

## СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В ПЕРШІ РОКИ НЕЗАЛЕЖНОСТІ

## BECOMING OF TAX SYSTEM OF UKRAINE IS IN THE FIRST YEARS OF INDEPENDENCE

Шевєрдін М.М.,

к.ю.н., доцент кафедри історії держави і права України та зарубіжних країн

*Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

У статті проведено системний аналіз етапів становлення податкової системи України. Доведено, що система оподаткування поступово змінюється та вдосконалюється еволюційним шляхом розвитку, виокремлено основні тенденції розвитку податкового законодавства на початку становлення податкової системи незалежної держави Україна. Обґрунтована необхідність подальшого реформування вітчизняної податкової системи.

**Ключові слова:** податок, податкова система, податкова реформа, еволюційний розвиток, податкове законодавство.

В статье проведен системный анализ этапов становления налоговой системы Украины. Доказано, что система налогообложения постепенно меняется и совершенствуется эволюционным путем развития, выделены основные тенденции развития налогового законодательства в начале становления налоговой системы независимого государства Украина. Обоснована необходимость дальнейшего реформирования отечественной налоговой системы.

**Ключевые слова:** налог, налоговая система, налоговая реформа, эволюционное развитие, налоговое законодательство.

This article provides a systematic analysis of the stages of the tax system of Ukraine. It is proved that the tax system is gradually changing and being improved in an evolutionary way of development, is allocated a major trends in tax law at the beginning of the formation of the tax system of the independent state of Ukraine. The necessity of further reform of the national tax system.

A modern economic system of Ukraine requires an effective reform. Analysis of the formation of Ukraine's tax system historically enables us to objectively evaluate the logic of its evolution, the mistakes and negative trends that affect its development and to find out what made the system inefficient.

The aim of this study is a detailed analysis of the early establishment and historical development of tax system of Ukraine since independence.

Ukraine has come a long way until the taxes included in the economy and become a source of budgeting and control of business activities. Analysis of the research in this area gives every reason to believe that the history of the tax system of Ukraine in Soviet times and in our time can be divided into several stages.

In a broad sense, the tax system is a combination of taxes, fees and charges legally enforceable in this State. Summarizing the analysis of the formation and development of the tax system in Ukraine should be noted that this process was very complex and controversial. The focus of the formation of the tax system was the establishment of the tax characteristic of a market economy. The current trend to increased taxes and fees that were part of the tax system.

The main shortcomings and obstacles establishment of effective tax systems Ukraine in the early 90's it was prolonged neglect of international experience of taxation, constant influence of political factors on the course of reforming the tax system, the deep financial crisis of the economy. In addition, tax legislation such time as a general tax policy was inconsistent and often changing its priorities, which also adversely affect overall development in this area.

**Key words:** tax, tax system, tax reform, evolution, tax legislation.

Докорінного реформування потребує сучасна економічна система України в умовах посилення інтеграції держави у світовий економічний простір на засадах партнерства. Важливого значення набуває ефективність функціонування податкової системи. Й тут ключову роль відіграють податки, оскільки сучасна ринкова економічна система регулюється переважно бюджетно-податковими методами.

Національна фінансова система є нестабільною, що зумовлюється, перш за все, світовою економічною кризою, галузевою диспропорцією виробництва. У свою чергу, це доводить логічність кейнсіанських тверджень щодо необхідності державного регулювання економіки, переважною мірою – податкового регулювання. Усі перелічені чинники зумовлюють необхідність формування науково обґрунтованої та раціональної податкової системи з використанням набутого досвіду та найбільш ефективної моделі оподаткування у власній практиці.

Аналіз формування податкової системи України в історичній ретроспективі дає нам змогу об'єктивно оцінити логіку її еволюції, ті помилки та негативні тенденції, які впливали на її розвиток, а також з'ясувати, що робило цю систему неефективною.

Метою статті є ґрунтовний аналіз початку становлення та історичного розвитку податкової системи України за часів незалежності, а також визначення закономірностей її розвитку для формування способів подальшого вдосконалення й ефективного функціонування.

Серед вітчизняних вчених-економістів, які присвятили свої роботи дослідженню системи оподаткування, мож-

на виокремити таких, як Ю. Кушнірчук, А. Соколовська, О. Соскін, Г. Карамішева та ін. Серед правників можна виділити праці таких науковців, як: М. Кучерявенко, Г. Ісаншина, О. Орлюк, І. Вакулич, Г. Бех, М. Вишневська, В. Жеванюк та ін.

