

Синчак В.П.,

кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри менеджменту, фінансів та кредиту
Хмельницького університету управління та права

ПАРАДИГМА СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ ЗА РАДЯНСЬКОЇ ДОБИ

У статті дано оцінку системі оподаткування у сільському господарстві та узагальнено практику її функціонування на мало дослідженому сучасними науковцями етапі, що й зумовлює актуальність цієї публікації.

The article contains an estimation of the tax system in agriculture and also generalizes the practice of its functioning at the stage insufficiently studied by scientists, which makes this publication topical.

Одним з етапів становлення системи оподаткування у сільському господарстві України є період її формування за радянської доби. Безперечно, нова політична система, що запанувала в Українській державі після Жовтневої революції (1917 року), на початку створення потребувала інших підходів до власне податків та порядку їхньої сплати. На цьому етапі податки відігравали експропріаційну та конфіскаційну роль, що було спричинено браком фінансових ресурсів. У цей час практику їхнього залучення через ринковий механізм замінили адміністративними методами оподаткування, які мали класовий характер. Причому розбудова молодій державі відбувалася за відсутності новоствореного податкового органу, який би забезпечував стягнення коштів за обов'язковими платежами. Тож податковим правом тоді наділялися місцеві органи влади, які мали специфічні об'єкти оподаткування, запроваджували на своїх територіях податки і збори, що справлялися у встановленому цими органами порядку. Отже, на той час потреба у фінансових ресурсах виникла одночасно з формуванням відповідної системи оподаткування. Безперечно, такий складний шлях її становлення потребує окремих наукових розробок. Однак через традиційно встановлену парадигму, характерну для соціалістичної епохи, система оподаткування у сільському господарстві тоді не досліджувалася науковцями повною мірою, що не дало змогу до кінця оцінити її роль та виявити особливості, притаманні цій системі на сучасному етапі. У свою чергу, це вказує на певну невизначеність, породжує деякі наукові проблеми та зумовлює необхідність ґрунтовнішого дослідження обраної теми.

Аналіз літературних джерел свідчить про те, що питання оподаткування сільського господарства за радянської доби було предметом досліджень О. Попової¹ та П. Гензеля², які присвятили свої наукові публікації грошовим податкам,

¹ *Попова О.* Советская система денежных налогов. — М.: Изд-во “Красная Новь”, 1923. — С. 23.

² *Гензель П.П.* Система податків Радянської Росії. — М.—Л., 1924. — С. 3.

Г. Мар'яхіна³, який у своїх працях аналізував тогочасну систему оподаткування, М. Залеського⁴, чії напрацювання окреслюють механізми реалізації податкової політики на селі у той період часу. Хоча зазначені вище питання й розроблялися в наукових працях, однак виникає необхідність у повнішому розкритті їхнього змісту з урахуванням сучасної інтерпретації цих категорій.

Отже, метою статті є виявлення особливостей становлення системи оподаткування у сільському господарстві в часи перебування України у складі колишнього Радянського Союзу та визначення головних чинників, що впливали на її формування та функціонування на цьому етапі.

Утвердження і зміцнення нової влади на теренах України після подій 1917 року потребувало створення відповідної системи оподаткування. Звісно, для цього слід було запровадити нові податки, які б відповідали соціально-економічним умовам тієї доби. Тож серед перших податків, запроваджених радянською владою на селі, були натуральний та єдиний тимчасовий революційний податок. Останній характеризувався антикуркульською спрямованістю, і весь тягар оподаткування лягав саме на так званих куркулів, тоді як сільська біднота повністю звільнялася від його сплати. До того ж цей вид податку позначався певним суб'єктивізмом, оскільки списки платників податків формувалися комітетами сільської бідноти, яка, по суті, й вирішувала, кого до них вносити⁵. За подібним принципом формувалася і перелік платників натурального податку. Різниця полягала в тому, що їх визначали самі продкомісари. Причому часто перелік "багатіїв" складався з осіб, які не зовсім відповідали цьому статусу, а потрапляли до списку через обставини, продиктовані необхідністю зібрати певну суму коштів. Такий підхід лише сприяв загостренню протистояння між бідними та заможними селянами і державою. Ситуація ускладнювалася ще й диференційованими прогресивними податковими ставками натурального податку, які посилювали податковий тягар.

