

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПВНЗ «ЄВРОПЕЙСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ»**

На правах рукопису

ВОЛОЩУК РУСЛАН ЄВГЕНІЙОВИЧ

УДК 338.246.025.2 (477)

**СИСТЕМА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ:
ІНСТИТУЦІЙНА СТРУКТУРА ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ
ФУНКЦІОНУВАННЯ**

Спеціальність 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит

ДИСЕРТАЦІЯ

на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
Мельник Віктор Миколайович,
д.е.н., професор

Київ – 2015

ЗМІСТ

Вступ	3
РОЗДІЛ 1. Теоретико-методологічні засади адміністрування податків	10
1.1. Сутність адміністрування податків та його висвітлення в фінансовій теорії	10
1.2. Система адміністрування податків: сутність та структура	36
1.3 Національні особливості системи адміністрування податків в Україні	49
Висновки до розділу 1	69
РОЗДІЛ 2. Фіскальні та соціально-економічні наслідки функціонування системи адміністрування податків в Україні	72
2.1. Адміністрування податків та формування доходів бюджетів усіх рівнів в Україні	72
2.2. Вплив системи адміністрування податків на розвиток ринкового середовища в Україні	100
2.3. Оцінка ефективності функціонування системи адміністрування податків в Україні	124
Висновки до розділу 2	139
РОЗДІЛ 3. Напрямки модернізації системи адміністрування податків у сучасних соціально-економічних умовах України	145
3.1. Удосконалення інституційної структури системи адміністрування податків в Україні	145
3.2. Посилення взаємодії служб адміністрування податків в Україні	163
3.3. Напрямки удосконалення методичних підходів адміністрування податків в Україні	176
Висновки до розділу 3	198
ВИСНОВКИ	204
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	212
ДОДАТКИ	232

ВСТУП

Актуальність теми. Адміністрування податків є основою ефективного функціонування податкової системи та забезпечення доходів бюджетів усіх рівнів. Недоліки в управлінні процесом справляння призводять до збільшення податкових правопорушень, зниження надходження податків до бюджету, погіршення інвестиційного клімату, збільшення витрат з мобілізації податків і розбалансованості дій уповноважених державних органів.

Діюча система адміністрування податків в Україні має переважно репресивний характер у формі реалізації наступного контролю, спрямованого на виявлення вже скоєних податкових правопорушень і застосування податкових санкцій, що не відповідає підходам, які сформувалися у багатьох розвинених країнах.

Зазначене вимагає продовження наукових досліджень з метою обґрунтування варіантів вирішення наявних проблем і актуалізує питання розробки цілеспрямованих практичних дій та заходів щодо удосконалення інституційної структури та підвищення ефективності функціонування системи адміністрування податків в Україні на основі організації відносин між фіскальними органами і платниками податків на партнерських засадах.

Теоретичні та практичні питання адміністрування податків досліджували у своїх працях відомі зарубіжні та вітчизняні вчені, зокрема: В. Андрущенко, А. Кізима, А. Крисоватий, М. Леруа, В. Мельник, Г. Олейнікова, Н. Прокопенко, К. Проскура, А. Соколовська, М. Степура, К. Швабій, Л. Штейн, І. Якушик та інші.

Незважаючи на розмаїття наукових поглядів щодо сутності, теорії та практики адміністрування податків, ці питання залишаються недостатньо вивченими українською фінансовою наукою. Зокрема, потребують подальшого дослідження: питання вдосконалення інституційної структури національної системи адміністрування податків; шляхи посилення взаємодії служб адміністрування податків; напрями удосконалення методичних підходів адміністрування податків в Україні.

Необхідність розвитку та поглиблення теоретичних розробок і практичних рекомендацій з питань розбудови системи адміністрування податків в Україні, напрямів вдосконалення її інституційної структури й підвищення ефективності функціонування, обумовили вибір теми, мету, завдання та зміст дослідження.

Зв'язок з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт:

– ПВНЗ «Європейський університет» за темою «Фінансові важелі стимулювання економічного розвитку України: основні напрями та методологія використання» (номер державної реєстрації 0111U007978), де особисто автором розроблено методичні підходи та надано практичні рекомендації щодо вдосконалення інституційної структури та підвищення ефективності функціонування системи адміністрування податків в Україні;

– Вінницького навчально-наукового інституту економіки ТНЕУ за темою «Розвиток фінансової системи в умовах ринкових відносин» (номер державної реєстрації 0106U000515), де автором досліджено сучасний стан системи адміністрування податків в Україні, ефективність її функціонування та вплив фіскально-адміністративних чинників на ефективність оподаткування.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретико-прикладних засад функціонування системи адміністрування податків в Україні та обґрунтування методичних підходів, спрямованих на удосконалення її інституційної структури та підвищення ефективності функціонування.

Реалізація поставленої мети обумовила наступні завдання дослідження:

– провести аналіз існуючих теоретичних розробок та дефініцій, на основі результатів якого сформулювати підхід до трактування понять «адміністрування податків» та «система адміністрування податків», охарактеризувати структуру системи адміністрування податків;

– визначити національні особливості становлення та розвитку системи адміністрування податків в Україні;

– проаналізувати роль системи адміністрування податків у формуванні доходів Зведеного бюджету України;

- визначити й оцінити вплив системи адміністрування податків на розвиток ринкового середовища в Україні;
- провести аналіз ефективності функціонування національної системи адміністрування податків;
- розробити практичні рекомендації щодо удосконалення національної системи адміністрування податків з урахуванням зарубіжного досвіду;
- обґрунтувати напрями покращання інституційної структури системи адміністрування податків в Україні;
- аргументувати пріоритетні напрями посилення взаємодії служб в адмініструванні податків в Україні;
- запропонувати напрями удосконалення методичних підходів щодо адміністрування податків.

Об'єктом дослідження є система адміністрування податків в Україні та її складові елементи.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти формування інституційної структури системи адміністрування податків та підвищення ефективності її функціонування.

Методи дослідження. Для досягнення мети дисертаційної роботи використано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів наукового пізнання: історичний (для розкриття еволюції наукових поглядів на сутність і роль адміністрування податків); діалектичний, наукової абстракції (в ході дослідження понятійного апарату адміністрування податків); аналізу та синтезу, статистичних групувань і порівнянь (для оцінки фіскальних та соціально-економічних наслідків функціонування системи адміністрування податків); абстрактно-логічного аналізу (при розробці методичних підходів до побудови системи адміністрування податків); таблично-графічний (для наочного відображення змін абсолютних і відносних показників податкових надходжень до бюджетів); аналогій (при обґрунтуванні напрямів удосконалення інституційної структури національної системи адміністрування податків в контексті зарубіжного досвіду).

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, офіційні статистичні дані Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, наукові праці з питань адміністрування податків.

Наукова новизна одержаних результатів. Основні результати, що одержані автором у процесі розв'язання поставлених у дисертації завдань та які відображають наукову новизну дослідження, полягають у наступному:

вперше:

– сформовано підхід до інституційної реструктуризації Державної фіскальної служби України, що передбачає ліквідацію обласних управлінь та створення на їх базі підрозділів внутрішнього контролю і обробки звітної інформації, дозволяє забезпечити прямий контакт базових підрозділів з центральним рівнем ДФС і слугує вирішенню трьох проблем одночасно: виключенню дублювання функцій; скороченню витрат на утримання служби; забезпеченню єдиних підходів в адмініструванні усіх податків (у тому числі місцевих) та роботі з усіма платниками (незалежно від виду діяльності, галузевої спеціалізації чи територіального розміщення);

удосконалено:

– аргументування напрямів поглиблення інтеграції податкових та митних підрозділів України, що, додатково до відомих, передбачають поєднання фінансових, господарських, юридичних, контрольних функцій та функції ІТ-забезпечення на центральному рівні, структуризацію митного блоку Державної фіскальної служби України на основі спеціалізованих підрозділів, які концентруються на полегшенні торгівлі та економічній безпеці держави, передачу функцій контролю за правильністю розрахунків з бюджетом у податковий блок;

– наукові підходи до організації масово-роз'яснювальної та консультативної роботи як складової системи адміністрування податків в Україні, які, додатково до наявних, включають запровадження інституту

незалежних податкових консультантів, що слугуватиме покращанню правової допомоги та правового виховання платників податків;

– обґрунтування напрямів покращання апеляційної роботи фіскальної служби, що, на відміну від відомих, передбачають використання податкової медіації як процесу добровільного вирішення суперечки сторонами на підставі принципів взаємної поваги, рівності і конфіденційності за посередництва нейтральної, незалежної і неупередженої, але компетентної особи – медіатора, який допомагає сторонам прийти до взаємоприйняттого рішення;

– підходи до модернізації контрольної-перевірочної роботи фіскальної служби, що, на відміну від наявних, включають впровадження режиму розширеної інформаційної взаємодії платників податків і фіскального органу (податкового моніторингу) і сприяють налагодженню взаємовигідної співпраці фіскального органу та платників податків на основі ризик-орієнтованих і клієнтоорієнтованих методик;

набули подальшого розвитку:

– трактування поняття «система адміністрування податків», що, на відміну від відомих, представлено як сукупність державних органів виконавчої влади, уповноважених забезпечувати процес справляння податків, що функціонують через певні напрями управлінської діяльності за допомогою механізму адміністрування податків та на основі податкових відносин (головним чином, але не виключно, з платниками податків) з метою реалізації податкової політики держави. Зазначене слугує створенню теоретичного підґрунтя для дослідження ознак системності управління процесом справляння податків;

– визначення інституційної структури системи адміністрування податків, яке, на відміну від наявних дефініцій, представляє відповідну систему як упорядковане коло адміністраторів податків, які через скоординовані податкові відносини в межах встановлених формальних та неформальних правил здійснюють управління процесом справляння податків з метою наповнення бюджету держави;

– систематизація принципів адміністрування податків, до складу яких, на

відміну від існуючих підходів, включено принципи законності, систематичності та послідовності, плановості, узгодження інтересів фіскалу та платників податків, зручності, економічної ефективності, превентивності, прозорості та доступності, рівності, компетентності, контрольованості, що дозволяє упорядкувати процес адміністрування податків в межах встановлених загальнообов'язкових правил;

– модель удосконалення функціонування Державної фіскальної служби України, що, на відміну від наявних, передбачає поєднання організаційного, функціонального та процесного підходів з використанням принципу функціональної специфікації системи органів адміністрування податків, і дозволяє оптимізувати структуру фіскальної служби на основі ефективного розподілу функцій між її підрозділами.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення та висновки, що містяться у дисертаційній роботі, мають певне значення як для фінансової науки, так і для практичної діяльності, та можуть бути використані у процесі вдосконалення системи адміністрування податків в Україні.

