

Таїсія КРУШЕЛЬНИЦЬКА
Національна академія державного управління
при Президентові України

ІСТОРИЧНА ЗУМОВЛЕНІСТЬ ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН У ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ

Досліджується вплив історичної зумовленості в державному управлінні податковою системою України на розвиток економіки, визначається ступінь цього впливу та можливості подолання чи мінімізації його негативних ознак.

Ключові слова: податкова система, історична зумовленість, інституційні зміни, оподаткування, податкові пільги.

Таисия Крушельницкая. Историческая обусловленность институциональных изменений в государственном управлении налоговой системой

Исследуется влияние исторической обусловленности в государственном управлении налоговой системой Украины на развитие экономики, определяется степень этого влияния и возможности преодоления или минимизации его негативных признаков.

Ключевые слова: налоговая система, историческая обусловленность, институциональные изменения, налогообложение, налоговые льготы.

Taisiya Krushelnyska. Historical condition institutional design changes in government tax system

The article presents the results of the influence of historical conditionality in government tax system of Ukraine's economic development, determines the degree of this influence and opportunities to overcome or minimize its negative attributes.

Key words: tax system, historical condition, institutional design changes, tax rates, tax benefits.

Історія розвитку державного управління незалежної України свідчить про постійне зростання уваги нашої держави до досліджуваної проблематики. Відповідно, перегляд ролі державного управління щодо розвитку податкової системи як спеціального виду практичної діяльності державних органів й відносно молодій галузі вітчизняної науки спрямований на вирішення завдань розвитку держави в умовах світових глобалізаційних та інтеграційних процесів. Удосконалення теоретико-методологічного забезпечення державного управління податковою системою, перехід завдяки цьому до розширення можливостей стратегічного управління соціально-економічним розвитком країни, підвищення якості законотворчої діяльності тощо постійно несуть негативні відбитки певних історично сформованих, методологічних, методичних, процедурних та інших обмежень, які подекуди є спадком радянської доби, подекуди – сучасне надбання. Згідно з цим пошук напрямів подолання таких негативних явищ є необхідною умовою подальшого розвитку суспільства.

Україна не стоїть осторонь загальносвітових інтеграційних процесів, а питання визначення оптимальних напрямів, умов розвитку державного

управління в цілому та податкової системи зокрема є особливо актуальними. Дослідженням цих питань займалися такі визнані науковці, як В. Бакуменко, О. Василик, А. Гриценко, І. Лунина, П. Мельник, А. Соколовська та ін.

Водночас подальшого поглибленого теоретичного дослідження потребує історичний досвід у цій сфері, особливо питання впливу негативних чинників, що гальмують процес та нівелюють результати розбудови державного управління податковою системою в сучасних умовах господарювання.

Метою даної статті є визначення інституційної сутності та глибини історичної зумовленості в контексті державного управління, її вплив на державне управління податковою системою України, визначення ступеня цього впливу та можливих напрямів подолання чи, принаймні, мінімізації негативних моментів з погляду новітніх інституційних підходів.

В Україні все більшого наукового осмислення набуває узгоджена система поглядів на державне управління як на сферу суспільної діяльності, що охоплює всі гілки влади й передбачає адекватне поєднання політичних, правових та адміністративних функцій держави. Автор розділяє позицію В. Бакуменка стосовно державного управління, яке прийнято «...зображувати як систему, об'єктом якої є все суспільство, а суб'єктом – система державної влади у вигляді спеціально утворених органів, між якими розподілені певні функції державного управління» [1, с. 5].

Для подальшого розвитку державного управління і як галузі вітчизняної науки, і як сфери службово-посадової діяльності необхідно визначити чинники його сприяння й гальмування. Дослідження іноземного досвіду розвитку державного управління податковою системою свідчить, що для розуміння успішності нинішніх та майбутніх змін важливим є осмислення історичного минулого.

Так, сучасне світове господарство являє собою складний економічний організм, який є матеріальною основою держав світового співтовариства, де вже склалися певні економічні, фінансові й політичні відносини щодо забезпечення макроекономічної рівноваги. Цілком природно, що включення до світового економічного простору нових держав – складний і тривалий процес, він ставить перед цими державами, в тому числі і перед Україною, певні суворі вимоги з адаптації національного законодавства. Насамперед ці адаптивні вимоги стосуються податкового законодавства, адже саме система оподаткування має відігравати функцію стимулювання економіки країн, а податкові відносини вважаються одними з головних відносин між країнами поряд з дипломатичними, політичними й митними.

