

УДК 631.16: 657.92 (091)

О.М. Киришун

Державна податкова адміністрація у Житомирській області

ДО ПИТАНЬ ІСТОРІЇ ТА ОСОБЛИВОСТЕЙ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Досліджені питання історії та особливостей непрямого оподаткування в Україні з часів Київської Русі. Особлива увага приділена досвіду непрямого оподаткування в період утворення Української Держави та на сучасному етапі.

Ідея використання податків на споживання та їх співвідношення із податками на доходи була і залишається однією з найсуперечливіших у теорії та практиці. Історично опосередкована форма одержавлення національного продукту з'явилася значно пізніше, ніж пряме оподаткування доходів підприємств і громадян, проте поступово перетворилася в найвідчутніший канал поповнення доходів державного бюджету та фінансування державних витратків. Ця тенденція прослідковується і в податковій історії України.

Перші літописні згадки про накладення податі сягають часів Давньоруської держави. Непряме оподаткування в Київській Русі існувало, зокрема, у формі торгових і судових мит.

В епоху середньовіччя Русь сплачувала податки Литовській, Польській і Московській державам, час від часу збільшуючи кількість прямих і непрямих податей, яких нараховувалося більше 30. У цей час непрямі податки стягувалися у формі мит: мито – за провіз товарів через застави, мито перевозу – за перевіз через річку, гостинне мито – за право мати склади, торгове мито – за право влаштовувати ринки, мито від корчми. Мита ваги і міри встановлювались відповідно за зважування та вимірювання товарів, що на той час було складною справою. Судове мито “вира” сплачувалось за вбивство, “продажа” – за інші правопорушення.

За козаччини велике значення мали надходження від підприємств – млинів і рудень, виробництва горілки, дьогтю, тютюну. Це була свого роду державна монополія, організована як так звані оренди: виробники не могли продавати своєї продукції уроздріб, а постачали їх по твердих цінах орендарям, які платили державі обумовлений податок. При ввезенні товарів в Україну справлялося мито “індукт”. Але все ж основою доходів казни було мито від сировини, що вивозилася з України, – “евект”.

В царській Росії прямі податки грали другорядну роль в порівнянні з непрямыми. В кінці XVII століття вони приносили понад 40% доходів держави, з них майже половину – “питейные” податки. У 1831 році з'являється акцизний збір, який на той час справлявся не з товарів, а з осіб, які займалися торгівлею.

Взагалі серед непрямих податків в XIX столітті великі доходи давали акцизи на тютюн, цукор, гас, сіль, сірники, масла для освітлення і ряд інших предметів. Значні надходження забезпечували виробники і торгівці алкогольними напоями. В той же час, система акцизів, як і митні збори, мала зовсім не фіскальний характер. Вона забезпечувала державну підтримку вітчизняним виробникам та захищала їх в конкурентній боротьбі з іноземцями. На протязі XX століття надходження від непрямих податків постійно зростали.

Перша світова війна згубно вплинула на фінансове становище країни. Для покриття зростаючих військових витрат уряд був змушений систематично підвищувати податки і збори, вводити нові акцизи. Після лютневої революції стан справ ще більше погіршився.

У березні 1917 року було створено Українську Центральну Раду, яка фактично не проводила своєї власної фінансової політики, хоча і було створено Генеральний Секретаріат фінансових справ. Україна не мала ні своїх грошей, ні свого банку, ні своїх податків.

За час свого існування уряд Центральної Ради так і не розпочав жодних реформ і не вжив відповідних заходів щодо покращання фінансового та економічного стану країни. У сфері податків, в основному, він обмежився лише деякими змінами у непрямому оподаткуванні. Так, з 1 січня 1918 року був виданий закон про промислові та акцизні збори з виробництва та продажу пива. Акциз був встановлений в розмірі від 4 до 20 крб. з пуда солоду. Згодом був введений податок на коньяк та виноградне вино.

Вводились інші окремі податки, деякі відмінялись, але це відбувалось хаотично і випадково. Як дієвий фіскальний захід планувалось введення державної винної монополії. Проте втілити її у життя Центральна Рада не встигла – 26 січня у місто ввійшли частини червоноармійців.

