

Максим Михайлович Швердін

Кафедра історії держави і права України та зарубіжних країн
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого
Харків, Україна

ІСТОРИКО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ МЕХАНІЗМУ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ У 90-х рр. ХХ ст. В УКРАЇНІ

Анотація. Дослідження умов та особливостей формування податкової системи України має велике значення для розвитку як історичної науки, так і науки податкового права. Зазначена проблематика є досить актуальною саме сьогодні, в умовах зміни системи економіки, вектора її розвитку та виходу на європейські ринки українських товарів. Автор поставив перед собою мету – визначити особливості механізму прямого оподаткування у 90-х рр. ХХ ст. У статті розкрито питання періодизації становлення податкової системи незалежної держави, визначено її сутність, а також особливості становлення наприкінці ХХ ст. Розглянуто декілька підходів до податкової системи, її функції, а також проаналізовано різні позиції науковців щодо етапів формування податкової системи держави. Автором вивчено питання оподаткування у 90-х рр. ХХ ст. через призму законодавчої бази того часу. Також зроблено відповідні висновки щодо основних ознак того чи іншого етапу становлення податкової системи України.

Ключові слова: прямі податки, податкове законодавство, податкова система, етапи становлення податкової системи, ринкова економіка.

Максим Михайлович Швердін

Кафедра истории государства и права Украины и зарубежных стран
Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого
Харьков, Украина

ІСТОРИКО-ПРАВОВОЙ АНАЛІЗ МЕХАНІЗМА ПРЯМОГО НАЛОГООБЛОЖЕННЯ В 90-х гг. ХХ в. В УКРАЇНІ

Аннотация. Исследование условий и особенностей формирования налоговой системы Украины имеет большое значение для развития как исторической науки, так и науки налогового права. Указанная проблематика является весьма актуальной именно сегодня, в условиях изменения системы экономики, вектора ее развития и выхода на европейские рынки украинских товаров. Автор поставил перед собой цель – определить особенности механизма прямого налогообложения в 90-х гг. ХХ в. В статье раскрыты вопросы периодизации становления налоговой системы независимого государства, определены ее сущность, а также особенности становления в конце ХХ в. Рассмотрены несколько подходов к налоговой системе, ее функции, а также проанализированы различные позиции ученых относительно этапов формирования налоговой системы государства. Автором изучен вопрос налогообложения в 90-х гг. ХХ в. сквозь призму законодательной базы того времени. Также сделаны соответствующие выводы относительно основных признаков того или иного этапа становления налоговой системы Украины.

Ключевые слова: прямые налоги, налоговое законодательство, налоговая система, этапы становления налоговой системы, рыночная экономика.

Maxim M. Sheverdin

Department of History of State and Law of Ukraine and Foreign Countries
Yaroslav Mudryi National Law University
Kharkiv, Ukraine

HISTORICAL AND LEGAL ANALYSIS OF THE DIRECT MECHANISM TAXATION IN THE 90-S XX CENT. IN UKRAINE

Abstract. *The study of the conditions and peculiarities of the formation of the tax system of Ukraine is of great importance for the development of both historical science and the science of tax law. This problem is very relevant today, in the context of changing the system of the economy, the vector of its development and the entry of Ukrainian goods to European markets. The author set a goal to determine the features of the direct taxation mechanism in the 90s of the 20th century. The article discloses the issues of the periodization of the formation of the tax system of an independent state, its essence is determined, as well as the features of its formation at the end of the 20th century. Several approaches to the tax system and its functions have been considered, and various positions of scientists regarding the stages of the formation of the state tax system have been analyzed. The author studied the issue of taxation in the 90s of the XX century through the prism of the legislative base of that time. Also, the relevant conclusions are made regarding the main signs of a particular stage in the formation of the Ukrainian tax system.*

Keywords: direct taxes, tax legislation, tax system, stages of formation of the tax system, market economy.

ВСТУП

Однією з найбільш глобальних проблем здійснення підприємницької діяльності є вибір оптимальної моделі оподаткування. Це питання хвилює не тільки самих суб'єктів господарювання, а також і законодавця, науковців, юристів, економістів та ін. Вивчення правової природи механізму оподаткування, аналіз історичних етапів становлення системи оподаткування в Україні, а також тих результатів, яких досягли при впровадженні тієї чи іншої моделі оподаткування, мають важливе значення для функціонування економічної системи держави в цілому.