Наукові результати й рекомендації автора щодо удосконалення прогнозно-планувальної та аналітичної роботи в процесі справляння податкових надходжень до бюджетів на основі посилення взаємодії між фіскальними органами та іншими органами державного управління у сфері інформаційного обміну даними прийняті до впровадження Департаментом фінансів Вінницької обласної державної адміністрації (довідка №05-01-44/123-19-01 від 19.01.2015 р.), а пропозиції щодо здійснення модернізаційних заходів стосовно методики управління процесом податкового адміністрування за основними та окремими допоміжними напрямками управлінської діяльності прийняті до використання Немирівською об'єднаною державною податковою інспекцією ГУ ДФС у Вінницькій області (довідка №14499/01/26/78 від 26.01.2015 р.).

Окремі положення та висновки дисертаційної роботи використовуються у навчальному процесі при розробці методичного забезпечення та викладанні дисциплін «Фіскальне адміністрування» і «Податкова система» на кафедрі фінансів і кредиту Вінницького навчально-наукового інституту економіки Тернопільського

національного економічного університету (довідка №25 від 22.01.2015 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаною науковою працею, у якій відображено підхід автора до обґрунтування напрямів удосконалення інституційної структури та підвищення ефективності функціонування системи адміністрування податків в Україні. Усі наукові положення, розробки, висновки та пропозиції, що виносяться на захист, одержані здобувачем самостійно і належать особисто автору. З робіт, опублікованих у співавторстві, в дисертації використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистих досліджень здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дисертаційного дослідження було апробовано на Міжнародних та Всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Місце та роль України в глобалізованому світі; економічні, політичні, культурні аспекти» (м. Вінниця, 2009р.); «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах економічної нестабільності» (м. Вінниця, 2010р.); «Теорія та практика трансформаційних перетворень в економіці, політиці та культурі за умов розвитку глобалізаційних процесів» (м. Вінниця, 2011р.); «Стратегії стійкого розвитку економіки» (м. Київ, 2011р.); «Інтеграційний вибір України : історія, сучасність, перспективи» (м. Вінниця, 2012р.); «Проблеми та перспективи розвитку національних економік в сучасних умовах» (м. Вінниця, 2013р.); «Економіка сьогодення: актуальні питання та інноваційні аспекти» (м. Київ, 2013р.); «Соціально-економічний розвиток України в умовах світової фінансової нестабільності» (м. Вінниця, 2014р.); «Моделювання та прогнозування соціально-економічних процесів» (м. Львів, 2015р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 7 наукових праць у фахових виданнях України, 1 – в зарубіжному та 10 – у інших виданнях. Загальний обсяг публікацій – 37,18 д.а. (з яких особисто автору належить 8,23 д.а.), з них: у фахових виданнях України – 4,15 д.а. (всі належить особисто автору), у зарубіжних виданнях – 0,67 д.а. (публікація одноосібна), у інших – 32,36 д.а. (з яких особисто автору належить 3,41 д.а.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

1.1. Сутність адміністрування податків та його висвітлення в фінансовій теорії

В Україні термін «адміністрування податків» використовується лише з 90-х років ХХ століття. Здебільшого його вживали політики та практики, не розкриваючи сутності поняття. Лише з початку двотисячних років розпочинається наукова розробка відповідної дефініції вітчизняними вченими. Аналогічна ситуація характерна і для близького зарубіжжя. Однак, це не означає, що управління процесом справляння не реалізовувалося на більш ранніх стадіях розвитку оподаткування та не мало епізодичної характеристики у літературних джерелах. Поряд з відзначеним, дослідження проблематики адміністрування податків фінансовою наукою не було систематизованим до недавніх часів. Доказом цього є навіть питання дефініції терміну. На даний час, вже сформувалося декілька підходів до трактування поняття «адміністрування податків», однак однозначного його тлумачення немає. Це констатують і більшість вітчизняних вчених-податківців, серед яких Ю. Іванов [62, с. 11] та В. Мельник [87, с. 126].

Спробуємо проаналізувати різні точки зору щодо трактування поняття «адміністрування податків». При цьому маємо сподівання віднайти спільне підґрунтя у підходах задля можливого формулювання узагальнюючого визначення.

Всі існуючі визначення згаданого поняття та їх обґрунтування умовно можна класифікувати на юридичні та економіко-управлінські. Перші найповніше втілення знайшли у працях А. Селіванова. Він трактує адміністрування податків як «правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають

застосування методів владно-примусового характеру до платників податків» [156, с. 35]. На нашу думку таке трактування виглядає суперечливо, оскільки управлінські дії у процесі справляння не обмежуються лише проведенням заходів з погашення податкового боргу. Поряд з цим, А. Ластовецький вважає попередньо представлений підхід звуженим, оскільки, на його думку, він фактично обмежений лише рамками, які в умовах нашої держави відображав Закон України від 21.12.2000р. №2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», замінений пізніше розділом II Податкового кодексу України. Він пропонує під адмініструванням податків розуміти, «механізм, що включає систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів (обов'язкових платежів)» [80, с. 37].

Ще одне трактування адміністрування податків з точки зору правовідносин дають А. Загородній і Г. Вознюк у фінансово-економічному словнику, де під даною дефініцією розуміють «правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами (податковою адміністрацією і податковою інспекцією) та їхніми посадовими особами заходів, спрямованих на погодження і погашення податкових зобов'язань платника податків» [59, с. 13]. Однак, у даному визначенні є не зрозумілим, чому до органів, що здійснюють контроль за процесом справляння податків, відносять лише податкову адміністрацію і податкову інспекцію. Адже відомо, що до кола органів, котрі здійснюють адміністрування податків, входять не тільки названі підрозділи. Крім того, трактування дефініції «адміністрування податків» з позиції лише погодження і погашення податкових зобов'язань дещо його звужує.

Вітчизняний науковець О. Солдатенко трактує адміністрування податків, як «правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів щодо організації оподаткування, обліку платників, аналізу, прогнозування й обліку надходжень від податків, зборів (обов'язкових платежів), проведення масово-роз'яснювальної та контрольної-перевірочної роботи, погашення податкового боргу, які здійснюються відповідно до законодавчих і

нормативно-правових актів» [161, с. 18]. Однак, виникає питання: чи правовідносини апріорі здатні повністю відображати управлінський процес? Особливо це стосується реалізації таких напрямків податкової роботи, як прогнозування податкових надходжень, масово-роз'яснювальна діяльність. Окрім того, заходи організації оподаткування серед іншого вже включають процедури обліку, аналізу, контрольної-перевірочної роботи тощо. Тому останні не можуть розглядатися поряд з заходами організації оподаткування як окремі складові.

На нашу думку, зведення трактування адміністрування податків лише до правовідносин та організаційно-правових заходів не може повністю розкрити його сутності, оскільки адміністрування – поняття управлінське, а податки – фінансова категорія. Тому тільки економіко-управлінські засади можуть слугувати базою його функціонування, а правовідносини є лише формою їх представлення і деякого упорядкування.

Досліджуючи питання, пов'язані з адмініструванням податків, вчені з Росії І. Перонко і С. Межеріцький розглядають адміністрування податків «як систему управління державою податковими відносинами...», що включає «... сукупність методів і форм, за допомогою яких держава здійснює це управління» [110, с. 19]. З таким твердженням ми погоджуємось лише частково. На нашу думку, система управління державою податковими відносинами включає більший спектр процедур, ніж адміністрування податків, оскільки вона охоплює й ті процедури, що передують процесу справляння. Наприклад, визначення стратегічних напрямів розвитку всієї системи оподаткування, розробка і прийняття законів з питань оподаткування тощо.

Російські вчені О. Миронова та Ф. Ханафеев розглядають термін «податкове адміністрування», як «систему управління податковими відносинами, що динамічно розвивається та координує діяльність податкових органів в умовах ринкової економіки» [92, с. 33]. Очевидно, що наведене визначення не розкриває сутності поняття, а зосереджується лише на загальних поверхових характеристиках.

Аронов А. та В. Кашин називають «податкове адміністрування» «інструментом», що «визначає успіх чи неуспіх загальної бюджетно-податкової і економічної політики країни», та відносять його до «соціально вираженої сфери управлінських дій». Крім того під податковим адмініструванням вони розуміють також «сукупність методів, прийомів та засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи влади та управління (у тому числі податкова адміністрація всіх рівнів) забезпечують функціонування податкового механізму та координують податкові дії при суттєвих змінах в економіці та політиці» [16, с. 384-385]. Ми погоджуємось, що від ефективності адміністрування податків деякою мірою залежить успішність реалізації бюджетно-податкової і економічної політики. Однак далі визначення ототожнює поняття «інформаційне забезпечення» з поняттям «адміністрування». На нашу думку, таке заміщення не відповідає сутності досліджуваної дефініції і не може бути прийнятим беззаперечно і повністю, а лише як один з аспектів адміністрування податків.

Дещо з іншої точки зору ту ж дефініцію представляє І. Александрова: «Податкове адміністрування є процесом управління діяльністю податкових органів з реалізації їхніх обов'язків, здійснюваною через планування, організацію та контроль з метою нарощування податкових надходжень, покращання обслуговування платників та підвищення ефективності функціонування самих податкових органів. Поняття податкового адміністрування відображає конкретну специфічну форму взаємовідносин держави та платників в рамках податкової системи» [11]. Як бачимо, автор робить спробу розширити трактування (у порівнянні з попереднім визначенням), стверджуючи, що податкове адміністрування є процесом управління, а не інструментом. Однак, важко погодитися з тим, що воно стосується лише управління діяльністю податкових органів. Навіть сама автор суперечить собі у цьому аспекті, наводячи другу частину визначення, якою стверджується – податкове адміністрування є формою взаємовідносин держави і платників (а не держави і податкових органів).

Український автор Редич О. В. вважає, що адміністрування податків – це «процеси управління та регулювання відносинами у сфері оподаткування, що

забезпечують виконання функцій контролю за справлянням (стягненням) податків, методологічного забезпечення та здійснення прогнозування, обліку і контролю виконання планових показників податкових надходжень, дотримання суб'єктами оподаткування та установами, що здійснюють податкову політику, податкового законодавства» [152, с. 5]. На наш погляд, у даному випадку відбувається змішування двох різних процесів – управління та регулювання у сфері оподаткування. Причому, розшифрування змісту цих процесів чомусь надане лише в частині управління.