Слід також зауважити, що податкова політика тих часів була спрямована не лише на пригнічення куркулів як класу, а й створювала умови, за яких сільським жителям було не вигідно підвищувати рівень господарювання. Так, господарства, які за кількістю землі могли забезпечити лише самі себе, звільнялися від натурального податку, але у будь-який момент місцева влада могла ухвалити рішення про внесення їх до списку платників у зв'язку з тим, що вони стали "куркулями". Особи, які ухилялися від сплати податку, також оподатковувалися у подвійному розмірі⁶. Подібна ситуація спостерігалася і щодо грошових податків, зокрема податку з доходу. Отож сільська біднота, чії доходи не перевищували 6 тис. крб, звільнялася від його сплати, тоді як доходи куркульських господарств, які пере-

³ Мар'яхин Г.Л. Налоговая система СССР. — М.: Госфиниздат, 1952. — С. 28—29.

⁴ Залеский М.Я. Налоговая политика советского государства в деревне. — М.: Госфиниздат, 1940. — С. 18.

⁵ Там само.

⁶ Очерки экономических реформ / Ю.В. Воробьев, Н.Д. Лелюхина, А.А. Скробов и др. — М.: Наука, 1993. — С. 77.

вишували 48 тис. грн, вилучалися безповоротно⁷. Крім того, порядок справляння цього податку передбачав його сплату після закінчення року. Зважаючи на тодішні інфляційні процеси, це істотно зменшувало обсяги бюджетних надходжень.

З огляду на вищезазначене податки поступово втратили свою ефективність і в 1919 році були замінені на продрозкладку. Відтоді в системі оподаткування розпочався новий період занепаду. І лише після закінчення громадянської війни податкова система почала відновлюватися. Так, продрозкладку замінили податком, який мав сплачуватися сільськогосподарською продукцією, а також запровадили низку продовольчих податків на різні види продукції рослинництва і тваринництва. Такі зміни призвели до зменшення поставок загальних обсягів продукції та грошових платежів, що, безумовно, полегшило селянську долю.

Проте велика кількість встановлених податків потребувала додаткових витрат на їхнє адміністрування, що стало головною причиною зміни пріоритетів у розрахунках із державою. Зокрема було впроваджено розкладковий податок, величина якого дорівнювала 1 пуду збіжжя⁸, а також єдиний натуральний податок, який налічував 13 платежів⁹. Останній міг сплачуватися, за вибором платника, різними продуктами за прогресивними ставками, що встановлювалися відповідно до критеріїв групи, до якої належало господарство. У такий спосіб нібито заощаджували час, який витрачався на справляння цього податку¹⁰. Хоча справжня мета цих дій полягала не у зменшенні податкового тягара, а у збільшенні розмірів податку на суму, яка начебто дорівнювала зазначеним витратам. Очевидно, погодитися з такою точкою зору неможливо, оскільки за подібного оподаткування вилучалися останні кошти чи продукти, необхідні родині для виживання. Прогресивні ставки єдиного податку характеризувалися істотним зростанням, що посилювало податковий тягар платників податків у 8,5 разу. Розмір натурального податку українського селянства у цілому становив 24 % від валової продукції¹¹.

У 20-х роках минулого століття податкова політика на селі виявляється вже не у прямій експропріації куркулів. Застосовуються податкові важелі для обмеження їхніх заощаджень з подальшим усуненням їх з господарського обороту. Так, згідно з рішенням XII з'їзду РКП(б) у 1923 році всі податкові платежі на селі об'єднали в єдиний сільськогосподарський податок з метою залучення до бюджету близько 400 млн крб. Проте досягти цієї мети так і не вдалося. Причина полягала у складності порядку обчислення податку, за якого землекорис-

⁷ *Залеский М.Я.* Налоговая политика советского государства в деревне. — М.: Госфиниздат, 1940. — С. 21.

