

УДК 336.244

**НАЛОГОВЫЕ ПРЕОБРАЗОВАНИЯ:  
ИСТОРИЧЕСКИЙ ОПЫТ И СОВРЕМЕННОСТЬ**

Т. М. Рева

(Академия таможенной службы Украины, г. Днепропетровск)

*У статті аналізуються накопичені теоретичні знання та практичний досвід у сфері податкових відносин, історична спадщина видатних економістів-співвітчизників з метою знайти відповіді на питання, важливі для сучасних перетворень податкової системи України.*

*В статье анализируются накопленные теоретические знания и практический опыт в сфере налоговых отношений, историческое наследие выдающихся экономистов-соотечественников с целью найти ответы на вопросы, которые сегодня важны для преобразований налоговой системы Украины.*

*The article analyses stored theoretical knowledge and practical experience in the field of tax treatment, historical heritage of eminent economists-compatriots to find out the answers to the questions which are important for transformation of tax system of Ukraine today.*

**Ключевые слова.** Налоговая система, преобразования, исторический опыт.

**Введение.** Налоги являются сегодня важным экономическим, социальным и политическим фактором общественного развития. Их расходуют не только на содержание сугубо государственных учреждений, но и на образование, здравоохранение, культуру, защиту окружающей среды, на субсидии отдельным категориям населения и целым регионам страны. Не менее существенное влияние система налогообложения оказывает на деловую активность предпринимательских структур, которые создают финансовый потенциал страны, что в совокупности обуславливает необходимость проведения взвешенных реформ в бюджетно-налоговой сфере, исходя из решения конкретных социально-экономических задач, адаптации к налоговым технологиям, присущим высокоразвитым странам.

Вопросам развития налоговых систем посвящены труды украинских и зарубежных ученых: В. П. Вишневого, Ю. Б. Иванова, И. А. Майбурова, В. М. Мельника, А. М. Соколовской, Т. В. Меркуловой. Объектами исследований являются функции налогов, их трансформации в условиях международной интеграции, уровень налоговой нагрузки, направление и характер налогового влияния на социально-экономические процессы в антикризисном регулировании. При этом остаются актуальными вопросы системности налоговых реформ, их последовательности и обоснованности с учётом национальных особенностей развития.

**Постановка задачи.** Целью данного исследования является анализ накопленных теоретических знаний и практического опыта в сфере налоговых отношений, исторического наследия выдающихся экономистов-соотечественников с целью найти ответы на вопросы, которые сегодня важны для преобразований налоговой системы Украины.

**Результаты исследования.** К числу выдающихся реформаторов бюджетно-налоговой системы относится Николай Христианович Бунге – основоположник Киевской школы в российской экономической науке, государственный деятель второй половины XIX в. До его назначения на должность министра финансов (1881 г.) бюджетная система России находилась в кризисе. Основными плательщиками налогов были податные сословия, то есть крестьяне и мещане. Из общей суммы прямых налогов 16/17 приходилось на бедное сельское население и лишь 1/17 – на все остальные классы. Косвенное обложение преимущественно состояло из налога на крепкие напитки и также касалось, главным образом, крестьян. Основанием для обложения налогами податных сословий служила запись в ревизию по результатам народной переписи. Переход из одного сословия в другое разрешался лишь по особому указанию. Внутренняя раскладка налогов между отдельными плательщиками была предоставлена общинам, на которых лежала ответственность за подати.

© Т. М. Рева, 2013

К числу прямых налогов относились земские повинности, которые разделялись на сборы государственные, губернские и частные. Из общей суммы 77 % составлял государственный земский сбор, 19 – губернские повинности, 4 % – частные (дворянские) повинности<sup>1</sup>.

Проводя налоговые реформы, Н. Х. Бунге стремился привлечь новые ресурсы, устранить неравенство обложения и различие между податными и неподатными сословиями. При нём была отменена подушная подать, которая существовала с 1724 г. и на определённом этапе сыграла положительную роль как постоянный источник доходов бюджета. В структуре прямых налогов подушные подати составляли 39–42 %<sup>2</sup>. Преимуществами этого налога были простота и удобство в исчислении податных окладов по числу душ в каждой общине, определённых по итогам переписи. Вместе с тем длительный опыт взимания подушной подати выявил и многочисленные недостатки, главный из которых заключался в том, что подать налагалась не на имущество или доход, а на каждого гражданина, независимо от его налогоспособности. Основное налоговое бремя несли работники, уплачивающие подать за малолетних, больных, неспособных к работе. Система распределения ревизских душ по общинам чрезвычайно усложняла перемещение работников по территории страны в поисках более высоких заработков. Серьёзно ослабляла ответственность налогоплательщиков круговая порука, предусматривающая, что недоимка, не взысканная с определённых плательщиков, раскладывалась на других членов общины. Эти недостатки стали тормозом развития перспективных отраслей экономики, затрудняли миграцию, не способствовали росту народного благосостояния. Несомненно, отмена подушной подати стала одним из важнейших направлений налоговой реформы. Учитывая важность и трудоёмкость преобразований, было принято решение о проведении поэтапной отмены подушной подати.

