



Munich Personal RePEc Archive

# **Industrialization and changes in industrial taxation of Ukraine: a literature overview**

Tamilina, Larysa

Independent Research

1 January 2016

Online at <https://mpa.ub.uni-muenchen.de/96501/>  
MPRA Paper No. 96501, posted 13 Oct 2019 15:53 UTC

На правах рукопису

ТАМЛІНА ЛАРИСА ВОЛОДИМИРІВНА

**ІНДУСТРІАЛІЗАЦІЯ ТА МОДИФІКАЦІЯ ПОДАТКОВОГО  
МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

**Industrialization and changes in industrial taxation of Ukraine: a literature  
overview**

2016

## **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:

1. Подальше скорочення сфери діяльності приватного капіталу та повна його ліквідація на протязі 1930х років.
2. Проведення технічної реконструкції народного господарства
3. 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 планомірності, 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 ситуації 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 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 2.

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

<b>ВИДАТКИ</b>	<b>1923- 24р.</b>	<b>1924- 25р.</b>	<b>1925- 26р.</b>	<b>1926- 27р.</b>	<b>1927-28р.</b>
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
<b>Разом:</b>	-	3215	27028	58112	49178



<b>Всього видатків:</b>	<b>80377</b>	<b>106292</b>	<b>181473</b>	<b>272666</b>	<b>273580</b>
-------------------------	--------------	---------------	---------------	---------------	---------------

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 загальноновизначеному поняттю індустріалізації (див. табл. 3.3.). Потрібно зазначити, що лише на долю кам'яновугільної, металургійної, хімічної промисловості припадало до 70% коштів.

Таблиця 3.

### Капіталовкладення в трестову промисловість УРСР

за 1925/26 - 28/29 рр., млн. крб. [29, с. 129].

<b>Промисловість</b>	<b>1925/26</b>	<b>1926/27</b>	<b>1927/28</b>	<b>1928/29</b>
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. збільшились 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. 321]. 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. Дзержинський, 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 відносно 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 надані 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

успільненого 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 успільненого 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 успільненої 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 успільнену промисловість [104, с. 105].

Не дивлячись на всі зміни в податковій системі, здійснені в середині та кінці 20-х років, вона відрізнялась численністю податків, громіздкістю 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 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 тягара 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 ставки. 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 потрібної 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 кількоканальну податкову систему значно ефективнішою ніж одноканальну. До того ж, вважалося, 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.

## **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 тягаря 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.

Таблиця 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 введені 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 загальновстановленим 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 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 встановлювались 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 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 очікуваням 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, торгівельні підприємства та інші будівлі як приватних осіб, так і усупільненого

сектору. Граничні ставки податку диференціювалися 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 м<sup>2</sup> 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. 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, напроти, 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 (в цінах 1926/27р.) [29, с. 339].

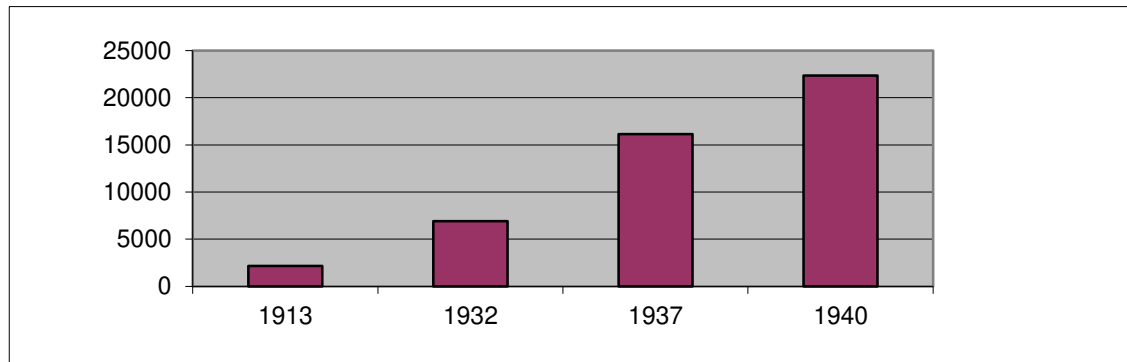


Рис 1. Динаміка валової продукції важкої промисловості України в 1913-1940

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 коригуючі 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

диференціюванні, 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 8.