У податковій політиці більшовики дотримувались одного фіскального заходу – контрибуції та реквізиції. Так, тільки в Києві сума контрибуцій становила 10 млн. руб., з яких за місяць встигли зібрати 5 млн. руб. готівкою. Всі промислові підприємства було закрито, банківські установи паралізовані – сейфи розпечатано, знайдене золото конфісковано.

1 березня 1918 року м. Київ було звільнено українськими військовими частинами, а 28 квітня цього ж року до влади прийшов П. Скоропадський, якого було проголошено гетьманом усієї України. Його уряд повів активну роботу з розбудови української держави. Для чіткої роботи по налагодженню, зміцненню фінансової бази України та її стабільності було створене Міністерство фінансів, яке у своєму складі мало, зокрема, Департамент Митних зборів, Департамент Простих податків, Департамент Посередніх податків.

У сфері податкової політики гетьманський уряд спершу підвищив ставки прямих податків та мит. Проте поповнення доходної частини бюджету українського казначейства за рахунок прямих податків було незначним. Прибутковий і промисловий податки збиралися важко, а поземельний майже зовсім не надходив. Прибутки з деяких податків обраховувались в сотнях тисяч, тоді як видатки – у сотнях мільйонів карбованців.

У такій ситуації більший ефект дало введення нових непрямих податків та підвищення ставок існуючих. Так, 30 травня 1918 року було введено цукрову монополію. До цього багато цукру (до 3 млн. пудів) контрабандно вивозилось до Росії, де на нього ціна була значно вища, багато цукру розкрадалось австро-німецькими військами. Тепер держава брала процес розподілу цукру під свій контроль, причому розподілом цукру займалося не міністерство продовольства, а міністерство фінансів. Весь цукор-пісок закуповувався державою за цінами вартості виробництва, продаж провадився казенним управлінням за цінами, встановленими у законодавчому порядку. Звівши монополію на цукор, держава фінансувала також і цукрові заводи, які не мали своїх обігових коштів. Введення цукрової монополії дало державі 355 млн. крб. валового прибутку.

31 липня цього ж року було введено державну винну монополію. Планувалось, що до кінця року Українська Держава отримає 528 млн. крб. від її запровадження. Продажна ціна 40-градусної горілки встановлювалась у розмірі 200 крб. за відро або 10 крб. за пляшку. Всі приватні запаси спирту мали передаватися до державної казни, яка встановлювала на нього ціни. Так, ціна на спирт першого сорту була 10 крб. за відро, за сирий спирт – 8 крб., за третій сорт для виробництва денатурату – 6 крб. за відро.

Серед інших непрямих податків було введено акцизи на виноградне вино, чай, значно підвищено акцизи на пиво, дріжджі, цигаркові гільзи, тютюновий папір, сірники, нафтопереробні продукти. Значним було підвищення акцизу на тютюн – 250-532 крб. з пуду жовтого тютюну та від 25 крб. 40 коп. до 64 крб. з пуду махорки. Введення акцизу на тютюн дало 148 млн. крб. надходжень, тоді як всі непрямі податки, не враховуючи винної та цукрової монополії, становили 181 млн. крб. Основною причиною незадовільного надходження непрямих податків був товарний голод. Наприклад, акциз з чаю дав всього 1207 тис. крб., так як він в Україні не вироблявся. Акциз на нафтопереробні продукти дав зовсім незначну суму 120 тис. крб., що було зумовлено громадянською війною в Росії та перерваними зв'язками з бакинськими нафтовими районами. Тому керосину у приватному продажі не було, а нафтопродукти, які надходили з Галичини, розподілялися державою централізовано.

Ще одним джерелом надходжень до бюджету були митні збори. Найактивнішими експортерами товарів з України були центральні європейські держави, до яких застосовувались митні ставки 1904 року. Митниця дала 26 млн. крб., з яких на частку Німеччини та Австро-Угорщини припадало 20 млн. крб.

