

*Historical and legal processes of renovation and professionalization of service in the institutions of city self-government of Lviv in the second half of the XIX-th – beginning of the XX-th centuries are researched. The analysis of these processes is coordinated with the history of Lviv municipal law; it is shown that professionalization of municipal service was the legal answer to the challenges caused by the development of Lviv city community, city self-government and Austrian constitutionalism.*

УДК 336.22:94

**В. А. Греченко, В. В. Греченко**

### **ЕВОЛЮЦІЯ ПОДАТКУ З ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У НОВІТНІЙ ЧАС**

*Досліджено практику застосування податку з доходів фізичних осіб протягом XX ст. на прикладі США, Японії, СРСР, виявлено її основні тенденції.*

У попередній публікації нами було зроблено спробу відстежити розвиток (основні етапи) становлення податку з доходів фізичних осіб до початку XX ст. [1]. Дана стаття є продовженням цієї розвідки і має на меті дослідити трансформацію податку з доходів фізичних осіб у XX ст.

У США прибутковий податок було введено лише у 1913 р., що потребувало навіть змін до Конституції США. Спочатку податок приносив досить скромні надходження, але Перша світова війна зробила його центром державних фінансів. Протягом XX ст. ставки змінюються досить часто, що чітко відображає кон'юнктуру фінансової сфери. У 1918 р. з'являється гранична ставка 77 % (на доходи вище \$1 000 000) для фінансування воєнних витрат під час Першої світової війни. До 1929 р. гранична ставка вже знижується до 24 %. У 1932 р. (Велика депресія) вона збільшується до 63 %, досягаючи 94 % у 1945 р. (Друга світова війна). У 1964 р. гранична ставка зменшується до 70 %, у 1982 – до 50 %, у 1988 – до 28 %. Зараз у США встановлено прогресивне оподаткування – 6 ставок від 10 до 35 % [2].

Слід зазначити, що у 1993 р. був опублікований так званий закон Хаузера, висунутий американським економістом Куртом Хаузером. Він відмітив, що надходження від податку з доходів у післявоєнні часи приблизно рівні і складають 19,5 % від ВВП, незважаючи на суттєві зміни рівня податкових ставок від 90 до 28 %. Таким чином стверджується, що надходження від цього податку не залежать від ставок. Критики цієї теорії вважають, що аналізуючи залежність між ставками і податковими доходами треба враховувати й низку інших факторів: норми прибутку, доходи від соціального страхування тощо.

У Японії оподаткування доходів було запроваджено в 1887 р. Оскільки рівень економічного розвитку був усе ще

© Греченко В. А.,

Греченко В. В., 2010

досить низьким, цей податок на перших етапах відігравав незначну роль. В 1888 р. його питома вага була всього 1,5 % у податковому доході, а кількість платників становила близько 100 тис. чоловік з 39 мільйонів населення. У той же час податок на землю приносить більше половини сукупного податкового доходу. Однак із розвитком економіки, податкової системи значення податку на землю стійко зменшувалося, а з 1935 р. найважливішим джерелом доходу для бюджету стає податок з доходів [3].

До 1920 р. податкові ставки значно зросли й становили від 0,5 % до 36 %. Поряд з підвищенням ставок постійно проводиться робота в напрямку досягнення справедливості податкової системи, установлення різних пільг. Так, вводяться спеціальні відрахування для найманих робітників, звільнення для утриманців.

У 30-х роках фінансові потреби держави зростають. У зв'язку із цим проводяться реформи й національної, і місцевої податкових систем. З початком Другої світової війни була проведена повна реформа податкової системи, щоб відповідати вимогам військової економіки. До цього податок на доходи стягувався не тільки з індивідуумів, але також і з корпорацій. Новий податок застосовувався тільки до індивідуальних платників і складався з двох частин: шедулярний податок і всебічний податок.