Практика использования прямых налогов в XIX в. выявила множество недостатков как методического, так и организационного характера. Вопросами налогообложения ведал ряд министерств, в том числе Министерство внутренних дел, Министерство государственных имуществ и уделов. В Министерстве финансов управление налогами было рассредоточено по разным отделам, что снижало эффективность работы по сбору прямых налогов, не способствовало их собираемости, повышало затраты на содержание ведомств, создавало условия для разных злоупотреблений.

Решение этих проблем, а также необходимость замены подушной подати другими налогами требовали концентрации управления в едином центре. С этой целью в составе Министерства финансов был образован Департамент окладных сборов. Основной задачей департамента было заведование податями и земскими повинностями, ревизской частью и сбором за свидетельства на право торговли. Следует подчеркнуть, что новый департамент был образован без расширения штатов Министерства финансов и без дополнительного финансирования. В департаменте было выделено пять отделений:

- два распределительных отделения для составления смет и раскладок земских повинностей;
- контрольное отделение для ревизии годовых отчетов;
- бухгалтерское отделение для ревизии ежемесячных ведомостей о сборах и расходах;
- ревизское отделение, которое сосредоточило народную перепись, причисление лиц податных сословий к определённому окладу и исключение из него, взыскания, предоставление льгот по налогам.

Департамент приступил к совершенствованию и упорядочению налоговой системы, поиску путей повышения собираемости налогов. Одним из первых шагов стала отмена подушной подати. Реально реформа была проведена в 1883–1907 гг. Бюджетные потери, вызванные отменой подати, компенсировались, прежде всего, повышением ставок неокладных (косвенных) налогов. Были увеличены акцизы на спиртные напитки (питейный налог), табак и другие товары (сахар, соль, керосин, спички, дрожжи), введены пошлины на наследство и дарение имущества, 5-процентный налог на денежные вклады в банках. Считалось, что «косвенные налоги, при всех их недостатках, предоставляют плательщикам

---

<sup>1</sup> Князев В. Г. Департамент окладных сборов и его роль в повышении доходов государства // Финансы. – 2002. – № 9. – С. 14.

<sup>2</sup> Там же. – С. 15.

возможность довольно широкого сообразования не только с общим уровнем своей хозяйственной зажиточности, но и с временными колебаниями в прибытках”<sup>3</sup>. Отмечая непостоянство доходов основной массы населения страны, финансисты отводили косвенному налогообложению главенствующую роль в налоговой системе.

При этом совершенствование прямых налогов не ограничивалось лишь отменой подушной подати. С целью возмещения бюджетных потерь в 1883 г. дифференцированно, в зависимости от качества земель, были повышены ставки поземельного налога, что привело к росту налоговых платежей по губерниям с наиболее плодородными землями в 2–3 раза. Для привлечения к налогообложению более состоятельных, ранее освобождённых от прямых налогов, групп населения и расширения круга плательщиков в 1894 г. был введен квартирный налог для лиц, занимающих жилые помещения. Оклады были дифференцированы в зависимости от наёмной платы и составляли 1,6–10 %.

Важная заслуга Н. Х. Бунге заключается в предвидении необходимости установления в России подоходного налога как самого справедливого и целесообразного вида налогообложения. Проект подоходного налога был разработан позже, в 1907 г., однако по ряду причин не был реализован.

Внесенные в 1892 г. изменения в Положение о промышленном налоге разделили налог на основной и дополнительный. Основной налог уплачивался всеми предприятиями ежегодно при приобретении промышленных свидетельств. Размер налога устанавливался в зависимости от территории расположения и разряда предприятия. Дополнительный промышленный налог взимался в виде налога на капитал и процентного сбора с прибыли.

Налог на капитал составлял 15 копеек с каждых 100 рублей основного капитала в том случае, если прибыль не превышала 3 %. При получении прибыли свыше 3 % размер налога повышался до 20 копеек. С капитала менее 100 рублей промышленный налог не взимался. Важно отметить, что в счёт налога на капитал засчитывался внесенный в казну основной промышленный налог.