⁸ *Попова О.* Советская система денежных налогов. — М.: Изд-во “Красная Новь”, 1923. — С. 23.

⁹ *Фотиев Ф.А.* Беседы о продналоге, опыт теоретического обоснования системы единого натурального налога на продукты сельского хозяйства на 1922—23 год. — Уфа, 1922. — С. 14.

¹⁰ *Ларин Ю.* Итоги, пути, выводы новой экономической политики. — М.: Московский рабочий, 1923. — С. 124.

¹¹ *Вайнштейн А.Л.* Обложение и платежи крестьянства в довоенное и революционное время. — М.: Экономист НКФ, 1924. — С. 105.

тувачів розподілили на 9 груп, величини врожайності — на 11 розрядів, тваринництво за кількістю худоби — на 4 групи¹². Слід зауважити, що єдиний сільськогосподарський податок також нерівномірно розподілявся серед платників податків. Зокрема колективні господарства мали певну перевагу порівняно з іншими, користуючись податковою пільгою, яка давала змогу зменшувати розміри податку на 25 %. До переваг цього платежу слід віднести передбачені чотири терміни сплати, що давало змогу уникнути знецінення надходжень в умовах стрімкої інфляції.

У 1926 році єдиний сільськогосподарський податок зазнав суттєвих змін: до об'єктів оподаткування включили виноградарство, бджільництво, садівництво, городництво, неземлеробські заробітки¹³. Було змінено і шкалу податкових ставок, відповідно до якої різко збільшувалась їхня прогресія. Причому податкові ставки встановлювались у цілому на господарство із застосуванням неоподаткованого мінімуму, який становив 20 крб і враховував кількість осіб у господарстві. Завдяки цьому від оподаткування у 1928 році було звільнено 37,8 % селянських господарств.

З поширенням колективізації у 1928—1929 роках систему оподаткування знову спрямували на експропріацію так званих куркулів. Для цієї категорії осіб скасували нарахування податку за середніми нормами дохідності та запровадили порядок, за якого обчислення суми платежу здійснювалося з урахуванням фактичного доходу, що значно посилювало податковий тягар. Для заможних господарств використовувалися також додаткові податкові ставки у розмірі від 5 до 25 %. У цілому система оподаткування була спрямована на створення колективних господарств. За рахунок податкових пільг колгоспи та господарства колгоспників сплачували відповідно 16,5 і 7,6 % від загальних бюджетних надходжень, тоді як одноосібники — 61,7 %, а куркулі — 14,2 %¹⁴.

Після податкової реформи 1930 року кількість податків в Україні зменшилася, але єдиний сільськогосподарський податок залишився головним платежем для аграріїв. Проте навіть після проведення податкової реформи частка податкових платежів українського села становила 23,96 % від загальної суми податкових надходжень. Причому найбільший тягар припадав на одноосібні та куркульські господарства. Так, у 1932 році сільськогосподарський податок у розрахунку на одне таке господарство становив 27,5 крб та 350 крб відповідно¹⁵.

У 1930 році запровадили також податок з обороту, який налічував 54 платежі. Сільськогосподарські підприємства сплачували його щомісячно не пізніше 5 числа за ставкою 3 % від валової виручки, отриманої протягом минулого місяця.

¹² Залесский М.Я. Налоговая политика советского государства в деревне. — М.: Госфиниздат, 1940. — С. 45—47.

¹³ Богачевский М. Налоговая система СССР. — М.: Госфиниздат, 1938. — С. 33.

¹⁴ Марьяхин Г.Л. Налоговая система СССР. — М.: Госфиниздат, 1952. — С. 134.

¹⁵ Итоги выполнения первого пятилетнего плана развития народного хозяйства Союза ССР. 2-е изд. — М., 1934. — С. 206.