При обкладанні шедулярним податком дохід розділявся на шість шедул відповідно до характеру доходу: дохід від власності, дохід від дивідендів і відсотків, діловий дохід, дохід найманих робітників, лісовий дохід, пенсійний дохід. Для кожної шедули використовувалися різні ставки. Основний дохід приносило обкладання ділового доходу й доходу найманих робітників. Всебічним податком обкладався сукупний дохід за прогресивними ставками від 10 % до 65 %. Що стосується доходу корпорацій, то він обкладався відповідно до окремого закону за ставкою 18 %.

У результаті цієї податкової реформи податкова система Японії стала базуватися головним чином на прямих податках. Частка прямих податків становила 67 %, з яких податок на доходи фізичних осіб і податок з корпорацій досягали 64 % усього податкового доходу в 1941 р.

Після Другої світової війни японська податкова система протягом більше 30 років перебуває під сильним впливом Сполучених Штатів, і особливо рекомендацій професора Карла Шоупа (Shoup). Надалі основні зусилля були спрямовані на те, щоб пристосувати податкову систему до соціально-економічних особливостей японського суспільства, а також до пріоритетних завдань держави.

В основу податкової системи були покладені прямі податки, зокрема податок на доходи фізичних осіб і податок з корпорацій. У теорії прибутковий податок повинен був доповнюватися податком на багатства й податком на спадщину.

Разом зі зниженням максимальної ставки податку на доходи з 85 % до 55 % був уведений податок на багатство, яким обкладали осіб із більшими доходами від власності. Індивідуумів, вартість чистих активів яких перевищувала певний рівень (5 млн ієн), обкладали за прогресивною шкалою від 0,5 % до 3 %, залежно від рівня чистого багатства.

У зв'язку з високими темпами економічного розвитку японської економіки й, відповідно, збільшенням надходжень від прямих податків у 50-х роках розглядається ідея скорочення прямих податків. Щорічно розроблялися заходи, покликані підвищити неоподатковуваний мінімум, звільнення для утриманців і звільнення доходу найманих робітників. Одночасно зменшувалася прогресивність прибуткового податку – знижувалися граничні ставки.

Збільшення податкових доходів вимагало від уряду здійснення зваженої податкової політики, щоб підтримувати рівний поділ податкового тягаря, пристосовувати податкову систему до нових економічних умов. Для виконання цих вимог у 1959 р. був створений спеціальний орган – Податкова комісія, що складалася з економістів, експертів у різних галузях права, соціології, психології й т. д. Податкова комісія є консультативним органом при Кабінеті Міністрів. Із цього часу податкові реформи значною мірою базувалися на відомостях, наданих Податковою комісією.

Саме дослідження Податкової комісії визначили незамінність і ключову роль податку з доходів. Він є найбільш підходящим для перерозподілу ресурсів, оскільки може приносити достатній доход, не впливаючи на ринкові механізми ціноутворення (як непрямі податки). Податок з доходів є найбільш соціально справедливим, тому що поєднує прогресивну структуру ставок з різними пільгами, відрахуваннями; має гарні можливості для впливу на ділові умови, оскільки може бути досить гнучким стосовно різних видів платників, доходів. Отже, податок з доходів – найбільш сучасний податок, і податкова система, в якій він відіграє центральну роль, є ідеальною.

Наступна серйозна реформа податку з доходів відбулась у 1987–1988 рр. Незважаючи на часті податкові скорочення податку, система оподаткування значною мірою залежала саме від нього. Платники відчували податковий тягар через значну прогресивність і розбалансованість обкладання різних видів доходів. Необхідно було гарантувати рівність податку. Була

зменшена й спрощена прогресивна податкова ставка, проведений перегляд різних відрахувань, а також удосконалений механізм обкладання доходів від відсотків, капітальних активів, щоб гарантувати рівність оподаткування.

Сьогодні ставки є, звичайно, прогресивними, сумарно на рівні 5–50 %, при цьому до загальнодержавного податку (гранична ставка якого складає 40 %) додається 10 % префектурного та муніципального податку.