Процентный сбор с прибыли взимался в том случае, если предприятия получали прибыль свыше 3 % от размера основного капитала. Ставки процентного сбора были установлены по прогрессивному принципу. Так, при чистой прибыли от 3 до 20 % ставка составляла 14 %, при размере прибыли свыше 20 % взималось 14 % от всей суммы прибыли и 10 % от прибыли, превышающей 20 % на основной капитал. Для предприятий в отдалённых районах Сибири, Средней Азии, Кавказа, а также для мало доходных предприятий, получавших в отчётном периоде прибыль от 100 до 300 рублей, применялись пониженные ставки сбора. Налог просуществовал вплоть до революции 1917 г.<sup>4</sup>

Анализ промышленного налога показывает, что это был достаточно эффективный налог, учитывающий не только интересы казны, но и стимулирующий развитие промышленности, поддерживающий малые промыслы и их развитие в регионах.

Серьёзная работа была проведена и по налоговому администрированию. В 1885 г. по инициативе Департамента окладных сборов были учреждены пятьсот должностей податных инспекторов. В определённом контексте можно говорить о том, что это был прообраз нынешних налоговых инспекторов.

Преобразования, проведенные Н. Х. Бунге, способствовали упорядочению налоговой системы за счёт ликвидации подушной подати, расширения налогооблагаемой базы, совершенствования механизма взимания промышленного налога, введения налогов на недвижимое имущество.

Налоговые нововведения второй половины XIX в. привели к существенному увеличению доходов бюджета, которые росли достаточно высокими темпами, в том числе и в сравнении с развитыми странами Европы (табл. 1).

<sup>3</sup> Толкушкин А. В. Налоговые реформы С. Ю. Витте // Финансы. – 2002. – № 9. – С. 12.

<sup>4</sup> Там же. – С. 11.

**Государственные доходы России и развитых стран Европы в XIX в.  
(млн фунтов стерлингов)<sup>5</sup>**

Страна	1830	1860	1881	1889	Темп роста*, %
Англия	55	73	83	88	160
Франция	41	83	121	121	295
Германия	16	32	90	88,8	555
Австро-Венгрия	18	45	75	74,8	410
Россия	23	56	80	154,7	673

\* 1889 г. к 1830 г.

О необходимости экономических преобразований, основанных на национальных особенностях, открыто заявлял последователь Н. Х. Бунге, российский министр финансов С. Ю. Витте: “До тех пор, покуда русская жизнь не выработает своей национальной экономики, основанной на индивидуальных особенностях русского грунта, до тех пор мы будем находиться в процессе шатания между различными модными учениями, увлекаясь поочередно то одним, то другим; до тех пор мы будем слышать из одних и тех же уст и читать на столбцах одних и тех же органов логически несовместимые экономические суждения и проекты... и понятно, что до тех пор мы не будем жить правильно экономической жизнью, а будем идти на буксире заграничных веяний и всяких спекуляций насчет народного благосостояния”<sup>6</sup>.

Таким образом, исторический опыт подчёркивает необходимость тщательной проработки налоговых преобразований, поэтапную замену одних налогов другими, поиск путей разумного пополнения выпадающих доходов за счёт других источников, экономию государственных средств при проведении реформ.

Изучение исторического опыта налоговых преобразований представляется весьма полезным и сегодня. Сформированная в начале 90-х гг. прошлого столетия, налоговая система Украины постоянно меняется в поиске оптимальных параметров, которые соответствовали бы рыночным реформам и требованиям мировых стандартов налогообложения.

В целом положительную роль в повышении эффективности налоговой системы отводят Налоговому кодексу, действующему с 2011 г. Уменьшилось количество налогов, усовершенствованы процедуры их администрирования, учтены европейские стандарты по НДС и акцизам во внешней торговле, введен налог на недвижимость, улучшены условия налогообложения малого бизнеса, существенно снижено налогообложение прибыли, которая и в налоговом учёте, и в бухгалтерском учёте рассчитывается теперь по одним правилам.