Дослідження у сфері механізму оподаткування набули більшої гостроти з отриманням Українською державою незалежності, коли розпочався етап становлення національної системи оподаткування. Прямі податки мають суттєвий вплив на формування дохідної частини бюджету держави. Важливим також у контексті даного дослідження є розуміння правової природи самої податкової системи, під якою розуміють, зокрема, комбінацію податків, побудовану за вказівкою вищих принципів оподаткування для покриття державних витрат [1, с. 283], сукупність існуючих на цей момент у конкретній державі істотних умов оподаткування [2, с. 80], соціально-економічну цілісність, зумовлену сукупністю закономірно пов'язаних між собою податкових відносин [3, с. 68–69].

М. П. Кучерявенко виділяє зовнішню та внутрішню форми податкової системи. Зовнішня форма включає особливості розподілу податків за відповідними

бюджетами і їх надходженням до централізованих державних фондів. Внутрішня форма податкової системи охоплює відносини зі стягнення податків і зборів та фактично включає видовий перелік обов'язкових платежів податкового характеру [4, с. 452].

Більшість учених розглядають податкову систему через сукупність істотних умов оподаткування, виокремлюючи її внутрішню й зовнішню форми. Акцентується увага на обов'язковому характері цих умов для функціонування податкової системи. Вітчизняні дослідники зверталися до проблем становлення окремих видів податків (В. Л. Андрущенко, З. С. Варналій, В. П. Вишневський, Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, М. П. Кучерявенко, І. О. Лютий, І. А. Майбуров, А. М. Поддєрьогін, С. І. Юрій, Ф. О. Ярошенко та ін.). При цьому концептуальних досліджень щодо визначення особливостей саме механізму прямого оподаткування не проводилось і до сьогодні, а тому розкриття цих особливостей на самому початку становлення податкової системи незалежної держави має суттєве значення і сьогодні, оскільки податкова система України й досі перебуває у стані оновлення.

Метою цієї наукової публікації є визначення особливостей механізму прямого оподаткування у 90-х рр. ХХ ст., розкриття особливостей оподаткування за першого десятиліття незалежності держави.

Матеріали статті становлять цінність для істориків, фахівців у сфері фінансового, податкового права, викладачів дисципліни «Податкове право», студентів юридичних спеціальностей, практичних працівників, законодавця та ін.

1. МАТЕРІАЛИ ТА МЕТОДИ

У цій статті для детального аналізу елементів та особливостей механізму прямого оподаткування на початку 90-х рр. ХХ ст. автором було використано різноманітні теоретичні методи. Найбільш ефективним методом дослідження представленої тематики є порівняльний аналіз. Для цього було проаналізовано тогочасне податкове законодавство, різноманітні наукові джерела, здійснено їх зіставлення, підведено підсумки. Досить важливими для становлення сучасної податкової системи держави були саме ті кроки, що здійснювалися на самому початку формування податкової системи незалежної України. Метод порівняльного аналізу якраз і дозволяє зробити висновки щодо позитивних та негативних рис, притаманних тогочасній системі, а також щодо впливу створеної системи оподаткування на розвиток підприємництва та економічної системи в цілому. За допомогою методу порівняння виявлено, що дослідження у сфері механізму оподаткування набули більшої гостроти з отриманням Українською державою незалежності. Даний процес пов'язаний з етапом становлення національної системи оподаткування.

Також автором був використаний системний аналіз, який є достатньо ефективним методом для дослідження процесів та явищ у юридичних науках. Здійс-

нено теоретичний аналіз інформації, представленої в численних дослідженнях вітчизняних і зарубіжних вчених, які аналізували процес формування податкової системи України. Це дозволило виокремити декілька підходів до періодизації становлення податкової системи в Україні за часів незалежності. Даний метод сприяв виявленню періоду активного пошуку оптимальної моделі податкової системи держави.

2. РЕЗУЛЬТАТИ ТА ОБГОВОРЕННЯ

2.1. Становлення податкової системи незалежної держави

Система оподаткування є невід’ємною складовою економічної політики будь-якої держави, тому що виконує дуже важливу функцію – забезпечує фінансування державного апарату через систему акумулювання коштів у бюджеті, завдяки чому держава має можливість виконувати свої функції та завдання. До того ж оподаткування ще й виступає як ефективний механізм регулювання господарської діяльності, а також виконує ще одну досить важливу функцію – регулювання соціальних процесів та підтримка соціальної спрямованості економіки країни.