Таким чином, за сім з половиною місяців в умовах війни та розрухи ситуація в Україні почала стабілізуватися, податки почали надходити у всезростаючих сумах. А головне – за гетьманату було сформовано повний державний бюджет Української Держави.

14 грудня 1918 року внаслідок антигетьманського повстання П. Скоропадський склав свої повноваження перед урядом і передав їх Директорії. У спадщину Директорія отримала повну державну казну. Через два місяці казна стала порожньою, а Україну було втягнуто в безглузду війну на чотири фронти – червоних, білих, поляків та румунів. Звичайно, за такої ситуації турбуватися про державний бюджет та податкову політику було нікому.

З проголошенням радянської влади було взято курс на скасування непрямих податків, так як марксизм виступав із беззастережним засудженням податків на споживання, як податків на бідних. Так, наприкінці 1918 року акцизи були замінені прямими нарахуваннями на користь держави.

Проте практика довела те, що забезпечити постійно зростаючі державні видатки лише за рахунок прямих податків фактично неможливо. Раднаркомом було прийнято декрет про запровадження 5-відсоткового збору з обороту торговельних підприємств, які забезпечували населення предметами особистого споживання і домашнього побуту.

Після революції, в період громадянської війни податки утримувалися в натуральній формі. В жовтні 1918 року було прийнято закон про натуральний податок та встановлено революційні податки. В умовах “військового комунізму” створюється система натурального господарства, в результаті якої грошові податки не мають реального значення.

Елементи цивілізованого регулювання економіки шляхом запровадження прямих і непрямих податків запроваджуються в період короткочасового непу.

На початку запровадження непу через відсутність налагодженої податкової системи в самому оподаткуванні переважне значення мало справляння непрямих податків. Ці податки були в основному в формі акцизів і надходили значною мірою автоматично, у міру випуску оподаткованої продукції. Головним завданням податкового апарату було не допускати товари на ринок без попередньої сплати акцизу.

У 1921-1922 роках було запроваджено акцизи на виноградні та ізюмні вина, сірники, тютюнові вироби, цигаркові гільзи і курильний папір, спирт, пиво, мед, квас, фруктові та штучні мінеральні води, сіль, цукор, нафтопродукти, воскові й озокеритові свічі, чай, каву, цикорій, пресовані дріжджі, вітчизняні коньяки й горілчані вироби; у 1923 році – на текстильні вироби, гумові калоші.

У зв'язку з відновленням оплати товарів і ряду державних послуг запроваджувалася система митних зборів. У лютому 1922 року було введено статут про державний гербовий збір і введено канцелярський збір. А в 1924 році, з поновленням і розвитком зовнішньої торгівлі, було розроблено митний статут СРСР і введено новий митний тариф.

За роки непу роль непрямих податків у поповненні державного бюджету різко зростає: з 170,2 млн. крб. у 1922 році до 991,2 млн. крб. у 1925 році.

Викликає зацікавленість запровадження промислового податку, який поєднував у собі пряме і непряме оподаткування та складався відповідно з двох зборів – патентного основного і зрівняльного. Ставки патентного збору визначалися залежно від місцезнаходження підприємств і їхніх розрядів. Підставою ж для обчислення зрівняльного збору була сума обігу (валової виручки) підприємства, тобто фактично це була форма податку з обороту. Зрівняльний збір справлявся в розмірі 3% оподаткованого обороту.

Протягом 1930-1931 років проводилася податкова реформа, якою було встановлено двоканальну систему платежів до бюджету: податок з обороту і відрахування від прибутку. До податку з обороту ввійшли промисловий, акцизи та інші податки.

Цю реформу не можна оцінити однозначно. Позитивним моментом була, звичайно, уніфікація податкової системи. Наприклад, податок з обороту увібрав в себе 53 платежі. Це спростило роботу з розрахунку податків і для підприємств, і для держави. Але реформа мала негативні моменти: диференціація відрахувань від прибутку ставила підприємства в нерівні економічні умови, податок з обороту став єдиним непрямим податком, який виконував лише фіскальну функцію.