Нынешняя базовая ставка налога на прибыль составляет 19 %, и это значение не является окончательным: с 2014 г. она уменьшится ещё на 3 %. Можно сказать, что это щедрый подарок государства, прежде всего, крупному бизнесу. Предусмотрены льготы для инноваций: субъекты хозяйствования в сфере информационных технологий и программной продукции платят налог по ещё более низкой ставке, которая составляет 5 %. Прибыль, получаемая предприятиями, которые реализуют инвестиционные проекты в приоритетных отраслях экономики, должна и вовсе облагаться по нулевой ставке. Но возникает проблема: какие отрасли правительство будет считать приоритетными? Любой их перечень будет выглядеть надуманным. Кроме того, необходимость регистрации инвестиционных проектов в Кабмине свидетельствует о наличии коррупционной составляющей в рассматриваемой налоговой льготе. Льгота по налогообложению прибыли в виде долгосрочных налоговых каникул предоставлена гостиничному бизнесу и предприятиям лёгкой промышленности. Однако, по мнению специалистов, предприятия лёгкой промышленности нуждаются в других стимулах, направленных на легализацию трудовых ресурсов.

<sup>5</sup> Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1997. – С. 56.

<sup>6</sup> Абалкин Л. Российская школа экономической мысли: поиск самоопределения // Вопросы экономики. – 2001. – № 2. – С. 5.

Нововведення уже привели к снижению (пока незначительному) поступлений налога на прибыль в общий фонд государственного бюджета – на 1,3 % в 2012 г. по сравнению с 2011 г. Чтобы не допустить роста бюджетных потерь, с текущего года предусмотрены авансовые платежи, которые ведут к “вымыванию” оборотных средств предприятий-плательщиков. Таким образом, в отличие от тщательной проработки промыслового налога в прошлом, сегодняшний механизм налогообложения прибыли содержит многочисленные просчёты, необоснованные льготы, которые создают привилегии одним категориям плательщиков за счёт ухудшения положения других.

Налоговые системы европейских стран ориентированы сегодня на преимущественное подоходное налогообложение граждан. Поскольку эта тенденция необратима, очевидным для Украины является дальнейшее развитие налогообложения физических лиц. Подтверждением является частичный возврат к прогрессивному налогу и введение с 2011 г. слабопрогрессивной шкалы со ставками обложения доходов физических лиц 15 % и 17 % в зависимости от величины налоговой базы.

Но, как показывает европейский опыт, налогами должна облагаться лишь та часть дохода, которая остаётся после обеспечения основных жизненных потребностей (прожиточного минимума) плательщика и его семьи, что пока не отразилось в национальной налоговой системе. Подобные нововведения привели бы к персонализации налога в зависимости от платёжеспособности плательщика.

Наиболее весомым бюджетообразующим налогом в налоговой системе Украины по-прежнему остаётся налог на добавленную стоимость. Налоговым кодексом предусмотрено дальнейшее применение единой (кроме нулевой) НДС со снижением до 17 % с 2014 г., что означает в перспективе отказ от дифференцированного подхода к установлению ставок на отдельные товары, работы и услуги. Европейские страны имеют опыт применения дифференцированных ставок НДС, но мнение многих финансовых экспертов подтверждает целесообразность применения единой ставки НДС. Именно в этом направлении предполагается процесс гармонизации налога в ЕС<sup>7</sup>.

Налоговый кодекс предоставил право на автоматическое бюджетное возмещение НДС крупным предприятиям, у которых удельный вес экспортных операций за год составляет не менее 50 % их общего оборота. Действительно, вопрос возмещения НДС является наиболее актуальным для экспортёров, поскольку значительная часть национального дохода страны зависит от продажи продукции на экспорт, доля которого в последние годы стабильно составляет больше половины ВВП. Но с другой стороны, введенная законодательная норма противоречит принципу равенства и является дискриминационной для других категорий налогоплательщиков, которые лишены возможности ускоренного возмещения НДС из бюджета.

Одним из возможных способов снижения остроты проблемы бюджетного возмещения НДС является изменение подходов к политике налогового стимулирования экспортёров. Обложение нулевой ставкой НДС экспорта всей продукции способствует сохранению его сырьевой структуры, и, как следствие, применению экстенсивной модели экономического развития. Поэтому важно оставить нулевую ставку НДС лишь для экспорта товаров с высокой долей добавленной стоимости и освободить от уплаты налога экспорт другой продукции. В последнем случае НДС, оплаченный в цене приобретённых ресурсов, будет отнесён на расходы деятельности, что исключит возможность возмещения НДС экспортёрам товаров с низкой долей добавленной стоимости.

Переходными положениями Налогового кодекса предусмотрено, что до 01.01.2014 г. операции по поставкам отходов и лома чёрных и цветных металлов, зерновых культур, дерева, необработанных шкур освобождаются от обложения налогом на добавленную стоимость. В случае экспорта перечисленных товаров нулевая ставка не применяется. Таким образом, осуществлён переход (пока экспериментальный) к политике дифференцированного стимулирования экспорта.

---

<sup>7</sup> Налогообложение : теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др. ; под общ. ред. В. П. Вишневского. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – С. 251.