Опрацювання їх наукових здобутків дає змогу стверджувати, що сучасний стан податкової системи не відповідає вимогам та критеріям розвинених країн. Тому це питання потребує подальшого ґрунтовного дослідження з метою розробки практичних рекомендацій для вдосконалення системи оподаткування з урахуванням сучасних потреб суспільства та курсу держави на євроінтеграцію. Перш за все, необхідно розглянути початковий стан податкової системи у першій половині 90-х років ХХ ст., проаналізувати тогочасне податкове законодавство. А для цього необхідно визначитись із тим, а що ж ми власне розуміємо під поняттям «податкова система».

Податкова система кожної країни відображає її специфічні властивості. В ній відбиваються соціально-економічні умови розвитку країни. Це – рівень розвитку економіки і соціальної сфери, її зовнішня і внутрішня політика, географічне положення і кліматичні умови, традиції народу і багато інших чинників. Не може бути держав з тотожними податковими системами [1, с. 135-136].

Податкова система України, відповідно до п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України, – це сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом України або законами з питань оподаткування та митної справи порядку [2].

На думку М. Кучерявенка, поняття податкової системи не є категорією виключно податкового права. Вона має визначене, комплексне, граничне становище на стику бюджетного і податкового права. З одного боку, податкове право регулює відносини щодо надходження коштів у дохідну частину бюджетів, але, з іншого, – це фактично і є відносини формування дохідної частини бюджетів, які охоплюються бюджетним правом. Звичайно, у більшості випадків використовуються бланкетні норми і бюджетні правовідносини не деталізують особливості надходження в бюджети доходів у вигляді податків та зборів. Однак використання податків та зборів передбачає закріплення їх за певними видами бюджетів або розподіл коштів між відповідними бюджетами, що вже виступає через об'єднання бюджетних і податкових норм. Відповідно до цього необхідно розділити зовнішню і внутрішню форми існування податкової системи. Зовнішня форма включає особливості розподілу податків за відповідними бюджетами і надходження їх у централізовані державні фонди. Внутрішня форма податкової системи охоплює відносини щодо справляння податків та зборів і фактично включає видовой список обов'язкових платежів податкового характеру [3, с. 215].

Слід цілком погодитись з академіком М. Кучерявенком щодо того, що у широкому розумінні податкова система являє собою сукупність податків, зборів та платежів, законодавчо закріплених у даній державі; принципів, форм та методів їх установа, зміни або скасування; дій, що забезпечують їх сплату, контроль та відповідальність за порушення податкового законодавства [3, с. 216].

Україна пройшла досить довгий шлях, поки податки увійшли до економіки і стали джерелом формування бюджету та регулятором підприємницької діяльності. Аналіз наукових досліджень у цій сфері дає всі підстави вважати, що історію становлення податкової системи України за часів СРСР і у наш час можна поділити на декілька етапів.

Фактично розвиток вітчизняної податкової системи умовно можна поділити на чотири етапи: 1 етап – 1991–1993 рр., 2 етап – 1994–1999 рр., 3 етап – 2000–2009 рр., 4 етап – 2010 р. – сьогоднішній. Більш детально ми зупинимося на розгляді першого етапу становлення податкової системи України.

Податкова система починає формуватися разом з утворенням держави як невід'ємна складова людської цивілізації. Отже, закономірно, що за проголошенням Україною незалежності у 1991 р. почалась розбудова вітчизняної системи оподаткування, особливістю якої була відсутність будь-якого досвіду справляння основних податків як інструментів регулювання соціально-економічного розвитку країни. Формування податкової системи збігається у часі зі становленням державності, що стало обмежувальним фактором, адже застосування «запозичених» форм оподаткування, які працюють лише в умовах сильної правової держави, можуть гальмувати процес становлення економіки.

Характерною рисою податкової системи початку 90-х років ХХ ст. було те, що саме тоді й розпочався пошук нових форм взаємовідносин між державою та підприємствами. Додатково до плати за виробничі фонди та рентні платежі було встановлено плату за трудові ресурси; платежі вільного залишку прибутку було замінено на норматив відрахувань від прибутку. Нормативи носили індивідуальний характер, встановлювалися вищестоящими органами і досить часто носили суб'єктивний характер.

