

6. Паламарчук Г. Особливості рейдерства в Україні та політика його подолання / Паламарчук Г., Венгер Л. // Економіка України. – 2007. – № 10. – С. 38–45.

7. Єременко А. Україна – ЄБРР: хто кого годує? / А. Єременко // Дзеркало тижня. – 2008 (31 травн.).

8. Пода В. Олигархи определились со своим будущим / В. Пода // Комментарии. – 2001 (23 сент.).

9. Сіденко В. Макроструктурні зрушення в українській економіці у контексті інтеграційних процесів / В. Сіденко, І. Крючкова // Дзеркало тижня. – 2003 (28 черв.). – С. 8.

О.М. ВОРОНKOBA,
к.е.н., доцент, Національний університет ДПС України

Становлення податкового менеджменту в Україні

У статті розглядається процес становлення вітчизняного податкового менеджменту як важливої складової податкової системи і висвітлюються його основні результати і недоліки.

Ключові слова: податки, податкова система, податковий менеджмент, організаційно-управлінська складова, державна податкова служба.

В статье рассматривается процесс становления отечественного налогового менеджмента как важной составляющей налоговой системы и освещаются его основные результаты и недостатки.

Ключевые слова: налоги, налоговая система, налоговый менеджмент, организационно-управленческая составляющая, государственная налоговая служба.

The process of state national tax management as important ingredient of tax system is improved in the article. Its main results and lacks are increased.

Keywords: taxes, tax system, tax management, organizational and management ingredient, state tax service.

Постановка проблеми. Податки – явище об'єктивне, викликане до життя появою інституту держави, і тому вони істотно залежать від політичної кон'юнктури у суспільстві. Оскільки податки є породженням держави, то розвиток оподаткування обумовлений її розвитком і визначається державною соціально-економічною політикою. Встановлення орієнтирів розвитку оподаткування має важливе значення для управління цим процесом. Окреслені орієнтири мають спиратися не тільки на задекларовані напрями соціально-економічного розвитку країни, а й на попередній досвід оподаткування та управління ним. Це вимагає досліджень генезису фіскальної, регулюючої та організаційно-управлінської складових податкової системи.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Дослідженню становлення і розвитку вітчизняної податкової системи присвячено багато праць українських вчених – В. Андрущенко, О. Василика, В. Вишневського, Т. Єфименко, Ю. Іванова, А. Крисоватого, П. Мельника, А. Соколовської, В. Суторміної, В. Федосова, Л. Шаблістої та ін. На окрему увагу в цьому аспекті заслуговують такі праці:

– Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П.В. Мельник. – Ірпінь: АДПСУ, 2001. – 362 с.

– Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи: Монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналія та ін.; за ред. З.С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.;

– Соколовська А.М. Податкова система: теорія і практика становлення / А.М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 654 с.

У них детально висвітлюються процеси еволюції системи діючих податкових платежів та їхній основних елементів (об'єктів, ставок, баз, пільг тощо), розвитку податкового адміністрування та регулювання, становлення податкового законодавства, розбудови органів податкової служби. Водночас майже не дослідженим залишився процес генезису організаційно-управлінської складової оподаткування, яка на сьогодні еволюціонувала до податкового менеджменту.

Тому **метою** даної **статті** визначимо аналіз процесу становлення податкового менеджменту в Україні та узагальнення його результатів і недоліків. Оскільки податковий менеджмент є важливою складовою податкової системи і їхній розвиток є взаємообумовленим, становлення податкового менеджменту будемо розглядати через призму становлення вітчизняної податкової системи.

Виклад основного матеріалу. Сучасну вітчизняну податкову систему було засновано на початку 1990-х років ХХ століття. Оскільки в Україні не існувало усталених традицій оподаткування, то законодавчу базу значною мірою було запозичено. Але до уваги не було взято міць успадкованих інституційних засад та інтереси суспільно-політичних груп, а також вітчизняні соціально-економічні реалії. Тому податкова система України постійно вимагала і вимагає подальшого вдосконалення з таких причин:

– податкове законодавство складне, істотно понівечене численними пільгами та обхідними шляхами;

– несправедливий та нерівномірний податковий тягар зумовлює зростання тіньової економіки (за різними оцінками, в Україні вона становить від 1/3 до 1/2 загальної економіки);

– адміністрування податкових платежів високозатратне як для держави, так і для платників податків.

