

УДК 351.713:336.22(091)(477)

В. В. Смаглюк,
здобувач кафедри державної політики та суспільного розвитку,
НАДУ при Президентіві України

ІСТОРИЧНІ УМОВИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ

V. Smaglyuk,
postgraduate getter of public policy and social development chair
of National Academy of public administration under the President of Ukraine

HISTORICAL CONDITIONS OF STATE TAX POLICY IN UKRAINE

У статті досліджено історичний розвиток державної податкової політики в Україні. Проведено аналіз впровадження податків та їх вплив на підприємства за радянських часів та незалежності України. Розкрито історичну послідовність введення податкового навантаження на населення та на національні господарства, функції податків за радянських часів: у період НЕПу, індустріалізації. Досліджено різні види податків та умови їх введення в обіг. Виокремлено основні етапи виникнення та становлення податкової політики в Україні відповідно до прийнятих нормативних актів, показано основні ознаки даних періодів та представлено основні задачі та цілі оподаткування, характерні кожному етапу.

In the article it was investigated the historical development of state tax policy in Ukraine. It was analyzed the introduction of taxes and their impact on the enterprises during the Soviet time and independence of Ukraine. It was revealed the historical order of tax influence on the population and the national economy, the tax functions during Soviet time: during the NEP, industrialisation. It was introduced different types of taxes and conditions of their establishment. It was determined the main stages of the development and formation of tax policy in Ukraine according adopted laws. It was shown basic signs of these periods and it was presented the main tasks and objectives of tax which characterize each stage.

Ключові слова: державна податкова політика, державне управління, прями́й податок, непрями́й податок, майновий податок, податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, НЕП.
Key words: state tax policy, direct tax, indirect tax, governance, property tax, income tax, NEP.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Одним із основних етапів створення системи державної політики України є формування сучасної податкової системи як головного джерела фінансування державних функцій. Формування ефективної державної податкової політики ускладнюється тим, що цей процес у постсоціалістичних країнах суттєво відрізняється від становлення податкової системи в країнах з розвинутою економікою. Оскільки існують значні суперечності між невідповідністю сучасних форм оподаткування і соціально-економічними умовами в нашій країні, а також з урахуванням нашої ментальності та історичного

минулого. Задля розуміння впливу державної політики на суспільний розвиток, необхідно дослідити еволюцію формування державної податкової політики в Україні.

Мета податкової політики держави полягає у створенні ефективної податкової системи, яка б забезпечувала надходження до бюджету коштів, достатніх для задоволення державних потреб. Податкова політика відіграє важливу роль у розвитку економіки та суспільства загалом. Збільшення або скорочення податкових надходжень до бюджету, зміни форм оподаткування, податкових ставок і обов'язкових зборів, звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва, тери-

торій, груп населення, впливає на рівень господарської та інвестиційної активності, сприяє розвитку пріоритетних галузей економіки, забезпечує формування збалансованої соціальної політики в країні. Податкова політика є основним засобом забезпечення процесу розширеного відтворення, зокрема здійснення антикризової політики, досягнення рівноваги економічної системи, функціонування господарського механізму, досягнення суспільної стабільності та високих соціальних стандартів життя громадян. Податкова політика конкретизується в основних функціях податків — фіскальній, регулюючій та стимулюючій, що дає змогу державі здійснювати соціально-економічну політику, спрямовану на досягнення стабільного суспільного зростання та підвищення рівня соціальних стандартів життя громадян [4, с. 511—513].

