, що виключало можливість використання західної методології аналізу оподаткування.
3. Тракткування категорії податків було зведено до розгляду функцій держави, що податкові надходження були призначенні фінансувати. Як наслідок, роль оподаткування розглядалось майже виключно з точки зору їх фіскальної функції, а надбаний за попередній час досвід використання податків для впливу на поведінку виробників був втрачений. Податки, однак, мали певне значення для усунення небажаної поведінки, яка в умовах державної форми власності та централізації прийняття рішень завжди мала місце на мікрорівні. Внаслідок цього, стимулююча функція податків зазнала суттєвих змін: від стимулювання

необхідної поведінки, вона була перетворена в засіб, що був призначений запобігати виникнення негативних форм поведінки.

4. Централізація управління оподаткування, як в відношенні розробки та прийняття правових документів для сфери оподаткування, так і в забезпеченні бюджетів нижчого рівня власними податковими джерелами, мала своїм наслідком не урахування регіональних особливостей економік регіонів та закріпила бюджетну систему основу на субсидіях та субвенціях не використовуючи в повній мірі їх фіскального та економічного потенціалу.
5. Існування нечисельних форм не усувало, однак, складності оподаткування, оскільки передбачало встановлення потоварних ставок для податку з обігу та проведення розрахунку рівня відрахувань від прибутків індивідуально для кожного підприємства. Диверсифікація ставок податків теоретично призводить до більших труднощів ніж їх чисельність [153, с. 203], підвищуючи собівартість адміністрування процесу розрахунку та сплати податкових зобов'язань для кожного окремого підприємства, які в соціалістичний період, як правило, були великі за розміром та виробляли значну кількість асортименту товарів. З іншого боку, індивідуальний підхід до визначення розмірів відрахувань від прибутку створювали можливість впливу різного роду суб'єктивних чинників на розмір перерахувань підприємств до бюджетів, витісняючи поняття ефективності на другий план.
6. Вплив податків на фінансовий стан підприємств мав негативний характер та зводився до вимивання їх коштів до бюджету, не ураховуючи в більшості випадків їх дійсних потреб в основних та обігових коштах. Перерахування до бюджету прибутків підприємств фактично в повному обсязі демотивувало виробників збільшувати обсяги виробництва чи підвищувати

продуктивність праці. Підвищений контроль та ідеологізація суспільних цінностей частково усували цей недолік. Стимулювання через податки нагромадження фізичного капіталу на підприємствах не ураховувало дійсних потреб як підприємств в збільшенні фондів, так і потреб суспільства в збільшенні виробництва тієї чи іншої продукції.

Поряд з негативними моментами існували також додатні, що свідчили про продуманість та відпрацьованість діючого податкового механізму.

1. Механізм дії податків відрізнявся всебічною узгодженістю з загальними принципами організації економіки та виступав додатковим засобом в руках держави для досягнення бажаної поведінки підприємств. Проводився постійний моніторинг стану податкової справи з метою забезпечення її відповідності мінливим соціально-економічним та політичним умовам.

2. Діючий податковий механізм слугував надійним джерелом фінансових ресурсів бюджету та завдяки своїй гнучкості гарантував необхідні обсяги коштів незалежно від результату діяльності платників податків. Можливість індивідуального визначення ставок по відрахуванням від прибутків або зміни розміру ставок податку з обігу на окремі товари забезпечувало отримання очікуваного або необхідного обсягу надходжень для виконання запланованої діяльності, незалежно від загального стану економіки, коливань кон'юнктури чи прояв будь-яких форс-мажорних обставин.

3. Діючий механізм податків давав можливість реалізовувати бажану для держави політику цін. Зміна цін на окремі товари, як правило, в бік їх зменшення досягала не лише внаслідок зменшення собівартості виробництва, що виступало сигналом ефективності пануючого устрою, а шляхом зміни розміру ставок податку для цих товарів. Відсутність дії ринкового механізму забезпечували утримання цін на встановленому рівні, не розкриваючи істину причини їх коливань.

4. Встановлення залежності між розміром податкових зобов'язань та потреб підприємств в додаткових фінансових коштах на капіталовкладення спрощував механізм державного фінансування діяльності підприємств, мінімізуючи витрати держави на адміністрування цього процесу.

5. Ведення податкової справи характеризувалось постійним відстеженням та моніторингом динаміки податкових надходжень, збереження відповідності податків існуючим в економіці тенденціям. Постійна аналітична робота податкових органів надавала можливість виявляти потенціал податкового механізму в його впливі на економічні процеси в країні, що робило оподаткування динамічним та підвищувало його ефективність в специфічних умовах радянської економіки.

6. Приділення достатньої уваги розвитку податкового апарату, поряд з удосконаленням податкового законодавства, створювало стійкі засади для ефективного реалізації оподаткування та відображало розуміння залежності його якості від ступеню розвитку податкових органів.

Вплив тенденцій, наявних в оподаткуванні в 1920-30х роках, на економіку країни не має обмежуватися періодом радянської влади, а повинен розповсюджуватися й на сучасні часи, впродовж яких відбувався перехід до ринкової економіки. 1990-ті роки мають багато спільного з 1920-ми, хоч і відображають зворотній до попереднього процес трансформації від соціалістичного до ринкового типу організації економіки.

Необхідність вивчення податкової практики Радянської України має, таким чином, велике функціональне значення оскільки робить можливим осмислення та зрозуміння механізму впливу минулого на процес реформування. Перехідний процес, отже, являє собою еволюцію економіки, що відображає зникнення однієї системи при одночасному становленні та затвердженні нової, з іншими, притаманними лише їй, елементами. Вплив на

цей процес попередньої системи має розглядатися з двох позицій: по-перше, як відповідний пункт реформ, що вимірює та відображає потенціал майбутніх перетворень. (Останнє ствердження може бути, однак, спростовано тим доводом, що при умові вибору ефективних напрямків реформування та їх успішної реалізації, вплив первісного стану обмежений). По-друге, в перехідній економіці поряд зі становленням та розвитком нових економічних форм та відносин, ще зберігають та деякий час функціонують попередні.

Побудова податкової системи в 90х роках передбачала урахування низки особливостей української економіки: існування значної долі сільського господарства в ВВП, суттєвого розміру тіньового сектору, незначної питомої ваги заробітної платні в ВВП, відносно низького рівня сукупних витрат на споживання [154, с. 100]. Дана ситуація ускладнювалась також недостатнім досвідом уряду в запровадженні ринкових принципів в оподаткування, неефективністю податкової адміністрації, низьким рівнем податкової дисципліни. Внаслідок цього, податкова політика перших років трансформації виступала, скоріш, як результат можливого, ніж як переслідування оптимального.