У провідних країнах світу з розвитком економіки держава та бізнес співпрацюють тривалий час і на взаємовигідних умовах. Цілком очевидно, що ринкова економіка не спроможна функціонувати повноцінно без впливу держави, сталий економічний розвиток без використання державних важелів – це утопія. Як справедливо зауважує І. Ю. Шмичкова, у таких умовах податки виконують не лише фіскальну та регулюючу функції, а й функцію стимулювання розвитку підприємств [5, с. 278].

Природно, що одночасно зі створенням незалежної держави була започаткована і нова податкова система України. Слід зазначити, що вона кардинально відрізнялась від тієї, що функціонувала за часів СРСР: на зміну адміністративно-командній системі, яка була непрозорою, прийшла нова система оподаткування, головною метою якої була підтримка зміни вектора економіки на ринкову.

На зламі 90-х рр. XX ст. виникла така цікава ситуація, коли податкова система України ввібрала в себе частково пережитки системи формування доходів колишнього СРСР, а з іншого боку, в умовах нагальної потреби створення нової податкової системи у стислі строки та за відсутності досвіду розробки перш за все законодавчої бази для цього було запроваджено певний «гібрид» податкової системи між адміністративно-командною та ринковою економікою.

На думку професора О. Соскіна, податкова система, яка функціонувала саме напередодні розпаду СРСР, була найбільш ліберальною та сприятливою для економічного розвитку. При цьому професор апелює до того, що кооперативи і малі підприємства 3 роки не обкладалися податками, зокрема не було й обов’язку сплачувати ПДВ чи здійснювати нарахування на заробітну плату, відрахування у Чорнобильський фонд, акцизний збір, мито та інші платежі

не стягувалися. Така система відтворення та отримання прибутку, не обтяжена надмірними податками, зумовила виникнення справжнього буму нагромадження капіталу, збільшення кількості підприємств і доходів, а також зменшення рівня безробіття. Тому автор вважає, що податкову систему, залишену нам у спадок Радянським Союзом, можна цілком було брати за базис при створенні податкової системи незалежної держави [6].

Хоча формування податкової системи України почалося ще в рамках колишнього СРСР, а створена на початку 1990-х рр. податкова система незалежної держави зазнала численних змін, вона так і не досягла прийнятного для уряду та суспільства рівня.

У цілому науковці поділяють процес становлення податкової системи України на чотири етапи: I етап – 1992–1995 рр.; II етап – 1996–2000 рр.; III етап – 2000–2010 рр.; IV етап – з 2010 р. і до сьогодні [7, с. 130]. Окремі ж дослідники вказують, що етапи розвитку податкової системи були дещо іншими. Так, зокрема, П. П. Дубинецька виділяє такі етапи становлення податкової системи: перший етап – 1991–1994 рр.; другий – розпочався у 1994 р. і закінчився у 1997 р.; третій – це період з 1997 по 2001 р.; четвертий етап тривав протягом 2001–2010 рр.; п'ятий етап розпочався у 2010 р. і триває дотепер [8, с. 15–18].

Автор вважає, що найбільш прийнятне виокремлення етапів трансформації податкової системи України запропоноване П. П. Дубинецькою, яка все ж таки підкреслює й цінність першого року функціонування незалежної держави (1991) як важливої сходинки розвитку податкового законодавства і податкової системи у цілому.

Деякі економісти, аналізуючи законодавство України, його розвиток за часів незалежної держави у контексті оподаткування прибутку підприємств (як одного з основних прямих податків), зауважують, що трансформація бази оподаткування відбувалася у шість етапів:

1) ухвалення Закону Української РСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ, що стосувався запровадження системи оподаткування України, у тому числі податку на прибуток підприємств. Безпосередній розрахунок податкових зобов'язань відбувався на основі законодавства СРСР (Закон СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань та організацій» від 14.06.1990 р. № 1560-І);

2) Закон України (ЗУ) «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992 р. № 2146-ХІІ, де з'явився вітчизняний механізм нарахування податку на доходи. Новим стало використання механізму податкового кредиту;

3) Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на прибуток підприємств і організацій» від 26.12.1992 р. № 12-92, де основним прямим податком для юридичних осіб визначено податок на прибуток, його використання було дуже не тривалим;

4) Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР доповнювався значною кількістю (близько 1500) нормативно-право-

вих актів та інструктивних документів, що ускладнювало правильне визначення оподаткованого прибутку. Крім того, у силу внесених змін, що стосувалися врахування лише витрат, які враховані в собівартість виготовленої протягом звітного періоду продукції, виникали проблеми з авансуванням податкових платежів, що негативно впливало на діяльність підприємств;