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ ТА ДОСЛІДЖЕНЬ

Вагомі напрацювання щодо сутності податкової політики, її особливостей та напрямів розвитку на різних етапах становлення української держави належать В. Бодрову, В. Вишневському, М. Дубовій, В. Загорському, В. Форостовець, Г. Губерній, А. Крисоватому, Т. Крушельницькій та ін.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження історичних етапів розвитку державної податкової політики в Україні та проведення аналізу впливу податків на розвиток країни.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Пріоритети податкової політики Радянської республіки були визначені В. Леніним у 1919 році: РКП буде проводити прогресивний, прибутковий і майновий податок у всіх випадках, коли на це буде можливість. В епоху диктатури пролетаріату і державної власності на головні засоби виробництва фінанси держави повинні будуватись на безпосередньому обертанні певної частини доходів від різних державних монополій на потреби держави [8, с. 118]. У той час основним джерелом доходів держави була емісія грошей та контрибуції. Декретом РНК від 14 серпня 1918 року був введений одночасний збір на забезпечення сімей червоноармійців, який стягувався з власників приватних торгових підприємств, що мали найманих працівників. Декретом ВЦВК і РНК від 30 жовтня 1918 року був впроваджений одноразовий надзвичайний десятимілярдний революційний податок, яким обкладалась міська буржуазія і куркульство [7, с. 62].

Однією з особливостей податкової політики Радянської України було введення надзвичайних революційних податків міського і сільського населення [7, с. 62]. В основу таких податків було покладено боротьбу з заможними верствами населення (класова боротьба). Було створено натуральний податок, тобто селяни сплачували податок надлишком сільськогосподарських продуктів відповідно до прогресивної шкали в залежності від чисельності худоби в господарстві, кількості членів сім'ї та десятин посіву.

Неперспективний та занадто конфіскаційний характер оподаткування негативно вплинув на наповнення

бюджету країни, так як викликав всезагальне незадоволення, оскільки промисловість була зруйнована, сільське господарство в 1920 році складало лише 50% від довоєнного рівня [9, с. 25]. Задля вирішення таких проблем була 21 березня 1921 року прийнята резолюція про перехід до нової економічної політики.

З початком індустріалізації в Радянському Союзі, змінилась і система державного оподаткування. Було введено додаткове податкове навантаження на основний для країни аграрний сектор, що вплинуло на доходи громадян, урбанізацію населення задля індустріального розвитку. Внаслідок зменшення доходів селян, посиленням податкового тиску та курсу країни на колективізацію, збільшилось число колективних господарств.

Відповідно до постанови ВЦВК і РНК від 8 лютого 1929 року "Про єдиний сільгосподаток і полегшення обкладання середняцького господарства" та Положення "Про єдиний сільгосподаток на 1929—1930 роки", затверджений Постановою ЦВК і СНК СРСР від 20 лютого 1929 року основним об'єктом оподаткування був сукупний дохід господарства. Згідно Положення "Про єдиний сільгосподаток на 1930—31 роки" від 23 лютого 1930 року було встановлено пропорційну систему обкладання податками колгоспів. Визнано три системи оподаткування: колгоспів, трудових одноосібних та куркульських господарств [7, с. 67—68].

На той час податки не виконували основну свою функцію, а саме наповнення бюджету країни, оскільки держава отримувала свої надходження від основного виробництва в країні, будучи основним монополістом. Усе виробництво належало державним підприємствам, аграрний сектор також належав державі. Податки носили лише певний адміністративний характер. Внаслідок таких подій податкова служба як інститут державного управління була відсутня аж до 1990 року [10].

Звісно, що в період з 1936 року по 1987 рік податки існували, але вони не носили характер глобальних змін. У 1936 році було змінено сільськогосподарський податок, тобто його розраховували не погектарно, а за фактично отриманим прибутком. Ця зміна позитивно вплинула на покращення урожайності, зміцнення колгоспів [7, с. 72].

У 1961 році була прийнята Програма КПРС, в якій передбачалось повну відміну податкових платежів з населення [11, с. 28]. Але пізніше все ж були внесені окремі зміни в податкове навантаження: прибутковий податок, майновий податок з фізичних осіб, єдине державне мито, сільськогосподарський податок, збори на потреби житлового і культурно-побутового будівництва, тощо.