Запровадження нової податкової системи розглядалось можливим двома шляхами: перший реалізовувався через швидке введення в дію нових принципів оподаткування, тоді як другий передбачав поступовий еволюційний розвиток, або адоптацію існуючої на той момент системи податків до нових умов. Україна, як і більшість постсоціалістичних країн, висловлювала ентузіазм відносно можливості швидкого введення нового, подібного до сучасних західноєвропейських систем, оподаткування [153, с. 15]. Міжнародні експерти в супереч українському оптимізму висловлювали побоювання щодо можливих наслідків реалізації цієї стратегії, посиляючись на недосконалість, які притаманні навіть оподаткуванню розвинутих країн. Але головною причиною неможливості безпосереднього перенесення практики оподаткування Західної Європи на українську був, на нашу думку, той факт, що західні економіки характеризуються більш розвинутими ніж в

постсоціалістичних країнах правовою та економічною сферами, налагодженою та високоефективною податковою адміністрацією, високими стандартами бухгалтерського обліку, а також відпрацьованою законодавчою базою.

Західні експерти висловлювали свою прихильність другому шляху – поступовій реформі оподаткування, строк якої мав охопити десятиріччя. В якості аргументу, вони вказували на інституційну слабкість податкової адміністрації, неукомплектованість та недостатню ефективність митних служб, різке скорочення кількості державних підприємств, моніторинг яких значно легший ніж приватних [155, с. 15].

В той же час, поступове реформування супроводжувалось певним ризиком, оскільки поступовість здатна призвести до блокування загальних економічних реформ. З іншого боку, сповільнення реформування податкової системи призвело б до порушення стабільності та визначеності, тобто умов, необхідних для нормального функціонування вітчизняного виробництва, малого та середнього бізнесу, залучення іноземних інвестицій.

Отже, початкові умови, в яких відбувалось побудова оподаткування незалежної України, значно обмежували можливості уряду в виборі характеру та структури податкової системи.

Вплив історії на трансформацію української практики оподаткування можливо пояснити з позиції інституційного підходу, що зосереджує свою увагу на дослідженні механізму обмеження історичними тенденціями потенціалу розвитку сучасних економік [156, с. 243]. В відношенні оподаткування останнє розглядається як з позиції формальних, так і неформальних інститутів, які мають бути радикально трансформовані при впровадженні нової моделі економіки. Їх трансформація можлива, однак, лише в певній мірі, що призводить до співіснування впродовж певного часу як інститутів попередньої моделі, так і їх нових форм. Зміна податкового законодавства, що виступає формальним інститутом, реалізується відносно легко, проте не гарантує впровадження притаманного ринковій економіці

відношення індивідів до оподаткування, швидкого набуття країною досвіду використання податкового механізму в якості непрямого засобу впливу на поведінку економічних суб'єктів. Заміна загального каркасу, на який спирається економічна діяльність країни, супроводжується, як правило, тривалим розвитком наповнюючих її елементів, що призначені всебічно регулювати економічну діяльність в державі та визначати набір можливих стратегій поведінки для суб'єктів господарювання в кожний певний момент часу. В відношенні оподаткування вплив історичної спадщини можливо розглядати за наступними напрямками:

1. Однобічне використання оподаткування, націлене на забезпечення бюджету фінансовими ресурсами. Останнє знайшло свій прояв в наданні переваги непрямому оподаткуванню, яке здатне оперативно збільшити надходження до бюджету в умовах низьких доходів населення та прибутковості підприємств. Поряд з цим, в податковій політиці України мала місце тенденція до використання податків як вирішального інструменту поповнення державної казни: будь-яка потреба в коштах вирішувалась за рахунок введення нових податків, ігноруючи альтернативні шляхи фінансування державних потреб, які знаходять широке використання на заході (ринок цінних паперів, кредитна система та ін.). Останнє було особливо очевидним в першій половині 90х років, тобто, в умовах, коли політична нестабільність, відсутність значних зрушень в запровадженні ринкових елементів, недовіра з боку населення, наявність значного державного боргу ускладнювали можливість використання альтернативних шляхів залучення до бюджету необхідних коштів.

2. Об'єктивне існування спотвореного діалектичного взаємозв'язку між політикою та економікою. Теоретично політика розглядається як концентрований вираз економіки, але в дійсності переважна більшість економічних рішень відносно оподаткування

приймались на основі політичних інтересів, ігноруючи їх економічну доцільність. В даному випадку йдеться про політику формування видатків бюджету з наступним пошуком джерел їх фінансування, що призвело до існування високого податкового навантаження на економіку впродовж 90х років.

3. Нерозвиненість практики стимулювання через податки діяльності приватного капіталу. Механізм оподаткування, існуючий в умовах превалювання державної власності, ігнорував можливості та переваги приватного сектору. Внаслідок чого, в оподаткуванні не був сформований принцип, який передбачає стимулювання діяльності цих суб'єктів господарювання. Останнє пояснює низьку результативність запроваджених на протязі 90х років змін, націлених на максимальне спрощення оподаткування малого та середнього бізнесу [157, с. 56].

4. Привалювання традиції втручання. Практика оподаткування розвинутих країн свідчить про необхідність дотримання принципу нейтральності в оподаткуванні, орієнтованого на мінімізацію впливу податків на поведінку економічних суб'єктів. В Україні, навпаки, більш ефективним вважалось стимулювання через податковий механізм розвитку окремих видів діяльності чи прискорення певних економічних процесів. Однак, більшість спроб уряду регулювати напрямки структурної перебудови економіки шляхом надання окремим регіонам спеціальних режимів оподаткування або пільг окремим галузям чи підприємствам призвели до ускладнення податкового законодавства, не викликаючи значного економічного ефекту [158, с. 55].

5. Можливість перегляду розмірів податкових зобов'язань та строків їх сплати. Адміністративна система передбачала існування специфічних відносин між державою та підприємствам, що робило можливим перегляд та корегування сум податкових зобов'язань

окремих підприємств в більшості випадків. Як наслідок, податкові зобов'язання, які підлягали сплаті, згідно з діючим законодавством, не завжди співпадала з сумами, реально сплаченими підприємством. Ця традиція складала невід'ємний елемент системи м'яких бюджетних обмежень, метою якої було, перш за все, підтримка задовільного фінансового стану підприємств. В період трансформації автоматично продовжувалась дія цього принципу, породжуючи нові форми його прояву: надання пільг окремим підприємствам, перенесення моменту сплати, списання податкової заборгованості та інші.