5) редакція Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 01.07.1997 р. №283/97-ВР запровадила визначення прибутку шляхом зменшення суми валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку, а також на суму амортизаційних відрахувань, що сприяло виникненню різних показників прибутку в бухгалтерському та податковому обліку. Подальші зміни до Закону лише закріпили ці розбіжності;

6) Податковий кодекс від 02.12.2010 р. №2755-VI вперше узагальнив законодавчу базу щодо оподаткування, хоч і не виключив існування великого обсягу інших інструктивних документів. Незважаючи на існуючі недоліки, відбувається певне наближення податкового та бухгалтерського обліку, зниження податкового навантаження на підприємства [5, с. 282].

2.2. Аналіз податкового законодавства України у 1990–2000-х рр. XX ст.

Предметом даного дослідження є період з 1990 по 2000 р., тому автором детально проаналізовано становлення механізму прямого оподаткування на перших двох етапах започаткування податкової системи незалежної держави.

1991 р. був ознаменований прийняттям Закону УРСР «Про систему оподаткування» [9]. Це взагалі перший нормативно-правовий акт у сфері оподаткування незалежної Української держави, яким було встановлено основні принципи побудови податкової системи держави, закріплено види податків та зборів, а також визначено суб'єкти (їх права, обов'язки та відповідальність) та об'єкти оподаткування.

Протягом 1991–2010 рр. у цей Закон зміни вносились аж 36 (!) разів, а потім він втратив чинність на підставі прийняття Податкового кодексу України. Серед найбільш важливих змін слід указати введення прибуткового податку з громадян, а також перетворення податків з підприємств на податки з прибутку підприємств. Проте варто зазначити, що ЗУ «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. став тим законодавчим базисом, спираючись на який у подальшому було розроблено та прийнято низку нормативно-правових актів, що регулювали окремі питання правового забезпечення податкової діяльності держави.

Протягом 1991 р. відбувався так званий підготовчий етап до формування податкової системи держави. У період з 1991 по 1994 р. відбувалися нові перетворення в податковій системі України. У цей час прийнято низку нормативно-правових актів за окремими видами податків, а у 1992 р. – ЗУ «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» [10]. Цей документ детально прописував процедуру справляння податку з доходів юридичних осіб.

Так, із кінця 1992 р. кардинально змінився вектор податкової політики: з ліберальної до 1991 р. і на політику, спрямовану на посилення податкового тиску наприкінці 1992 р. Аналіз законодавства у податковій сфері наприкінці 1992 р. дає підстави стверджувати, що характерними рисами податкової політики тих часів були такі: запроваджено сплату ПДВ за досить високою ставкою – 28%, який обчислювався з обороту, що зумовило різкий стрибок інфляції; податок на прибуток було замінено податком на дохід; дефіцит бюджету фінансується за рахунок коштів НБУ; упроваджено мито та акцизи; з'являються система нарахувань на заробітну плату, Чорнобильський та Пенсійний фонди, Фонд зайнятості, а також й інші соціальні фонди, що сприяють позитивному розвитку національного податкового законодавства, оскільки відрахування здійснюються напряму в соціальну сферу.

Проте всі ці платежі значною мірою обтяжували умови ведення підприємницької діяльності в державі, особливо для малого та середнього бізнесу. Унаслідок проведеної реформи реальна заробітна плата почала падати, доходи юридичних осіб – відповідно знижуватися, а податкові кошти витрачалися досить бездумно на утримання самої податкової служби, а враховуючи досить високий рівень корупції – частково розкрадатись [11, с. 2006; 12; 13, с. 320; 14, с. 975–983].

Як цілком вірно наголошує П. В. Мельник, ця перехідна модель податкової системи характеризувалася низкою значних недоліків, які в результаті спонукали до створення в Україні моделі державно-монополістичного капіталізму, втручання держави в економічне життя й адміністративно-директивний контролю за пересічними громадянами [15, с. 87].

