



Munich Personal RePEc Archive

# **Historical experience of taxation and its impact on today's tax policy in Ukraine**

Tamilina, Larysa

Independent Research

1 January 2017

Online at <https://mpa.ub.uni-muenchen.de/96505/>  
MPRA Paper No. 96505, posted 13 Oct 2019 15:53 UTC

На правах рукопису

ТАМЛІНА ЛАРИСА ВОЛОДИМИРІВНА

**ІСТОРИКО-ЕКОНОМІЧНИЙ ДОСВІД ОПОДАТКУВАННЯ ТА  
СУЧАСНІСТЬ**

**Historical experience of taxation and its impact on today's tax policy in Ukraine**

2017

## **1. Вплив історико-економічних закономірностей на сучасну політику оподаткування України**

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

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

Формування податкового механізму радянського типу відбувалось впродовж 20-х років та було юридично оформлено реформою 1930-31 років. Його особливість полягала в

наданні оподаткуванню другорядного значення по відношенню до прямих методів державного втручання, та в її перетворенні в складову частину цінової політики держави, що реалізовувалась шляхом урахування потреб державного бюджету при визначенні розміру цін. Податок в такому разі приймав форму бюджетної націнки, розмір якої сигналізував потреби держави в фінансових коштах, та визначав рівень фіскального навантаження, що припадало на споживачів. Особливо яскраво ця закономірність знаходить свій прояв по відношенню до непрямих податків.

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

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

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

1. Уніфікація теорії податків, що зводилась до застосування марксистських поглядів в оподаткуванні, на фоні загальної політизації науки. Неможливість розвитку альтернативних поглядів відносно оподаткування значно обмежувала загальну ефективність теоретичного аналізу та пошуку шляхів можливого використання в адміністративних умовах податкового механізму регулювання соціально-економічних процесів. Межі, в яких здійснювались теоретичні дослідження податків, визначались не з позиції ефективності, а з політичної та ідеологічної точок зору, що призвело до виникнення суттєвих суспільних втрат та блокування науки.

2. Застосування неконструктивних підходів в теорії податків. Розвиток теоретичних положень відбувався нерівномірно, суттєва увага приділялась аналізу існуючих податкових форм, механізму їх дії, співвідношенню цінової та податкової політики, ігноруючи необхідність дослідження питань податкового навантаження на економіку, характеру впливу оподаткування на діяльність державних промислових підприємств та загальної ефективності податкової політики по відношенню до усуспільненого сектору. Останнє виправдовувалось, по-перше, не актуальністю питань подібного роду в соціалістичній економіці, та, по-друге, ізольованістю радянської економіки, що виключало можливість використання західної методології аналізу оподаткування.

3. Трактування категорії податків було зведено до розгляду функцій держави, що податкові надходження були призначенні фінансувати. Як наслідок, роль оподаткування розглядалось майже виключно з точки зору

їх фіскальної функції, а надбаний за попередній час досвід використання податків для впливу на поведінку виробників був втрачений. Податки, однак, мали певне значення для усунення небажаної поведінки, яка в умовах державної форми власності та централізації прийняття рішень завжди мала місце на мікрорівні. Внаслідок цього, стимулююча функція податків зазнала суттєвих змін: від стимулювання необхідної поведінки, вона була перетворена в засіб, що був призначений запобігати виникненню негативних форм поведінки.

4. Централізація управління оподаткування, як в відношенні розробки та прийняття правових документів для сфери оподаткування, так і в забезпеченні бюджетів нижчого рівня власними податковими джерелами, мала своїм наслідком не урахування регіональних особливостей економік регіонів та закріпила бюджетну систему основану на субсидіях та субвенціях не використовуючи в повній мірі їх фіскального та економічного потенціалу.