6. Слабкість податкової дисципліни по своєчасності та повноті сплаті податків. Податкова система адміністративної економіки відрізнялась непрозорістю, складністю та високим ступенем централізації, внаслідок чого підприємства однакові за показниками діяльності, сплачували різні суми податків. Ситуація з оподаткуванням фізичних осіб характеризувалась ще більшою невизначеністю, оскільки населення в своїй більшості не мало ні достатнього розуміння механізму дії податків, ні уявлення відносно розмірів податкового навантаження. Як результат, введення в дію двох невід'ємних елементів західних податкових систем - добровільність в сплаті податків та самостійне заповнення, надання та зберігання платниками податків фінансових та бухгалтерських документів характеризувалось незначним ступенем ефективності, особливо в першій половині 90х років [159, с. 71].

7. Відсутність розуміння про існування надмірного податкового навантаження. Непроінформованість населення та підприємств про всі тонкощі податкового законодавства, високий ступень обмеженості мобільності капіталу та свободи вибору призвели до викривлення природи регулюючої функції податків. Прояв останнього на сучасному етапі полягав в характері реакції

індивіда або фірми на несприятливі зміни в оподаткуванні, які зводились виключно до тінізації їхньої діяльності, що, в свою чергу, робило неможливим визначення рівня реального податкового навантаження та збільшувало імовірність помилок та недоліків при розробці податкового законодавства.

8. Неefективність податкової політики в механізмі перерозподілу доходів. Фундаментальним принципом соціалістичної системи виступала рівність доходів населення, що досягалася, однак, не за допомогою непрямих методів, перш за все, податкового механізму, а шляхом прямого встановлення урядом рівня заробітної платні. Внаслідок, механізм впливу податків на можливості споживання населення був заблокований та залишається нерозвинутим й зараз [160, с. 58]. Останнє, однак, можливо пояснити тим фактом, що впливати на поведінку споживачів та визначати їх платоспроможність важко в умовах, коли рівень середнього доходу залишається низьким.

9. Недосконалість роботи податкової адміністрації. Успадкування низько ефективної радянської податкової адміністрації обумовили нездатність податкових органів адмініструвати належним чином податки в умовах постійно зростаючого числа платників, та безперервних запроваджень змін в законодавство в перші роки впровадження ринкових принципів в Україні.

10. Суспільна недовіра платників податків до політики уряду. Нездатність уряду здійснювати перетворення належним чином мала своїм наслідком падіння рівня життя більшості населення та розквіт бюрократії. В період трансформації проявом посилення недовіри став розквіт тіньової економіки, що надавав суб'єктам господарювання чисельні шляхи ухилення від сплати податків [161, с. 76].

Складна економічна, політична та соціальна ситуація, таким чином, обмежували початковий потенціал реформ податкової справи в Україні. Вплив історичних особливостей оподаткування, що були успадковані від Радянського Союзу, робили перші кроки реалізації податкових реформ складними, непередбаченими та малоефективними.

Правомірним є, однак, ствердження, що Україна прийняла до уваги всі рекомендації західних спеціалістів щодо можливих напрямків модернізації оподаткування. Її помилка полягала, на нашу думку, в надмірній концентрації уваги на реформуванні структури податкової системи та механізму дії податків, приділяючи незначну увагу модернізації податкової адміністрації та запровадженню сучасних стандартів обліку. Лише з часом, коли очевидними стали недоліки реформ перших років, ці питання набули суттєвої уваги.

Отже, реформування податкової системи, націлене на повернення податкам їх традиційної ролі супроводжувалось труднощами, які були обумовлені, з одного боку, складним соціально-економічним станом країни, та, з іншого боку, впливом історико-економічного спадку, що дістався Україні від попереднього устрою.

4.2. Узагальнення історичного досвіду підвищення ефективності оподаткування

Практично усі економісти сходяться в тому, що з часів отримання Україною незалежності була зроблена суттєва робота по побудові та вдосконаленню податкової системи. Наскільки ефективними були ці спроби неможливо, однак, однозначно оцінити. З одного боку, не можна заперечувати наявність певних додатних результатів в удосконаленні податкової політики, структура якої відображає загальноприйняті стандарти оподаткування. З іншого боку, має місце чисельна критика та обвинувачення,

які підкреслюють надмірність фіскального тиску держави та його негативний вплив на економіку. Ретельний аналіз, який би базувався на використанні системних підходів для оцінки ефективності діючої податкової системи, як наслідок результативності проведених змін в оподаткуванні, нажаль, відсутній. Останнє, в свою чергу, вимагає застосування сучасної методології аналізу, націленого на всебічний розгляд ефективності податкового механізму.

Згідно з запропонованою М. McNab методикою, можуть бути задіяні три підходи до аналізу результативності змін в оподаткуванні [162, с. 204]. Перший підхід передбачає перевірку відповідності діючого оподаткування основним принципам нормативної теорії податків. Другий полягає в аналізі здатності податкової системи забезпечити бюджету адекватний обсяг надходжень при умові рівномірного розподілу податкового тягаря. Третій розглядає аналіз реакції приватного сектору на зміни в оподаткуванні (йдеться про зміни в обсягах прямих іноземних інвестицій, що надходять до країни).

1. Аналіз відповідності діючої податкової системи положенням нормативної теорії.

Нормативний підхід являє собою оціночні судження відносно того, які зміни та тенденції в оподаткуванні є бажаними. Внаслідок відсутності теорії ефективного оподаткування для країн що розвиваються, доцільним є проведення порівняння податкового механізму України з розвинутими країнами. Правомірність останнього обумовлена високою ефективністю практики країн Західної Європи та Північної Америки в побудові податкової системи, дія котрої спрямована на досягнення та підтримку макроекономічної стабільності.

На перший погляд вітчизняна податкова система практично не відрізняється по своїй структурі та принципам дії від існуючих в країнах з розвинутою економікою. Останнє стосується й рівня податкових ставок (див. табл. 4.1.).

**Рівень ефективних ставок податків в розвинутих країнах,
(% до ВВП) [148, с. 526].**

Країни	Податок на доходи фізичних осіб	Відрахування в соціальні фонди	Податок на капітал	Податок на споживання
Бельгія	24,9	44,8	23,7	20,5
Німеччина	17,8	44,0	15,9	17,9
Греція	10,2	29,9	18,5	17,7
Франція	15,2	42,4	22,6	24,5
Ірландія	13,7	24,2	20,8	24,8
Італія	16,5	35,8	26,2	22,9
Люксембург	12,8	31,0	34,0	25,7
Нідерланди	12,0	36,9	25,1	19,5
Австрія	19,5	40,6	18,8	23,4
Португалія	9,8	27,8	24,6	22,7
Фінляндія	25,9	43,3	24,1	24,5
Данія	1,2	44,5	28,0	30,5
Іспанія	8,3	29,3	19,5	20,0
Швеція	34,7	51,3	27,9	28,0
Великобританія	15,1	25,2	35,1	18,2
США	13,9	23,9	22,7	9,3
Японія	4,6	20,3	18,7	13,6

Поряд з цим, мають місце ряд від'ємних моментів, які в той чи іншій мірі суперечать теорії ефективного оподаткування, та значно відрізняють українську практику від зарубіжної.