Дослідник А. Крисоватий податкове адміністрування розглядає як «систему науково обґрунтованих методичних дій щодо технічного регламентування та регулювання економічних відносин в оподаткуванні». Методологічне забезпечення прийняття управлінських рішень він відносить до податкового менеджменту, а податкове адміністрування пов'язує з методичною сферою. Однак, і податковий менеджмент і адміністрування податків А. Крисоватий вважає «взаємопов'язаними сторонами координації та удосконалення оподаткування в процесі реалізації податкової політики» [74, с. 220]. Можна додати лише, що адміністрування податків є внутрішньою складовою податкової системи, а державний податковий менеджмент – зовнішньою. Тобто, на нашу думку, адміністрування податків виступає як управління відносинами, що складаються при функціонуванні елементів податкової системи, а державний податковий менеджмент – управління самою податковою системою ззовні.

Проценко Т. виділяє дві категорії адміністрування:

- «адміністрування податків як системи законодавчо визначених взаємовідносин між державою, яка є основним учасником створення податкового середовища, та платниками податків;

- адміністрування процесів оподаткування як системи забезпечення виконання функцій податків в існуючих умовах господарювання» [150, с. 17].

При цьому даний автор розглядає податковий менеджмент також у двох аспектах:

- як «процес управління адмініструванням податків, зборів, інших

обов'язкових платежів, їх своєчасним нарахуванням, сплатою, наданням необхідної податкової звітності, стягненням податкового боргу»;

- як «організацію роботи та управління органами, що забезпечують адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів» [150, с. 23].

З наведеним також не можна однозначно погодитися, тому що і адміністрування, і менеджмент – сутнісно є управління. Отже, «управління адмініструванням» – незрозуміле твердження, що не слугує повноті тлумачення термінів. Наведене ж двояке визначення податкового адміністрування також видається суперечливим: якщо це система взаємовідносин між названими суб'єктами, то вже в ході їх реалізації мають бути вирішені питання забезпечення виконання функцій податків (яке чомусь представлено окремою системою). Крім того, слід нагадати, що функції податків об'єктивні, а тому твердження про примусове забезпечення їх виконання ставить під сумнів власну виправданість.

Давидов Г. та Любченко О. під адмініструванням податків розуміють «сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи державної виконавчої влади (в тому числі податкові адміністрації та інспекції всіх рівнів) надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрям і координують податкові дії при суттєвих змінах в економіці та політиці» [50, с. 169-170]. Зазначені автори розглядають адміністрування податків у двох аспектах:

- «як, взаємодію системи органів управління (законодавчих і виконавчих органів), до складу обов'язків яких входить процедурне забезпечення проходження податкової концепції на наступний плановий період, її розгляд і обговорення та затвердження у встановленому порядку;

- як, діяльність уповноважених органів влади та управління, спрямовану на виконання законодавства по податках та зборах, забезпечення ефективного функціонування податкової системи та податкового контролю» [50, с. 170].

Однак, на нашу думку слід звернути увагу перш за все на неповне представлення адміністрування податків (лише як сукупність методів, прийомів та засобів інформаційного забезпечення), яке, до речі, запозичене у А. Аронова і

В. Кашина. Інформаційне забезпечення необхідне для реалізації управлінських процесів, однак не може замінювати їх собою, як це вже зазначалось вище. Тому подальше двоаспектне представлення нівелюється змістовно.

Ще одна українська дослідниця – Г. Василевська – стверджує, що «податкове адміністрування – це процес, який забезпечує, координує і регулює роботу органів державної податкової служби і платників податків (у сфері організації їх діяльності з моменту реєстрації суб'єкта господарювання як платника податку, включаючи контроль за його діяльністю, аж до моменту зняття його з обліку як платника податку включно)» [25, с. 77]. Однак, постає логічне запитання: чи всі податки і збори контролюються податковою службою, зокрема в Україні? Загальновідомо, що ні. Отже, навіть з урахуванням цього наведене визначення не може бути беззастережно прийнятим. Крім того, Г.Василевська, як і деякі згадані вище автори, відносить «податкове адміністрування» до категорій [25, с. 77]. Але сумнівно, що така думка є обґрунтованою. Як мінімум необхідно уточнити, яка це категорія. Якщо економічна, то вона повинна носити об'єктивний характер та не залежати від волі і свідомості людей [101, с. 30]. Однак, адміністрування взагалі (у тому числі податкове) практично повністю представлене рішеннями та діями суб'єктів управлінського процесу, що дає підстави говорити про його суб'єктивний характер.

Згадана авторка надає і ще одне визначення «податкового адміністрування» (як «сукупність методів, прийомів та засобів інформаційного забезпечення, завдяки яким визначається ефективність роботи та координується діяльність виконавчої влади в сфері оподаткування» [25, с. 81]). Але також залишається без пояснення, яким чином ми можемо умову управлінської діяльності (якою є інформаційне забезпечення) сприйняти як сам повноцінний управлінський процес. Адже, загальний термін адміністрування трактується як керівництво, управління, завідування [21].

Вітчизняні вчені Ю. Іванов, Л. Карпов, К. Петросянц у своєму посібнику «Адміністрування податків» надають трактування терміну «адміністрування податків» у двох аспектах: «широкому» та «вузькому» розумінні [62, с. 11]. У

першому випадку адміністрування податків вони визначають як «процедуру реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування щодо погашення податкових зобов'язань», а у другому випадку під адмініструванням податків розуміється «комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами для забезпечення справляння податків і зборів». Із першим, на думку В. Мельника, можна погодитись лише частково, адже «не всі процедури реалізації прав і обов'язків охоплюються поняттям адміністрування як одного із різновидів управлінської діяльності» [85, с. 4]. Що ж до другого, то самі ж автори при подальшому викладенні матеріалу публікації з таким визначенням «адмініструванням податків» не зовсім погоджуються і вважають його «некоректним», оскільки дефініція «розглядається тільки з боку однієї групи суб'єктів податкового права» [62, с. 11]. В подальшому Ю. Іванов у співавторстві із А. Крисоватим, А. Кізімою, В. Карповою прийшли до висновку, що адміністрування податків – це «процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань» [62, с. 186]. Однак, і в даному випадку наведене вище зауваження В. Мельника є слушним.

Автор статті «Ефективність адміністрування податків у складній податковій системі» В. Власєв пов'язує податкове адміністрування із «встановленою законом, практикою або звичаями системою управління податковим процесом з боку держави та її органів» та розуміє під податковим адмініструванням «систему управління податковими відносинами, координуючу діяльність податкових органів в умовах ринкової економіки», що «динамічно розвивається» [27, с. 33]. Як бачимо, сутнісна характеристика фактично запозичена у згаданих вище О. Миронової та Ф. Ханафєєва.

У своїй статті «Адміністрування податків: обґрунтування дефініції» А. Садеков та В. Покинтелиця пропонують визначення «адміністрування податків» розуміти, як «форму комплексної системної організації процесів податкового регулювання, контролю і стягнення податків, засновану на поєднанні владно-імперативних методів податкових органів і стимулюванні самоініціативи платників податків» [155, с. 90]. У даному випадку дискусійним є безапеляційне та

повномасштабне віднесення процесів податкового регулювання до сфери адміністрування податків. Визнаємо, що управління здатне справляти вплив на регулюючі ефекти оподаткування, однак більша частина цих ефектів є наслідком об'єктивного функціонування податків.

На регулюючому впливі адміністрування податків наголошує К. Швабій, який вважає, що у найбільш широкому контексті до адміністрування податків можна також відносити елементи дискреційної політики, які спрямовані на врегулювання циклічності соціально-економічного розвитку суспільства за допомогою податкових інструментів (податкова амністія, зміна податкових законів тощо) [177, с. 520].

Томнюк Т. визначає адміністрування податків, як «комплекс тактичних організаційно-виконавчих заходів, що здійснюється у процесі реалізації податкової політики держави» [166, с. 5]. Крім того нею запропоновано інше трактування досліджуваної дефініції, як «сукупність взаємопов'язаних технологічних управлінських процедур, операцій і функцій практичного характеру, які здійснюються органами виконавчої влади у безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків, зборів та обов'язкових платежів у централізовані фонди фінансових ресурсів» [166, с. 18]. З наведеним фактично погоджуються П. Бечко та Н. Лиса, які розуміють під податковим адмініструванням «систему заходів і прийомів, обумовлену нормами чинного законодавства, яка забезпечує мобілізацію надходжень до бюджетів і державних цільових фондів» [20, с. 126].

Більш чітким та обґрунтованим нам видається визначення адміністрування податків, що запропонував В. Мельник у своїй роботі «Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу»: «адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила» [87, с. 127]. У наведеному міститься достатнє висвітлення сутності

аналізованого поняття, тому ми приймаємо його як базове для подальшого дослідження у цій роботі, а тут зосередимося переважно на висвітленні чинників, принципів та складових адміністрування податків (напрямків управлінської діяльності), що слугуватиме ширшому розумінню його сутності.

Будь-який управлінський процес зазнає впливу факторів, що змінюють його ефективність. Адміністрування податків не є винятком. На адміністрування податків здійснюють вплив морально-психологічні, соціально-політичні, економічні чинники.

Морально-психологічні чинники полягають у впливі людського фактору на процес справляння, який залежить від культурного, морально-етичного і психологічного стану особистості і суспільства та менталітету нації загалом. До соціально-політичних (суспільно-політичних) чинників ми відносимо звичаї, традиції, політичну систему держави. До економічних факторів впливу на процес справляння податків відносимо рівень розвитку економіки, структуру економіки та ін..

Оскільки в центрі управлінського процесу завжди знаходиться людина, визначальним у адмініструванні податків є людський фактор. Адже люди з їх інтересами, міркуваннями, сподіваннями, різними поглядами, професійними знаннями та здібностями є основними учасниками процесу справляння податків. Так, працівники податкової служби за характером своєї роботи мають контактувати із платниками податків. В зв'язку із цим податківці мають завжди аналізувати та контролювати свої дії, розбиратися у психологічному стані платників та підбирати характер і стиль спілкування з ними, прагнучи налагодити стосунки на умовах партнерства і взаємодії. Не слід виключати ймовірність виникнення конфліктних ситуацій під час контактування податківців із платниками податків. При цьому податківець повинен докласти максимум зусиль для залагодження конфлікту [85, с. 7-8].

Отже, роль людського фактора в адмініструванні податків є однією з провідних. Тому важливо теоретично вивчати питання впливу психологічних чинників на процес справляння податків та обґрунтовувати оптимальне

співвідношення контактів адміністраторів і платників податків з метою налагодження партнерських відносин та ефективної взаємодії між ними.

При організації адміністрування податків слід враховувати психологічні особливості як працівників податкових органів, так і платників податків. Так, психологічні особливості працівників податкової служби впливають на управлінський процес в частині їх сумісності у колективі. При цьому «рівень психологічної сумісності визначається як схожістю яких-небудь одних якостей членів колективу, так і відмінністю інших» [84, с. 10]. Відносини, що складаються у колективі під впливом психологічних особливостей працівників фіска, впливають на якість і ефективність виконуваної ними роботи.