Сталінізація країни спростила податкову систему і в умовах тоталітарної системи вона стала по суті номінальною і набрала вироджених форм. В подальшому радянська система оподаткування “вдосконалювалася”, “покрещувалася” і остаточно себе зжила, коли розпочалася орієнтація держави на запровадження ринкової економіки. В умовах ринку податкова система є основним інструментом державного регулювання економіки всього народногосподарського комплексу: регіонів, галузей, підприємств, окремих осіб. Тому в 1991 році було прийнято перший Закон СРСР “Про податки з підприємств, об'єднань і організацій”.

А з 1992 року Україна почала побудову власної податкової системи.

Так, у 1992 Законом України “Про податок на добавлену вартість” (який невдовзі змінив Декрет КМУ “Про податок на добавлену вартість”) був запроваджений ПДВ як альтернатива податку з обороту та податку з продажу (славнозвісні 5 горбачовських відсотків). Це був дійсно експеримент, бо за своїм змістом ПДВ найкраще працює в монополізованій економіці, з мінімальним застосуванням “внутрішньокорпоративних” цін та відсутністю так званих пов'язаних осіб. Натомість, головна мета планової системи, яку успадкувала Україна, є зворотною – підтримання планового ціноутворення, збереження єдиного власника в особі держави. Саме тому, протягом 9 перших місяців застосування, правила ПДВ були змінені тричі.

Почалося все з 1992 року, коли Україна вперше зіткнулася з проблемою самостійного формування бюджету та регулювання платіжного балансу. При цьому стара система збирання ПДВ, яка полягала у звільненні від податку імпортих поставок і оподаткуванні експорту, почала суперечити внутрішнім економічним інтересам держави. Минуло більше двох років, доки економічні аргументи взяли гору: в 1994 році була прийнята загальна концепція “імпорт – 20, експорт – 0”.

У 1994 році підприємства все-таки отримали право при погодженні з податковими інспекціями зменшувати зобов'язання по усіх інших податках на суму переплаченого ПДВ. Але це рішення негайно зламало діючу бюджетну систему: Мінфін дозволяв зменшувати дохідні джерела місцевих бюджетів, але свято пильнував повноту надходжень до центрального. У результаті таких “бюджетних рокировок” прихований дефіцит перемістився на локальний рівень і став однією з причин різкого зростання заборгованості по соціальних виплатах.

Тобто це означало, що ПДВ використовувався в Україні як “регулюючий податок” і розподілявся за нормативами між бюджетами різних рівнів. З іншого боку, ПДВ, зібраний на митниці, повністю спрямовувався в дохід центрального бюджету. Це призводило до бюджетних конфліктів між центральною і місцевими владами і, як правило, закінчувалося не на користь платника податку.

Необхідність консолідації ПДВ у складі державного бюджету неодноразово доводилась уряду. Так як у випадку використання цього податку в якості розподільчого або регулюючого, є теоретично неможливим здійснення відшкодування дебетового сальдо між отриманими та сплаченими ПДВ або відшкодування вхідного ПДВ експортерам, що перетворює цей податок на податок з обороту і дискримінує підприємства. При цьому, найбільше навантаження по відшкодуванню будуть нести сільські бюджети (сезонна продукція) та бюджети експортотомних областей (Дніпропетровськ, Донецьк, Харків, Одеса, Луганськ). З цієї причини ПДВ має повністю зараховуватися до державного бюджету, як і будь-який інший непрямий податок (напр., ввізне мито, акциз). Ця проблема була вирішена лише у 1997 році.