- Складність та неоднозначність трактування податкового законодавства, що призводить до недотримання податкової дисципліни з боку платників податків та робить можливим існування свавілля з боку податкових органів.

- Невідповідність податкового та бухгалтерського обліку, в наслідок чого ускладнюється оцінка фінансових результатів підприємств, поряд з труднощами, пов'язаними з необхідністю ведення подвійного обліку.

- Привалювання непрямих податків, що призводить до надмірного оподаткування споживачів. Відносно незначна роль прямих податків обумовлюється низьким рівнем доходів населення та збитковістю значної кількості підприємств.

- Низький ступень забезпеченості місцевих бюджетів власними податковими джерелами, що негативно впливає на їх самостійність.

- Неєфективність дії окремих податків (перш за все ПДВ) на фінансовий стан підприємств.

- Відсутність оподаткування майна, який згідно з теорією, є необхідним для забезпечення дії принципу справедливості оподаткування [163, с. 23].

- Дія значної кількості економічно невиправданих пільг, які роблять можливим ухилення від оподаткування, призводячи до значних фінансових втрат для бюджету.

Отже, поверхнева відповідність нормативним принципам не усуває того факту, що діюче в Україні оподаткування має чисельні недоліки, роблячи податковий механізм обмеженим в регулюванні економічних процесів та акумулюванні до бюджету фінансових ресурсів.

2 Аналіз здатності податкової системи забезпечити адекватний обсяг податкових надходжень до бюджету, при умові рівномірного розподілу податкового навантаження.

Даний підхід передбачає аналіз участі оподаткування в формуванні державних фондів грошових коштів. В Україні бюджет формується на 98% з податкових надходжень (див. табл. 4.2.), що вказує на достатній розвиток податкового механізму.

Таблиця 4.2.

**Структура податкових надходжень
до зведеного бюджету України, % [164, с. 110]**

	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Доходи	100	100	100	100	100	100
Загальнодержавні податки та збори	98,2	98,2	98,4	99,1	99,2	99,2
у тому числі						
податок на додану вартість	25,8	25,1	30,1	20,6	21,7	21,8
податок на прибуток	19,7	19,7	24,6	14,7	19,6	16,2
прибутковий податок з громадян	12,3	13,7	20,4	15,5	16,7	19,0
акцизний збір	4,5	5,4	7,2	4,8	5,4	6,1
плата за землю	3,9	3,4	4,4	2,9	2,8	2,7
інші податки та збори (обов'язкові платежі)	32,0	30,6	11,7	40,6	33,0	33,4
Місцеві податки та збори	1,8	1,8	1,6	0,9	0,8	0,8

Поряд з цим показником необхідно визначити рівень податкового навантаження, який в більшості випадків розраховується як частка податкових надходжень до зведеного бюджету до ВВП [165, с. 29]. Як свідчить практика, в країнах, що розвиваються, рівень перерозподілу ВВП

через бюджет не перевищує 15-20%, тоді як в розвинутих країнах частка податків в ВВП сягає 35-45% (див. табл. 4.3.).

Стосовно України, потрібно зазначити, по-перше, існування достатньо високого рівня цього показника - в 1997-2002 рр. питома вага податків в ВВП коливалось в межах 35-40%, та, по-друге, постійне зростання її розміру за останні роки.

Таблиця 4.3.

**Порівняння рівня оподаткування в країнах Західної Європи,
в % до ВВП [161, с. 76]**

Країни	Податкові доходи, % до ВВП			З них: податки, % до ВВП			Відрахування на соціальне забезпечення, % до ВВП		
	1999	2000	2001	1999	2000	2001	1999	2000	2001
Бельгія	57,9	56,7	56,0	48,1	47,0	46,5	3,3	3,5	3,5
Німеччина	46,7	46,3	44,7	24,2	24,3	23,5	18,9	18,5	18,0
Греція	44,7	44,6	44,3	23,8	23,5	23,3	13,7	13,8	13,8
Іспанія	40,0	40,0	40,0	22,0	22,2	22,4	13,2	13,1	13,0
Франція	50,6	49,5	49,0	28,1	27,4	27,1	18,6	18,4	18,2
Ірландія	38,4	37,1	36,4	27,7	27,2	26,8	6,2	5,7	5,6
Італія	46,9	46,3	46,0	30,4	29,9	29,8	12,7	13,6	12,5
Нідерланди	46,8	46,0	43,8	24,5	24,0	24,1	17,1	16,9	14,8
Австрія	49,0	48,5	47,6	28,6	28,1	27,8	17,1	16,9	16,7
Португалія	45,9	46,8	47,2	26,1	26,8	27,3	12,3	12,6	12,7
Фінляндія	52,1	51,8	51,1	32,9	32,8	32,5	13,1	13,0	13,0
Швеція	60,4	58,5	57,6	39,4	36,1	35,3	15,1	16,6	16,7
Великобританія	40,7	40,2	40,0	30,2	29,9	29,8	7,6	7,5	7,5

Розмір податків в ВВП, наведений в таблиці 4.3., свідчить про наближення української практики оподаткування до світової. Однак потрібно приймати до уваги наступне: економіка України не є розвинутою в порівнянні до країн Західної Європи та, по-друге, розподіл податкового тягара характеризується значною нерівномірністю.

Певним є те, що податковий тягар в значній своїй мірі припадає на виробничу сферу. Наслідком останнього стало, по-перше, розвиток та подальше збільшення тіньового сектору в 90х роках, та, по-друге, занепад національного виробництва. Проте, що теорія підкреслює залежність встановлення макроекономічної стабільності в Україні від розвитку виробничої діяльності, фіскальна політика робить неможливим введення виробництва. Така ситуація обумовлена тим, що більшість наданих пільг покликані підтримувати невиробничу діяльність, в першу чергу, у сфері обігу. Прикладом є введення в дію фіксованого податку, що надає можливість безконтрольно здійснювати реалізацію товару сплачуючи державі незначні суми. Внаслідок цього, діяльність в невиробничій сфері стає менш прозорою та більш рентабельною, ніж в виробничій, що мало своїм результатом розквіт сфери обігу на фоні занепаду виробництва. Політика уряду, що спрямована на підтримку вітчизняного виробництва не мала значного успіху на сьогодні.

Отже, проте, що рівень податкового навантаження, згідно з світовими стандартами, є допустимим, недоліки оподаткування обумовлені нерівномірністю його розподілу між різними сферами діяльності. В той час, як уряд наголошує на необхідності підтримки виробництва, оподаткування фактично націлене на його пригноблення. Виробнича сфера на даний момент не в змозі сплачувати податки в повному їх обсязі, не порушуючи умов нормальної діяльності.