Для підприємств, працюючих в судостроительній галузі, відновлено безпроцентний податковий кредит у вигляді відстрочки платежу шляхом видачі податкового векселя на суму НДС при імпорту в Україну обладнання та комплектуючих. Як відомо, раніше вексельна форма розрахунків зазнавала неодноразових змін та була скасована в 2008 г.<sup>8</sup>

Як у минулому, так і в сучасному реформування податкових систем стосується не тільки структурні та методичні компоненти, а й питання організаційного характеру. За останні півтора десятиріч фінансові органи України набули значущий досвід реорганізації, тем не менш рішення про об'єднання двох служб – податкової та митної, їх вихід із прямого підпорядкування Міністерству фінансів та створення нового Міністерства доходів та зборів – стало несподіваним. При цьому за Міністерством фінансів залишається функція формування єдиної фінансової (в тому числі податкової та митної) політики. На нове міністерство возкладаються функції адміністрування не тільки податків, а й соціальних внесків. За думкою експертів, саме таке розподілення функцій перешкоджає узурпації фінансового контролю та застосовується в багатьох країнах, де податкові та митні служби об'єднані (Велика Британія, Нідерланди, Португалія, Данія, Латвія, Естонія, Канада, Вієтнам та ін.)<sup>9</sup>. Формування єдиної бази даних Міністерства доходів та зборів сприятиме підвищенню ефективності боротьби з псевдоекспортом та «сірим» імпортом. Інші оптимістичні прогнози пов'язані з об'єднанням зусиль в межах одного відомства при здійсненні контролю за «внутрішнім» та «імпортованим» НДС. Не секрет, що прагнучи виконати плани надходжень, відомства конкурували між собою: митна служба була зацікавлена в підвищенні митної вартості імпорту та високому НДС. Податкова служба була змушена шукати способи не зарахувати «імпортований» НДС в податковий кредит, щоб не погіршити свої показники.

Таким чином, від централізації фінансових функцій бізнес очікує зменшення кількості перевірок за рахунок комплексного підходу при їх проведенні, казна – більш ефективного наповнення бюджету та цільових фондів, а також скорочення витрат на адміністрування.

Аналіз останніх податкових реформ переконує в тому, що вони не позбавляють від проблем, а найбільш вразливими аспектами податкових реформ в Україні залишаються нерозв'язані питання та необґрунтовані пільги.

**Висновки.** Позитивний ефект від застосування економічних пільг в податкообкладенні можна посилити, якщо надавати пільги тільки новим сферам діяльності (поняття «новий» стосується товарів та інноваційних технологій виробництва вже відомих благ). Необхідно вбудувати «дамклов меч» – загрозу припинення надання пільг у разі невдачі, але на визначений період пільги все одно повинні бути гарантовані. Пільгами потрібно підтримувати не галузь, а визначений вид діяльності, зосередити увагу на конкретних недоліках ринку. Так, якщо основна проблема галузі – застарілі основні фонди, то чому звільняти виробництво галузі від сплати НДС, якщо можна просто ввести прискорену амортизацію обладнання.

Податкові пільги можуть розглядатися як економічні стимули лише тоді, коли їх впровадження служить причиною економічного зростання, якого було б неможливо досягти за відсутності. Однак пільги самі по собі не можуть змінити ситуацію. Для їх ефективного реалізування необхідна цілеспрямована державна політика стимулювання розвитку, стратегічне бачення реформ економіки.

Таким чином, для забезпечення стабільності та передбачуваності податкової системи України особливого значення мають такі напрями фінансової політики, як стримання від внесення частих змін у податкове законодавство, їх ретельна проработка, посилення податкової дисципліни, скасування необґрунтованих пільг, які негативно впливають на формування податкових доходів бюджету та підірвують принципи податкообкладення. Найкращим орієнтиром для вибору платієвців, як стратегії, легальної фінансово-господарської діяльності вважається прозора, економічно обґрунтована податкова політика, побудована з урахуванням національних інтересів, історичного досвіду та світових стандартів податкообкладення.

---

<sup>8</sup> Рева Т. М., Ковальчук К. Ф. Механізм застосування НДС: ефективність, проблеми та напрямки реформування. – Податкові реформи. Теорія та практика: монографія для магістрантів / під ред. І. А. Майбутова, Ю. Б. Іванова. – М.: ЮНІТИ-ДАНА, 2010. – С. 174–175.

<sup>9</sup> Салівон С., Прищепка К., Косаковський К. Генетика // Бізнес. – 2013. – № 3. – С. 21.