5. Існування нечисельних форм не усувало, однак, складності оподаткування, оскільки передбачало встановлення потоварних ставок для податку з обігу та проведення розрахунку рівня відрахувань від прибутків індивідуально для кожного підприємства. Диверсифікація ставок податків теоретично призводить до більших труднощів ніж їх чисельність [153, с. 203], підвищуючи собівартість адміністрування процесу розрахунку та сплати податкових зобов'язань для кожного окремого підприємства, які в соціалістичний період, як правило, були великі за розміром та виробляли значну кількість асортименту товарів. З іншого боку, індивідуальний підхід до

визначення розмірів відрахувань від прибутку створювали можливість впливу різного роду суб'єктивних чинників на розмір перерахувань підприємств до бюджетів, витісняючи поняття ефективності на другий план.

6. Вплив податків на фінансовий стан підприємств мав негативний характер та зводився до вимивання їх коштів до бюджету, не ураховуючи в більшості випадків їх дійсних потреб в основних та обігових коштах. Перерахування до бюджету прибутків підприємств фактично в повному обсязі демотивувало виробників збільшувати обсяги виробництва чи підвищувати продуктивність праці. Підвищений контроль та ідеологізація суспільних цінностей частково усували цей недолік. Стимулювання через податки нагромадження фізичного капіталу на підприємствах не ураховувало дійсних потреб як підприємств в збільшенні фондів, так і потреб суспільства в збільшенні виробництва тієї чи іншої продукції.

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

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

2. Діючий податковий механізм слугував надійним джерелом фінансових ресурсів бюджету та завдяки своїй гнучкості гарантував необхідні обсяги коштів незалежно від результату діяльності платників податків. Можливість



індивідуального визначення ставок по відрахуванням від прибутків або зміни розміру ставок податку з обігу на окремі товари забезпечувало отримання очікуваного або необхідного обсягу надходжень для виконання запланованої діяльності, незалежно від загального стану економіки, коливань кон'юнктури чи прояв будь-яких форс-мажорних обставин.

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

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

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

6. Приділення достатньої уваги розвитку податкового апарату, поряд з удосконаленням податкового законодавства, створювало стійкі засади для ефективної

реалізації оподаткування та відображало розуміння залежності його якості від ступеню розвитку податкових органів.

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

Необхідність вивчення податкової практики Радянської України має, таким чином, велике функціональне значення оскільки робить можливим осмислення та зрозуміння механізму впливу минулого на процес реформування. Перехідний процес, отже, являє собою еволюцію економіки, що відображає зникнення однієї системи при одночасному становленні та затвердженні нової, з іншими, притаманними лише їй, елементами. Вплив на цей процес попередньої системи має розглядатися з двох позицій: по-перше, як відправний пункт реформ, що вимірює та відображає потенціал майбутніх перетворень. (Останнє ствердження може бути, однак, спростовано тим доводом, що при умові вибору ефективних напрямків реформування та їх успішної реалізації, вплив первісного стану обмежений). По-друге, в перехідній економіці поряд зі становленням та розвитком нових економічних форм та відносин, ще зберігають та деякий час функціонують попередні.

Побудова податкової системи в 90х роках передбачала урахування низки особливостей української економіки: існування значної долі сільського господарства в ВВП, суттєвого розміру тіньового сектору, незначної питомої ваги заробітної платні в ВВП, відносно низького рівня сукупних витрат на споживання [154, с. 100]. Дана ситуація

ускладнювалась також недостатнім досвідом уряду в запровадженні ринкових принципів в оподаткування, неефективністю податкової адміністрації, низьким рівнем податкової дисципліни. Внаслідок цього, податкова політика перших років трансформації виступала, скоріш, як результат можливого, ніж як переслідування оптимального.

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

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

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

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

Вплив історії на трансформацію української практики оподаткування можливо пояснити з позиції інституційного підходу, що зосереджує свою увагу на дослідженні механізму обмеження історичними тенденціями потенціалу розвитку сучасних економік [156, с. 243]. В відношенні оподаткування останнє розглядається як з позиції формальних, так і неформальних інститутів, які мають бути радикально трансформовані при впровадженні нової моделі економіки. Їх трансформація можлива, однак, лише в певній мірі, що призводить до співіснування впродовж певного часу як інститутів попередньої моделі, так і їх нових форм. Зміна податкового законодавства, що виступає формальним інститутом, реалізується відносно легко, проте не гарантує впровадження притаманного ринковій економіці відношення індивідів до оподаткування, швидкого набуття країною досвіду використання податкового механізму в якості непрямого засобу впливу на поведінку економічних суб'єктів. Заміна загального каркасу, на який спирається економічна діяльність країни, супроводжується, як правило, тривалим розвитком наповнюючих її елементів, що