Незважаючи на масштабне коло проблем у податковій сфері, інтеграція України у світове політичне та економічне співтовариство зумовлює необхідність реформування вітчизняної системи оподаткування і приведення її у відповідність до міжнародних стандартів. Основою для такого реформування має стати ефективний податковий менеджмент, спрямований на виконання завдань державної податкової політики.

На нашу думку, становлення податкового менеджменту в Україні неодмінно пов'язане з виникненням і розвитком податкової системи, невід'ємним елементом якої він є. Отже, насамперед необхідно дослідити генезис вітчизняної податкової системи, у сфері якої власне і здійснюється податковий менеджмент. Аналіз подій тисячолітньої та столітньої давності навряд чи стане тут у нагоді, оскільки в минулому практично відсутні були сучасні технології справляння податків та управління оподаткуванням. При цьому, звісно, накопичений у процесі розбудови податкової системи управлінський досвід, за умови його узагальнення і критичного осмислення, має бути врахований під час подальшого розвитку податкового менеджменту в Україні.

Процес становлення податкової системи, а отже і податкового менеджменту, можна поділити на чотири етапи залежно від проходження певних етапів творення як системи оподаткування, так і механізмів її організації, а також становлення податкової служби як основного суб'єкта податкового менеджменту. Ці етапи творення ґрунтувалися на істотних змінах і доповненнях до податкових законів, за якими можна простежити становлення системи управління процесом оподаткування.

Перший етап (1990–1995), на наш погляд, треба характеризувати як початок розбудови податкової системи вже незалежної України і зародження податкового менеджменту. Особливістю цього етапу була відсутність досвіду справляння основних видів податків, які добре зарекомендували себе в усіх розвинутих країнах світу. Як відомо, в СРСР до 1990 року у доходах державного бюджету переважали не податкові платежі соціалістичних підприємств, які держава отримувала на правах власника і які були доходами від функціонування державної власності. Податковий характер мали лише окремі форми обов'язкових платежів до бюджету держави – зокрема, платежі підприємств і організацій недержавної форми власності та громадян: прибутковий податок з колгоспів, платежі з прибутку міжгосподарських організацій, прибутковий податок з кооперативних і громадських організацій, державні податки з населення (прибутковий податок, податок на холостяків, одиноких і малосімейних громадян, сільськогосподарський податок), місцеві податки (з власників будівель, земельний податок, податок з власників транспортних засобів тощо) [1, с. 165–167].

З подальшим розширенням господарської самостійності підприємств і організацій дедалі очевиднішою ставала

необхідність встановлення нового типу їх взаємовідносин із державою. Особливо невідкладною ця необхідність стала після проведення реформ за часів так званої перебудови, які дали поштовх реальним змінам у відносинах власності, пов'язаним із номенклатурно-бюрократичною приватизацією. Результатом усвідомлення цієї необхідності стало ухвалення у 1990 році Закону СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань і організацій», яким передбачалося запровадження таких обов'язкових платежів юридичних осіб до бюджету, як податок на прибуток підприємств і організацій; податок на прибуток іноземних юридичних осіб від діяльності у СРСР; податок з обороту; податок на експорт та імпорт; податок на фонд оплати праці колгоспників; податок, який регулює використання коштів, направлених на споживання [1, с. 166].

На основі зазначеного закону було розроблено і 25 червня 1990 року ухвалено Закон УРСР «Про систему оподаткування», який разом із законами та іншими нормативно-правовими актами, що забезпечують правову базу справляння конкретних податків і зборів, покладено в основу формування податкової системи незалежної України. Протягом наступних років до цього закону вносилися численні зміни і доповнення, двічі змінювалася його редакція, в результаті чого вітчизняна система оподаткування поступово осучаснювалася. Наступним податковим актом став прийнятий 21 лютого 1992 року Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій», яким було запроваджено механізм стягнення податку на прибуток і податку на додану вартість.