У Росії ідея введення прибуткового податку була реалізована під час Першої світової війни. Фінансові проблеми потребували пошуку нових джерел, зокрема введення нових податків, адже позики, до яких вдавався уряд, ситуацію не покращили. У 1916 р. запроваджується загальний податок на доходи зі ставками від 1 % до 12,5 % для доходів, що перевищують 850 крб. Після Лютневої революції Тимчасовий уряд у цілому залишив стару систему оподаткування [4, с. 648].

Після Жовтневої революції податкова система більшовиків характеризувалась хаотичністю, класовим характером. Основу її складали натуральні повинності, різноманітні надзвичайні революційні податки тощо. Одночасно уряд намагався використовувати дореволюційні податки, серед яких великої уваги надавалося податку з доходів. У 1918 і 1919 рр. були внесені суттєві зміни. Оподаткування залежало від класу місцевості, де мешкав платник. Було встановлено досить значний неоподатковуваний мінімум, що звільнило від оподаткування невеликі доходи. Ставки встановлювались на рівні 1–25 %. Доходи вище певного рівня взагалі повністю конфісковували. Однак через складне фінансове становище країни, майже повну відсутність торгівлі, виробництва ефективність податків була низькою. Натуралізація господарських відносин призвела до майже повного відмирання грошових податків.

Відродження податку на доходи почалося в період непу. У 1922 р. вводиться єдиний податок на доходи, який поділявся на два види: основний класний та додатковий прогресивний. Перший сплачувався за формальними ознаками і залежав від групи, до якої належав платник. Другий сплачувався тими, чії доходи перевищували певний рівень. Ставки податку були окладними, тобто в твердих сумах для певного діапазону доходів [5, с. 225].

У 1926 р. усі платники поділяються на три розклади: робітники та службовці, робітники не за наймом, нетрудові елементи. Ставки є прогресивними від 0,9 % до 55,4 % в залежності від розкладу та розміру доходів.

Специфічною формою вказаного податку можна назвати єдиний сільськогосподарський податок. У 1924 р. II з'їзд Рад

СРСР визнав за необхідне реорганізувати податок залежно від економіки районів, типів селянських господарств, забезпеченості шляхами сполучення, наявності ринків збуту. Сума єдиного сільськогосподарського податку повинна була враховувати всю сукупність доходів селянського господарства [6, с. 438]. У 1927–1928 рр. виплата сільськогосподарського податку становила в цілому по селянських господарствах України 7 % від одержуваного прибутку. При цьому бідняцькі господарства, що мали до 100 крб. прибутку понад неоподаткований мінімум, платили лише 0,9 % від усієї суми прибутку, а заможні господарства, які мали понад 1000 крб., – 18,5 % [7, с. 231].

Закон про єдиний сільськогосподарський податок на 1928–1929 рр. передбачав посилення оподаткування прибутків від спеціальних галузей сільського господарства та неземлеробських доходів. Так, за даними Наркомфіну УСРР, при загальному збільшенні оподаткованого доходу на селі в середньому на 17,5 % зростання доходу від спеціальних галузей і неземлеробських заробітків було набагато вищим [8, с. 9]. Крім того, застосовувалися нові методи обліку прибутків – процентні надбавки для господарств з підвищеним розміром доходів. При цьому найменший прибуток господарства, з якого стягувалася процентна надбавка, у республіці становив 400 крб., а її розмір коливався від 5 до 25 % [9, с. 93].

Далі податок на доходи стає важливим інструментом державної економічної політики, а також дискримінаційним класовим важелем. Наприклад, зі звичайного одноосібника стягували 18, а з куркуля – 172 крб. на рік [10, с. 343]. У 1929–1930 рр. 60,4 % середняцьких господарств країни сплатило 70,4 % всього податку, а 2,8 % «куркульських» дворів – 29,6 % [11, с. 87].