Окремою проблемою було визначення об'єкта оподаткування. По-перше, діюча система не дозволяла кредитувати ПДВ, що був сплачений в ціні придбання товарних запасів. Не дозволялося негайне кредитування ПДВ, сплаченого в ціні придбання капітальних товарів. В останньому випадку ПДВ додавався до балансової вартості капітального активу і амортизувався разом з ним, тобто фактично існувала фіскальна дискримінація інвестицій. По-друге, і досі точиться суперечка, чи мають входити в базу оподаткування інші податки, в т.ч. податки на споживання. По-третє, в міру розвитку нових для України форм господарювання, виникали численні питання щодо доцільності оподаткування операцій, які знаходяться на “кордоні” між фінансовими і торговими операціями. Це, наприклад, фінансовий лізинг, торгівля товарними ф'ючерсами і опціонами, довірчі операції з фінансовими ресурсами, реалізація майна, переданого в іпотеку, тощо. Раніше усі ці та їм подібні операції трактувалися як операції “з надання послуг або продажу майна” і успішно оподатковувалися. По-четверте, чинні на той час правила встановлювали, що особливий порядок нарахування ПДВ для торгових посередників, які визначали базу як різницю між ціною реалізації та ціною придбання товарів. Зрозуміло, що при тодішньому слабкому адміністративному контролі торгівці, як правило, торгували собі в збиток, ховаючи доходи (і ПДВ) в тіньових трансакціях. По-п'яте, зобов'язання щодо сплати податку та права на його кредитування будувалися на касовому принципі обліку (після надходження коштів або після використання товарів у виробничому обороті), що, з одного боку, виводило з оподаткування “товари в дорозі” і бартерні операції, а з іншого – значно дискримінувало сезонні виробництва, довгострокові контракти та інвестиційну діяльність. По-шосте, податкове поле було зруйноване численними пільгами, у 1995 році при базовій ставці 20% середня ставка податкових надходжень становила 11%. Адже ПДВ був податком, який не заохочував, а карав “пільговиків”. Справа в тому, що за діючими на той час правилами підприємство, яке здійснювало неоподатковувану операцію, не мало права вимагати компенсації сплаченого ПДВ, включаючи його до категорії виробничих витрат. Зрозуміло, що це є вигідним для підприємств, які випускають продукцію з високою часткою доданої вартості (однак вона, як правило, є високорентабельною і не отримує пільг), але з іншого боку є руйнівним для фінансів підприємств з низькою доданою вартістю.

Наступним етапом було прийняття діючого нині Закону України “Про податок на додану вартість”, в якому було враховано майже всі основні недоліки Декрету. Він вступив в силу 1 жовтня 1997 року, суттєво змінивши правила гри для платників ПДВ та максимально

наблизивши їх до вимог Шостої Директиви ЄС. Так, з'явилася нульова ставка, застосування якої передбачає відшкодування ПДВ, змінився порядок оподаткування товарів, звільнених від ПДВ (ПДВ, сплачений постачальникам, відноситься до витрат). Податковий кредит відображається покупцями відразу, в т.ч. і по капітальним затратам. Виведені з об'єкту оподаткування фінансові та деякі інші операції, в т.ч. операції з цінними паперами, з обігу валютних цінностей, з розміщення та повернення грошових коштів, операції з передачі майна у державну власність, лізинг, заставу тощо. З 1 жовтня 1998 року податкові зобов'язання і податковий кредит, які раніше виникали "по оплаті", виникають по "першій" події, як і валові витрати та доходи: чи в момент відвантаження товарів (робіт, послуг), чи в момент їх оплати.

В той же час Закон має ряд негативних моментів: ускладнився податковий облік ПДВ, який фактично дублює бухгалтерський, з часом ускладнився порядок відшкодування податку з бюджету та стало нормою невчасне його відшкодування, спостерігається постійне зростання кількості пільг (у т.ч. тимчасових), часті зміни у законодавстві призводять до порушень з боку платників податків.

Проте найбільш емоційною і непослідовною була українська історія акцизного оподаткування. Як правило, щорічно відбувалися зміни в переліку підакцизних товарів та ставках податку. Держава занадто "буквально" прийняла тезу про те, що акциз – це податок на "гріх". До "гріховних" товарів потрапляли салями та рибні балики, вироби зі шкіри та кролячі шапки (1992 рік), цукор та оцет (1993 рік), шоколад тощо. Цікаво, що низка товарів та послуг, які, як правило, є об'єктами оподаткування акцизами в інших країнах, ніяк не приймалися українськими законодавцями. А занадто розширений перелік підакцизних товарів призводив до втрати податкового контролю над ними.