У середині 80-х років більше 90% Державного бюджету Радянського Союзу формувалося за рахунок надходжень від народного господарства. Прямі податки займали лише 7—8% всіх надходжень до бюджету [1, с. 70]. Економіка країни перейшла в етап стагнації: дефіцит бюджету, постійна емісія грошей, збільшення внутрішнього боргу держави. Потрібно було проводити реформи в країні з урахуванням розвитку світового господарства. Було відновлено трудову діяльність на недержавних підприємствах, що призвело до формування органу, який управляв податковими процесами в країні.

Таблиця 1. Етапи виникнення та становлення податкової системи України

Період	Визначальні нормативні документи	Ознаки періоду	Задачі оподаткування в політиці держави
1917-1921	Декрет РНК від 24 жовтня 1917 р. «Про стягвання прямих податків»; Декрет РНК від 11 січня 1919 р. «Про продовольчу розкладку»	Конфіскаційний та класовий характер. Наявність дестимулюючого натурального податку	Забезпечення фінансових і продовольчих потреб держави, здебільшого армії
1921-1929	Постанова ВЦВК від 21 березня 1921 р. «Про заміну продовольчої і сировинної розкладки», Декрет РНК від 21 квітня 1921 р. «Про натуральний податок на хліб, картоплю і олійне насіння»	Складна, непослідовна податкова система. Великі витрати зі стягнення натурального податку; відмова від сплати різними видами продукції, встановлення єдиного виду продукції, пом'якшення податкової політики стосовно селян; елементи податкових пільг для малозабезпечених господарств; перехід до повного прогресивно-прибуткового оподаткування; зберігались насильницькі методи стягнення податків	Відновлення і розвиток промисловості і сільського господарства, наповнення бюджету. Обмеження, притиснення і, врешті-решт, ліквідація капіталістичних елементів
1929-1936	Постанова ЦВК і РНК СРСР від 29 березня 1931 р. Положення «Про єдиний сільськогосподарський податок на 1931 р.». Конституція СРСР від 5 грудня 1936 року	Політична і ліквідаційна функції оподаткування, застосування несистемних конфіскаційних методів стягнення податків. Відсутність органів податкової системи	Ліквідація куркульства, поширення держаної монополії. Забезпечення колективізації і індустріалізації
1936-1987	Постанова ЦВК і РНК від 20 червня 1936 р. «Про заміну сільськогосподарського грошового податку з колгоспів прибутковим грошовим податком» Закон СРСР від 7 травня 1960 р. «Про відміну податку із заробітної плати робочих і службовців»	Пом'якшення оподаткування; впровадження системи пільг і преференцій для колгоспів. Тимчасове посилення оподаткування в період Великої Вітчизняної війни; зміцнення абсолютної державної монополії; подальша поступова заміна оподаткування неподатковими джерелами наповнення бюджету; повне розпорядження ресурсами з боку держави, податкові реформи: пропозиція щодо скасування оподаткування громадян	Організація і зміцнення колгоспів, підвищення урожайності, зростання товарності продукції; забезпечення воєнних нужд; наповнення бюджету з використанням планових і контрольних показників; збереження пріоритетного стану комуністичної партії; збереження директивної моделі відомчого господарського механізму, і об'єднання двох прямо протилежних процесів: посилення централізації в економіці і використання ринкових економічних регуляторів
1987-1990	Закон СРСР від 30 червня 1987 р. «Про державне підприємство (об'єднання)»	Початок реформи системи обов'язкових платежів державних підприємств у бюджет, початок формування правової бази для введення системи податків для індивідуальних підприємств, кооперативів і підприємств за участі іноземних організацій	Підготовка переходу від адміністративних до, більшою частиною, економічних методів управління; стимулювання розвитку індивідуального підприємництва та встановлення ринкових відносин
1990-1996	Закон України «Про податкову службу України» від 04.12.1990 р., Закон України від 20.12.91 № 2007-ХІІ «Про податок на добавлену вартість»	Розпад СРСР, проголошення Україною незалежності та прийняття поєднання ринкових та адміністративних важелів регулювання і управління	Створення податкової системи України, часткове приведення нормативних положень до вимог світових стандартів
1997 - до теперішнього часу	Закони України «Про податок на добавлену вартість» від 03.04.1997р., «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р., Податковий кодекс України від 03.12.2010 р.	Введення податкового обліку, застосування нових підходів до визначення об'єкта оподаткування та нових економічних категорій; введення поняття валові витрати і валові доходи, формування алгоритму бюджетного відшкодування ПДВ	Приведення вітчизняної податкової системи до світових стандартів, розширення об'єктів оподаткування для забезпечення потреб бюджету; врегулювання відповідності податкового законодавства у зв'язку з інтеграцією України в світовий економічний простір