Корінне реформування податку з доходів відбулося у 30-ті роки. Податкова реформа 1930 р. замінила 63 види різних податків та зборів, за допомогою яких держава регулювала розвиток економіки, двома основними податками: з обороту і відрахуванням з прибутку. Із введенням обов'язкових планових завдань фіскальні важелі регулювання втратили своє значення. У податку залишилася лише одна функція – забезпечувати доходи казни [12, с. 246].

Розмір ставок податку знов-таки залежав від особливостей отриманих доходів: робітники, особи творчих професій, праця не за наймом. Для робітників граничні ставки складали 3,3 %, з 1940 р. – 7 %. Для інших категорій ставки складали до 35 %.

Під час Великої Вітчизняної війни всі основні податки були підвищені, на податки з доходів були встановлені надбавки, які складали 50–100 % до ставки податку.

Після війни гранична ставка для робітників була встановлена на рівні 13 %, що було набагато менше, ніж у капіталістичних країнах, і повинно було демонструвати переваги соціалістичного ладу, відсутність експлуатації трудящих, у тому числі з боку податкової системи. Деякі вчені взагалі розглядали податки як фінансовий інструмент капіталістичної економіки та прогнозували скасування усіх податків з населення. Фактично така система з певними корективами проіснувала до кінця 80-х років і потім до розпаду СРСР.

**Список літератури:** 1. Греченко В. А. Виникнення і розвиток податку з доходів фізичних осіб до Першої світової війни / В. А. Греченко, В. В. Греченко // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2010. – № 2 (49). – С. 23–30. 2. Legal history of income tax in the United States [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://en.wikipedia.org/wiki/Legal\\_history\\_of\\_income\\_tax\\_in\\_the\\_United\\_States](http://en.wikipedia.org/wiki/Legal_history_of_income_tax_in_the_United_States). 3. An outline of Japanese taxes 2003 [Електронний ресурс] / Japanese Ministry of Finance, Tax Bureau. – Режим доступу: <http://www.mof.go.jp/english/tax/taxes2003e.htm>. 4. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. – Т. I : Генезис налогового регулирования : в 2 ч. – Ч. 1 / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2002. – 665 с. 5. Петухова Н. Е. История налогообложения в России IX–XX вв. : [учеб. пособие] / Н. Е. Петухова. – М. : Вузковский учебник, 2008. – 416 с. 6. Директивы КПСС и Советского правительства по хозяйственным вопросам : сб. документов : в 4 т. – М. : Политлитера, 1957. – Т. 1. – С. 879 с. 7. Збірник статистично-економічних відомостей про сільське господарство України. Рік перший. – Х., 1929. – 282 с. 8. Сельскохозяйственный налог на Украине в 1928–1929 гг. – Харьков, 1929. – 209 с. 9. Денисовець П. М. Податкова політика Радянської держави щодо селянства України в 1921–1929 роках / П. М. Денисовець, О. П. Єрмак // Український історичний журнал. – 1982. – № 6. – С. 93. 10. Барсенков А. С. История России XX – начала XXI века / А. С. Барсенков, А. И. Вдовин, С. В. Воронкова ; под ред. Л. В. Милова. – М. : Эксмо, 2007. – 960 с. 11. Залесский М. Я. Налоговая политика советского государства в деревне / М. Я. Залесский. – М., 1940. – 112 с. 12. Греченко В. А. Україна у добу «франського» тоталітаризму (20-ті роки XX ст.) : монографія / Греченко В. А., Ярмиш О. Н. – Х. : НУВС, 2001. – 276 с.

*Надійшла до редколегії 20.10.2010*

*Исследована практика применения налога с доходов физических лиц на протяжении XX в. на примере США, Японии, СССР, определены её основные тенденции.*

*The practice of implementation the tax from physical persons' profits during the XX-th century on the example of the USA, Japan, USSR is researched; its main tendencies are determined.*