призначені всебічно регулювати економічну діяльність в державі та визначати набір можливих стратегій поведінки для суб'єктів господарювання в кожний певний момент часу. В відношенні оподаткування вплив історичної спадщини можливо розглядати за наступними напрямками:

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

2. *Об'єктивне існування спотвореного діалектичного взаємозв'язку між політикою та економікою.* Теоретично політика розглядається як концентрований вираз економіки, але в дійсності переважна більшість економічних рішень відносно оподаткування приймалися на основі політичних інтересів, ігноруючи їх економічну доцільність. В даному випадку йдеться про

політику формування видатків бюджету з наступним пошуком джерел їх фінансування, що призвело до існування високого податкового навантаження на економіку впродовж 90х років.

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

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

**5. *Можливість перегляду розмірів податкових зобов'язань та строків їх сплати.*** Адміністративна система передбачала існування специфічних відносин

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

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

*7. Відсутність розуміння про існування надмірного податкового навантаження.* Непроінформованість населення та підприємств про всі тонкощі податкового законодавства, високий ступень обмеженості мобільності капіталу та свободи вибору призвели до викривлення природи регулюючої функції податків. Прояв останнього на сучасному етапі полягав в характері реакції індивіда або фірми на несприятливі зміни в оподаткуванні, які зводились виключно до тінізації їхньої діяльності, що, в свою чергу, робило неможливим визначення рівня реального податкового навантаження та збільшувало імовірність помилок та недоліків при розробці податкового законодавства.

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

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



## **10. Суспільна недовіра платників податків до політики уряду.**

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

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

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

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

## **2. Узагальнення історичного досвіду підвищення ефективності оподаткування**

Практично усі економісти сходяться в тому, що з часів отримання Україною незалежності була зроблена суттєва робота по побудові та вдосконаленню податкової системи. Наскільки ефективними були ці спроби неможливо, однак, однозначно оцінити. З одного боку, не можна заперечувати наявність певних додатних результатів в удосконаленні податкової політики, структура якої відображає загальноприйняті стандарти оподаткування. З іншого боку, має місце чисельна критика та обвинувачення, які підкреслюють надмірність фіскального тиску держави та його негативний вплив на економіку. Ретельний аналіз, який би базувався на використанні системних підходів для оцінки ефективності діючої податкової системи, як наслідок результативності проведених змін в оподаткуванні, на жаль, відсутній. Останнє, в свою чергу, вимагає застосування сучасної методології аналізу, націленого на всебічний розгляд ефективності податкового механізму.

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

*1. Аналіз відповідності діючої податкової системи положенням нормативної теорії.*

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

На перший погляд вітчизняна податкова система практично не відрізняється по своїй структурі та принципам дії від існуючих в країнах з розвинутою економікою.

Останнє стосується й рівня податкових ставок (див. табл. 4.1.).

Таблиця 1.

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

<b>Країни</b>	<b>Податок на доходи фізичних осіб</b>	<b>Відрахування в соціальні фонди</b>	<b>Податок на капітал</b>	<b>Податок на споживання</b>
Бельгія	24,9	44,8	23,7	20,5
Німеччина	17,8	44,0	15,9	17,9
Греція	10,2	29,9	18,5	17,7
Франція	15,2	42,4	22,6	24,5

Ірландія	13,7	24,2	20,8	24,8
Італія	16,5	35,8	26,2	22,9
Люксембург	12,8	31,0	34,0	25,7
Нідерланди	12,0	36,9	25,1	19,5
Австрія	19,5	40,6	18,8	23,4
Португалія	9,8	27,8	24,6	22,7
Фінляндія	25,9	43,3	24,1	24,5
Данія	1,2	44,5	28,0	30,5
Іспанія	8,3	29,3	19,5	20,0
Швеція	34,7	51,3	27,9	28,0
Великобританія	15,1	25,2	35,1	18,2
США	13,9	23,9	22,7	9,3
Японія	4,6	20,3	18,7	13,6