Що стосується платників, то психологія особистості впливає на рівень самоусвідомлення необхідності сплачувати податки.

При управлінні справами слід враховувати психологічні бар'єри, що виникають у адміністраторів та платників податків при запровадженні нових податкових технологій та техніки справляння. Впровадження останніх викликає у багатьох суб'єктів адміністрування податків психологічний дискомфорт, почуття некомпетентності, невпевненості щодо успішного оволодіння і виконання робіт після нововведень. З метою запобігання виникненню подібного негативного ефекту, необхідно проводити перепідготовку працівників та навчання платників.

Варто зазначити, що на поведінку учасників адміністрування податків «в тій чи іншій ситуації впливають, по-перше, навички, знання, характер та особливості в тому вигляді, в якому вони сформовані всім попереднім життєвим досвідом; по-друге, конкретні обставини ситуації, в якій приймається рішення. У більшості випадків перше є вагомішим для визначення поведінки людини, ніж друге» [100, с. 31-32]. Безперечно, що вміння і знання податкового інспектора впливають на його професійність і, як наслідок, ефективність роботи.

До моральних факторів впливу на адміністрування податків з боку платників можна віднести відсутність моральної відповідальності за ухилення від сплати податків; несприйняття норм податкового законодавства; небажання

розлучатись з частиною своєї власності. Такі фактори призводять до ухилення від оподаткування.

Важливим при справлянні податків є дотримання податкової культури. Високо розвинута податкова культура сприяє сумлінному виконанню платниками своїх обов'язків щодо сплати податків. На поведінку платників в свою чергу впливає податкова культура адміністраторів податків, їх компетентність та фаховість. Податкова культура працівників податкових органів «пов'язана з повагою до платника як особи, його прав та свобод, честі та гідності, є надбанням та цінністю громадянського суспільства, завданням якого є створення такого податкового, морально-правового клімату в суспільстві, який гарантував би реальну свободу поведінки в поєднанні з відповідальністю перед суспільством, забезпечував права, соціальну захищеність, повагу гідності» [63, с. 309-310].

При управлінні процесом справляння податків важливо також враховувати дію факторів, що складаються історично або стихійно у широких масах населення. До таких факторів ми відносимо звичаї та традиції. Під звичаєм розуміють «вид суспільної дисципліни, яка історично (і стихійно) склалася і поширилася в суспільстві чи колективі: загальний, звичний стиль дій і вчинків, якого повинні дотримуватися індивіди, групи, суспільство загалом» [71]. З даного визначення слідує, що звичаї в економічній сфері суспільного життя не є формалізованими і не мають законодавчого закріплення, хоча є неписаними, історично сталими правилами для всього суспільства. Звичаї усталені з часом, що передавалися з покоління в покоління, перетворюються на традиції, під якими розуміють «елементи соціально-економічної, культурної та національної спадщини, що передаються від покоління до покоління і зберігаються певними соціальними верствами, групами, класами, суспільством» [53, с. 672].

Враховувати звичаї і традиції суспільства надзвичайно важливо, тому що вони справляють важливий вплив на систему адміністрування податків, оскільки ефективність застосування фіскальних механізмів багато в чому залежить від сприйняття нововведень платниками податків і реакції суспільства в цілому.

Події, що відбуваються у політичній сфері, теж прямо чи непрямо впливають на процес справляння податків. Від їх характеру та стану багато в чому

залежать прийняті рішення у системі справляння податків. Так, кожна політична сила намагається зайняти таке місце у політичній системі держави, яке б надало їй можливість впливати на прийняття важливих рішень, в тому числі фінансових. В разі, коли у можновладців спостерігається «стійка тенденція лобіювання при визначенні напрямків економічної політики, платник податків вважає своїм обов'язком потурбуватись про особисті інтереси та інтереси своїх працівників, які залишилися без захисту лобістів» [63, с. 259]. В цьому випадку платники знаходять один з виходів в ухиленні від сплати податків. Як наслідок: ускладнення в адмініструванні податків.

Нарешті, значний вплив на адміністрування податків справляють економічні чинники. Так, яскравою ілюстрацією впливу структури економіки на адміністрування податків є історичні приклади, коли у той чи інший час розвитку держав переважала в економіці сільськогосподарська або промислова галузь. Так, у часи Російської імперії переважало оподаткування, пов'язане з круговою порукою. Воно витікало зі специфіки розвитку сільського господарства, яка спричинювала особливості суспільної організації.

Ефективне адміністрування податків має базуватись на сукупності основоположних загальних правил, критеріальних вимог до організації справляння податків. Однак, слід зазначити, що до недавнього часу принципи адміністрування податків окремо не формулювались. Процес управління справлянням базувався на загальних принципах оподаткування. Лише на початку ХХІ сторіччя у вітчизняній науці робляться спроби виокремити з принципів оподаткування саме ті, що безпосередньо стосуються управлінського процесу в сфері оподаткування.

Загальні принципи оподаткування можна умовно поділити на дві групи: принципи, що передують адмініструванню податків, та принципи, що відносяться до самого процесу управління справлянням. Проаналізуємо їх у історичній послідовності з'яви.

Фундаментальні принципи оподаткування були сформульовані та обґрунтовані такими класиками економічної думки, як В. Петті, А. Сміт,

Ф. Нітті, А. Вагнер та ін.. Так, у середині XVII ст. В. Петті запропонував «способи послаблення незадоволення податкоплатників» [15, с. 152], з яких деякі безпосередньо стосуються управління процесом справляння податків:

– силові заходи повинні ґрунтуватися на засадах помірної достатності. Занадто жорсткі дії по стягненню податків викликають невдоволення платників, хоч при цьому завжди знаходяться «вульгарні уми», що не мають бажання сплачувати податки;

– ретельності і точності вимагають облік платників та оцінка об'єктів оподаткування. Кількість податків при цьому має бути мінімальною;

– правила оподаткування повинні бути чіткими та зрозумілими. Їх слід довести до платників таким чином, щоб у останніх не було сумніву щодо необхідності самої сплати [111, с. 27-33].

У кінці XVII ст. А. Сміт формулює принципи оподаткування, що також містять адміністративні положення, зокрема:

– «кожен податок повинен стягуватися у той час і тим способом, коли і як платнику буде зручніше всього його платити»;

– кожен податок повинен бути так задуманий і розроблений, щоб він забрав і утримував з кишень народу якомога менше поверх того, що він приносить казначейству держави» [159, с. 762].

Однак, на нашу думку, дискусійним є віднесення багатьма сучасниками названих принципів А. Сміта до складу основоположних правил безпосереднього адміністрування податків. Якщо детально порівняти зміст першого положення (з наведених) з визначенням адміністрування податків, прийнятим нами за базове, то можна стверджувати, що час, розмір і спосіб сплати визначається законодавством, на якому ґрунтується управлінський процес. Отже, ці дії реалізуються на стадії, що передуює адмініструванню податків. Так само і друге правило: задумка і розробка податку здійснюються ще до його введення в дію, отже вони створюють умови для подальшого адміністрування податків, передують йому.

У сучасних умовах актуальним для адміністрування податків залишається принцип, сформульований Ф. Нітті наприкінці XIX ст. стосовно максимального

уникнення прямих контактів податківців з платниками [96, с. 315-318]. Найбільшого значення даний принцип набуває в умовах боротьби з корупцією в податкових органах.

На початку ХХ ст. А. Вагнер визначив вимоги до податків, серед яких, з точки зору сучасного адміністрування податків, мають значення правила «податкової техніки» (зручність, дешевизна справляння) [169, с. 603]. Інколи до них додають і Вагнерівський принцип визначеності. Знову ж провадячи теоретичне співставлення висловленого з базовою дефініцією, приходимо до висновку, що «визначеність», як ми зазначали вище, відноситься до стадії, що передуює адмініструванню податків.

З точки зору організаційної структури адміністрування податків має значення принцип, сформульований в «Основах світового податкового кодексу» згідно з Міжнародною податковою програмою ООН, що опублікована у 1993 році: створення податкової служби на засадах компетентності та чесності, що забезпечувало б максимальну ефективність її функціонування [24, с. 24].

Серед принципів оподаткування, що були закладені у Законі України «Про систему оподаткування» також є правила, які стосуються податкового адміністрування. До таких ми відносимо принцип рівності («недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів)») та принцип доступності («забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів)») [144]. У даному випадку ми сприймаємо забезпечення доступності законодавства через призму його роз'яснення під час організації процесу справляння.

Окрім згаданого законодавчого акту, принципи, що стосуються процесу адміністрування податків зустрічаються у підзаконних актах. Наприклад, Державною податковою адміністрацією України сформульовані основні вимоги для відбору платників податків при проведенні контрольної-перевірочної роботи. Такі принципи податкового адміністрування можна вважати спеціальними, тобто

тими, що деталізують загальні правила управління справами податків:

– «принцип адресності, який полягає у тому, що управляти ризиком повинен той, хто має змогу і повноваження вплинути на причини і обставини, що цей ризик породжують;

– принцип економічності – перевага надається тим формам роботи з ризиками, які досягають певного рівня результативності за умови мінімального використання ресурсів;

– принцип превентивності – краще як можна раніше усунути незначну небезпеку, ніж пізніше вирішувати серйозну проблему;

– принцип відповідності – вибір протиризикових заходів залежить від характеристик ризику та платника податків (надання допомоги та консультацій шахраю так само недоцільно, як і повна перевірка діяльності дисциплінованого платника);

– принцип оцінки діяльності за ефективністю – оцінка за далекосяжними наслідками та впливами, а не лише за кількісними показниками здійснення заходів» [26].

За останнє десятиріччя з'явилися наукові публікації, в яких представлені спроби формулювання принципів, орієнтованих безпосередньо на адміністрування податків. Вітчизняний дослідник Василевська Г. пропонує основоположними правилами адміністрування податків вважати наступні:

1) «принцип єдиноначальності – всі рішення підпорядковуються конкретним вимогам керівника і виконуються відповідно до чітко сформульованих інструкцій;

2) принцип плановості – рішення керівництва щодо організації виробничого процесу повинні бути чітко спланованими;

3) принцип економічності – реалізація та виконання прийнятих рішень повинні забезпечуватись мінімальним обсягом витрат;

4) принцип комплексності – комплексний підхід до управління процесом адміністрування» [25, с. 77-78].