Зауважимо, що тогочасні науковці достатньо позитивно поставилися до його впровадження. Сучасні дослідники, навпаки, наголошують на неекономічній природі податку з обороту, оскільки у радянському фінансовому праві, на їхню думку, він характеризувався як одна з форм розподілу державою належного їй чистого доходу, створеного у сфері матеріального виробництва. Тож оскільки власником підприємств була держава, то при внесенні цього платежу до бюджету переходу права власності не відбувалося¹⁶. Поділяючи таку точку зору, зауважимо, що у разі відносин колективних сільськогосподарських підприємств із бюджетом цього правила не завжди дотримувалися: колгоспи також залучалися до сплати податку з обороту, хоча вони не належали до господарств державної форми власності.

Воднораз податок з обороту характеризувався низкою переваг: наповнення бюджету (а це 22 % від загальної суми надходжень), надійне джерело доходів держави, стабільність податку, оскільки ставки за цим платежем переглядалися один раз на 5 років. Головними недоліками цього виду податку є регресивний вплив на міжнародну торгівлю, що спричинювало зростання цін на продукцію.

Окрім згадуваних платежів, у 30-х роках минулого століття справлявся також єдиний тимчасовий податок, який обчислювався як за твердими, так і за прогресивними ставками оподаткування. Механізм його справляння також був дискримінаційним. Якщо за твердими податковими ставками, встановленими для селян-одноосібників, розмір єдиного тимчасового податку становив від 15 до 20 крб, то за прогресивною шкалою він уже становив від 100 до 175 % від нарахованого сільгосподатку, але був не менший за 25 крб, тоді як із так званих куркульських господарств — 200 % відповідно. Характерною особливістю єдиного тимчасового податку було те, що з 1934 року почали оподатковувати доходи, одержані не лише від ведення сільського господарства, а й з інших джерел, які раніше не оподатковувалися сільськогосподарським податком.

З-поміж інших платежів, які населення сплачувало починаючи з 1931 року, слід звернути увагу на збір для потреб житлового й культурно-побутового будівництва, розміри якого залежали від сільськогосподарського податку та соціального статусу платників. Як і решта податкових платежів, цей податок також був спрямований проти куркулів та одноосібників. Для останніх запровадили і спеціальний податок на коней, механізм якого сприяв залученню селян до колгоспів. Тож селяни, які передавали своїх коней у колективні господарства до терміну, встановленого для розрахунків із державою, звільнялися від його сплати. Розмір цього податку залежав від того, до якої з груп належали селяни-одноосібники. Так, платники, які належали до першої групи, сплачували 400 крб за одного коня і 700 крб за кожного наступного. Для селян другої групи ставки становили 700 та 800 крб відповідно¹⁷.

¹⁶ Вишневецький В.П. Налогообложение предприятий в Украине. — Донецк: ИЭ НАН Украины, 1998. — С. 14—15.

¹⁷ Богачевский М. Налоговая система СССР. — М.: Госфиниздат, 1938. — С. 82—83.

Суб'єктивізм, який чітко проглядався при справлянні вищезгадуваних податків, призводив до відвертого порушення податкових принципів та негативно-го ставлення сільгоспвиробників до самої ідеї оподаткування.

У 1936 році податкове навантаження на сільське господарство істотно зросло за рахунок упровадження податку з доходів. Так, у цей період для розрахунків із державою було спрямовано 39,2 % (у 1935 році — 64,0 %) доходу, одержаного від реалізації зернових культур; 20,2 % (у 1935 році — 3,9 %) з технічних культур; 10,5 % (у 1935 році — 10,3 %) із садів, баштанів і городів; 7,2 % (у 1935 році — 8,5 %) від неземлеробських доходів та 11,5 % доходу (у 1935 році — 13,3 %), отриманого від продукції тваринництва¹⁸. Причому у тваринництві спостерігалось, по суті, подвійне оподаткування, оскільки окремо оподатковувалося рослинництво, що було витратно для тваринницьких колгоспів, які на утримання худоби витрачали 20—50 % від усього валового доходу¹⁹. Насамперед це стосувалося сінокосів, а також іншої продукції рослинництва, доходи від якої перераховувалися за спеціальним порядком в оподатковуваний дохід, з якого сплачувався податок у загальноприйнятому порядку.