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

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

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

- Привалювання непрямих податків, що призводить до надмірного оподаткування споживачів. Відносно незначна роль прямих податків обумовлюється низьким рівнем доходів населення та збитковістю значної кількості підприємств.
- Низький ступень забезпеченості місцевих бюджетів власними податковими джерелами, що негативно впливає на їх самостійність.
- Неефективність дії окремих податків (перш за все ПДВ) на фінансовий стан підприємств.
- Відсутність оподаткування майна, який згідно з теорією, є необхідним для забезпечення дії принципу справедливості оподаткування [163, с. 23].
- Дія значної кількості економічно невиправданих пільг, які роблять можливим ухилення від оподаткування, призводячи до значних фінансових втрат для бюджету.

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

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

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

## Структура податкових надходжень до зведеного бюджету України, % [164, с.

110]

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

Поряд з цим показником необхідно визначити рівень податкового навантаження, який в більшості випадків розраховується як частка податкових надходжень до зведеного бюджету до ВВП [165, с. 29]. Як свідчить практика, в країнах, що розвиваються, рівень перерозподілу ВВП через бюджет не перевищує 15-20%, тоді як в розвинутих країнах частка податків в ВВП сягає 35-45% (див. табл. 4.3.).

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

Таблиця 3.

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

Країни	Податкові доходи, % до ВВП			З них: податки, % до ВВП			Відрахування на соціальне забезпечення, % до ВВП		
	999	000	001	999	000	001	999	000	001
Бельгія	7,9	6,7	6,0	8,1	7,0	6,5	.3	.5	.5
Німеччина	6,7	6,3	4,7	4,2	4,3	3,5	8.9	8.5	8.0

Греція				2					
	4,7	4,6	4,3	3,8	3,5	3,3	3,7	3,8	3,8
Іспанія				2					
	0,0	0,0	0,0	2,0	2,2	2,4	3,2	3,1	3,0
Франція				2					
	0,6	9,5	9,0	8,1	7,4	7,1	8,6	8,4	8,2
Ірландія				2					
	8,4	7,1	6,4	7,7	7,2	6,8	.2	.7	.6
Італія				3					
	6,9	6,3	6,0	0,4	9,9	9,8	2,7	3,6	2,5
Нідерланд				2					
и	6,8	6,0	3,8	4,5	4,0	4,1	7,1	6,9	4,8
Австрія				2					
	9,0	8,5	7,6	8,6	8,1	7,8	7,1	6,9	6,7
Португалія				2					
	5,9	6,8	7,2	6,1	6,8	7,3	2,3	2,6	2,7
Фінляндія				3					
	2,1	1,8	1,1	2,9	2,8	2,5	3,1	3,0	3,0
Швеція				3					
	0,4	8,5	7,6	9,4	6,1	5,3	5,1	6,6	6,7
<i>Великобри</i>				3					
<i>танія</i>	0,7	0,2	0,0	0,2	9,9	9,8	.6	.5	.5



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

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

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

### 3. Аналіз реакції приватного сектору на зміни в оподаткуванні.

Даний підхід передбачає аналіз впливу оподаткування на обсяги прямих іноземних інвестицій. Доцільність останнього обумовлена тим, що оподаткування виступає одним з головних чинників, які визначають обсяги іноземного капіталу, що надходять до країни. Безумовно, що інвестиційний клімат не обмежується однією податковою політикою. Однак, в теорії переважають погляди, які наголошують, що саме нестабільна та неефективна податкова політика є головною перепорою для надходження прямих іноземних інвестицій [166, с. 769].

Таблиця 4.