Підсумовуючи наведене, варто спинитись на основних кроках можновладців протягом першого етапу формування податкової системи:

1) податок на дохід змінено на податок на прибуток юридичних осіб зі ставкою 30%. З одного боку, як вірно зауважує П. П. Дубинецька, це був вірний крок, який ґрунтувався на світовому досвіді. З другого ж боку, сама процедура адміністрування цього податку буда надто складною для представників бізнесу, що спричинило складнощі в його реальній сплаті через брак та некоректність алгоритму розрахунку та оплати цього виду податку;

2) суттєво зменшено ставку ПДВ – до 20%;

3) стрімко підвищувались непрямі податки – акцизи та мито, а також податок на землю;

4) продовжилась і посилилась тенденція до зростання нарахувань у різноманітні фонди, до того ж росла й сама кількість таких фондів, а також було регламентовано обов'язковість цих платежів;

5) у цілому збільшилася загальна кількість податків, тому цілком прогнозованим є висновок, що у 1994 р. було закладено таку податкову систему, яка призвела до значного збільшення тиску на працю та капітал.

У 1994 р. відбулися зміни в податковій політиці держави, які корінним чином вплинули на економічну систему, враховуючи той факт, що українська економіка в той час переживала досить складні часи. Саме на цей рік припав другий етап розвитку та становлення податкової системи, який закінчився у 1997 р. Так, 02.02.1994 р. було прийнято ЗУ «Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР “Про систему оподаткування”» [16]. Цим нормативно-правовим актом кардинально змінено концептуальні підходи формування податкової системи, зокрема принципів побудови системи оподаткування, обліку платників податків, положень щодо зміни ставок та об’єктів оподаткування за різними податками тощо. А наприкінці 1994 р. було прийнято ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств», який є наочним прикладом удосконалення механізму сплати податку на прибуток підприємств [17]. Також важливим є те, що в цих нормативно-правових актах визначено, що податок на прибуток підприємств є одним із важливих загальнодержавних платежів, тобто від 1991 до 1997 р. залишалася потреба в існуванні такого податку в податковій системі.

Як вірно зазначає П. П. Дубинецька: «Невизначеність, заплутаність і нестабільність податкового законодавства, відсутність прозорості, з одного боку, та низька кваліфікація в нових умовах працівників податкової служби і бухгалтерів – з іншого, призвели до значних зловживань як у процесі нарахування і стягнення податків, так і в процесі використання податкових надходжень». Через некомпетентні дії «податкових експериментаторів» у 1995 р. почалася обвальна зупинка державних підприємств і виснаження приватного сектору [8, с. 75].

Яскравим моментом формування податкової системи стало введення національної грошової одиниці у 1996 р., що відбувалося на фоні відносної стабілізації в грошово-кредитній сфері та зупинення галопуючих інфляційних процесів. Важливим для цього періоду було прийняття Указу Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» від 31.07.1996 р. Цей Указ був прийнятий з метою коригування податкової політики відповідно до основних напрямів економічних реформ в Україні, посилення податкової та платіжної дисципліни, забезпечення своєчасних надходжень до дохідної частини бюджету [18].

До цього часу в Україні не існувало цілісної податкової системи, яка змогла б гарантувати систематичні надходження необхідних для держави фінансових ресурсів та здійснювати ефективне регулювання економіки в умовах нестабільної господарської кон’юнктури. Наступні кроки щодо трансформації податкової системи були спрямовані на вдосконалення механізмів дії окремих податків, розширення податкової бази, скорочення граничних ставок податків, підвищення податкових надходжень та спрощення системи оподаткування. Відповідні зміни торкнулися і податку на прибуток підприємств. Так, було внесено зміни до ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» у 1997 р., коли було введено поняття «холдингові компанії», «податкова накладна», «дериватив», «доходи спільної діяльності» тощо.

Однак, на жаль, стабільне податкове законодавство на цьому етапі так і не вдалося сформувати. Цілковито вірно помічають деякі дослідники, що характерними прикладами невдалого застосування «методу проб і помилок» можна назвати:

- часту зміну об'єкта прибуткового оподаткування юридичних осіб (прибуток – дохід – знову прибуток);
- постійну зміну ставок ПДВ (28%, 20%, 28%, 20%);
- плутанину щодо вибору методів обліку фінансових результатів (за фактом відвантаження продукції, касовий метод, змішана система, за фактом передачі прав власності на продукцію) тощо [18].

Усі ці зміни знайшли своє відображення в низці податкових законів, що були ухвалені у новій редакції: «Про систему оподаткування», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про податок на додану вартість» та ін. (1997).

Необхідно зауважити, що в цей період проводиться активний пошук оптимальної моделі податкової системи держави, змінюючи перелік основних видів податків. Проте, як вірно зауважують окремі вчені, застосування різних податків з відносно невисокими ставками дає державі досить мало, переобтяжує населення і створює гальмівний ефект в розвитку національного господарства [7, с. 130].