Здавалося б, за сплати цього податку, але вже від реалізації продукції тваринництва, нарахована раніше сума мала б зменшуватися на обчислений раніше платіж з доходів, одержаних від галузі рослинництва. Однак це не було передбачено в тодішньому податковому механізмі. Такий факт є додатковим свідченням того, що в цей період у сільському господарстві за різних видів діяльності сільгоспвиробники підпадали під подвійне оподаткування.

Звісно, подібний механізм потребував удосконалення. З одного боку, слід було усунути нерівномірність розподілу податкового тягаря, а з другого — вдосконалити оцінку сільськогосподарської продукції, що мало вкрай важливе значення, оскільки у цій справі також спостерігалися різні підходи. Так, реалізація зернових культур здійснювалася за встановленими державними заготівельними розцінками, тоді як інші види продукції могли продаватися за цінами, вищими за державні. Усе це або призводило до зниження валового доходу, або навпаки — до його завищення. Тому у цей період слід було передбачити новий порядок встановлення об'єкта оподаткування та змінити підходи до визначення оподаткованого доходу за рахунок вилучення з нього виробничих витрат, насамперед тих, що мали значну частку у загальних доходах господарств.

Отже, з огляду на причини, зазначені вище, 1941 року у механізмі оподаткування доходів колгоспів запровадили зміни, які були чинними і в повоєнний період. Проте загальне оподаткування колгоспів, яких на той час налічувалося близько 28 тис.²⁰, суттєво не змінилося. Продукція, яка видавалася у рахунок

¹⁸ Богачевский М. Налоговая система СССР. — М.: Госфиниздат, 1938. — С. 63—64.

¹⁹ Марьяхин Г.Л. Налоги и сборы с колхозов и населения. — М.: Госфиниздат, 1949. — С. 45.

²⁰ Очерки истории коллективизации сельского хозяйства в союзных республиках. Сборник статей под ред. В.П. Данилова. — М.: Гос. издат-во политической литературы, 1963. — С. 220.

трудоднів, за її реалізації державі оподатковувалася за ставкою 6 %, в іншому разі — 12 %. Про недосконалість системи оподаткування, яка протягом кількох наступних десятиріч постійно змінювалася, свідчить і справляння податку з усього валового продукту сільгоспвиробників у грошовій формі. Ці недоліки були зумовлені, на нашу думку, насамперед адміністративними методами оподаткування.

Протягом кількох наступних десятиріч система оподаткування у сільському господарстві зазнавала суттєвих змін у результаті специфічного розвитку галузі та докорінної перебудови всієї системи виробничо-економічних відносин. Причому змінювались як об'єкти оподаткування і ставки податку, так і обсяги, структура та рівень вилучення доходів із сільського господарства. І це не випадково. Адже за централізованої системи економічних відносин та управління суспільним виробництвом у сільському господарстві створювались умови, які сприяли надходженню у державні фонди максимальної кількості сільськогосподарської продукції, вилученню з галузі валового і чистого доходу для загальнодержавних потреб, включаючи й мінімальні потреби самих сільгоспвиробників, які їм надавалися через механізми дотацій. Звісно, що за умов використання переважно прямих адміністративних методів розподілу доходів у сільському господарстві система оподаткування і не могла бути досконалою. Недолік її полягав у тому, що за недостатності грошових ресурсів податок із сільгоспвиробників міг справлятися у грошовій формі з усього валового продукту, обчисленого за нормативним доходом.