#### Обсяги надходження ПІІ в Україну за 1992-2000 рр.

	Загалом, станом на 01.01.2001	в тому числі за							
		1992- 1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Млн. дол.	3865,5	218,8	264,4	413,1	541,3	618,7	747,1	437,2	583,7
%	100,0	5,7	6,8	10,7	14,0	16,0	19,3	11,3	15,1

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

Аналіз політики уряду по залученню в країну ПІІ вказує на відносну обмеженість її результатів. Низький рівень рентабельності виробництва при існуванні достатньо високого рівня оподаткування робить неефективним ведення бізнесу в Україні. Спроби уряду збільшити ПІІ шляхом створення пільгових умов оподаткування для нерезидентів (закон про спільні підприємства, спецпатенти, вільні економічні зони) призвели лише до збільшення імпорту, внаслідок можливості безподаткового ввозу споживчих товарів з подальшою їх реалізацією на території України. Результатом стало витиснення вітчизняного виробництва імпортом, тим самим суттєво погіршуючи стан українського виробника.

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

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

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

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

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

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

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

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

5. *Невизначеність законодавчої бази.* Нестабільність та невизначеність законодавства, відносно оподаткування, значно ускладнює ситуацію, оскільки: по-перше,

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

*б. Залежність податкової політики від політичної сфери.* Без сумніву будь-яка економічна політика формується існуючими в державі політичними інтересами. В Україні ця залежність надає перевагу політичним цілям та ігнорує складну економічну ситуацію та можливості економіки взагалі. Це стосується в першу чергу питань про соціальне забезпечення та рішень відносно податкових пільг. До того ж, відбулася певна деформація цього зв'язку між політикою та економікою: економічна політика формується на інтересах окремих політиків та не націлена на покращення загальної ситуації в оподаткуванні.

Ці вищевказані негативні моменти в оподаткуванні пояснюють складність процесу його реформування. Питання про проведення корінної реформи поставало на протязі 90х років, але суттєвих спроб її здійснити не робилось. Але чи можливо взагалі її здійснювати при складних економічних та політичних умовах? Проведення будь-якої корінної реформи в оподаткуванні супроводжується, по-перше, змінами в структурі та в обсязі податкових

надходжень до державного бюджету; по-друге, вимагає значних додаткових зусиль та видатків на впровадження в життя нових умов; по-третє, позитивні наслідки здійснених перетворень як на мікро- так і на макрорівнях виявляється з часом. Більш того, в період становлення нових умов (тривалість якого важко передбачити) невизначеність та нестабільність посилюються, що здатне ще більше ускладнити економічну ситуацію в державі.

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

Питання оптимізації державних видатків має також безпосереднє відношення до проблеми оподаткування, оскільки останні визначають розмір податкового навантаження на економіку. Податки, як обов'язковий платіж, не повинен мати за мету поповнення бюджету грошовими коштами будь-якими засобами, порушуючи при цьому економічну рівновагу на макрорівні та створюючи несприятливі умови для підприємств на мікро-рівні. Оскільки останнє суперечить змісту самої категорії податків. Основне призначення податкових надходжень - це забезпечення держави коштами для здійснення своєї діяльності

(тобто своїх функцій), кількість яких визначається типом організації економіки. В той же час, забезпечення макроекономічної стабільності, підтримка вітчизняного виробника та соціальний захист своїх громадян притаманні будь-якій державі в сучасних умовах.

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

В даному випадку має сенс урахування досвіду удосконалення податкової системи 1920-30-х років. Незаперечним є наявність чисельних спільних рис, притаманних економіці 1920х років та її сучасній моделі. Як перша, так і друга являли собою трансформацію від однієї форми організації економіки до її протилежного типу. Внаслідок чого, проблеми які були найбільш актуальними в 1920-х роках мали місце та вимагали їх прискореного вирішення й на протязі останніх років. Перш за все йдеться про необхідність технічного переобладнання підприємств та відбудову виробничого сектору України. Останнє в свою чергу ставить питання пошуку можливих джерел фінансування цього процесу. Обмеженість внутрішніх джерел, неспроможність держави взяти на себе цю функцію, недовіра з боку іноземних інвесторів, незначний потенціал банківської системи, та майже нерозвинутий фондовий ринок роблять ситуацію безвихідною. Безумовно, що важко припускати



можливість безпосереднього використання напрацювань того періоду до сучасних умов, однак, окремі аспекти політики оподаткування дійсно заслуговують прийняття до уваги та, безперечно, гарантуватимуть позитивні результати.