Відсутність у цей період чіткої управлінської позиції у сфері оподаткування ознаменувалася нестабільністю та нераціональністю податкових рішень. Дуже швидко і необґрунтовано змінювалися не тільки ставки податків (а особливо граничні ставки особистого прибуткового податку – від 90 до 40%), а й види податків (лише протягом 1991–1995 років декілька разів переходили від податку на прибуток до податку на валовий дохід, і навпаки: якщо у 1991 році справлявся податок з прибутку за ставкою 35%, то у 1992 році – з валового доходу за ставкою 18%, у 1993 році – спочатку з прибутку за ставкою 30%, а з другого кварталу – з доходу за ставкою 18%, у 1994 році – з доходу за ставкою 22%, тоді як у 1995 році остаточно перейшли до оподаткування прибутку підприємств) [5, с. 71–80].

Державна податкова служба України як основний суб'єкт податкового менеджменту також пройшла досить складний шлях становлення й розвитку. Її виникнення пов'язується з прийняттям 12 квітня 1990 року Радою Міністрів УРСР постанови за №74 «Про створення Державної податкової служби в Українській РСР». Цією постановою у структурі Міністерства фінансів УРСР створювалася податкова служба у складі Державної податкової інспекції Міністерства фінансів УРСР; державних податкових інспекцій по областях, районах, містах і районах у містах. 4 грудня 1990 року було прийнято Закон УРСР «Про Державну податкову службу в

Українській РСР». Відповідно до його статті 1 податкова служба створювалася при Раді Міністрів УРСР у складі Головної державної податкової інспекції УРСР і державних податкових інспекцій по областях, районах, містах і районах у містах. Одним із головних завдань податкової служби, поряд із податковим контролем, стає повний облік усіх платників податків та обов'язкових платежів до бюджету. Саме в цей час формується виконавча вертикаль, яка мала забезпечувати необхідну єдність і цілеспрямованість управління процесом оподаткування.

В основу розвитку вітчизняної податкової служби було покладено і закріплено пакетом декретів Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року та 11 січня 1993 року концепцію Головної державної податкової інспекції. Продовженням забезпечення розвитку податкової служби стало прийняття 24 липня 1993 року постанови Кабінету Міністрів України «Про вдосконалення діяльності Державної податкової служби України та зміцнення її матеріально-технічної бази» [6]. У ній Головні державній податковій інспекції доручалося провести перебудову структури податкової служби за функціональним принципом і з урахуванням світового досвіду. Відповідні положення було закріплено прийняттям Закону України «Про внесення змін та доповнень до Закону України «Про Державну податкову службу в Україні» від 24 грудня 1993 року, який конкретизував структуру податкових органів, поділ їх функцій та вертикаль підпорядкування.

Взагалі перший етап становлення податкової системи незалежної України та її управлінської компоненти (1990–1995) ознаменувався серйозними труднощами. Ми приєднуємося до думки А. Соколовської, що насамперед це були неефективна податкова політика, необґрунтовані податкові рішення, нераціональна структура податкової системи та нестабільність податкового законодавства, яка спричиняла незрозумілість механізмів оподаткування [7, с. 192].

Крім того, багатомірністю характеризувався перелік податків, який у цей період сягнув 30 найменувань, основними з яких були загальнодержавні обов'язкові платежі. Вагомими на той час були і внески до державних цільових фондів, а роль місцевих податків і зборів вже тоді була незначною.

Водночас розпочато розбудову податкової служби як основного компетентного державного органу у сфері оподаткування. У межах зазначеного етапу Головною державною податковою інспекцією було проведено реструктуризацію податкової служби за функціональним принципом, результати якої у грудні 1993 року було затверджено на законодавчому рівні, з визначенням системи податкових органів, а також поділом їх функцій та повноважень. Відтоді ДПС України поступово набуває сучасних рис.

Упродовж зазначеного періоду через окреслені недоліки податкової системи та її організаційно-управлінської складової її становлення супроводжувалося постійним погіршенням економічного становища в Україні, відповідно зростала необхідність реформування податкових відносин. Ва-

жливо було послабити податковий тиск на вітчизняних товаровиробників і підприємців у такий спосіб, щоб це не вплинуло на наповнення дохідної частини бюджету. Ефективними шляхами вирішення цієї проблеми в той час могли б стати розширення бази оподаткування, спрощення його механізму, диференціація податкових ставок, але вони так і залишилися нереалізованими. Вказані шляхи мали бути реалізовані на наступному етапі.