За твердженням професора О. Соскіна, податок став використовуватися як інструмент економічного і навіть фізичного тиску на громадян України та контролю за підприємцями. Їх позбавили стимулів розвивати бізнес, перетворивши завдяки карним законодавчим актам на злочинців. Унаслідок цього Україна з економічно розвинутої держави перетворилася на відсталу, перманентно кризову країну [5, с. 11]. Аналіз ситуації в державі свідчить про те, що основними ознаками роботи податкової служби стали фіскальний тиск на бізнес, зрощення органів нагляду та кримінальних елементів, методи роботи служби за принципами поліцейської держави, а також, безумовно, корупційна складова.

Одним із основних здобутків третього етапу формування податкової системи держави було запровадження альтернативних систем оподаткування – у 1998 р. Президент України видав Указ «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727, а Верховна Рада України прийняла ЗУ «Про фіксований сільськогосподарський податок» № 662/98.

2.3. Механізм справляння прямих податків у 90-х рр. ХХ ст.

Перш за все слід визначити, що таке прямі податки. Ю. С. Стоян, аналізуючи сутність прямих податків, пропонує такі їх ознаки:

- 1) якості формального і реального платника збігаються, має місце збіг формального та реального платника, тобто особи, яка безпосередньо перераховує податок до бюджету (формального платника), і особи, чиї кошти перераховуються у вигляді суми, еквівалентної податковому обов'язку (реального платника);

2) за допомогою прямих податків персоніфікується податковий обов'язок, встановлюється залежність між податковим обов'язком кожного конкретного платника і його участю у формуванні бюджетних доходів;

3) прямі податки беруть участь в утворенні ціни (прямі податки включаються в ціну виробника на стадії виробництва);

4) прямі податки більш точно орієнтовані на платника податків і на його податкоспроможність, чітко встановлюють відповідність між доходом чи майном платника та податковим обов'язком, який виникає у зв'язку з цим, співвідносяться з розміром доходу, встановлюють пропорційне оподаткування у виробників;

5) прямі податки потребують менше витрат на їх адміністрування [19, с. 20–21].

Законом України «Про систему оподаткування» (статті 13–15) було запроваджено такі види прямих податків: податок на прибуток, податок на прибуток іноземних юридичних осіб від діяльності в УРСР, податок з обороту, податок на експорт і імпорт, податок на доходи, податок на фонд оплати праці колгоспників, прибутковий податок з громадян, плата за природні ресурси, плата за землю, лісовий дохід, екологічний податок, податок з власників транспортних засобів.

Із прийняттям у 1992 р. ЗУ «Про оподаткування доходів підприємств та організацій» усі підприємства та організації, крім установлених законом винятків, повинні були сплачувати податок на дохід у розмірі 18% (у 1992 р.). З часом ця ставка почала тільки збільшуватись (у 1995 р. становила 22%).

Проте вже у 1996 р. Указом Президента України встановлено такі пріоритети при підготовці нормативно-правових актів з питань реформування податкової політики, зокрема: зменшення рівня розміру податкових вилучень; скасування пільг щодо оподаткування, наданих підприємствам за галузевим принципом або окремим підприємствам, з одночасним запровадженням механізму реструктуризації безнадійної заборгованості за податковими зобов'язаннями; зменшення ставок податків на імпортувану продукцію, що не виробляється в Україні та імпортується в Україну для використання у виробництві вітчизняними товаровиробниками відповідної продукції, з одночасним підвищенням ставок таких податків на продукцію, яка імпортується в Україну для споживання без її переробки, за умови, що аналогічна продукція виробляється в Україні; посилення оподаткування бартерних (товарообмінних) операцій та операцій з давальницькою сировиною; обчислення оподаткованого прибутку як різниці між валовим доходом та валовими витратами виробництва (обігу).

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи наведене, слід наголосити, що перший законотворчий етап (1991–1994) характеризувався такими основними особливостями:

1) було створено базові підвалини законодавчого регулювання у сфері оподаткування в Україні, зокрема розроблено та ухвалено Закон УРСР «Про систему

оподаткування», закони України «Про податок на додану вартість», «Про акцизний збір» та ін., Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» і т. д.;

2) податкове законодавство того часу було досить нестабільним (що й зрозуміло, оскільки лише починався процес його становлення) та суперечливим як щодо змісту, так і щодо можливості його застосування;

3) було запроваджено систему оподаткування, в якій переважала фіскальна функція, оскільки з'явилося чимало обов'язкових платежів (як власне самі податки, так і різноманітні збори та стягнення). Це лягло важким тягарем на бізнес;

4) при розробці перших нормативно-правових актів незалежної України у сфері оподаткування було застосовано характерні для планової економіки методи та об'єкти оподаткування;

5) протягом першого періоду становлення податкової системи в Україні було створено Державну податкову службу України (відповідний Закон ухвалено у грудні 1990 р.).