Не зі всім наведеним, на нашу думку, можна погоджуватися. Складається враження, що автор спробувала адаптувати загальні принципи управління

процесами на виробничому об'єкті до адміністрування податків, неповною мірою врахувавши специфіку останнього. Перш за все, сумніви виникають стосовно першого принципу. Принцип єдиноначальності може застосовуватися лише у тому випадку, коли немає сумнівів у кореляції між рішеннями керівництва та вимогами чинного законодавства. Про нього автор взагалі не згадує, посилаючись лише на інструкції, що є підзаконними актами. Слід при цьому нагадати, що відповідно до Конституції і законодавства України, державний службовець має право не виконувати накази керівництва, якщо останні викликають сумнів в частині відповідності законам. Отже, принцип єдиноначальності у наведеному трактуванні не можна вважати універсальним правилом, яке визначає засади процесу адміністрування податків. Це слугує достатньою підставою взагалі не сприймати його у проголошеній якості.

На нашу думку, першим принципом адміністрування податків має бути принцип законності. Єдиноначальність слід розглядати як його складову, адже закони визначають порядок прийняття і виконання рішень керівництва у системі служби. У визначених ними межах безапеляційно може застосовуватися правило єдиноначальності.

Щодо другого з наведених принципів, то його можна взагалі залишити без будь-яких коментарів, оскільки незрозуміла ні позиція автора, ні сутність декларованого ним правила: справляння податків ніяк не може бути назване виробничим процесом. Однак, з необхідністю його організації на плановій основі ми в цілому погоджуємося.

Третій принцип, враховуючи його пояснення, ми б скоріше назвали принципом економності або економічної ефективності, хоча по суті з ним також можна погодитися.

Що ж до комплексного підходу, то це скоріше загальний принцип управління будь чим незалежно від об'єкта та суб'єктів, а тому беззаперечно стосується і адміністрування податків. Необхідно лише уточнити, що мову слід вести про комплексний підхід до управління процесом оподаткування, оскільки в згаданому джерелі допущена неточність («управління процесом адміністрування», тоді як адміністрування і є управлінням).

Воронкова О. визначає основні принципи податкового менеджменту (який по суті трактує аналогічно податковому адмініструванню):

- «цілеспрямованість (управлінські рішення у сфері оподаткування спрямовані на ефективне виконання завдань податкової політики);
- конкретизація повноважень учасників податкових відносин та адекватна цим повноваженням відповідальність;
- соціальна справедливість (єдиний підхід до всіх категорій платників податків);
- прозорість та доступність управлінських рішень у процесі управління оподаткуванням;
- економічність (мінімізація витрат на утримання адміністративного податкового апарату);
- стимулюючий характер впливу на економічні процеси» [46, с. 160].

Дещо з наведеного вже отримало характеристику вище. Окремі правила є узагальнюючими, а їх коментар не розкриває специфіку процесу адміністрування податків, тому не може бути повноцінно сприйнятий і реалізований (наприклад, останнє – незрозуміло, які важелі стимулювання автор вбачає у роботі фіскальних служб). Деякі ж з наведених положень взагалі не стосуються адміністрування податків і є, на нашу думку, помилковими твердженнями. Зокрема, до таких слід віднести правило соціальної справедливості. Соціальна справедливість має бути апріорі закладена у податковому законодавстві. Будь-які його порушення (у тому числі і державними службовцями) повинні сприйматися як неприпустимі речі. Отже, виходячи із запропонованого нами вище принципу законності, соціальна справедливість є автоматичним наслідком, ефектом. Якщо ж його розглядати як самостійне правило, то може скластися враження, що податкова служба має право на свій розсуд оцінювати стан справедливості та приймати рішення стосовно його корегування. Сама по собі така ситуація призвела б до невизначеності в оподаткуванні та зростання ролі суб'єктивного чинника, що загрожувало б поверненню до критикованих у середньовічні часи питань податкового свавілля.

Таким чином, викладене дозволяє представити власне бачення основоположних правил (принципів), на яких повинен ґрунтуватися процес адміністрування податків, виходячи з його сутності та суспільного значення. До них ми пропонуємо відносити:

– принцип законності – процес справляння податків має ґрунтуватися виключно на законодавчих та нормативних актах. Будь-які управлінські рішення (у тому числі рішення керівників будь-якого рівня) підпорядковуються конкретним вимогам законодавства та виконуються у його межах;

– принцип систематичності та послідовності – всі дії з управління процесом оподаткування мають певну послідовність виконання; робота з адміністрування податків має систематичний характер та організується за певними періодично повторюваними циклами;

– принцип плановості – всі заходи, що стосуються процесу справляння податків, мають бути чітко спланованими;

– принцип узгодження інтересів фіску та платників податків – через адміністрування податків має забезпечуватися нагляд за дотриманням податкового законодавства і акумуляція необхідних державі коштів при якомога менш обтяжливих для платників умовах (не лише у фінансовому, а й у морально-психологічному аспектах). Слід забезпечити мінімальне втручання податкових адміністраторів у господарську діяльність платників податків;

– принцип зручності – процес справляння податків має відбуватись швидко і легко (як для адміністраторів, так і для платників податків);

– принцип економічної ефективності – витрати на організацію процесу справляння податків мають бути економічно обґрунтованими та мінімальними;

– принцип превентивності – акцент в адміністративній роботі має спрямовуватися на заходи попереджувального характеру, що дозволяє мінімізувати вартість фіску;

– принцип прозорості та доступності – висвітлення процесів в сфері управління оподаткуванням через ЗМІ, доведення норм податкового законодавства до платників податків в зрозумілій, доступній формі;

– принцип рівності – однаковий підхід податківців до суб'єктів господарювання – юридичних і фізичних осіб (незалежно від видів та масштабів діяльності суб'єктів господарювання);

– принцип компетентності – створення системи фіскальних служб, укомплектованих високопрофесійними кадрами. Умови їх функціонування мають ґрунтуватися на чіткому розмежуванні функцій і компетенцій, дотриманні кодексу професійної етики та честі державного службовця;

– принцип контрольованості – створення комплексу заходів, спрямованих на перевірку ефективності функціонування системи адміністрування податків.

Дані принципи можуть доповнюватися правилами щодо реалізації кожного окремого напрямку адміністрування податків. Прикладом цього є наведені вище принципи організації контрольної-перевірочної роботи податкової служби (в частині відбору платників для контрольних процедур).

На практиці адміністрування податків у межах наведених правил реалізується через певні напрями управлінської діяльності. Ряд вчених до таких напрямів відносять облікову, масово-роз'яснювальну та консультативну, прогнозно-аналітичну та контрольну-перевірочну роботу [87, с. 137]. Поряд з цим Т. Томнюк розглядає ще такий елемент адміністрування податків як стягнення податкового боргу [166, с. 6]. Ми погоджуємось із зазначеним, однак, на нашу думку, даний перелік не є повним, оскільки сучасне адміністрування податків неможливо уявити собі без застосування новітніх інформаційних технологій, сучасних методів діловодства. Крім того, часті звернення платників до податкових інстанцій та судових органів зі скаргами на дії різних податкових підрозділів та окремих службовців вимагають приділяти значну увагу й юридичному супроводженню процесу справляння. Отже, перші названі напрями ми відносимо до основоположних, а інші – до допоміжних, але без яких сучасний процес адміністрування не обходиться.

Таким чином, до напрямів управлінської діяльності, що дозволяють практично реалізувати процес справляння податків через специфічні методи роботи, ми відносимо: облікову роботу; прогнозно-планувальну та аналітичну

роботу; масово-роз'яснювальну та консультативну роботу; контрольно-перевірочну роботу; роботу з інформаційного забезпечення; роботу з погашення податкового боргу (адміністрування податкового боргу); роботу з юридичного супроводження процесу справляння податків та апеляційну роботу (робота зі скаргами); організаційно-розпорядчу роботу (діловодство) (рис. 1.1). Всі напрями управлінської діяльності взаємопов'язані, взаємообумовлені та взаємодоповнюючі. Так, функції податкового контролю здійснюються і під час облікових робіт, і в процесі адміністрування податкового боргу тощо.



Рис. 1.1. Напрями управлінської діяльності з адміністрування податків*

* Джерело: складено автором самостійно

Найважливішим напрямом управлінської діяльності в сфері справляння є здійснення облікових робіт. Даний напрям адміністрування податків ми ставимо на перше місце, оскільки з нього починається вся податкова робота, адже облік забезпечує всі інші напрями управлінської діяльності достовірною обліково-аналітичною інформацією. Слід зазначити, що облікова інформація використовується, як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами. В процесі облікової роботи забезпечується реєстрація і облік платників податків; прийом і

обробка податкової звітності; облік погашення зобов'язань платниками і облік податкового боргу. За результатами облікової роботи формується інформація щодо стану і динаміки платників податків, повноти і своєчасності надходження до бюджетів всіх рівнів податків і зборів (обов'язкових платежів), фінансової забезпеченості податкових органів та ін..

Результати облікової роботи створюють інформаційну базу, яка є основою для ведення прогнозно-аналітичної роботи.

Наступним важливим напрямом роботи в адмініструванні податків є прогнозно-планувальна і аналітична робота. В процесі прогнозно-планувальної роботи передбачаються обсяги перерозподілу валового внутрішнього продукту з метою забезпечення держави фінансовими ресурсами для виконання покладених на неї функцій. «Основне завдання податкового прогнозування і планування – це необхідність економічно обґрунтовано забезпечити якісні й кількісні параметри бюджетних програм і перспективних завдань соціально-економічного розвитку країни, виходячи з розробленої й прийнятої в законодавчому порядку соціально-економічної доктрини» [23, с. 208]. Під час податкового прогнозування здійснюється прогноз та оцінка податкового потенціалу і податкових надходжень. При планувальній роботі деталізуються прогнозні показники, забезпечуються їх якісні та кількісні параметри.

В процесі справляння здійснюється постійний аналіз податкових надходжень і прогнозування на його основі можливих змін щодо рівномірності та достатності наповнення бюджету [87, с. 152]. На підставі аналітичної інформації приймаються управлінські рішення в сфері справляння та здійснюється оцінка їх адекватності.

На загальному рівні аналітична робота податкових органів має зосереджуватись «на оцінці соціально-економічного стану та податкової системи в державі; визначенні взаємозв'язку між розміром сплачуваних податків та доходами платників; аналізі факторів, які впливають на кінцеві фінансові результати; вивченні фінансово-господарського стану підприємств та розробці рекомендацій щодо його покращання» [45, с. 5].

Одним з показників рівня цивілізованості суспільних відносин є рівень «добровільно» (самотійно) сплачених податкових надходжень у державну казну. Чим вищий цей показник, тим менше фінансування адміністрування податків. Досягнення високої податкової свідомості платників можливе за умови проведення відповідної пропагандистської та інформаційної роботи. Тому важливим напрямом адміністрування податків є масово-роз'яснювальна і консультативна робота. Особливе значення в роботі з платниками має своєчасне їх інформування про зміни в податковому законодавстві та роз'яснення порядку їх застосування на практиці. Наслідком такої роботи може бути зменшення ненавмисних податкових порушень.