Другий етап становлення вітчизняної податкової системи та її організаційно-управлінської складової – 1996–2002 роки – став періодом прийняття управлінських рішень щодо формування новітньої державної податкової політики, а також реформування податкової служби та діючої системи податків.

31 липня 1996 року видано Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» [8]. Як зазначає В. Білоус, необхідність формування нової податкової політики в Україні була зумовлена значним ростом кількості суб'єктів господарювання; залученням в економіку країни іноземних інвестицій та створенням підприємств іноземних держав, що вимагало переходу до використання світових норм і методів в оподаткуванні; все більшою концентрацією оподатковуваних оборотів у фізичних осіб при домінуючому раніше оподаткуванні підприємств; необхідністю створення єдиного інформаційного простору для державного контролю за товарно-грошовими потоками в країні, високим рівнем криміногенної тінізації економіки [9, с. 15].

Назріло відповідне управлінське рішення – розв'язати окреслені проблеми шляхом прийняття нової редакції Закону України «Про систему оподаткування». Головна мета такого рішення полягає у зміні фіскальної спрямованості вітчизняної системи оподаткування на регулюючу. Логічно, що при такому напрямі розбудови системи оподаткування в Україні її першим принципом стало «стимулювання підприємницько-виробничої діяльності й інвестиційної активності». Але не можна не звертати увагу на незадовільне роз'яснення його змісту й методу реалізації. Це стимулювання пропонується здійснювати «введенням пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва». Саме тут виникли дві суперечності. Перша з них пов'язана з українським досвідом застосування пільгового оподаткування, що не тільки не забезпечило піднесення виробництва, але й істотно скоротило надходження коштів до бюджету. Друга з цих суперечностей характеризувалася неузгодженістю цього закону із законодавчими актами щодо конкретних податків. Так, у Законі «Про систему оподаткування» наголошувалося на введенні пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), направлено на розвиток виробництва. А в чинному податковому законодавстві щодо оподаткування прибутку (доходу) такі пільги розповсюджувалися тільки на прибуток підприємств, отриманий від реалізації спеціальних продуктів дитячого харчування вітчизняного виробництва. Умовно пільгою можна назвати і віднесення суми страхового резерву до валових витрат. І взагалі, самих лише по-

даткових пільг було недостатньо для стимулювання ділової активності [1, с. 168].

Але певні позитивні моменти від прийняття рішення щодо послаблення фіскальної спрямованості системи оподаткування платники податків все ж таки відчували. Тільки нарахування на фонд заробітної плати скорочувалися трічі: з 51 до 47,5%, потім – до 42,5%, а з 1 січня 1999 року – до 37,5%. У 1997 році зменшено збір на обов'язкове державне пенсійне страхування (до 32%); збір на обов'язкове соціальне страхування (до 4%) і збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття (до 1,5%). З 1 січня 1999 році збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи відповідно до Указу Президента України від 7 серпня 1998 року скасовано.

1997 року відзначився появою податкового обліку (і насамперед щодо ПДВ та податку на прибуток підприємств). На нашу думку, це ускладнило процес адміністрування податкових платежів через різний порядок визначення об'єктів оподаткування у бухгалтерському та податковому обліку.

З метою посилення контролю за справлянням податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а також зміцнення виконавчої дисципліни серед працівників податкових органів 22 серпня 1996 року було видано Указ Президента України «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» [10]. Відповідно до цього указу ДПС України вийшла з підпорядкування Міністерству фінансів України і стала самостійним центральним органом виконавчої влади. У цей самий період розпочався процес формування в Україні податкової міліції – з утворення спеціальних підрозділів по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування у складі Державної служби по боротьбі з економічною злочинністю кримінальної міліції системи Міністерства внутрішніх справ України. Утворення таких спеціальних підрозділів було зумовлене об'єктивною реальністю і стало продовженням цілком закономірного процесу залучення державних збройних органів до участі у стягненні податків і забезпечення їх надходження силовими методами [11, с. 66].

На нашу думку, на цьому етапі вперше набуває формалізованого вигляду питання про підвищення ефективності діяльності податкових органів, а з середини 1997 року починає розглядатися проект Концепції модернізації податкової служби.