**Порівняння оподаткування в централізованій  
та децентралізованій економіках**

<b>Централізована економіка</b>	<b>Децентралізована економіка</b>
<p>1. Централізація поглядів щодо ролі та функції податків та поступова їх політизація.</p> <p>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]. 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>
<p>6. Централізація податкових надходжень.</p>	<p>6. Збереження відносної децентралізації бюджетів. Визнання доцільності збереження фінансової</p>

	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 – пригноблення 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

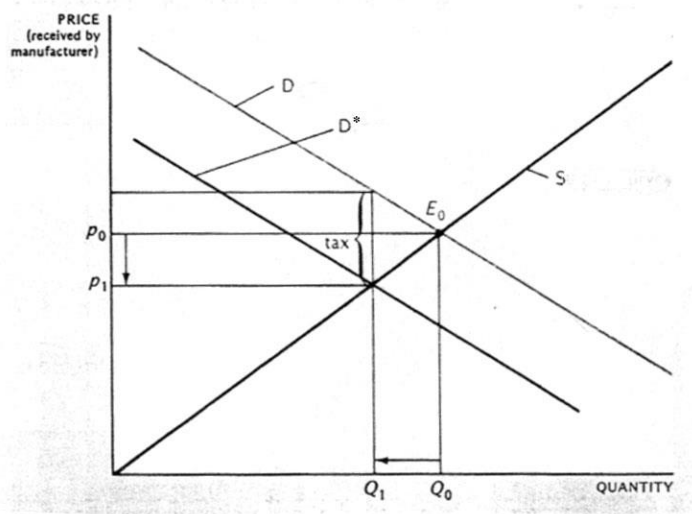
більшості випадків складалась з оплати праці, вартості сировини та допоміжних матеріалів, амортизації та відсоткам за позиками) відображає істину сутність категорії податків.

Правомірність розуміння ситуації саме таким чином стає очевидною за умови визначення носія податку в рамках економіки радянського типу та встановлення механізму перекидання 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



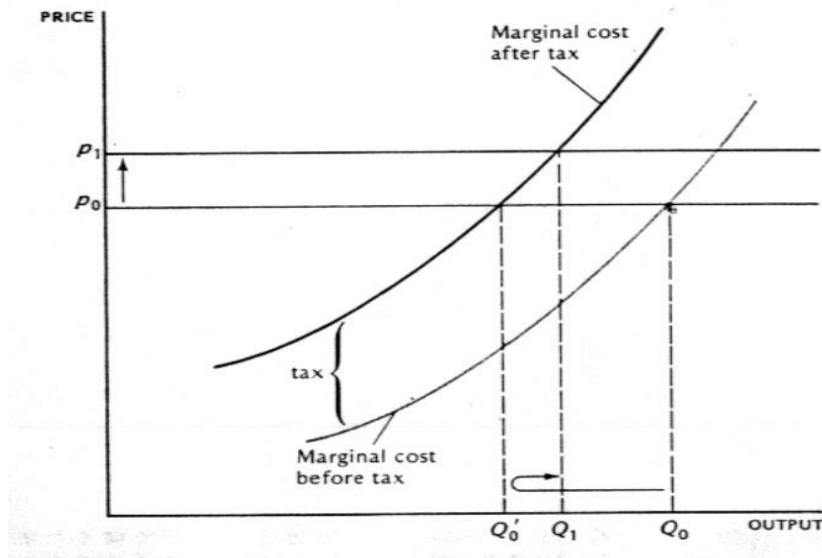
вище еластичність пропозиції, тим більша частка податку припадає на споживачів. Останнє правомірно як по відношенню до прямих, так і непрямих податків.



**Рис. 2. Механізм перекладання непрямих податків [148, с. 526]**

При умові введення, наприклад, непрямого 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. Механізм перекидання 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 тягаря 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 тягаря, 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 тягаря 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 непрямим 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:

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

Враховуючи особливості функцій держави в радянській економіці (надання соціальних гарантій населенню, та забезпечення субсидювання 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 призначені 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 субсидювання підприємств.

