

заборон, погрози покарання грішників карою Божою, при цьому нею підтримується прагнення особи до її охорони світськими органами державної влади.

Список літератури: 1. Конституція України прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. К., 1997. 2. Закон України Про свободу совісті та релігійні організації // ВВР України України. 1991. Ст. 283. 3. Бачинін В. А., Журавський В. С., Панов М. І. Філософія права: Підручник для юрид. спец. вищих навч. закладів. К., 2003. 4. Настольная книга агента / С. Ф. Анисимов, Н. А. Аширов, М. С. Бельський и др. / Под общ. ред. С. Д. Сказина. М. 5. Біблія або книги Святого Письма Старого заповіту із мови давньоєврейської та грецької на українську мову наново перекладена. Біблійні товариства, К., 1995. 6. Біблія або книги Святого Письма Нового заповіту із мови давньоєврейської та грецької на українську мову наново перекладена. Біблійні товариства. К., 1995. 7. Основи православної віри. / Цензор: священик Микола Баранов. Львів. 2002.

Надійшла до редакції 17.10.07

В. А. Греченко, В. В. Греченко

ЕТАПИ СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Історія людства є неосяжна купа помилок, серед яких можна часом відшукати деякі малозрозумілі істини.

С. де Беккарія

З метою аналізу особливостей становлення податкової системи України визначаються основні етапи її розвитку, характерні особливості цих етапів, причини, які приводили до відповідних змін. Такий фінансово-історичний аналіз повинен дати можливість розібратись в основних помилках, допущених у минулому, їх причинах, а також систематизувати цей досвід для запобігання певним помилкам у майбутньому.

З проголошенням незалежності України в 1991 р. почалося становлення власних політичної, соціальної, економічної, фінансової систем. Однак ці процеси відбувались досить суперечливо, нерідко спонтанно, не зовсім логічно та продумано. Це призвело до таких негативних наслідків, як розрив економічних зв'язків з країнами, які входили до СРСР, стагнація виробництва, висока інфляція тощо.

Одним із факторів, який дестабілізував економіку на досить довгий час, можна назвати цілковиту відмову від багатьох методів і прийомів в економіці, які існували за часів СРСР. З одного боку, така мета, як побудова ринкових відносин, диктувала необхідність цього. У СРСР податкової системи як такої не існувало. Податки в командно-адміністративній системі виконують зовсім інші завдання (головним з яких є перерозподіл фінансових ресурсів через бюджет) та функції. Однак з іншого боку, таке докорінне реформування вимагає існування цілісної доктрини переходу до ринкового господарства, якої в той час не було в силу як об'єктивних, так і

суб'єктивних причин. Адже не було відповідного досвіду, а зарубіжний досвід не завжди підходить до наших реалій.

Тому становлення податкової системи України фактично відбувалось з нульової відмітки. Поштовхом до її створення стали економічні реформи та поступовий перехід до економіки ринкового типу. Однак, при побудові податкової системи не враховувалось те, що більшість вітчизняних підприємств використовують застаріле обладнання, малоєфективні технології, відчувають обмеженість в оборотних коштах і мають проблеми із збутом продукції (часто не конкурентноздатної) не лише за кордоном, а й на внутрішньому ринку. Це призвело до виникнення взаємних неплатежів, зниження можливостей сплати податків, що все збільшувались.

Таким чином, податкова система стала ще одним фактором, який в період економічної кризи додав негативного впливу і призвів до ще більшого занепаду економіки. Податкове законодавство багаторазово змінювалось, доповнювалось. Однак і зараз ця сфера вважається нестабільною, перенасиченою, багатоаспектною та складною.

Розглянемо, який шлях пройшла податкова система України. Це необхідно зробити з кількох причин. По-перше, розвиток податкової системи є наочним прикладом розвитку не лише економіки країни, але й держави в цілому, її пріоритетів. По-друге, такий аналіз повинен дати змогу визначити напрямки руху податкової системи, так би мовити, її вектор. По-третє, дуже важливим є аналіз помилок, недоліків під час становлення податкової системи заради врахування їх під час проведення наступних податкових реформ.

Можна виділити декілька етапів, які пройшла українська податкова система. Складовими податкової системи є податки, нормативно-правова база та здійснення контролю за цією сферою. Тому етапи ми виділяємо залежно від змін в ключових нормативно-правових документах, а також змін у стягненні основних податків. За період 15 років (1991–2006) ми виділили шість етапів становлення податкової системи. Звичайно, це дуже детальний розподіл. Наприклад, післявоєнна податкова система Японії налічує лише чотири етапи: хаос (1945–1949), реконструкція (1950–1959), зростання (1960–1969), удосконалення (з 1970 р.) [1]. Однак, мета нашої статті – докладно визначити особливості розвитку податкової системи України, і тому така деталізація є обґрунтованою.

Таким чином, ми вважаємо, що в сучасній історії податкової системи України в умовах реформування фінансово-кредитних відносин можна виділити шість етапів: перехідний (1991), становлення (1992), трансформація (1992–1994), упорядкування (1994–1997), перебудова (1997–2003) та модернізація (з 2004 р.).