Джерело: [7, с. 82—84].

У 1986 році було дозволено індивідуальну трудову діяльність, а у 1987 році проголошено плату за патент на право займатись приватним підприємництвом. Після низки законів 1986—1988 років почався високий ріст кооперативів. Навесні 1989 року чисельність кооперативів становила 99,3 тисяч, працювало близько 2 млн осіб, в 1991 році ця цифра була більше 7 млн осіб, або майже 15% працездатного населення [7, с. 77]. З 1990 року відповідно до законів "Про акціонерні комерційні банки" та "Про цінні папери" почали з'являтися комерційні банки.

З набуттям Україною незалежності почався власний етап створення державної податкової системи. У грудні 1990 року Верховною Радою УРСР було схвалено Закон "Про державну податкову службу в Українській

РСР" [5]. У 1991 році був прийнятий Закон України "Про систему оподаткування", який визначив принципи побудови системи оподаткування в Україні, перелік податків і зборів до бюджету та державних цільових фондів, а також права, обов'язки і відповідальність платників [7, с. 78]. У цей період становлення податкової системи України, норми податкового законодавства приводили у відповідність до світових. Вводилось обов'язкове декларування доходів фізичних осіб [2]. Досить вагомим проривом в формування сучасної системи державного оподаткування стало на той час введення податку на додану вартість з 1992 року [3].

Державна податкова політика незалежної України суттєво відрізняється від командно-адміністративної системи СРСР. Але вона ввібрала в себе і адміністративні

важелі та ринкову складову, тому нова податкова політика не була досконалою, існують суперечності та недоліки, як і у податкових системах інших пострадянських країн. До 1997 року вводилися такі нові поняття в податковий обіг, як валові витрати та валові доходи, податковий облік, формується система відшкодування ПДВ державою.

Одним із основних кроків впливу державної податкової політики на формування малого бізнесу в країні був Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22 травня 2003 року. Згідно із Законом визначався об'єкт оподаткування та було встановлено податкову ставку 13% з 2004 року, та 15% з 2007 року, незалежно від розміру доходу [6].

Не дивлячись на велику кількість нормативних актів, які регулюють державну податкову політику, вони досі є недосконалими для зв'язку держава — платники податків. Існують певні суперечності в тлумаченні думки та понять в законодавчих нормах, у той час як все повинно бути зрозумілим та прозорим.

На основі наукових джерел Т. Крушельницької було розроблено таблицю основних історичних етапів формування державної податкової системи України, в якій було виділено 7 основних етапів.

Отже, проаналізувавши історичні умови формування державної податкової політики України ХХ та ХХІ століття, можемо прийти до висновку, що за часів СРСР цей шлях було зупинено і країна втратила майже 50 років розвитку податкової системи. Такий спадок занепаду економічної ситуації, ліквідація відповідних державних інститутів, невласне трактування основних функцій державної податкової політики призвели до уповільнення розвитку податкової системи України. Найважливішим етапом розвитку державної податкової політики України, на нашу думку, є перехід від адміністративно-командної системи СРСР до сучасної системи податкового законодавства та її інтеграції в світову ринкову економіку.