**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
<b>II</b>	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
<b>III</b>						57.2	51.0	55.9	55.8	60.1	60.1	57.2	54.4	59.1	60.0
<b>ОШ</b>												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 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]

	932	933	934	935	936	937	938	939	940
Середній рівень оподаткування:									
II Базова ставка оподаткування (див. табл.1)	1,5	5,9	5,8	0,1	0,1	7,2	4,4	9,1	0,0
IV Скорегований (до розрахунку не приймається) на суму придбання населенням державних облігацій.	2,4	6,9	7,4	2,1	3,1	1,6	8,3	3,5	3,6
V Скорегований (до розрахунку не приймається) на суму придбання державних облігацій та суми	6,9	2,3	4,9	9,3	8,6	8,4	6,3	0,1	0,7



прибутків, що залишаються у розпорядженні підприємств.									
VI									
Скорегований на суму видатків держави на фінансування медичної сфери, освіти та трансфертних платежів.	8,3	3,3	2,7	5,2	3,1	7,8	5,9	2,2	3,1
VII									
Співвідношення видатків держави на фінансування медичного сфери, освіти та трансфертних платежів до суми податків та квазіподатків	0,3	8,0	8,4	8,7	2,4	8,7	8,0	2,9	2,6

сплачених населенням.									
-----------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--

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 показнику (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 перекидання 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

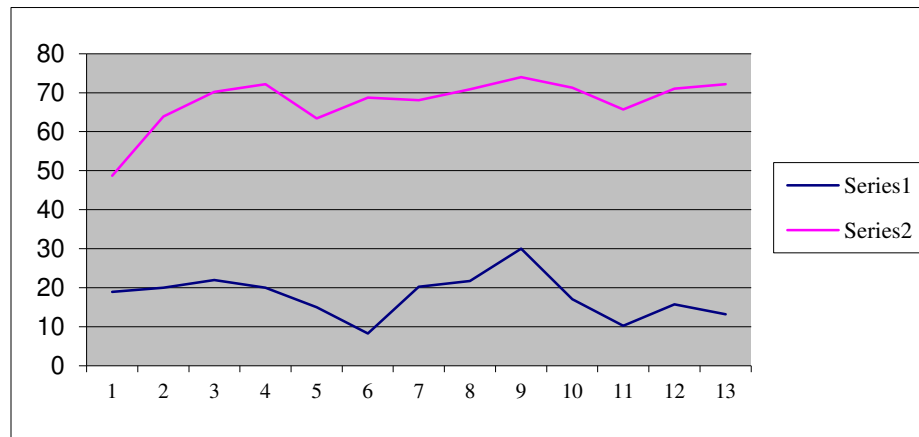
припущення, що податки слугували вихідним пунктом в ланці економічного зростання, оскільки вони визначали рівень інвестицій в економіку, який безпосередньо давав поштовх до збільшення ВВП. Оподаткування, таким чином, вирішувало протиріччя між потребами держави в ресурсах для фінансування інвестиційних 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 1920-30рр, 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 усуспільненого 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 ілюструє динаміку темпів економічного зростання за 1928 – 40 рр., рядок 2 – динаміку рівня податкового навантаження населення за цей період, розрахований вище.



**Рис. 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 впливає прямий зв'язок між обсягом податкових надходжень та кількістю профінансованих інвестиційних проєктів, 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**

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.

## 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. Добромывсов С. Налоги и возможные в настоящее время их размеры // Вестник финансов. – 1922. – №17. – С. 10-15.
20. Микеладзе П. Двойное обложение и методы его устранения // Вестник финансов. – 1925. – №2. – С. 35-45.
21. Соколов А.А. К теории переложения налогов // Вестник финансов. – 1927. – №5. – С. 53-71.
22. Микеладзе П.В. Современная тяжесть налогового обложения в СССР и в иностранных государствах // Вестник финансов. – 1926. – №67 – С. 194-212.
23. Карпенко Б. И. Финансовая статистика. – Ленинград, 1929. – 252 с.
24. Кац В. О распределительных и налоговых отношениях в СССР // Проблемы экономики. – 1929. – №3. – С. 25-41.

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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