1991 р. Перехідний етап

Ключовим Законом цього періоду можна назвати Закон УРСР «Про систему оподаткування» від 25.06.91 р. Його особливістю є те, що він не лише давав загальні основи побудови податкової системи (визначення, принципи, перелік податків), але й деталізував багато положень щодо основних елементів податків і зборів. При цьому слід відзначити, що в 1991 р. ще продовжував діяти Закон УРСР «Про порядок дії на території Української РСР в 1991 р. Закону СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань і організацій» від 5.07.91. Відповідно до нього діяли податок на прибуток підприємств і організацій, податок з обороту тощо. До інших основних податків можна віднести такі традиційні податки, як акцизний збір, прибутковий податок з громадян, плата за землю, плата за природні ресурси, державне мито, мито, податок з власників транспортних засобів тощо.

1992 р. Становлення податкової системи

Однак вже з 1 січня 1992 р. починається новий етап. Суттєво змінюється перелік основних податків. Через значний дефіцит бюджету податки встановлюються лише з фіскальних причин. Тому відбувається перехід до оподаткування доходів (а не прибутків) підприємств. Регулюється цей процес Законом України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.92 р. (при цьому діяти цей Закон почав заднім числом – з 1 січня, що було досить типовим для тих часів). Саме з фіскальних міркувань, а також «завдяки» рекомендаціям зарубіжних радників, в українській податковій системі з'являється податок на додану вартість (Закон України «Про податок на додану вартість» від 20.12.91 р.). На нашу думку, це було передчасно, і введення ПДВ негативно відбилось на українській економіці і посилювало кризу початку 90-х років. Ще однією суттєвою зміною, яка значно посилила податковий прес, стало введення обов'язкових внесків від фонду оплати праці: 37% на соціальне страхування (Пенсійний фонд та Фонд соцстраху), а також 12% в Фонд ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи. Таким чином, на цьому етапі податкова система суттєво змінилась і набула чіткого фіскального забарвлення, ігноруючи регулюючу функцію.

1992–1994 рр. Трансформація (декретний бум)

Дату початку третього етапу можна назвати точно – це 26 грудня 1992 р. – так званий декретний бум. Уряду Л. Д. Кучми були надані повноваження щодо випуску декретів в сфері законодавчого регулювання. І 26.12.92 р. було прийнято значну кількість декретів Кабінету Міністрів, які змінювали механізми оподаткування з багатьох основних податків. Це Декрет «Про податок на прибуток підприємств і організацій», який змінював доход як об'єкт оподаткування на прибуток (через 3 місяці був скасований Законом «Про Державний бюджет України на 1993 р.»), Декрети «Про податок на

добавлену вартість», «Про акцизний збір» (діє і понині), «Про прибутковий податок з громадян» (діяв до 1.01.04 р.).

Крім того, декретний процес продовжувався і пізніше: 21.01.93 р. видано Декрет «Про державне мито», 17.03.93 р. – Декрет «Про податок на промисел», 20.05.93 р. – Декрет «Про місцеві податки і збори» (всі діють і зараз). У цілому можна відзначити, що лише на цьому етапі фактично почалась побудова обґрунтованої, цілісної системи оподаткування в Україні. Однак вона ще носила досить безладний характер і потребувала суттєвих доповнень, змін та інших регулятивних втручань.

1994–1997 рр. Упорядкування

Дещо упорядковуватися податкова система почала з 1994 р. Номінально початком цього процесу можна назвати нову редакцію Закону «Про систему оподаткування» від 2.02.94 р. У ньому систематизуються всі надбання податкової системи України до цього часу і дається повний перелік усіх обов'язкових платежів. Головним же наслідком цього етапу слід визнати прийняття Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.94 р. Нарешті законодавець остаточно зупинився на такому об'єкті оподаткування, як прибуток, що є більш обґрунтованим. Це мало досить позитивні наслідки як для податкової системи, так і для економіки держави. Крім того, в цей період оновлюються деякі закони, наприклад «Про плату за землю» 19.09.96 р. тощо.

1997–2003 рр. Перебудова

Револьюційним для податкової системи став 1997 р. Знов дається нова редакція Закону «Про систему оподаткування» від 18.02.97 р., де уточнюються деякі положення. Однак головними подіями можна назвати нову редакцію Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 р. та прийняття Закону «Про податок на додану вартість» від 3.04.97 р. Основним нововведенням стало запровадження податкового обліку з податку на прибуток та ПДВ. Це суттєво ускладнило і збільшило вартість роботи щодо складання звітності. При цьому, враховуючи низький професійний рівень як обліковців, так і податківців, низький рівень комп'ютеризації тощо., ці зміни не можна назвати позитивними.