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

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

2. Історичний досвід оподаткування 1920-30х років надає достатній матеріал для перегляду окремих положень економічної теорії в тій частині, що стосується наступних питань: (1.) процес нагромадження капіталу на державному

рівні в умовах підвищеної ролі держави; (2.) характер впливу оподаткування на економічне зростання в командно-адміністративній системі; (3.) можливі форми впливу історичної спадщини в сфері податків на сучасний етап переходу України до ринкової економіки. Наведений в тексті дисертаційної роботи аналіз надає новий погляд відносно вищевказаних положень поглиблюючи, тим самим, сучасне розуміння особливості функціонування закритої економіки адміністративного типу, вияву проблем, які виникають при трансформації економіки до нової форми організації та робить можливим пошук ефективних шляхів їх усунення.

3. Систематизація досвіду реформування податкового механізму в 1920-30-х роках надає основу для формування рекомендацій щодо загального підходу удосконалення податкової системи та характеру змін окремих податків, запровадження котрих здатне призвести до оптимізації сучасного оподаткування. Серед раціональних ідей потрібно підкреслити наступні:

3.1. Визнання залежності загальної економічної ефективності від стану податкової системи.

3.2. Постійний розвиток теорії оподаткування націленої на визначення для кожного певного стану економіки теоретичних засад оптимального оподаткування.

3.3. Визначення для короткострокового періоду реально можливих для здійснення змін в оподаткуванні, націлених на мінімізацію економічних та соціальних втрат, тоді як для довгострокового періоду метою має стати

запровадження оптимальних, націлених на максимізацію економічного ефекту, податкових реформ.

3.4. Відмова від проведення корінних змін в оподаткуванні в умовах кризи чи загальної економічної нестабільності, та надання переваги систематизації діючих податків, націленої на удосконалення існуючої практики оподаткування.

3.5. Визнання існування залежності оподаткування від якості роботи податкових служб.

3.6. Проведення корінної реформи оподаткування лише як одного з елементів загальних макроекономічних реформ, що націлені на всебічне удосконалення всіх сфер та рівнів економіки.

3.7. Можливість підвищення ефективності оподаткування через мінімізацію кількості податків, яка досягається шляхом їх уніфікації.

3.8. Надання переваги непрямим податкам в умовах кризового стану економіки.

3.9. Можливість визначення державою через оподаткування рівня внутрішнього нагромадження капіталу на підприємствах.

3.10. Стимулювання через оподаткування інвестиційної діяльності підприємств.

3.11. Використання податків для досягнення оптимальної поведінки економічних суб'єктів.

3.12. Орієнтування підприємств на зниження собівартості продукції, шляхом встановлення залежності між рівнем оподаткування та розміру собівартості виробництва.

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

5. Досвід організації податкової справи в 1920-30х роках вказує на необхідність проведення постійного моніторингу відповідності існуючої податкової системи загальній економічній моделі в межах якої відбувається функціонування економічних суб'єктів. Дотримання цієї узгодженості здатне

максимізувати ефективність оподаткування та сприяти підвищенню економічного потенціалу країни. Податковий механізм адміністративної системи не був ідеальним, однак, незаперечним є той факт, що він в повній мірі відповідав специфічним умовам того періоду, та тим самим, слугував додатковим засобом досягнення державою визначених цілей.

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

### **Висновки**

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

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

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

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

5. Однобічне використання оподаткування, націлене на забезпечення бюджету фінансовими ресурсами, нерозвиненість практики стимулювання через податки діяльності приватного капіталу, можливість перегляду розмірів податкових зобов'язань та строків їх сплати, відсутність розуміння щодо існування надмірного податкового навантаження, неефективність податкової політики в механізмі перерозподілу доходів та недосконалість роботи податкової адміністрації виступали основними формами історичної спадщини в сфері оподаткування, що дісталась Україні від попереднього устрою та ускладнювала його перехід на ринкові принципи.

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

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

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

9. Очевидним став той факт, що для забезпечення високої результативності податкової реформи, вона має супроводжуватися радикальними інституціональними та структурними змінами в межах всієї економіки.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

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



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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

113. Протоколи засідань комісії Наркомфіну про вилучення коштів з 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.