Масово-роз'яснювальна робота повинна формувати податкову культуру населення, що в свою чергу призведе до законослухняності платників. Даний напрям податкової роботи повинен сприяти налагодженню партнерських взаємовідносин між платниками та державою в особі податкових органів. Як наслідок, правильна і чітка організація масово-роз'яснювальної та консультативної роботи дозволить державі зекономити кошти на інших ланках адміністрування податків [87, с. 148-149].

Для ефективного адміністрування податків необхідно забезпечити учасників процесу потрібною інформацією. Тому мають бути створені відповідні інформаційні мережі, як для внутрішнього користування, так і для зв'язку із зовнішнім середовищем. «Йдеться про забезпечення своєчасного обміну інформацією між управлінцями та виконавцями не лише різних рівнів, а й різних об'єктів управління. Такі комунікації мають важливе значення при виконанні посадовими особами функціональних обов'язків» [77, с. 260].

Сучасне адміністрування податків використовує настільки великий обсяг інформації, що не в змозі обійтися без інформатизації відповідних процесів. «Автоматизовані інформаційні системи і нові технології дають можливість у десятки і сотні разів збільшити швидкість і якість оброблення управлінської інформації при мінімальних затратах людських ресурсів. Серед вже втілених прикладів можна назвати заміну громіздкого паперового документообігу на

багатофункціональний і оперативний електронний документообіг» [82, с. 349]. Слід зазначити, що створення ефективної системи інформаційного забезпечення в сфері справляння податків ліквідує неузгодженість дій адміністраторів податків.

Наступним напрямом адміністрування податків є контрольно-перевірочна робота. Вона є необхідною умовою ефективного адміністрування податків. Її зміст полягає у протидії ухиленню від сплати податків, забезпеченні своєчасних і стабільних надходжень до бюджетів всіх рівнів.

Контрольно-перевірочна робота є однією з ключових функцій управлінської діяльності податкових органів. Близько $\frac{2}{3}$ функцій податкових інспекцій зосереджено на здійсненні податкового контролю щодо своєчасності подання звітності платниками податків (декларацій і розрахунків), правильності визначення об'єктів оподаткування, розрахунку та сплати податків. Зміст цього напрямку управлінської діяльності полягає у постійному моніторингу відповідності процесу визначення й обліку об'єктів оподаткування платниками податків, методики розрахунку і сплати податкових платежів чинним правовим актам у сфері оподаткування, виявленні відхилень, що виникають у ході застосування норм податкового законодавства, та відслідковуванні впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання [170, с. 50].

Процес адміністрування податків був би хаотичним та невпорядкованим без ланки організаційно-розпорядчої роботи. Вона існує з метою організації документообігу фіскальних служб. Під час цієї роботи розробляються нормативно-розпорядчі документи та номенклатура справ; забезпечується підготовка і випуск документів за дорученням керівництва; здійснюється контроль за підготовкою та оформленням документів, за їх своєчасним виконанням в органах адміністрування податків [77, с. 71] тощо. З метою ефективного ведення діловодства здійснюється механізація і автоматизація процедур організаційно-розпорядчої роботи.

Важливим напрямом управлінської діяльності по забезпеченню надходжень податків є проведення заходів з погашення податкового боргу. Адже в разі його скорочення та надходження сум прострочених платежів

з'являються кошти для фінансування додаткових потреб держави. Виокремлення цього напрямку виправдано наявністю таких специфічних аспектів, як функціонування податкових керуючих, податкова застава, порушення справ про банкрутство тощо.

Відомо, що протягом останніх десятиліть податкове законодавство характеризувалося недосконалістю та суперечливістю. Зазначене є чинником зменшення ефективності адміністрування податків і, як наслідок, скорочення потенційно можливих податкових надходжень до бюджету держави. В цих умовах виникає необхідність у юридичному супроводженні процесів справляння податків. Надання якісних юридичних консультацій працівникам податкової служби допомагає уникнути неправильного застосування норм податкового законодавства у процесі справляння, і, разом з тим, сприяє підвищенню ефективності адміністрування податків.

Слід зазначити, що діяльність працівників юридичних підрозділів податкової служби багатостороння і не обмежується лише наданням консультаційних, роз'яснювальних послуг податковим службовцям щодо застосування норм податкового законодавства. Під час юридичного супроводження адміністрування податків здійснюється правова оцінка проектів нормативно-правових документів, прийнятих адміністраторами податків, що є превентивною дією стосовно уникнення неточностей та порушень. Окрім цього працівники юридичної служби податкових органів забезпечують відстоювання інтересів держави у судових інстанціях, наприклад, ініціюють у судах справи про визнання угод господарського характеру недійсними і стягнення до бюджету коштів, отриманих підприємствами за такими угодами, та інше.

Отже, напрям юридичного супроводження процесу справляння відіграє важливу роль щодо забезпечення дотримання правової основи адміністрування податків та має координувати діяльність адміністраторів податків у законодавчому полі.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що для кращого розуміння сутності дефініції «адміністрування податків», її слід розглядати як економіко-

управлінське поняття. Адміністрування податків є багатоаспектним поняттям і серед інших вміщує такі його сторони:

– по-перше, з практичної точки зору – це управлінська діяльність певних органів державної влади, що регламентується законодавчими і нормативними актами з питань оподаткування і засновується на соціально зумовлених правилах (традиціях, менталітету тощо), за допомогою якої реалізується податкова політика держави, здійснюється мобілізація податків і зборів (обов'язкових платежів) у централізовані фонди фінансових ресурсів;

– по-друге, з наукової точки зору – це сукупність принципів, методів, прийомів і засобів забезпечення справляння податків (організації процесу оподаткування);

– по-третє, це механізм, що приводить у дію податкову систему держави. Механізм адміністрування податків передбачає сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених, послідовних і систематичних управлінських дій уповноважених органів влади, спрямованих на забезпечення функціонування податкової системи. Під час саме цих дій уповноважені державні органи управління вступають у відносини з платниками податків. Такі відносини виникають перш за все з необхідності сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) відповідно до конституційного обов'язку;

– по-четверте, це взаємовідносини, що виникають між державою в особі уповноважених органів та платниками податків і зборів з приводу відчуження частки власності останніх на суспільну користь. Іншими словами, адміністрування податків є тим середовищем, у якому держава вступає у відносини з платниками податків і зборів.

Процес адміністрування податків здійснюється в межах встановлених загальнообов'язкових правил (принципів), піддається впливу ряду факторів і реалізується на практиці через сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених специфічних напрямів управлінської діяльності контролюючих органів. Наявність багатьох складових адміністрування податків, їх єдність і нерозривність дає підстави нам говорити про певну системність, про що мова йтиметься у наступному підрозділі.

1.2. Система адміністрування податків: сутність та структура

В наукових публікаціях, у виступах політиків, вчених, практиків-податківців останнім часом також зустрічається поняття «система адміністрування податків» [65, с. 9]. Однак, мало хто з них наводить тлумачення даної дефініції, що надає підстави для вільного її трактування. Сукупність же складових адміністрування податків (про які мову було розпочато у попередньому підрозділі), взаємозв'язок між ними все ж дозволяє говорити про наявність відповідної системи. Зазначене зумовлює необхідність більш детального та глибокого дослідження системних ознак у адмініструванні податків, формулювання дефініції «система адміністрування податків» та розкриття її сутності і структури.

В даній роботі адміністрування податків нами представлено, як багатоаспектне та складне поняття. При цьому, саме завдяки адмініструванню податків забезпечується певною мірою функціонування податкової системи держави. Отже, з одного боку воно є складовою податкової системи. Поряд з цим, включаючи до свого складу сукупність певних елементів, воно може вважатися і окремою системою, однак нижчого порядку. Це підтверджується розробками вітчизняного вченого Мельника В.М., який в складі податкової системи виокремив підсистему адміністрування податків [87, с. 123]. Але чи можна адміністрування податків представляти як повноцінну систему? Перш ніж дати на це відповідь звернемося до філософського терміну «система».

Зазначимо, що поняття «система» вчені визначають по-різному, але суть зводиться до того, що це:

– певна сукупність «елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках один з одним, яка утворює певну цілісність, єдність» [184, с. 726];

– «сукупність цілісних упорядкованих взаємозв'язаних елементів і підсистем, що взаємодіють між собою та приймають участь в тому чи іншому вигляді в процесі функціонування по забезпеченню свого призначення та досягненню будь-якої цілі» [93, с. 23];

– «сукупність елементів (частин), що утворюють єдине ціле та взаємодіють один з одним та навколишнім середовищем» [66, с. 31].

Отже, система являє собою спрямовану на досягнення певних цілей сукупність взаємопов'язаних і взаємозалежних елементів (компонентів, підсистем) з характерними для них властивостями, що взаємодіють між собою і навколишнім середовищем, утворюють єдине ціле.

Поряд із зазначеним, будь-яка класична система має відповідати певним ознакам (принципам) системності. До основних таких ознак відносять: цілісність, структурність, ієрархічність, взаємодії системи і середовища (відкритість системи), множинність опису кожної системи [49, с. 102; 102, с. 43]. Звернемо увагу також на те, що основним учасником процесу адміністрування податків є людина, яка вступає у економічні відносини з приводу формування централізованих фондів грошових коштів держави за рахунок податкових надходжень. Тому більш доцільно було б говорити про систему адміністрування податків як соціально-економічну. У зв'язку з цим, досліджувана система, крім зазначених, має відповідати ще й таким ознакам:

- цілеспрямованість – спрямування на досягнення певних цілей;
- функціональність – здатність виконувати певні дії для досягнення поставлених цілей.

Таким чином, необхідно проекспертувати адміністрування податків на наявність ознак системи. Однак, для цього варто попередньо означити її елементний склад.

В попередньому підрозділі адміністрування податків ми визначили як управлінську діяльність в сфері справляння. Таку діяльність здійснюють відповідні державні органи в межах встановлених правил, використовуючи специфічні методики. Крім того, адміністрування податків являє собою середовище, у якому держава в особі її органів виконавчої влади вступає у відносини з платниками податків з приводу відчуження частки власності останніх та формування державних фондів грошових ресурсів. З огляду на зазначене, в основі системи адміністрування податків можна виділяти наступні складові:

– сукупність відповідних державних органів (адміністраторів податків), які здійснюють управлінську діяльність, пов'язану із забезпеченням процесу справляння;

– напрями управлінської діяльності адміністраторів податків за функціональним спрямуванням;

– механізм адміністрування податків, що включає цілі, функції, принципи, методи відповідної управлінської діяльності;

– податкові відносини (стосунки).