З прийняттям 5 лютого 1998 року нової редакції Закону України «Про Державну податкову службу в Україні» та Закону України «Про внесення змін і доповнень до Кримінально-процесуального кодексу України та деяких інших законодавчих актів України у зв'язку з утворенням податкової міліції» розпочався період реформування ДПС України. Відповідно до зазначених законів структура вітчизняної податкової служби набула три рівні: центральний (Державна податкова адміністрація України), регіональний (державні податкові адміністрації в АР Крим, областях, містах Києві та

Севастополі), місцевий (державні податкові інспекції у районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах). У складі органів ДПС України почали функціонувати підрозділи податкової міліції. У такому вигляді ця служба існувала до 2011 року.

Функціонально-організаційну основу діяльності органів ДПС України було встановлено наказом ДПА України «Про затвердження організаційної структури державних податкових адміністрацій та інспекцій» від 6 березня 1998 року №97 [12]. Залишалася проблема зростання податкової заборгованості, і тому логічним стало управлінське рішення, формалізоване наказом ДПА України «Про створення у складі ДПА України спеціальних підрозділів по примусовому стягненню податкової заборгованості» від 28 вересня 1999 року №523 [13]. Відповідні підрозділи працювали над скороченням податкового боргу шляхом застосування методів його примусового стягнення. Необхідно також акцентувати увагу на інших методах боротьби із податковою заборгованістю – таких як її реструктуризація та списання. Видатною подією у ході організації процесу оподаткування в Україні, як і взагалі у формуванні вітчизняної системи податкового законодавства, стало прийняття Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року №2181-III [14], який набрав чинності з 1 січня 2001 року. Він встановив пільговий порядок списання податкової заборгованості, а також порядок розстрочки та відстрочки податкових зобов'язань. До заходів щодо скорочення податкової заборгованості можна віднести і запропоновану цим документом процедуру податкового компромісу.

Взагалі цей закон був базовим правовим актом у сфері податкового адміністрування. Він деталізував процедуру організації справляння податкових платежів, а також окремі аспекти податкового контролю та відповідальності за порушення порядку нарахування і сплати податкових платежів. Зокрема, було уніфіковано основні терміни у сфері погашення податкових зобов'язань, порядок їх визначення та узгодження, загальні строки подання податкової звітності, фінансові санкції за порушення податкового законодавства, перелік контролюючих органів тощо. Ми також приєднуємося до думки, що цей закон працював насамперед на користь платників податків. І хоча практика застосування першої редакції зазначеного закону виявила певні його недоліки, важливість цього документа важко занижити.

До речі, окремі з окреслених недоліків було усунуто прийняттям Закону України «Про внесення змін та доповнень до Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 20 лютого 2003 року №550-IV [15], а 2003 року взагалі розпочав третій етап становлення вітчизняної податкової системи та його управлінської компоненти.

Зростання середньої заробітної плати, намагання забезпечити її вихід з тіні, необхідність дотримання принципу рівнона-

пруженості в оподаткуванні викликали до життя рішення про розробку та прийняття 22 травня 2003 року Закону України «Про оподаткування доходів фізичних осіб» [16], який з 2004 року істотно змінив стан справ у сфері прибуткового оподаткування громадян. Ним встановлено єдину ставку оподаткування доходів громадян (15%, а на перехідний період 2004–2007 років – 13%) для всіх платників податку незалежно від їхніх доходів, ліквідовано пільги за професійною ознакою, запроваджено поняття «соціальна пільга», «податковий кредит». Такі нововведення мали на меті забезпечення виходу з тіні великого обсягу коштів, істотне зростання легального фінансового ресурсу для зміцнення позитивних тенденцій в економічному розвитку, але поряд з тим розширювали базу оподаткування доходів фізичних осіб (тепер оподаткуванню підлягали доходи фізичних осіб від продажу нерухомого та рухомого майна, спадщини, дарування та ін.).

Кардинальні зміни очікували і на прибуткове оподаткування підприємств. Зокрема, у 2003 році змінами і доповненнями до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [17] було знижено ставку податку на прибуток підприємств (до 25%), введено четверту групу основних засобів. Відповідні нововведення дозволяли за рахунок збільшення чистого прибутку підприємств модернізувати устаткування і впроваджувати нові технології, а також поліпшувати побутові умови працівників.