3. Аналіз реакції приватного сектору на зміни в оподаткуванні.

Даний підхід передбачає аналіз впливу оподаткування на обсяги прямих іноземних інвестицій. Доцільність останнього обумовлена тим, що оподаткування виступає одним з головних чинників, які визначають обсяги

іноземного капіталу, що надходять до країни. Безумовно, що інвестиційний клімат не обмежується однією податковою політикою. Однак, в теорії переважають погляди, які наголошують, що саме нестабільна та неефективна податкова політика є головною перепорою для надходження прямих іноземних інвестицій [166, с. 769].

Таблиця 4.4.

Обсяги надходження ПІІ в Україну за 1992-2000 рр.

	Загалом, станом на 01.01.200 1	в тому числі за							
		1992- 1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Млн. дол.	3865,5	218,8	264,4	413,1	541,3	618,7	747,1	437,2	583,7
%	100,0	5,7	6,8	10,7	14,0	16,0	19,3	11,3	15,1

Статистика ілюструє незначну роль прямих іноземних інвестицій в економіці України (див. Табл. 4.4.). В той час як щорічні потреби країни в ПІІ складають 7-8 млрд. дол., їх фактичні надходження не перевищують 6-7% від існуючого попиту. На початок 2001р. загальний обсяг ПІІ в українську економіку дорівнював 3,8 млрд. дол.. Вражаючим є той факт, що іноземні інвестиції були вкладені в 7100 підприємства, з яких лише 1860 (26,1%) безпосередньо займалися виробничою діяльністю.

Аналіз політики уряду по залученню в країну ПІІ вказує на відносну обмеженість її результатів. Низький рівень рентабельності виробництва при існуванні достатньо високого рівня оподаткування робить неефективним ведення бізнесу в Україні. Спроби уряду збільшити ПІІ шляхом створення пільгових умов оподаткування для нерезидентів (закон про спільні підприємства, спецпатенти, вільні економічні зони) призвели лише до

збільшення імпорту, внаслідок можливості безподаткового ввозу споживчих товарів з подальшою їх реалізацією на території України. Результатом стало витиснення вітчизняного виробництва імпортом, тим самим суттєво погіршуючи стан українського виробника.

Отже, статистика вказує, по-перше, на незначні порівняно до потреб української економіки обсяги прямих іноземних інвестицій, та, по-друге, на концентрацію значної їх частини в невиробничому секторі. Припущення, що інтенсивність надходжень до країни ПІІ відображає адекватність податкової політики, дає можливість констатувати неефективність вибраного урядом шляху та пріоритетів здійснення оподаткування в Україні.

Таким чином, виходячи з результатів проведеного вище аналізу, потрібно вказати на обмежену ефективність реалізованих в останній час реформ податкової системи. Не дивлячись на те, що були втілені значні зміни в оподаткування, зміст податкової політики та характер впливу податків на економіку не зазнали значних перетворень. Як і в умовах адміністративної системи, податкова політика держави спрямована на стягнення до бюджету більшої частки доходу підприємств та громадян. Отже, проблема полягає в виявленні причин, що зумовили низьку результативність раніш здійснених змін. Серед основних потрібно виділити наступні:

1. Неузгодженість форм і методів оподаткування зі змістом існуючої в Україні економічною моделлю. Перехід від планової до ринкової економіки передбачав не лише зовні зміни, але й глибоку трансформацію самої економічної моделі, головні риси якої полягають в наступному:

1. Високий рівень споживання, який передбачає перш за все високі доходи громадян.
2. Ефективність виробництва, яке знаходиться в залежності від продуктивності праці.
3. Орієнтація економіки на збільшення інвестицій.

Зміни в податковій системі теоретично мали за мету створення умов для реалізації вищевказаних принципів, але практично негативно впливали на всі сфери економіки.

2. *Втілення ринкових елементів в систему оподаткування без належних теоретичних та практичних навичок.* Одним з елементів адміністративної економіки виступав механізм перерозподілу фінансових ресурсів народного господарства через бюджет. Це призвело до втрати надбаного за попередній період досвіду в використанні оподаткування для регулювання економіки та впливу на поведінку суб'єктів господарювання. Створення нової податкової системи на початку 90-х років, зводилося фактично до запозичення досвіду в реформуванні, надбаного західними країнами, в той час, як податкова система являє собою складний соціальний феномен, який є результатом тривалого еволюційного процесу. Формування податкових систем в західних країнах відбувалося впродовж значного часу, перш ніж вони стали здатними здійснювати ефективний вплив на всі сфери економіки.

3. *Не прийняття до уваги розміру макроекономічних показників при виборі форм оподаткування.* Ефективне запровадження того чи іншого податку можливо лише в тому випадку, якщо характер його дії не суперечить існуючим тенденціям в економіці. Як було зазначено вище, реформа оподаткування в Україні була зведена лише до пристосування діючих на заході податків до українських умов. При цьому, в більшості випадків ігнорувалися економічні, соціальні та політичні особливості, притаманні саме нашій державі. Внаслідок, ідеально функціонуючи на заході податкові форми зазнали краху в Україні. Так, наприклад, не можливо ставити привалювання прямих податків над непрямими в умовах низького рівня доходів населення та незначного рівня прибутковості усіх видів діяльності. Недоцільно також встановлювати широку диференціацію податкових ставок при низькому рівні розвитку інфраструктури податкових органів, неспроможності проведення дійсного податкового контролю. Зміст

податкових реформ мав полягати саме в запровадженні нових форм оподаткування, які б відповідали існуючим умовам і вимогам розвитку.

4. *Фіскальна спрямованість прийняття рішень стосовно оподаткування.* Податкова політика України базується в першу чергу на потребах бюджету та не враховує можливостей економіки. Ця негативна тенденція пов'язана з першочерговим розрахунком розмірів видатків бюджету, з наступним формуванням податкової політики. Внаслідок цього, витікає залежність розміру податкових надходжень від розмірів, встановлених видатків, що в свою чергу спрямовує податкову політику не на стимулювання економіки, а на пошук нових джерел збільшення податкових надходжень.

5. *Невизначеність законодавчої бази.* Нестабільність та невизначеність законодавства, відносно оподаткування, значно ускладнює ситуацію, оскільки: по-перше, підприємства не спроможні передбачити всі можливі зміни з тим, щоб планувати свою діяльність на майбутнє. По-друге, неоднозначність законодавства в його трактуванні призводить до розбіжності поглядів податкових органів та платників податків. Ситуація з законодавством ускладнюється свавіллям, яке панує в податкових органах. Як відомо, нормальна діяльність будь-якої держави базується на чітко визначеній ефективній правовій базі. Проблему податкового законодавства необхідно розглядати з точки зору проблеми правової бази взагалі, а також відсутності спеціалістів при розробці законів стосовно оподаткування. Для доказу останнього достатньо розглянути процес розробки та прийняття Податкового кодексу. Практично усі спроби спрощення оподаткування шляхом його прийняття звелись до систематизації вже існуючої практики супроводжуючись лише внесенням незначних змін.