Щодо першої складової (підсистеми), то, враховуючи суспільну практику, яка склалася нині, вона являє собою сукупність організаційних структур, уповноважених державою забезпечувати процес справляння податків. Для управління процесом справляння вона має неабияке значення, оскільки «справляючи податки та акумулюючи їх у бюджеті держави, приводить податкову систему у рух» [160, с. 30], а відтак забезпечує й функціонування системи адміністрування податків. Зазначені органи ми у подальшому називатимемо адміністраторами податків через те, що саме вони здійснюють адміністрування податків, або контролюючими органами, оскільки їх основною функцією є контрольна.

Підсистема адміністраторів податків має системоутворюючий характер, є базовою (первинною) структурною одиницею системи адміністрування податків. Вона створюється для реалізації покладених на оподаткування функцій та завдань.

Звернемо увагу на те, що в сучасній науці існує також підхід, за яким до податкової системи (а значить і до системи адміністрування податків) не включають органи адміністрування (контролюючі органи), аргументуючи це тим, що вони відносяться до сфери державного управління. Погоджуємось з таким твердженням лише в тій частині, що вони дійсно відносяться до зазначеної сфери. Однак, ці ж органи, як структурний елемент системи, можуть входити до складу не однієї системи, а декількох. Тобто, з одного боку вони є елементом системи державного управління, а з іншого – податкової системи. Аргументи на користь висловленого знаходимо у працях Л. Штейна, який стверджував, що

«оподаткування – це та точка, у якій перетинаються наука про державні фінанси і державне управління». [1, с. 31]. Крім того, без даних органів інші підсистеми системи адміністрування податків (та й податкової системи теж) не мали б достатніх можливостей забезпечення реального функціонування, оскільки не є саморегульованими. Тому, на нашу думку, логічним є включення адміністраторів податків (контролюючих органів) до системи адміністрування податків (а оскільки вона є підсистемою податкової системи, то й до останньої теж).

Деякі вітчизняні вчені (Г. Давидов, О. Любченко) до підсистеми адміністраторів податків пропонують відносити, окрім податкових органів, і більшість інших державних служб, що взаємодіють з податковими, становлячи таким чином рівноправну складову системи адміністрування податків. Вони наводять думку, що «виокремлення із самої системи податкового адміністрування інших органів законодавчої та виконавчої влади» [50, с. 169] є слабким місцем визначення адміністрування податків, збіднюючи дану систему. Ми не можемо з цим погодитись, оскільки, на нашу думку, основу підсистеми адміністраторів податків складають саме податкові органи, та інші органи, на які покладений обов'язок здійснення управлінської діяльності зі справляння податків (в Україні це ще митні органи). Що ж до решти служб, з якими останні лише дотично вступають у відносини в процесі адміністрування податків, то їх ми відносимо до елементів зовнішнього, а не внутрішнього середовища системи адміністрування податків (адже прямих функцій з управління процесом справляння на них не покладається, а вони лише беруть участь у забезпеченні окремих питань).

Органи, що забезпечують процес справляння податків, мають розгалужену структуру. Для найбільш оптимального здійснення управлінської діяльності, ефективної керованості системою підсистема адміністраторів податків має (як правило) трирівневу організацію. До першого рівня відноситься центральний апарат, на який покладається забезпечення загального керівництва процесом справляння податків. Його діяльність має також методологічний характер, що полягає у виробленні загальних правил, методик, технологій адміністрування податків.

До другого рівня відносяться регіональні підрозділи, що забезпечують координацію і контроль за роботою місцевих органів адміністрування податків. Дані органи є своєрідним буфером між центральним апаратом та місцевими адміністраторами податків. Частково на них також покладається виконання методологічної функції (в делегованих межах з окремих питань).

Третій рівень підсистеми адміністраторів податків становлять державні органи, що здійснюють управління процесом справляння на місцях. Такі органи можна вважати базовими. Саме ці органи несуть основне навантаження щодо забезпечення справляння податків через формування безпосередніх контактів з платниками.

Слід зазначити, що в окремих державах із федеративним устроєм використовується навіть чотирирівнева підсистема адміністраторів податків (наприклад, США – де є великі за територіями та кількістю населення суб'єкти федерацій). У такому випадку центральний апарат представлено на федеральному рівні, на рівні суб'єктів федерації функціонує другий щабель служби, на рівні регіонів окремих суб'єктів федерації (які мають внутрішній регіональний поділ) – третій щабель, на місцевому рівні – четвертий.

В загальному плані зв'язки у структурі адміністраторів податків можуть бути сформовані або за вертикальним, або за горизонтальним принципом. У першому випадку має місце організація зв'язків між рівнями підсистеми адміністраторів податків в централізованому порядку – від центрального апарату до низу. В другому – має місце децентралізована організація зв'язків між рівнями даної підсистеми, де центральний апарат виконує роль координаційного центру, так званого «радника».

До інститутів адміністраторів податків, в першу чергу, як зазначалося, слід віднести податкові служби. Саме вони несуть основне навантаження в забезпеченні процесу справляння податків. Хоча їх назви можуть і не містити прямої згадки про податки чи оподаткування (наприклад, Служба внутрішніх доходів США). Крім того, в адмініструванні податків задіяні органи митної служби в частині контролю за сплатою податків, що справляються при експортно-імпортних операціях.

Призначення контролюючих органів реалізується ними через забезпечення адміністрування податків. У його ході провадиться послідовна сукупність дій адміністраторів та платників податків, пов'язаних з реалізацією їх прав та виконанням покладених на них обов'язків, встановлених законодавством з метою формування фондів грошових ресурсів держави. Цей процес включає кілька складових: облік, планування, контроль тощо, які формують відповідні напрями управлінської діяльності, про що вже йшлося вище. Сукупність даних напрямів у взаємозв'язку формують іншу підсистему системи адміністрування податків. В попередньому підрозділі нами детально описані напрями управлінської діяльності адміністраторів податків за своєю суттю, тому тут ми не будемо зупинятись на їх характеристиці.

Кожен напрям адміністрування податків передбачає власний механізм реалізації. Але методологічні узагальнення дають можливість говорити про наявність схожих (однотипних) елементів таких механізмів. Тому можна вести мову про єдиний механізм адміністрування податків, який становить наступну підсистему системи адміністрування податків. За допомогою механізму адміністрування податків здійснюється вплив на управлінський процес справляння податків через встановлення бажаних цілей, правил та способів їх досягнення, забезпечується заданий напрям функціонування системи адміністрування податків. Таким чином, механізм адміністрування податків можна представити як сукупність заданих цілей, виконуваних функцій, принципів та використовуваних методів, які, взаємодіючи, сприяють забезпеченню ефективного функціонування системи адміністрування податків.

Що стосується першої складової згаданого механізму, то для системи адміністрування податків основні цілі виступають важливим системотворчим чинником, оскільки характеризують її призначення та закладають фундамент для подальшої побудови. Цілі досліджуваної системи визначаються метою як загальнодержавної соціально-економічної в цілому, так і податкової політики зокрема. Основна мета системи адміністрування податків витікає з фіскальної функції податків і полягає у забезпеченні своєчасних надходжень до державної

скарбниці у обсягах, достатніх для фінансування суспільно необхідних видатків. Для досягнення зазначеної мети ставляться не менш важливі цілі, такі як:

- забезпечення дотримання податкового законодавства;
- забезпечення реалізації податкової політики держави;
- забезпечення регулюючої ролі держави, тощо.

Названі цілі кваліфікуються як загальні. Крім того, можна виділити спеціальні (конкретні) цілі, наприклад: спрощення процедури управління справами певного податку. Цілі системи адміністрування податків можна також класифікувати на стратегічні і тактичні.

Для реалізації поставлених цілей система адміністрування податків виконує певні функції. Оскільки адміністрування податків є управлінською діяльністю, функції відповідної системи слід розглядати як управлінські з деякими особливостями (враховуючи специфічність сфери оподаткування). До загальноуправлінських функцій, які характерні і для системи адміністрування податків, відносяться: аналітична, прогнозно-планувальна, організаційна, регулювальна, координаційна, контрольна. До специфічних функцій, характерних лише для згаданої системи, відносимо роз'яснювальну та консультативну, облікову, інформаційну, тощо.

Ефективне управління процесом справляння податків базується на вироблених з часом критеріальних вимогах. Як зазначала А. Соколовська, «окремі елементи утворюють ... систему лише тоді, коли між ними формуються зв'язки сумісності, взаємоузгодженості, відповідності» [160, с. 33]. Ці зв'язки в адмініструванні податків досягаються через реалізацію певних принципів організації управлінського процесу. Дані принципи також є системоутворюючими чинниками системи адміністрування податків. Їх характеристика надана вище (у попередньому підрозділі).

Важливою складовою механізму адміністрування податків є сукупність методів, за допомогою яких забезпечується виконання всіх напрямів управлінської діяльності адміністраторів податків, реалізуються функції системи адміністрування податків. Вони включають до свого складу облікові та соціальні

методи, методи економічного аналізу та економічного прогнозування, податкових перевірок.

Ще однією складовою системи адміністрування податків ми називали податкові відносини. Вони представлені двома типами відносин: внутрішніми та зовнішніми. В першому випадку мова йде про відносини, що виникають між структурними формуваннями адміністраторів податків з метою ефективного здійснення управління процесом справляння, взаємоузгодженості управлінських дій. В другому випадку – відносини, що виникають:

– між адміністраторами та платниками податків у процесі здійснення роз'яснювально-консультативних, контрольних та інших дій, пов'язаних з адмініструванням податків. При цьому, адміністратори податків не є самостійним суб'єктом податкових відносин, а діють від імені держави;

– між адміністраторами податків та іншими державними органами, що так чи інакше задіяні в процесі оподаткування.

Фактично ці відносини є пов'язуючою ланкою між всіма елементами характеризуваної системи, а також між системою і зовнішнім середовищем та платниками податків.

Повертаючись до аналізу системи адміністрування податків на відповідність основним ознакам систем, слід відзначити, що кожна з її складових не може існувати ізольовано одна від одної і у сукупності формують єдине ціле. Так, для забезпечення адміністрування податків створюються відповідні органи державної влади, які на практиці функціонують через певні напрями управлінської діяльності, використовуючи при цьому специфічний механізм. В свою чергу механізм адміністрування податків реалізується через напрями управлінської діяльності, використовується інституційними органами і сам по собі втрачає сенс. Напрями управлінської діяльності реалізуються через механізм адміністрування податків та застосовуються інституційними органами цієї системи. Отже, система адміністрування податків може функціонувати лише за умови взаємодії всіх її підсистем. При цьому втрата хоча б однієї з окреслених підсистем означатиме неможливість подальшого існування системи

адміністрування податків та реалізації нею свого призначення. Зазначене підтверджує відповідність досліджуваної системи принципу цілісності систем.