Якщо проаналізувати порядок запровадження механізму прямого оподаткування протягом 1991–1994 рр., то чітко прослідковується тенденція до зниження кількості прямих податків, спрощення механізму їх адміністрування на фоні підвищення різноманітних непрямих податків.

Протягом другого та частково третього етапів становлення податкової системи України відбувалось посилення контролюючого впливу та карної функції держави у сфері справляння податків, розширилися повноваження контролюючих органів та утворився симбіоз податкової інспекції з органами МВС, який набув характеру поліцейсько-карного органу. Усі ці зміни податкової системи спричинили посилення податкового пресу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- [1] Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – Москва : Статут, 2002. – 555 с.
- [2] Налоговое право : учеб. пособие / [под ред. С. Г. Пепеляева]. – Москва : ФБК-Пресс, 2000. – 343 с.
- [3] Карасева Л. А. Налоговая система и объективные причины ее деформации [Электронный ресурс] / Л. А. Карасева // Экон. журн. – 2011. – № 4. – Режим доступа: http://www.economicarggu.ru/2011_4/karaseva.pdf.
- [4] Курс налогового права : в 2 т. Т. 1 : Общая часть / [под ред. Д. М. Щекина]. – Москва : Статут, 2009. – 863 с.
- [5] Шмичкова І. Ю. Оподаткування прибутку підприємств: аналіз застосування в Україні / І. Ю. Шмичкова // Бізнес Інформ. – 2014. – № 9. – С. 278–285.
- [6] Соскін О. Трансформація податкової системи в контексті формування сучасної економічної моделі України [Електронний ресурс] / О. Соскін. – Режим доступу: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/45536>.
- [7] Ткаченко В. А. Історія становлення та розвитку податкової системи України / В. А. Ткаченко // Вісн. Бердян. ун-ту менеджменту і бізнесу. – 2013. – № 2 (22). – С. 128–133.

- [8] Дубинецька П. П. Податкове регулювання в системі управління національним господарством : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 / Дубинецька Павлина Петрівна. – Львів, 2015. – 254 с.
- [9] Про систему оподаткування [Електронний ресурс] : Закон від 25.06.1991 № 1251-ХІІ / Верховна Рада УРСР. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
- [10] Про оподаткування доходів підприємств та організацій [Електронний ресурс] : Закон від 21.02.1992 № 2146-12 / Верховна Рада УРСР. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>.
- [11] Stone R. Economic analysis of contract law from the internal point of view / R. Stone // Columbia Law Review. – 2016. – Vol. 116, No. 8. – P. 2005–2057.
- [12] Kato J. Does taxation lose its role in contemporary democratisation? State revenue production revisited in the third wave of democratization [Електронний ресурс] / J. Kato, S. Tanaka // European Journal of Political Research. – 2018. – Режим доступу: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/1475-6765.12276>.
- [13] Genschel P. Did they learn to tax? Taxation trends outside the OECD. Review of International / P. Genschel, L. Seelkopf // Political Economy. – 2016. – Vol. 23, No 2. – P. 316–344.
- [14] Borek T. C. Tax Shelters or Efficient Tax Planning? A Theory of the Firm Perspective on the Economic Substance Doctrine / T. C. Borek, A. Frattarelli, O. Hart // Journal of Law and Economics. – 2014. – Vol. 57, No 4. – P. 975–1000.
- [15] Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпінь : Акад. держ. податк. служби України, 2001. – 362 с.
- [16] Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування» [Електронний ресурс] : Закон від 02.02.1994 № 3904-12 / Верховна Рада УРСР. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/3904-12>.
- [17] Про оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс] : Закон від 28.12.1994 № 334/94-ВР / Верховна Рада УРСР. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/334/94-vp/ed19941228>.
- [18] Про заходи щодо реформування податкової політики [Електронний ресурс] : Указ Президента від 31.07.1996 № 621/96. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/621/96>.
- [19] Стоян Ю. С. Правове регулювання податку на прибуток підприємств в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Стоян Юлія Сергіївна. – Харків, 2017. – 209 с.