6. *Залежність податкової політики від політичної сфери.* Без сумніву будь-яка економічна політика формується існуючими в державі політичними інтересами. В Україні ця залежність надає перевагу політичним цілям та ігнорує складну економічну ситуацію та можливості економіки взагалі. Це

стосується в першу чергу питань про соціальне забезпечення та рішень відносно податкових пільг. До того ж, відбулася певна деформація цього зв'язку між політикою та економікою: економічна політика формується на інтересах окремих політиків та не націлена на покращення загальної ситуації в оподаткуванні.

Ці вищевказані негативні моменти в оподаткуванні пояснюють складність процесу його реформування. Питання про проведення корінної реформи поставало на протязі 90х років, але суттєвих спроб її здійснити не робилось. Але чи можливо взагалі її здійснювати при складних економічних та політичних умовах? Проведення будь-якої корінної реформи в оподаткуванні супроводжується, по-перше, змінами в структурі та в обсязі податкових надходжень до державного бюджету; по-друге, вимагає значних додаткових зусиль та видатків на впровадження в життя нових умов; по-третє, позитивні наслідки здійснених перетворень як на мікро- так і на макрорівнях виявляється з часом. Більш того, в період становлення нових умов (тривалість якого важко передбачити) невизначеність та нестабільність посилюються, що здатне ще більше ускладнити економічну ситуацію в державі.

До того ж, потрібно також уяснити, що податкова реформа не здатна вирішити всіх існуючих в Україні проблем. Недосконалість податкового механізму значно ускладнює економічну ситуацію, але причини кризової ситуації мають значно глибші корені, що виходять за межі податкової сфери. Саме тому, корінна реформа можлива тільки тоді, якщо вона буде виступати одним з напрямків реформування економічної моделі взагалі, яка б передбачала орієнтацію на підвищення доходів населення та побудову ефективної виробничої та фінансової сфери. Якщо ж говорити про можливість проведення змін в оподаткуванні на даному етапі, то, на нашу думку, вони не повинні мати характер корінної реформи, а мають бути сконцентровані на удосконаленні вже діючого податкового механізму.

Питання оптимізації державних видатків має також безпосереднє відношення до проблеми оподаткування, оскільки останні визначають розмір податкового навантаження на економіку. Податки, як обов'язковий платіж, не повинен мати за мету поповнення бюджету грошовими коштами будь-якими засобами, порушуючи при цьому економічну рівновагу на макрорівні та створюючи несприятливі умови для підприємств на мікро-рівні. Оскільки останнє суперечить змісту самої категорії податків. Основне призначення податкових надходжень - це забезпечення держави коштами для здійснення своєї діяльності (тобто своїх функцій), кількість яких визначається типом організації економіки. В той же час, забезпечення макроекономічної стабільності, підтримка вітчизняного виробника та соціальний захист своїх громадян притаманні будь-якій державі в сучасних умовах.

На даний момент першочерговою метою є ліквідування недоліків, які суперечать існуючій загальноекономічній політиці побудови ринкової економіки, та тим самим стримують економічний розвиток. Поступове удосконалення, що має за мету підвищення нейтральності та ефективності податкової системи, здатне отримати підтримку змін з боку платників податків. Забезпечення нейтральності оподаткування, що ніяким чином не впливає на рішення економічних суб'єктів відносно розміщення ресурсів, є необхідною умовою ефективного функціонування економіки. До того ж, потрібно передбачити механізм, який б стимулював інвестиційну діяльність, науково-технічний розвиток виробництва та здійснення підприємницької діяльності.

В даному випадку має сенс урахування досвіду удосконалення податкової системи 1920-30-х років. Незаперечним є наявність чисельних спільних рис, притаманних економіці 1920х років та її сучасній моделі. Як перша, так і друга являли собою трансформацію від однієї форми організації економіки до її протилежного типу. Внаслідок чого, проблеми які були найбільш актуальними в 1920-х роках мали місце та вимагали їх прискореного вирішення й на протязі останніх років. Перш за все йдеться про

необхідність технічного переобладнання підприємств та відбудову виробничого сектору України. Останнє в свою чергу ставить питання пошуку можливих джерел фінансування цього процесу. Обмеженість внутрішніх джерел, неспроможність держави взяти на себе цю функцію, недовіра з боку іноземних інвесторів, незначний потенціал банківської системи, та майже нерозвинутий фондовий ринок роблять ситуацію безвихідною. Безумовно, що важко припускати можливість безпосереднього використання напрацювань того періоду до сучасних умов, однак, окремі аспекти політики оподаткування дійсно заслуговують прийняття до уваги та, безперечно, гарантуватимуть позитивні результати.

Удосконалення, таким чином, теорії та практики оподаткування має відбуватися шляхом вивчення власного досвіду, що враховує історико-економічні та соціальні особливості країни:

1. Результати дослідження дають підстави викреслити загальні риси теорії податків в умовах закритої економіки адміністративного типу, що пояснюють сутність та роль податків, рівня податкового навантаження в адміністративній системі, що були характерними для радянській Україні. Сучасна теорія податків отримала широкий розвиток, але, лише по відношенню до ринкових систем, та в певній мірі, до ринків недосконалої конкуренції. Монополізація виробництва державою являє собою, однак, більш широке явище ніж монополізація ринку виробником та має свій особистий характер, що призвело до глибокої модифікації змісту податків та податкової політики, перелокації податкового навантаження та деформації механізму перекладання податків. Виявлення основних закономірностей цих модифікацій розкриває штучний характер податкового механізму командно-адміністративної економіки, причини збереження оподаткування при такій формі організації народного господарства.