Певні зміни відбулися також у загальному переліку податкових платежів. З 1 січня 2004 року в Україні почав справлятися збір на проведення гастрольних заходів.

Ми вже звертали увагу на суттєву заполітизованість вітчизняного податкового менеджменту. Зокрема, багато змін у сфері оподаткування у цей період відбулося з приходом до влади «помаранчевого» політичного блоку, і оцінювати їх можна по-різному. Позитивним вважаємо внесення у 2005 році змін до Закону України «Про державну податкову службу», які чітко регламентували порядок проведення виїзних і невиїзних податкових перевірок, обмежили втручання податкової міліції у перевірочний процес, а негативним – зміни у ставках збору на соціальне страхування, запроваджені через кілька місяців після початку бюджетного року, через що платники податків мали повертати вже подану податкову звітність для перерахунку відповідних платежів.

Вкрай неефективним був вітчизняний податковий менеджмент в умовах світової фінансової кризи. В Україні раз за разом приймалися податкові рішення і затверджувалися норми податкових актів, які через короткий період скасовувалися. Прикладами цього слугують Закон України «Про внесення змін до деяких Законів України з питань оподаткування» (який, зокрема, значно збільшив ставки податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів); Закон України «Про внесення змін до деяких законів України з метою поліпшення стану платіжного балансу України у зв'язку із світовою фінансовою кризою» (який запровадив тимчасову цільову надбавку до ставок

ввізного мита); законопроект «Про місцеві податки і збори» (який суттєво збільшував окремі місцеві збори). Усі ці законодавчі акти викликали в суспільстві акції протесту, і під їхнім впливом були скасовані.

До речі, акціями протесту (так званим податковим майданом) ознаменовувався початок наступного етапу становлення вітчизняної податкової системи і податкового менеджменту, який припадає на кінець 2010 року і пов'язаний із прийняттям Податкового кодексу України [18]. Поки що оцінити ефективність такого швидкісного управлінського рішення у сфері оподаткування неможливо – через відсутність відповідних емпіричних даних, але ми притримуємося думки колишнього міністра внутрішніх справ України А. Могильова про те, що «швидкі реформи – це погані реформи». Адже ще до прийняття Податкового кодексу України і його розробники, і депутати Верховної Ради України усвідомлювали необхідність його доопрацювання. Це означає подальші зміни у головному податковому законі. Зміни в оподаткуванні малого бізнесу відбулися вже двічі. Не забарилися зміни і в правовому забезпеченні діяльності податкових органів. Згідно з Указом Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 9 грудня 2010 року №1085 [19], розпочато реорганізацію Державної податкової адміністрації України у Державну податкову службу України.

Висновки

На сьогодні четвертий етап становлення вітчизняної податкової системи та її важливої складової – податкового менеджменту – триває. Головними результатами всього процесу становлення є формування сучасної податкової служби (за організаційною структурою наближеною до європейських стандартів, але малоефективною за результатами діяльності) та прийняття Податкового кодексу (який потребує суттєвих змін та доповнень). Також отриманий досвід розбудови податкової системи дозволяє зробити висновок про значущість її організаційно-управлінської складової, яка характеризується істотним впливом податкових рішень на економічне та соціальне становище в Україні. Саме необґрунтованість і скороспішність управлінських рішень у сфері оподаткування спричинили переважну кількість недоліків вітчизняної податкової системи, серед яких слід виділити такі:

- надмірна складність системи оподаткування. Вона включає значну кількість неефективних податків і зборів, які формують невеликі доходи бюджету, але вимагають істотних витрат на їх адміністрування. Водночас надто складні та незручні алгоритми обчислення податків перетворюються на широке поле помилок і зловживань з боку платників податків і податкових органів;

- нестабільність і неузгодженість законодавчої бази оподаткування. Оскільки податкове законодавство змінювалося досить часто, а багато законодавчих актів приймалися в результаті лобіювання індивідуальних інтересів, то податкова

нормативна база була об'єктом постійних змін і доповнень, що, у свою чергу, унеможливило планування економічної діяльності та стабільне виконання соціальних програм. Вирішити цю проблему мав Податковий кодекс України, але і його окремі положення потребують подальшої зміни;