REFERENCES

- [1] Janzhul, I. I. (2002). *Basic Principles of Financial Science: The Doctrine of Public Income*. Moscow: Statut.
- [2] Pepelyaev, S. G. (2000). *Tax law*. Moscow: FBK-Press.
- [3] Karaseva, L. A. (2011). The tax system and the objective causes of its deformation. *Economic Journal*, 4. Retrieved from http://www.economicarggu.ru/2011_4/karaseva.pdf.
- [4] Shchekin, D. M. (2009). *Course of tax law*. Moscow: Statut.
- [5] Shmichkova, I. Yu. (2014). Taxation of enterprise profits: analysis of application in Ukraine. *BUSINESSINFORM*, 9, 278–285.
- [6] Soskin, O. *Transformation of the tax system in the context of the formation of a modern economic model of Ukraine*. Retrieved from <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/45536>.

- [7] Tkachenko, V. A. (2013). History of the Formation and Development of the Tax System of Ukraine. *Journal of the Berdyansk University of Management and Business*, 2 (22), 128–133.
- [8] Dubinetska, (2015). P. P. *Tax regulation in the system of management of the national economy*. (Candidate dissertation, Lviv National University named after Ivan Franko).
- [9] Verkhovna Rada of Ukraine. (1991). *On the taxation system*. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
- [10] Verkhovna Rada of Ukraine. (1992). *On Taxation of Income of Enterprises and Organizations*. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>.
- [11] Stone, R. (2016). Economic analysis of contract law from the internal point of view. *Columbia Law Review*, 116(8), 2005–2057.
- [12] Kato, J., Tanaka, S. (2018). Does taxation lose its role in contemporary democratisation? State revenue production revisited in the third wave of democratisation. *European Journal of Political Research*. Retrieved from <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/1475-6765.12276>.
- [13] Genschel, P., Seelkopf, L. (2016). Did they learn to tax? Taxation trends outside the OECD. *Review of International Political Economy*, 23(2), 316–344.
- [14] Borek, T. C., Frattarelli, A., Hart, O. (2014). Tax Shelters or Efficient Tax Planning? A Theory of the Firm Perspective on the Economic Substance Doctrine. *Journal of Law and Economics*, 57(4), 975–1000.
- [15] Melnyk, P. V. (2001). *Development of the Tax System in Transition Economy*. Irpen: Academy of State Tax Service of Ukraine.
- [16] Verkhovna Rada of Ukraine. *On Making Amendments and Addenda to the Law of the Ukrainian SSR "On the Taxation System Law"* Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/en/3904-12>.
- [17] Verkhovna Rada of Ukraine. *On Corporate Income Taxation*. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/334/94-eng/ed19941228>.
- [18] *Presidential Decree "On Measures to Reform the Tax Policy"*. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/621/96>.
- [19] Stoyan, Y. S. (2017). *Legal regulation of corporate profit tax in Ukraine*. (Candidate dissertation, Yaroslav Mudryi National Law University).

Максим Михайлович Шeverдін

Кандидат юридичних наук, доцент

Кафедра історії держави і права України та зарубіжних країн

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

61024, вул. Пушкінська, 77, Харків, Україна

Максим Михайлович Шeverдин

Кандидат юридических наук, доцент

Кафедра истории государства и права Украины и зарубежных стран

Национальный юридический университет имени Ярослава Мудрого

61024, ул. Пушкинская, 77, Харьков, Украина

Maxim M. Sheverdin

Candidate of Legal Sciences, Associate Professor

Department of History of State and Law of Ukraine and Foreign Countries

Yaroslav Mudryi National Law University

61024, 77, Pushkinskaya Str., Kharkiv, Ukraine

Рекомендоване цитування: Шевердін М. М. Історико-правовий аналіз механізму прямого оподаткування у 90-х рр. ХХ ст. в Україні / М. М. Шевердін // Вісн. Нац. акад. прав. наук України. – 2018. – Т. 25, №2. – С. 13–26.

Suggested Citation: Sheverdin, M. M. (2018). Historical And Legal Analysis Of The Direct Mechanism Taxation In The 90-S XX Cent. In Ukraine. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*, 25(2), 13–26.

Стаття надійшла / Submitted: 23.04.2018

Доопрацьовано / Revised: 20.05.2018

Схвалено до друку / Accepted: 19.06.2018