До впорядкованого переліку "класичних" підакцизних товарів ми прийшли лише у 2000 році. Він містить наступні товари: пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, бензини та деякі інші види палива, ювелірні вироби, транспортні засоби.

У стані змін знаходилася методологія визначення податкових баз. Протягом 1991-1996 років використовувалася адвалорна база, що призводило до достатньо суб'єктивного оподаткування. Уряди намагалися протиставити спробам зниження контрактної вартості товарів так звані "індикативні ціни", однак підприємства знаходили необхідні рішення: підписували акти про порушення вимог якості, правил транспортування, маніпулювали базами поставок або просто "впливали" на процес встановлення індикативних цін.

Нарешті, в 1996 році за пропозицією парламентської фінансової комісії адвалорні ставки було змінено на специфічні (в твердих сумах – до метричних одиниць). Але якщо таке рішення було цілком виправдане для стандартизованих видів товарів з незначними відхиленнями від середньої ціни (алкоголь, тютюн), то вже для автомобілів використання тільки специфічних ставок безумовно призвело до зменшення відносної суми податкових вилучень з більш дорогих товарів. Саме з таких причин парламенту було запропоновано введення подвійної бази оподаткування – у відсотках до митної вартості (вартості реалізації), але не менше твердих сум до метричних одиниць (у випадку автомобілів – до об'єму циліндрів двигуна), але пропозиція не отримала підтримки.

До 1997 року фактично був відсутній механізм адміністративного контролю над підакцизними товарами, що поставлялися на експорт або використовувалися для виготовлення інших підакцизних товарів, а також тих, що мають подвійне призначення (наприклад, спирт). Існування заплутаних схем переробки давальницької сировини сприяло можливості уникнення податків. А численні пільги і досі роблять беззмістовним застосування акцизів взагалі.

Останнім часом значно знизилася фіскальна роль митних тарифів. Угоди з вільної торгівлі, ратифіковані під гаслами "відновлення коопераційних зв'язків", тиск ГАТТу і ВТО, а також надання різноманітних пільг під впливом крупних українських імпортерів призвели до зменшення рівня митних вилучень. Заходи протекціонізму прийняли більш завуальовані форми і перекочували у сферу сертифікації якості, вимог до маркування тощо. За такими умовами єдиним виходом є радикальне зменшення загальних митних тарифів, скасування пільг та використання митного регулювання виключно для боротьби з демпінгом або в якості відповіді на адекватні заходи інших країн.

З 1 липня 1999 року в Україні з'явився ще один непрямий податок – збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, об'єктом оподаткування якого є виручка одержувана від реалізації алкогольних напоїв та пива. Даний збір носить тимчасовий характер та має за мету підтримку відповідних галузей, проте його запровадження, на мій погляд, суперечить податковій політиці України.

Якщо говорити про роль непрямих податків у формуванні бюджету, то слід відзначити їх ведучу роль в податковій системі України: при своїй малочисельності вони забезпечують понад 40% податкових надходжень (в 1992 та 1993 роках – понад 50%). Хоча в той же час їх питома вага у податкових надходженнях з роками поступово зменшується, що є, на думку багатьох економістів, позитивною тенденцією.

Наступною віхою в історії оподаткування України, і зокрема непрямого оподаткування, має стати прийняття Податкового кодексу, який, будемо сподіватися, врахує існуючі недоліки чинної податкової системи та історичний досвід як нашої держави, так і зарубіжних країн.

Література:

1. Налоговая инспекция (взгляд изнутри): Общ. редак. С.И. Кумок. – М.: Московское Финансовое Объединение, 1995. - 240 С.
2. Нечай Н. Податкова система в період нової економічної політики 1921-1924 рр. // Вісн. подат. служби України. – 1999. – №38. – С.57–60.
3. Нечай Н. Фінансова та податкова політика України в 1917-1918 рр. // Вісн. подат. служби України. – 1998. – №26. – С.48–51.
4. Терьохін С. Фіскальна політика України з жовтня 1992 року по травень 1996 року // Вісн. подат. служби України. – 1996. – №11. – С.15–20.