– нерівномірність податкового навантаження. У цілому вітчизняна система оподаткування схожа на європейські. Але за платоспроможністю платників податків наша держава дуже вирізняється, і не в кращу сторону. В розвинутих країнах громадяни мають значні особисті доходи. В Україні податковий тиск на оплату праці (яка для переважної більшості населення є основним особистим доходом), з огляду на її рівень, є дуже високим, тоді як у країнах з перехідною економікою він має бути нижчим. Сьогодні роботодавець сплачує до бюджету майже 40% нарахованої заробітної плати, а працівник – у середньому п'яту частину заробітку. В Україні загальна сума зборів, сплачених з доходів від праці, становить 16–17% ВВП. (Для порівняння: у країнах еврозони цей самий показник становить близько 15% ВВП.)

У той час як праця оподатковується надмірно, капітал, земля і природні ресурси в нашій державі оподатковуються більш ніж помірно. Податки на використання землі та природних ресурсів є суто символічними, а податок на нерухомість тільки-но запроваджено. Можна зробити висновок про значне оподаткування економічної активності та її результатів (прибутків, заробітної плати, доходів малого бізнесу) та незначне оподаткування факторів виробництва (землі, капіталу, природних ресурсів);

– неефективність і нераціональність пільгового оподаткування. Необґрунтовані та вибіркові податкові привілеї роблять податкову систему несправедливою. Законодавчо-нормативне забезпечення справляння податку на додану вартість та його адміністрування є найкращим тому прикладом, оскільки саме тут спостерігається багато випадків звільнення від сплати податку окремих підприємств, персональних пільг, селективного відшкодування ПДВ;

– суттєва заполітизованість оподаткування. Податковий менеджмент в Україні не є політично нейтральним. У той час як більшість підприємств потерпають від високих податків, уряд намагається підтримувати окремих суб'єктів господарювання через податкові пільги. Така хибна податкова практика підриває економічний порядок. Насамперед це пояснюється тим, що звільнення від податків надається конкретним їх платникам-фаворитам, а це спотворює конкуренцію на внутрішньому ринку і збільшує податковий тягар для інших суб'єктів господарювання. Також звільнення від сплати податків стимулює розвиток тіньового сектору економіки, оскільки ним користуються не тільки ті платники, для яких воно було введено законно, а й ті, які змогли отримати його незаконними методами. Таким шляхом податкові пільги легко трансформуються в ухилення від сплати податків. До того ж складність адміністрування податкових платежів зростає із збільшенням кількості пільг, і витрати адміністра-

тивних ресурсів на податковий контроль перерозподіляються на користь пільгових видів діяльності, які не є фіскально значущими;

– суттєвим недоліком вітчизняної системи оподаткування є також масштабне ухилення від оподаткування. Його причинами є не тільки бажання додаткового збагачення, а й нерівномірне в несправедливе податкове навантаження, яке для окремих верств платників податків стає непомірним тягарем, нерозуміння складного та нестабільного законодавства, а також наслідки світової фінансової кризи. Але тут треба зауважити, що ухилення від сплати податків заохочується, крім того, двозначностями і прогалинами у законодавстві, неадекватними та несправедливими судовими рішеннями у сфері оподаткування. При виборі між високою вартістю дотримання податкового законодавства, з одного боку, та потенційними санкціями за його невиконання, з іншого боку, платники податків виявляють, що в Україні ухилення від оподаткування є досить вигідним, оскільки існує незначна ймовірність його викриття, а якщо вже й викриють, то в корумпованому середовищі завжди можна «домовитися».

Ліквідація цих недоліків має стати основою для вдосконалення податкової системи у цілому і податкового менеджменту зокрема.

Насамкінець зазначимо, що процес становлення податкової системи в Україні неодноразово ускладнювався внаслідок неузгодженості та суперечливості управлінських рішень у сфері оподаткування, що, у свою чергу, стало однією з причин гальмування позитивних соціально-економічних змін у суспільстві. Тому давно потребує вирішення питання формування в Україні системи ефективного податкового менеджменту та належного забезпечення її функціонування.