Література:

1. Государственный бюджет: учебное пособие / Под общ. ред. М. Ткачук. — Мн.: Высш. шк., 1995. — С. 70—82.
2. Декрет КМУ "Про прибутковий податок з громадян" від 26.12.1992 № 13-92. Офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main/cgi?nreg=13-92>
3. Декрет Кабінету міністрів України "Про податок на добавлену вартість" від 26.12.1992 № 14-92 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/14-92>
4. Енциклопедія державного управління: у 8 т. / Нац. акад. держ. упр. при Президентові України; наук.-ред. колегія: Ю.В. Ковбасюк (голова) та ін. — К.: НАДУ, 2011. Т. 4: Галузеве управління / Наук.-ред. колегія: М.М. Їжа (співголова), В.Г. Бодров (співголова) та ін. — 2011. — 648
5. Закон України "Про державну податкову службу в Україні" від 04.12.1990 № 509-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/509-12>

6. Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22.05.2003 року № 889-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/annot/889-15>

7. Крушельницька Т.А. Управління податковою системою країни в умовах міжнародної економічної інтеграції: монографія / Т.А. Крушельницька. — Донецьк: Юго-Восток, 2012 — 412 с.

8. Ленин В.И. Сочинения / В.И. Ленин. — изд. 4. — Гос. Издат. Пол. Литературы, тип "Печатный двор". — 1950. — Т. 29. — с. 118.

9. Поляков Ю.А. Переход к НЭПу и советское крестьянство / Ю.А. Поляков. — М., 1967. — С. 24—37 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: yandex.ua/yandresearch?tex

10. Постановление Совмина СССР от 24.01.1990 № 76 "О государственной налоговой службе" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.bestpravo.ru/sssrgn-akty/q0p.htm>

11. Програма КПСС. Принята XXII съездом КПСС. — М., 1974. — 28 с.

References:

1. Tkachuk, M. (1995), *Hosudarstvennyj biudzhет: uchebnoe posobyе* [The state budget], Vyssh. shk., Minsk, Belorussia.
 2. Cabinet of Ministers of Ukraine (1992), Decree "On personal income tax", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/en/13-92> (Accessed 15 Dec 2016).
 3. Cabinet of Ministers of Ukraine (1992), Decree "On value added tax", available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/14-92> (Accessed 15 Dec 2016).
 4. Kovbasiuk, Yu. V. (2011), *Entsyklopediia derzhavnoho upravlinnia* [Encyclopedia of Public Administration], NADU, Kyiv, Ukraine.
 5. Verkhovna Rada of Ukraine (1990), The Law of Ukraine "On the State Tax Service", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/509-12> (Accessed 15 Dec 2016).
 6. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "On personal income tax", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/annot/889-15> (Accessed 15 Dec 2016).
 7. Krushel'nyts'ka, T.A. (2012), *Upravlinnia podatkovoiu systemoiu krainy v umovakh mizhnarodnoi ekonomichnoi intehtatsii* [Manage the tax system of the country in terms of international economic integration], Yuho-Vostok, Donetsk, Ukraine.
 8. Lenin, V.I. (1950), *Sochinenija* [Writings], Gosudarstvennoe Izdatel'stvo Politicheskoi Literatury, Moscow, Russia.
 9. Poljakov, Ju.A. (1967), *Perehod k NEPu i sovetskoe krest'jansvo* [The transition to NEP and the Soviet peasantry], Moscow, Russia.
 10. Council of Ministers of the USSR (1990), Resolution "On State Tax Service" available at: <http://www.bestpravo.ru/sssrgn-akty/q0p.htm> (Accessed 15 Dec 2016).
 11. CPSU (1974), *Prohramma KPSS. Prynaiata XXII s'ezdom KPSS* [The CPSU Program. Adopted by the XXII Congress of the CPSU], Moscow, Russia.
- Стаття надійшла до редакції 20.12.2016 р.*