Необхідно відзначити, що країни-члени ЄС ще раніше зіткнулися з проблемою негативного впливу з боку складних та специфічних систем оподаткування кожної країни. Це створювало бар'єри під час

ведення бізнесу між країнами й викликало необхідність уніфікації систем оподаткування. Певним кроком до уніфікації було введення податку на додану вартість у 1970 р. на рівні країн ЄС. Це було зумовлено прагненням створити прозору систему, прийнятну для всіх членів ЄС. Згодом 6-а Директива ЄС (77/388/ЕЕС, прийнята в 1977 р.) сприяла вдосконаленню податкової бази й визначенню процедури щодо відміни податкових кордонів. У 1993 р. були створені й законодавчі передумови для розвитку внутрішнього ринку країн ЄС, а поняття «експорт»/«імпорт» для держав ЄС були замінені терміном «придбання в межах Союзу» [5].

Зазначимо, що податкові системи всіх країн-членів ЄС вже досить тривалий час мають єдині види податків. Звичайно уніфікація не стосується всіх положень оподаткування. Дослідження окремих елементів податкової системи, як то рівень ставок, порядок розрахунку і сплати, податкові пільги, система контролю за платниками податків з боку податкових органів, показує, що в європейських країнах ці елементи багато в чому є ідентичними, однак ураховуються й певні національні особливості та традиції.

Натомість система податків в Україні, яка існує з моменту набуття Україною незалежності, навіть у спрощеному вигляді є досить складною. Вона включає три основні підсистеми: 1) оподаткування юридичних осіб; 2) оподаткування фізичних осіб; 3) збори в державні цільові фонди. Чинна податкова система в ході свого становлення увібрала в себе й недоліки, суперечності й неузгодженості радянської доби, що не просто гальмують розвиток економіки, а подекуди унеможливають її функціонування.

На підтвердження вищенаведеного слід зазначити, що серед причин негараздів, тривалих і непослідовних реформ податкової системи незалежної України, проведених раніше, є значна частка й донині неосмисленої історичної зумовленості радянського періоду. Через це не тільки не досягались очікувані цілі, але й мали місце негативні наслідки. Так, за розрахунками Світового банку розмір тіньової економіки в Україні сягнув більше ніж 70 % від офіційного обсягу ВВП, що становить певну загрозу не тільки для економічної безпеки України, а й для світового господарства. Українські урядові структури, погоджуючись, що розміри тіньової економіки в Україні є «занадто великим», оприлюднюють цифру на рівні 45 – 55 %, що має тенденцію до зниження [3]. Звичайно важко точно оцінити масштаб тіньового обігу, але навіть офіційна цифра свідчить про гостру необхідність подальшого виваженого реформування податкової системи.

Усунення негативного впливу історичної зумовленості на державне управління податковою системою та розширення можливостей інституційного проектування в даній сфері має знайти своє відображення

в «певних результативних документах: концепціях, стратегіях» [4, с. 31] та нормативних документах.

Сьогодні відбувається чи не кульмінація законодавчого процесу в оподаткуванні України: розглядається проект Податкового кодексу, щоправда, вий, на наш погляд, далекий від ідеального. «Основним очікуваним результатом реалізації проекту Податкового кодексу України є врегулювання відносин, пов'язаних з оподаткуванням в Україні. Проектом Податкового кодексу України визначатимуться правові основи побудови та функціонування податкової системи, її структури та елементів» [2]. Дійсно, беззаперечною перевагою є узагальнення в єдиному кодифікованому нормативно-правовому акті положень чинних норм щодо податків і зборів, зменшення їх кількості, поступове зниження ставок за окремими податками та спрощення механізму адміністрування. Однак кількість недоліків, які були перенесені в кодекс з чинного законодавства, є досить численною.

Зазначимо, що склад елементів податкового процесу є неповним. У проекті не окреслено єдиного методичного підходу до порядку визначення доходів і витрат з податку на прибуток і податку на додану вартість, недостатньою є частка ресурсних платежів, а податок на майно знову відсутній. Пільги ж мають лише соціальний характер замість інвестиційного тощо. Необхідно підкреслити, що найбільш деструктивні недоліки проекту Податкового кодексу існували і в чинному законодавстві. Тобто на даний момент державне управління оподаткуванням у своєму розвитку не змогло вийти за межі існуючих стереотипів.