Список використаних джерел

1. Соколовська А.М. Податкова система: теорія і практика становлення / А.М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 654 с.
2. Постанова Ради Міністрів УРСР «Про створення Державної податкової служби в Українській РСР» від 12.04.90 №74 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>
3. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» від 4.12.90 №509–XII [Електрон. ресурс] // Відомості Верховної ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
4. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991р. №1251–XII [Електрон. ресурс] // Відомості Верховної ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
5. Соколовська А.М. Особливості проведення податкових реформ: світовий досвід і Україна / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 1998. – №12. – С. 71–80.
6. Постанова Кабінету Міністрів України «Про вдосконалення діяльності Державної податкової служби та зміцнення її матеріально-технічної бази» від 24.07.93 №570 // Збірник постанов Кабінету Міністрів України. – 1993. – №3.
7. Соколовська А.М. Податкова система держави / А.М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с. – С. 192.

8. Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» від 31.07.96 №621/96 // Урядовий кур'єр. – 1996. – 6 серпня.

9. Білоус В.Т. Управління податковою службою в Україні: дис... канд. наук з держ. упр-ня / Білоус В.Т. – К., 1998. – 171 с.

10. Указ Президента України «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» від 22.08.96 №760/96 // Урядовий кур'єр. – 1996. – 29 серпня.

11. Дзісяк О.П. Правовий статус місцевих органів податкової служби в Україні: дис... канд. юрид. наук / Дзісяк О.П. – Харків, 2001. – 198 с.

12. Наказ ДПА України «Про затвердження організаційної структури державних податкових адміністрацій та інспекцій» від 6.03.98 №97 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>

13. Наказ ДПА України «Про створення у складі ДПА України спеціальних підрозділів по примусовому стягненню податкової заборгованості» від 28.09.99 №523 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>

14. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»

від 21.12.2000 №2181-III [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>

15. Закон України «Про внесення змін та доповнень до Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 20.02.2003 №550-IV [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>

16. Закон України «Про оподаткування доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 №889-IV [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>

17. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.97 №280/97-ВР [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>

18. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. №2755-VI [Електрон. ресурс] // Відомості Верховної ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

19. Указ Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 9.12.2010р. №1085 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.kiev.ua>

*І.В. БОВСУНІВСЬКА,
к.к.н., доцент, Академія муніципального управління*

Основні напрями підвищення ефективності використання земель комунальної власності в Україні

У статті розглядається загальна характеристика сутності, ролі, правового статусу та специфіки земель територіальної громади, а також правові та концептуальні аспекти підвищення ефективності використання земель комунальної власності.

Ключові слова: земля, земельна ділянка, комунальна власність, комуналізація, приватизація, місцеве самоврядування, територіальна громада.

В статье рассматриваются суть, роль, правовой статус и специфика земель местного сообщества, правовые и концептуальные аспекты повышения эффективности использования коммунальных земель.

Ключевые слова: земля, земельный участок, коммунальная собственность, коммунализация, приватизация, местное самоуправление, территориальное сообщество.

The description of essence, role, legal status and peculiarities of territorial community's lands are considered in the article. The attention is also paid to legal and conceptual aspects of an increase of the effective use of community property.

Keywords: land, community property, communalization, privatization, local self-government, territorial community.

Постановка проблеми. Діяльність людини нероздільно пов'язана з землею. Цей ресурс має особливе значення. Перш за все земля є природним ресурсом, тобто об'єктом природи, який використовується людством для забезпечення своїх потреб. По-друге, земля є територіальним базисом для всіх видів діяльності населення. По-третє, земля є фактором виробництва. У грудні 1990 року в Україні розпочато земельну реформу, яка є одним із найскладніших заходів у суспільному житті населення країни і торкається всіх галузей економіки та суспільного життя. За час проведення земельної реформи відбулися принципові зміни у формах власності на землю, істотно змінилася структура землеволодінь і землекористувань. Значним явищем є поява комунальної власності на землю після прийняття 28 червня 1996 року Конституції України. Комунальну власність на землю територіальних громад визначено одним із першоджерел функціонування у країні місцевого самоврядування. Місцеве самоврядування в Україні переживає період свого конституційно-правового становлення, втілення принципів Європейської хартії про місцеве самоврядування у процесі функціонування територіальних громад та діяльності органів місцевого самоврядування. Однак майже не розробленими до останнього часу залишалися теоретичні основи, критерії, механізми формування кому-