Перший етап пов'язаний із формуванням власної системи оподаткування. У 1991 р. набирає чинності Закон Української РСР «Про систему оподаткування», в якому закріплено принципи оподаткування, права та обов'язки платників податків, а також перелік загальнодержавних зборів та обов'язкових платежів: 1) податок на прибуток; 2) податок на прибуток іноземних юридичних осіб

від діяльності в Українській РСР; 3) податок з обороту; 4) акцизний збір; 5) податок на додану вартість; 6) податок на експорт та імпорту; 7) податок на доходи; 8) податок на фонд оплати праці колгоспників; 9) прибутковий податок з громадян; 10) плата за природні ресурси; 11) плата за землю; 12) лісовий дохід; 13) екологічний податок; 14) державне мито; 15) податок з власників транспортних засобів; 16) мито [4].

Закон став відправною точкою побудови власної системи оподаткування, не обтяженої надмірним податковим навантаженням, результатом чого стало значне збільшення підприємств, зменшення безробіття, а також нагромадження капіталу.

Досить широко були розкриті у першому «податковому» законі незалежної держави й принципи побудови податкової системи. Зокрема, до принципів побудови системи оподаткування відповідно до ст. 3 цього Закону відносились такі принципи:

1) стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції;

2) стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності – введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;

3) обов'язковість – впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;

4) рівнозначність і пропорційність – справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутку і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) – на більші доходи;

5) рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

6) соціальна справедливість – забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;

7) стабільність – забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;

8) економічна обґрунтованість – встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;

9) рівномірність сплати – встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;

10) компетенція – встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами;

11) єдиний підхід – забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок по-

датку і збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;

12) доступність – забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів).

Таким чином, ми бачимо, що було започатковано абсолютно новий підхід, який до цього в країні не використовувався. Проте, на жаль, ці принципи мали суто декларативний характер.

З кінця 1992 р. в Україні починає ліквідуватися ліберальна податкова система шляхом створення законодавчих актів, основною метою яких було збільшення податкових надходжень до бюджету. Для реалізації цієї концепції ставка податку на прибуток підприємств устанавлюється на рівні 30%, пільги передбачені лише на науково-інвестиційну діяльність. Податок на додану вартість обчислюється як податок з обороту, що провокує стрибок інфляції, адже ставка податку встановлена на рівні 28%, відповідно, ціни різко підвищуються. Уже у 1993 р. ставку знижено до 20%, проте згодом знову підвищено до 28%. Виникає потреба в збільшенні грошової маси для обслуговування існуючої кількості товару.

Підсумовуючи аналіз становлення та розвитку податкової системи в Україні, слід зазначити, що цей процес був досить складним і суперечливим. Незважаючи на це, основним напрямом процесів формування податкової системи було встановлення рівня оподаткування, характерного для ринкової економіки. Наявна тенденція до розширення податків та зборів, які входили до складу системи оподаткування. Це відбувалося, насамперед, через зниження

податкових ставок найбільш ефективних у фіскальному відношенні податків.

Водночас, ця система мала й істотні недоліки, які обумовили значне податкове навантаження на підприємницький сектор, що, у свою чергу, призвело до невиправданого зменшення обігових коштів підприємств, великих втрат бюджетних ресурсів через надмірні податкові пільги. У податкове законодавство часто вносились зміни, що робило його нестабільним і не давало можливості підприємцям визначити перспективу своєї господарської діяльності.

Основними вадами та перешкодами становлення ефективної податкової системи України на початку 90-х рр. XX ст. було тривале ігнорування світового досвіду оподаткування, постійний вплив політичних факторів на хід реформування податкової системи, глибока фінансова криза економіки. До того ж податкове законодавство того часу, як і в цілому податкова політика, було непослідовним та досить часто змінювалось, що також негативно впливало в цілому на розвиток цієї сфери.

До серйозних недоліків тогочасної податкової системи слід також віднести відсутність визначень категоріального апарату на законодавчому рівні, відсутність комплексного підходу до її формування в цілому. До того ж незрозумілим був і механізм її реалізації та контролю, оскільки досить «розмиті» прописані функції податкової служби. Проте, водночас, для формування сучасної податкової системи України перші законодавчі акти часів незалежності мали досить суттєве значення: розпочався тривалий та складний процес формування національної податкової системи.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Поляков Б. Розвиток податкової системи України / Б. Поляков // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 12. – С. 135–140.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755 // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
3. Фінансове право : підручник / М. П. Кучерявенко, Д. О. Білінський, О. О. Дмитрик та ін. ; за ред. д-ра юрид. наук, проф. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2013. – 400 с.
4. Про систему оподаткування : Закон УРСР від 25 червня 1991 року № 1251 // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.