Поступово частка товарно-грошових відносин у сільському господарстві збільшувалася, що зумовило впровадження оподаткування чистого доходу із застосуванням прогресивних ставок, рівень яких встановлювався залежно від рентабельності підприємств. Тож підприємства, рентабельність яких не перевищувала встановленої величини, не оподатковувалися. Звісно, такий механізм нарахування і сплати податку давав змогу враховувати фінансовий стан платника. Про позитивні зрушення у системі оподаткування свідчить також і порядок обчислення та сплати податку з фонду оплати праці колгоспників, який нараховувався за єдиною ставкою. Для його нарахування визначався неоподатковуваний фонд оплати праці з огляду на середню чисельність працівників у списку, яка перемножувалася на величину неоподаткованого мінімуму. Причому його розмір з 1965 року по 1983 рік залишався незмінним і становив 60 крб, а із зазначеного періоду і до першої половини 1990-х років ця величина не перевищувала 70 крб. На визначену неоподатковувану частину колгоспам дозволяли зменшувати загальний фонд оплати праці, а до різниці застосувати єдину процентну ставку — 8 %. Господарства, рентабельність яких не перевищувала 15 %, а середньомісячна зарплата працівників не була більшою за неоподатковуваний мінімум, не сплачували податку ні з доходів колгоспів, ні з фонду оплати праці колгоспників. Зауважимо також, що величина податку з доходу не була обтяжливою для колгоспів, оскільки становила 2—3 % від його розміру, а ставки відрізнялися помірною прогресією. Отже, такий механізм оподаткування, безперечно,

враховував фінансовий стан платників галузі, що й давало їм змогу вчасно розраховуватися з бюджетом за грошовими податками.

Починаючи з 1987 року, у системі оподаткування відбуваються зміни у напрямі розширення її регулювальної функціональності. Об'єктом оподаткування визначали виробничий потенціал, що включав балансову вартість основних фондів та умовну економічну оцінку землі й робочої сили. Проте це мало протилежний ефект і сільськогосподарським підприємствам така система була не вигідною: за збільшення вартості основних фондів та зарплати зростала величина податку. Це зумовило необхідність упровадження податків, поширених у країнах з ринковою економікою, що, зрештою, і було зроблено у 1990 році. Перелік таких податків визначався у Законі СРСР “Про податки з підприємств, об'єднань і організацій”, прийнятому в 1990 році. Згідно з цим законом сільськогосподарські підприємства й надалі залишалися платниками податку з прибутку, податку на фонд оплати праці колгоспників, податку з обороту, які функціонували до його прийняття. Водночас упроваджувалися і деякі інші податки та збори, що свідчило про новий етап становлення системи оподаткування в сільському господарстві.

Отже, становлення системи оподаткування у сільському господарстві України за радянської доби відбувалося в умовах командно-адміністративного управління економікою, коли за недостатності фінансових ресурсів не гребували й використанням конфіскаційних методів для стягнення платежів. Причому навіть у періоди повної руйнації товарно-грошових відносин сільське господарство розраховувалося з державою натуральними податками, а сільгосппродукція вилучалася примусово. Тож за такого порядку формування державних ресурсів порушувались основні принципи, властиві системі оподаткування ринкового типу. Згодом система податків у сільському господарстві, зокрема для колективних сільськогосподарських підприємств, почала формуватися з урахуванням їх фінансових можливостей: у першому разі — за рахунок встановлення мінімальної рентабельності, а в другому — шляхом застосування неоподаткованого мінімуму, що стало однією з переваг системи оподаткування у сільському господарстві. У цьому механізмі не лише враховувався фінансовий стан платника, а й надавалася можливість досягти встановленого рівня рентабельності чи оподаткованої частини фонду оплати праці і лише тоді здійснювати розрахунки з державою. Водночас існували обов'язкові поставки продукції, на яку встановлювалися державні закупівельні ціни, що не завжди відповідали фактичним. Усе це дає підстави для такого висновку: сільське населення разом з обов'язковими платежами сплачувало ще й додаткові (приховані, цінові) податки, які хоч і не належали до системи оподаткування, але від цього їх сутність не змінювалася.