У цей же період відбуваються й інші зміни. Виходять нові редакції законів щодо старих податків (Закон «Про податок з власників транспортних засобів» – 18.02.97 р.); врегульовуються деякі сфери оподаткування (платежі в позабюджетні фонди – ряд законів 1998–2001 рр., при цьому було додано ще один фонд – страхування від нещасного випадку на виробництві); додаються нові платежі: в 1998 р. – фіксований сільськогосподарський податок, єдиний податок з суб'єктів малого підприємництва; в 1999 р. – єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України, збір на розвиток виноградарства, садівни-

цтва і хмелярства; в 2000 р. – збір за використання радіочастотного ресурсу; в 2001 р. – збори до фонду гарантування вкладів фізичних осіб. Крім того, слід відзначити прийняття такого спеціального податкового документа, як Закон «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.00 р., який вніс суттєві зміни в механізм взаємовідносин платників податків та контролюючих органів.

2003–2007 рр. Модернізація

Новий етап, на нашу думку, розпочався в 2003 р. По-перше, це виявилось в таких змінах, як виведення зі складу податкової системи внесків до фондів соціального страхування, скасування двох місцевих зборів – готельного та збору за проїзд територією прикордонних областей. По-друге, це введення двох нових платежів – збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію та збору за проведення гастролейних заходів. Однак, головне не це. Два закони, прийняті в 2003 р., які вступили в дію з 1 січня 2004 р., дозволяють говорити про новий етап в податковій системі України. Це закони «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.03 р. та «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9.07.03 р. Перший запроваджує пропорційне оподаткування доходів фізичних осіб замість прогресивного, другий – багаторівневу систему пенсійного забезпечення. Однією з головних цілей цих змін є вивід заробітної плати з тіні, зацікавлення в легалізації доходів. Однак, багато вчених беруть під сумнів дієвість таких заходів. Чи призведе це до належних результатів – покаже практика.

Ще одна важлива зміна, яка вступила в дію з 1 січня 2004 р., – це зниження ставки податку на прибуток підприємств з 30% до 25%. Це, знов таки, повинно полегшити податковий тиск і стимулювати підприємців показувати прибутки. Для забезпечення ж доходної частини проводиться політика зменшення податкових пільг. На нашу думку, це суперечить світовій практиці оподаткування, де ставки, як правило, значно вищі, однак багато уваги приділяється інвестиційній та соціальній спрямованості податкових пільг.

На жаль, на цьому етапі дещо загальмувалась робота щодо Податкового кодексу. Проект його було прийнято в другому читанні, однак потім процес призупинився. Оскільки більшою частиною проект дублює сучасну податкову систему, він не позбавлений її суттєвих недоліків. Відзначимо, що прийняття такого документа могло б суттєво підвищити ефективність української податкової системи, адже багато питань (наприклад, місцевого оподаткування) залишаються неврегульованими в очікуванні Податкового кодексу.

Формування податкової системи України відбувалось під значним впливом зарубіжних спеціалістів, які були недостатньо обізнаними з реальними умовами економіки, політики, соціальної сфери в країні. Реформи були поспішними, недостатньо обґрунтованими, непродуманими, непослідовними. З розвитком ринкових перетворень основні проблеми ставали все помітнішими. Стало зрозумілим, що податкова система на початковому етапі мала багато негативних рис, які не лише гальмували розвиток ринкових відносин, а й призвели до значного погіршення економічної ситуації, спаду виробництва, зростання тіньової економіки.

Все більше уваги звертали на себе помилки, допущені на початку реформ. До таких ми відносимо передчасне введення ПДВ, суто фіскальну спрямованість оподаткування доходів (прибутку) підприємств, значний прес з боку різноманітних нарахувань в цільові фонди, недостатню увагу до соціальних аспектів оподаткування фізичних осіб, недостатнє стимулююче використання ресурсних платежів, дискримінаційне ставлення до платників, свавілля з боку контролюючих органів.

Таким чином, ми лише коротко розглянули особливості етапів становлення податкової системи України. Кожен з цих періодів може дати певні уроки, підґрунтя для аналізу помилок, практичний досвід використання тих чи інших аспектів податкової системи. Все це необхідно використати під час проведення наступних податкових реформ.

Список літератури: 1. An Outline of Japanese Taxes 2003: <http://www.mof.go.jp>.

Надійшла до редакції 01.10.07

О. Є. Кухарев

ЮРИДИЧНА ПРИРОДА ВІДНОСИН З ВИКОНАННЯ ЗАПОВІТУ

Метою даної статті є визначення юридичної природи відносин, що виникають під час виконання заповіту. Визначити юридичну природу відносин з виконання заповіту можливо з урахуванням двох чинників: суб'єкта призначення виконавця заповіту та надання згоди останнім на таке призначення.

Протягом тривалого часу питання щодо юридичної природи відносин, які виникають під час виконання заповіту його виконавцем, були і залишаються дискусійними. Їх вирішення має велике наукове та практичне значення, адже це дозволить віднайти норми, що можуть бути застосовані за аналогією до відносин з виконання заповіту, визначити правовий статус виконавця заповіту та сприятиме розвитку відносин, що досліджуються в цій статті.

За час, що минув з прийняття нового Цивільного кодексу (далі – ЦК) України [1], юридична природа відносин з виконання заповіту ще не стала предметом спеціальних наукових досліджень та роз-