2. Історичний досвід оподаткування 1920-30х років надає достатній матеріал для перегляду окремих положень економічної теорії в тій частині, що стосується наступних питань: (1.) процес нагромадження капіталу на державному рівні в умовах підвищеної ролі держави; (2.) характер впливу оподаткування на економічне зростання в командно-адміністративній системі; (3.) можливі форми впливу історичної спадщини в сфері податків на сучасний етап переходу України до ринкової економіки. Наведений в тексті дисертаційної роботи аналіз надає новий погляд відносно вищевказаних положень поглиблюючи, тим самим, сучасне розуміння особливості функціонування закритої економіки адміністративного типу, вияву проблем, які виникають при трансформації економіки до нової форми організації та робить можливим пошук ефективних шляхів їх усунення.
3. Систематизація досвіду реформування податкового механізму в 1920-30-х роках надає основу для формування рекомендацій щодо загального підходу удосконалення податкової системи та характеру змін окремих податків, запровадження котрих здатне призвести до оптимізації сучасного оподаткування. Серед раціональних ідей потрібно підкреслити наступні:
 - 3.1. Визнання залежності загальної економічної ефективності від стану податкової системи.
 - 3.2. Постійний розвиток теорії оподаткування націленої на визначення для кожного певного стану економіки теоретичних засад оптимального оподаткування.
 - 3.3. Визначення для короткострокового періоду реально можливих для здійснення змін в оподаткуванні, націлених на мінімізацію економічних та соціальних втрат, тоді як для довгострокового

періоду метою має стати запровадження оптимальних, націлених на максимізацію економічного ефекту, податкових реформ.

- 3.4. Відмова від проведення корінних змін в оподаткуванні в умовах кризи чи загальної економічної нестабільності, та надання переваги систематизації діючих податків, націленої на удосконалення існуючої практики оподаткування.
 - 3.5. Визнання існування залежності оподаткування від якості роботи податкових служб.
 - 3.6. Проведення корінної реформи оподаткування лише як одного з елементів загальних макроекономічних реформ, що націлені на всебічне удосконалення всіх сфер та рівнів економіки.
 - 3.7. Можливість підвищення ефективності оподаткування через мінімізацію кількості податків, яка досягається шляхом їх уніфікації.
 - 3.8. Надання переваги непрямим податкам в умовах кризового стану економіки.
 - 3.9. Можливість визначення державою через оподаткування рівня внутрішнього нагромадження капіталу на підприємствах.
 - 3.10. Стимулювання через оподаткування інвестиційної діяльності підприємств.
 - 3.11. Використання податків для досягнення оптимальної поведінки економічних суб'єктів.
 - 3.12. Орієнтування підприємств на зниження собівартості продукції, шляхом встановлення залежності між рівнем оподаткування та розміру собівартості виробництва.
4. Історико-економічний досвід 20-30х років надає засади для удосконалення управління оподаткування в сучасних умовах. Аналіз організації податкової справи за вищевказаний період вказує на існування великого ступеню залежності оподаткування від якості

роботи податкових органів за двома напрямками. По-перше, його ефективність підвищується при умові існування двостороннього взаємозв'язку між центральними та місцевими податковими дільницям. Організація всебічного аналізу податкової справи на місцях, характеру потенціальних змін в оподаткуванні та відповідності діючого податкового законодавства існуючій в країні економічній ситуації здатне покращити якість податкової політики, напрямки якої визначаються центральними органами управління. З іншого боку, історія вказує на необхідність передбачення механізму мотивації місцевих податкових відділів в стягненні державних податків. Практика 20-30х років проілюструвала пасивність інспекторів в забезпеченні своєчасності та повноті сплати податків, які в повному обсязі надходили до вищих за рівнем бюджетів.

5. Досвід організації податкової справи в 1920-30х роках вказує на необхідність проведення постійного моніторингу відповідності існуючої податкової системи загальній економічній моделі в межах якої відбувається функціонування економічних суб'єктів. Дотримання цієї узгодженості здатне максимізувати ефективність оподаткування та сприяти підвищенню економічного потенціалу країни. Податковий механізм адміністративної системи не був ідеальним, однак, незаперечним є той факт, що він в повній мірі відповідав специфічним умовам того періоду, та тим самим, слугував додатковим засобом досягнення державою визначених цілей.

Урахування історико-економічного досвіду в процесі економічних перетворень на сучасному етапі сприятиме удосконаленню теорії та практики оподаткування, що в свою чергу, зробить можливим ефективний розвиток виробничого сектору незалежної України.

Висновки до четвертого розділу

1. Податкові реформи 30х років закріпили адміністративний принцип в сфері оподаткування. В подальшому, його розвиток відбувався за інерційним продовженням цих ідей, не виходячи за межі створеного за цей проміжок часу розуміння суті, ролі та призначення податків.

2. Оподаткування 30х років мало певні недоліки як з боку теорії, так і практики, проте характеризувалось всебічною узгодженістю з загальними принципами організації економіки.

3. Вплив тенденцій сформованих в оподаткуванні на протязі 1920-30х років не має обмежуватись періодом панування радянської влади, а повинен розповсюджуватись й на сучасні часи, впродовж яких відбувався перехід до ринкової економіки. Останнє можливо пояснити з позиції інституційного підходу, який здатен дослідити механізм обмеження історичними закономірностями потенціалу розвитку сучасних економік.

4. Історія країни та відправний пункт реформ впливають та у відомому ступені визначають ефективність процесу реформування податкової системи. Існування суттєвих відмінностей в філософії, практики та інститутах оподаткування, що притаманні централізованій та ринковій економіці обумовлюють складність процесу реформування. Недостатня ефективність загальних перетворень пояснюється, головним чином, ігноруванням отриманого країною від попереднього устрою історичної спадщини у формі інституціональної структури економіки, особливо неформальних інститутів.

5. Однобічне використання оподаткування, націлене на забезпечення бюджету фінансовими ресурсами, нерозвиненість практики стимулювання через податки діяльності приватного капіталу, можливість перегляду розмірів податкових зобов'язань та строків їх сплати,

відсутність розуміння щодо існування надмірного податкового навантаження, неефективність податкової політики в механізмі перерозподілу доходів та недосконалість роботи податкової адміністрації виступали основними формами історичної спадщини в сфері оподаткування, що дісталась Україні від попереднього устрою та ускладнювала його перехід на ринкові принципи.

6. Недостатнє теоретичне обґрунтування змін в оподаткуванні з наступним аналізом ефективності результатів їх запровадженням. Відсутність довгострокового стратегічного планування змін в оподаткуванні, гармонічного поєднання та узгодження податкової політики з іншими заходами націленими на реформування економіки в цілому стали причиною посилення невизначеності як для вітчизняних виробників, так і для іноземних інвесторів.

7. Проте, що формально визнавалась роль таких принципів як простота та стабільність податкового законодавства та нейтральність впливу податків на прийняття рішень суб'єктів господарювання, їх дотримання по справжньому не було досягнуто. Надання економічно невиправданих пільг, введення в дію спеціальних режимів оподаткування, призвело до ерозії податкової практики, нерівномірного розподілу податкового навантаження між суб'єктами економіки, та, як наслідок, підвищенню собівартості оподаткування як для платників податків, так і для податкових служб.

8. Реформа податкової системи відбувалась у тісному зв'язку з реформуванням міжурядових фіскальних відносин, що на поверхні прийняло форму запровадження принципу децентралізації. Проте непродуманою залишалась забезпеченість місцевих бюджетів власними податковими джерелами.