Науковцям і практикам сфери державного управління варто звернути увагу на те, що податок на додану вартість і податок на прибуток є найбільшими за обсягами податками серед бюджетних надходжень. Однак їх спільні риси цим не обмежуються: ці два податки також є найбільш трудомісткими у визначенні, документуванні, звітності. Саме тому вони займають провідне місце в чинному і проектному податковому законодавстві й потребують ретельної уваги. На наш погляд, у проекті Податкового кодексу допущена значна методична помилка. Вона пов'язана з цими найбільшими податками і стосується підходу до методу визначення податкових зобов'язань та набуття права на витрати і податковий кредит. Для податку на прибуток застосовується метод нарахування, для податку на додану вартість – метод визначення дати першої події [6, с. 290, 296, 297].

Такий підхід свідчить про явну суперечність чи інституційно-процедурну неузгодженість. По-перше, ускладнюється збір інформації та виникає загроза її викривлення, адже від об'єкта господарювання вимагається ведення подвійного обліку доходів і витрат.

По-друге, ускладнюється можливість контролю, адже дані не

прив'язані ні до податкового обліку, що застосовується для податку на додану вартість, ні до вимог бухгалтерського обліку.

По-третє, не сприяє формуванню законних відносин між платниками податків та податковими органами через збільшення обсягів робіт та можливість викривлення інформаційних даних. Тому пропонуємо уніфікувати порядок визначення доходів і витрат (податкового кредиту) за єдиним методом. Але головне, на що необхідно звернути увагу – це непослідовний підхід, який вже раніше був наявний у нормативних документах і залишився через обмеження, які ми назвали історичною зумовленістю.

Таким чином, можна зробити такі висновки:

По-перше, процес реформування державного управління податковою системою України перебуває під впливом певних історично сформованих, методологічних і методичних обмежень та стереотипів, які ми назвали історичною зумовленістю. Це є чи не головною перешкодою до розбудови державного управління податковою системою в напрямі зближення інтересів учасників податкового процесу та інтеграції України у світовий економічний простір.

По-друге, для подолання негативного впливу такої історичної зумовленості потрібні інституційні зміни в системі мотивації та стимулювання учасників податкового процесу, як з боку платників, так і з боку держави в особі певних посадовців, що мають нести персональну відповідальність. Зазначені інституційні зміни мають здійснюватись у напрямі забезпечення дотримання законності через забезпечення узгодженості, зрозумілості, вигідності новостворюваних правових норм.

Напрямами подальших наукових розвідок є:

– обґрунтування доцільності і розробка алгоритму інституційного проектування змін у державному управлінні податковою системою України;

– організаційно-процесуальне, методичне, змістовне узгодження податкових змін у країні та побудова сценаріїв їх упровадження на 5, 10, 25 років;

– узагальнення теоретично-історичних основ розвитку сучасного й проектування перспективного базового комплексу державного управління податковою системою.

Список використаних джерел

1. **Бакуменко В. Д.** Формування державно-управлінських рішень: проблеми теорії, методології, практики : монографія / В.Д. Бакуменко. – К. : Вид-во УАДУ, 2000. – 320 с.

2. **Галич О.** Щодо необхідності якнайскорішого прийняття Податкового кодексу України / О. Галич. – Режим доступу : www.polpravozhit/inf/ua/pod/html.

3. **Косинський Р. В.** Умови контролю і нагляду у сфері державного управління / Р. В. Косинський // Стратегія забезпечення сталого розвитку України

: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. м. Київ, 20 трав. 2008 р. – У 3 ч. – К. : РВПС України НАН України, 2008. – Ч. 2. – С. 238 – 240.

4. **Пісьмаченко Л.** Методологічні основи державного управління зовнішньоторговельними операціями / Л. Пісьмаченко // Вісн. Акад. митної служби України. Серія: «Державне управління», № 1(1). – Д., 2009. – С. 24 – 33.

5. **Поважний А. С.** Принципы государственной налоговой политики в контексте эволюционной экономики / А. С. Поважний, В. В. Балабан // Донец. держ. ун-ту упр. : зб. наук. пр. Сер. «Державне управління». – Донецьк : Норд-Прес, 2004. – Т. V. – Вип. 37. – С. 98 – 11.

6. **Проект** Податкового кодексу України // Уряд. кур'єр. – 2010. – № 141. – Режим доступу : www.ligazakon.ua/sitemap.

Надійшла до редколегії 08.11.10