9. Очевидним став той факт, що для забезпечення високої результативності податкової реформи, вона має супроводжуватися

радикальними інституціональними та структурними змінами в межах всієї економіки.

ВИСНОВКИ

Теоретичний та емпіричний аналіз розвитку оподаткування в Україні в 1920-30х рр. дає підстави зробити наступні висновки, узагальнення та рекомендації.

1. Становлення та розвиток радянської системи оподаткування в 1920-30х рр. відображає складний процес трансформації економіки від ринкового до командно-адміністративного типу, що мали своїм наслідком суттєву модифікацію суті категорії податків та механізму податкової політики.

2. Вивчення матеріалів по оподаткуванню за 1920-30 рр. вказують, що питання теорії податків досліджувались всебічно в 1920-х рр., проте вже в другій половині десятиріччя з'являється тенденція до політизації та ідеологізації поглядів відносно суті та значення радянських податків, та поступовий перехід до виключного домінування марксистського аналізу в сфері оподаткування.

3. Податкова система непу базувалась на двох основних функціях податків: 1. фіскальна - що мала за мету вилучення коштів у фізичних та юридичних осіб та їх мобілізацію до державного бюджету з метою їх подальшого перерозподілу на користь усупільненої промисловості; 2. регулююча – головне завдання якої полягало в регулюванні нагромадження в приватному секторі. Закріплення цих функцій призвело, з одного боку, до чисельності податкових форм, та, з іншого боку, до превалювання яскраво вираженого класового характеру податкової політики держави.

4. Оподаткування промислового сектору в період непу складалось з прямих та непрямих податків, серед яких головне місце посідали прибутковий, промисловий, акцизи та податок на понадприбуток, які склали до 75% загальних податкових

надходжень. Особливість відносин держави та державної промисловості полягала в вилученні до бюджету прибутків державних підприємств, що теоретично вважались власністю держави, а фактично приймали форму додаткового прямого оподаткування усупільненого промислового сектору.

5. Всебічне запровадження адміністративних принципів управління промисловістю наприкінці 1920х років призвело до загострення протиріччя між цілями та змістом державної політики та формою її реалізації. Останнє створило засади для проведення податкової реформи 1930-31рр., яка визначила загальні принципи на яких спиралось оподаткування впродовж функціонування закритої економіки адміністративного типу.

6. З 1930 р. оподаткування промислових підприємств усупільненого сектору спиралось на податок з обороту та відрахуванні від прибутків, та фактично призвело до вимивання фінансових ресурсів підприємств до бюджетів усіх рівнів. Оподаткування приватного сектору не зазнало значних змін, внаслідок недоцільності їх запровадження для зникаючого господарського суб'єкту.

7. Дослідження характеру взаємозв'язку між оподаткуванням та економічним зростанням для умов закритої економіки адміністративного типу вказують на існування прямої залежності між рівнем податкового навантаження економіки та темпами економічного зростання. Цей специфічний взаємозв'язок пояснюється значною роллю держави в фінансуванні інвестиційних проектів промислових підприємств за рахунок бюджетних коштів, формування яких відбувалось, головним чином, через оподаткування. До того ж, вплив податків на темпи економічного зростання характеризується більш інтенсивним виразом, ніж в умовах ринкової економіки, що, враховуючи специфічність характеру його прояву, дає підстави для зарахування фіскальної політики радянського типу до категорії прямих

інструментів державного втручання в діяльність промислових підприємств.

8. Аналіз механізму перекладання податків в адміністративно-командній економіці вказує, що в таких умовах носієм податкового навантаження (як прямих, так і непрямих податків) виступає виключно населення (сектор домашніх господарств). Останнє обумовлюється існуванням монополії державної власності на засоби виробництва та відсутністю приватного виробника, внаслідок чого кількість суб'єктів, що вступають до взаємодії стосовно оподаткування обмежується лише державою та сектором домашніх господарств.

9. Дослідження реформування податкового механізму в період переходу від адміністративної до ринкової економіки вказує на існування суттєвого впливу історії країни на результативність запроваджених змін. Недостатню ефективність загальних перетворень у сфері податків в Україні можливо пояснити існуванням успадкованої країною від попереднього устрою історичної спадщини у наступних формах: нерозвиненість практики стимулювання через податки діяльності приватного капіталу, привалювання традиції втручання держави в діяльність суб'єктів господарювання, фіскальна спрямованість податкової політики уряду, можливість перегляду розміру податкових зобов'язань та строків їх сплати, слабкість податкової дисципліни по своєчасності та повноті сплати податків, відсутність серед платників розуміння про існування надмірного податкового тиску, неефективність податкової політики в механізмі перерозподілу доходів, недосконалість роботи податкової адміністрації, суспільна недовіра платників податків до політики уряду.

10. Узагальнення досвіду удосконалення оподаткування в 1920-30х рр.. надає певні рекомендації, прийняття до уваги яких здатне призвести до оптимізації податкового механізму та підвищення його ефективності на сучасному етапі: визнання залежності загальної

економічної ефективності від стану податкової системи; удосконалення податкових служб як основи податкових перетворень; можливість підвищення ефективності оподаткування через мінімізацію кількості податків, яка досягається шляхом їх уніфікації; можливість регулювання державою через податки рівня внутрішнього нагромадження на підприємствах; стимулювання через податки рівня інвестиційної діяльності підприємств; орієнтування підприємств на зниження собівартості продукції шляхом встановлення залежності між рівнем оподаткування та розміром собівартості виробництва.

Реалізація в життя вищеназваних принципів надасть можливість створити умови для покращення соціально-економічної ситуації в країні та підвищення національного багатства України та добробуту українського народу.

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. – Центральный державный архив 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. – Центральный державный архив вищих органів влади і управління України. –Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 633.
47. Постанови ВУЦВКу та Раднаркому УРСР з питань оподаткування (14 листопада 1922р.) – Центральный державный архив 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. Промысловое 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. – Центральный державный архив 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. –Центральний державний архів 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. – 206 с.
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. – Центральный державный архив 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. – Центральный державный архив 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.Heuwood 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 обобщественного 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 обобщественного 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.). – Центральный 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. – Центральный державний архів вищих органів влади і управління України. – Ф. 30. – Оп. 1. – Сп. 5248.
118. Доповіді і статті співробітників Наркомфіну СРСР про приватний капітал. – Центральный 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 обобществленного сектора. – М.: Госфиниздат, 1936. – 40 с.
128. Фотиев П.А. Реконструкция системы налоговых и неналоговых изъятий (Налоговая реформа 1930 и 1931 гг.). – 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. – Центральный державный архив 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. II: 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.