Як видно з рис. 1.2, досліджувана система має свою внутрішню структуру, тобто сукупність чітко структурованих за призначенням і функціями елементів та зв'язків між ними, спрямованих на досягнення загальної мети. Показані зв'язки між елементами (підсистемами) системи є взаємообумовленими, нерозривними і тісними, сильнішими за зв'язки з будь-якими іншими системами. Зазначене свідчить про те, що система адміністрування податків відповідає принципу структурності.

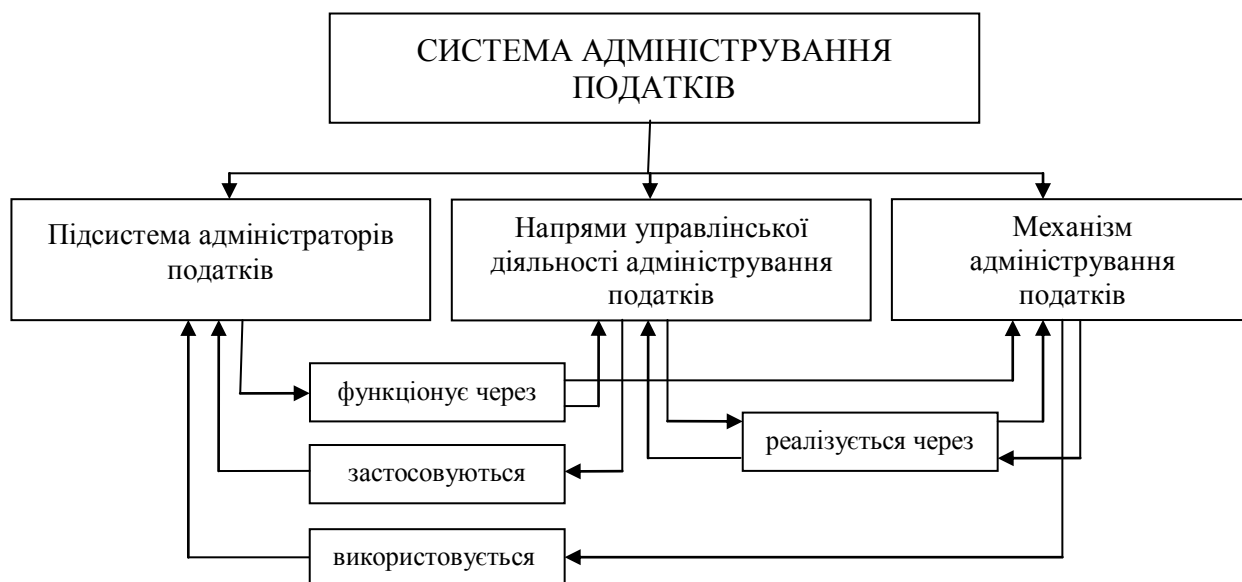


Рис. 1.2. Структурно-функціональна будова системи адміністрування податків*

* Джерело: складено автором самостійно

Всі підсистеми системи адміністрування податків мають в своєму складі сукупність внутрішніх елементів, що формують підсистеми другого порядку та можуть досліджуватись як самостійні системи (дод. А). Так, до прикладу, підсистема «механізм адміністрування податків», являючись структурним елементом більш широкої системи (системи адміністрування податків), має у своєму складі внутрішньо впорядковані елементи (цілі, функції, принципи, методи), які в свою чергу також можуть мати певні складові. В інших

підсистемах системи, що розглядається, теж містяться внутрішньо структуровані певним чином елементи. Що ж до самої системи адміністрування податків, то, як вже зазначалось, вона є підсистемою для системи вищого порядку – податкової системи. Подібна структуризація свідчить про наявність в системі адміністрування податків ієрархічно побудованих зв'язків, відповідаючи принципу ієрархічності системи.

Система адміністрування податків, як і будь-яка інша соціально-економічна система, є відкритою системою. В процесі функціонування даної системи формуються не лише зв'язки між її внутрішніми елементами (підсистемами), а й із зовнішнім середовищем. Такі зв'язки характеризуються систематичністю, постійністю та безперервністю. Більш того, без налагодження зв'язків цієї системи із зовнішнім середовищем вона функціонувати не може. Об'єктивну необхідність існування зв'язків системи з зовнішнім середовищем зумовлює рух грошових та інформаційних потоків. Грошові потоки пов'язані з формуванням державної скарбниці за рахунок податкових надходжень. За своєю суттю останнє є першопричиною функціонування досліджуваної системи. При цьому за допомогою адміністрування податків опосередковується рух грошових потоків при сплаті податків платниками до державних фондів грошових коштів. Зазначимо, що в даному випадку такий рух має односторонній характер – від платника до держави (виключення становить повернення надмірно сплачених коштів до бюджету).

Щодо інформаційних потоків, то вони в процесі взаємодії системи адміністрування податків із зовнішнім середовищем мають двосторонній характер, формуючи розгалужену структуру зв'язків. Подібні зв'язки утворюються між адміністраторами податків та іншими державними органами влади, комерційними структурами, населенням з приводу надання та отримання інформації, пов'язаної з оподаткуванням.

Незважаючи на охарактеризовані відмінності організації грошових та інформаційних потоків, їх спрямованість свідчить про вихід за межі досліджуваної системи, отже відбувається взаємодія системи із зовнішнім

середовищем. Вона проявляється через здійснення впливу на елементи інших систем (наприклад, через погіршення умов адміністрування податків є вірогідність зростання «тіньової» економіки і, як наслідок, зменшення податкових надходжень до бюджету). Крім того, сама система адміністрування податків зазнає впливу з боку зовнішнього середовища (виходячи з наведеного прикладу, зростання тіньових грошових потоків через корупційні явища зворотно призводить до погіршення адміністрування податків).

Відкритість системи адміністрування податків, існування зв'язку з зовнішнім середовищем свідчить про її відповідність принципу взаємодії системи та середовища.

Викладене вище також засвідчує, що дослідження системи адміністрування податків потребує детального розгляду, повністю розкрити її сутність можна лише через визначення підсистем та окремих елементів, опису їх властивостей (характеристик) та взаємозв'язків між ними. Потреба у множині досліджень системи адміністрування податків доводить відповідність даної системи принципу множинності опису.

Спрямування системи адміністрування податків на досягнення певних цілей, про що вже йшлося при характеристиці складових механізму адміністрування податків, свідчить про її відповідність системному принципу цілеспрямованості. Поряд з цим, наявність розгалуженої групи функцій цієї системи доводить і її відповідність принципу функціональності.

Таким чином, за всіма головними ознаками адміністрування податків може бути представлене у формі відповідної соціально-економічної системи.

Розглядаючи будь-яку управлінську систему за системно-структурним підходом виділяють керуючу підсистему (суб'єкт управління) та керовану підсистему (об'єкт управління). Для системи адміністрування податків сукупність державних органів, на які покладається контроль за справлянням, і буде керуючою підсистемою. Тоді як платники податків, на перший погляд, в даному випадку відносяться до керованої підсистеми. З першим можна погодитись однозначно. Що ж до другого, то, на нашу думку, це досить

поверхове судження. Адже в системі адміністрування податків специфічним є те, що, з одного боку, платників можна вважати частиною (елементом, підсистемою) цієї системи, які систематично вступають у фінансові відносини з державою з приводу сплати податків, а з іншого боку, прямого, безпосереднього управлінського впливу на них як суб'єктів господарювання контролюючими органами не здійснюється (за винятком окремих випадків порушення податкового законодавства) і в цьому разі вони є самостійними і незалежними від системи адміністрування податків. Таким чином, платники податків знаходяться на межі системи адміністрування податків і зовнішнього середовища. Пов'язуючою ланкою між досліджуваною системою та платниками, як уже зазначалося вище, є податкові відносини. Управління процесом справляння податків здійснюється через формування та унормування податкових відносин.

Основним завданням адміністраторів податків у податкових відносинах з платниками податків є забезпечення своєчасного та повного виконання обов'язків останніх перед державною скарбницею. При цьому дії адміністраторів податків чітко обмежені законодавчими рамками, будь-які заходи вони здійснюють лише в межах закону. Лише в окремих випадках ми можемо говорити про умовно договірні відносини між адміністраторами та платниками податків (розстрочення податкових зобов'язань, досягнення компромісних рішень тощо). Платники ж мають право використовувати усі можливі шляхи з метою оптимізації податкових платежів, а іншими словами – економії на податках з використанням прямо не заборонених законом методів.

Викладене у цьому підрозділі дозволяє сформулювати дефініцію системи адміністрування податків. Система адміністрування податків – це сукупність державних органів виконавчої влади, уповноважених забезпечувати процес справляння податків, що функціонують через певні напрями управлінської діяльності за допомогою механізму адміністрування податків та на основі податкових відносин (головним чином, але не виключно, з платниками податків) з метою реалізації податкової політики держави [40, с. 246].

Значну роль у функціонуванні системи адміністрування податків відіграє середовище інституційного характеру, тобто існування певних інститутів та інституцій. Як правило, під інституціями розуміють сукупність будь-яких форм обмежень як формальних, так і неформальних, що створені людьми для упорядкування людських взаємовідносин. Американський вчений Д. Норт вважав інституції певними видами обмежень, «правилами гри», призначення яких полягає у забезпеченні людської взаємодії для спрямування в певному напрямі [97, с. 18-19]. Визначаючи податкові інституції, А. Соколовська відносила до них «сукупність соціально зумовлених правил, принципів, звичок, норм оподаткування, які є результатом і чинником соціальної організації суспільства, його культури» [160, с. 32]. При цьому серед таких інституцій вона виділяла звичаєві (звички, традиції), правові (норми податкового законодавства), наукові (принципи оподаткування), політичні (принципи податкової політики), вважаючи, що «названі інституції утворюють ідеальний інституціональний механізм функціонування податкової системи» [160, с. 32].

Щодо інститутів, то під ними розуміють організації як форму прояву інституцій. В системі адміністрування податків такими організаціями є адміністратори податків (контролюючі органи).

Отже, наявність в системі адміністрування таких елементів як адміністратори податків, соціально зумовлені правила, принципи тощо, структурованих відповідним чином, дозволяє нам трактувати її як інституційне утворення (структуру). Власне кажучи, через інституційну структуру система адміністрування податків конкретизується та набуває свого функціонування у специфічній формі. Інституційне забезпечення системи адміністрування податків, «...наповнення інститутів адекватними способами мислення, звичками, традиціями й урахування їх під час трансформування системи є визначальною умовою...» [112, с. 38] її функціонування.

Як інституційна структура система адміністрування податків являє собою те середовище, через яке податкова політика трансформується в податкову практику та відбувається досягнення поставлених цілей і завдань у сфері

оподаткування. Іншими словами, система адміністрування податків як інституційна структура є специфічною формою реалізації встановлених правил (як формальних, так і неформальних), тобто «середовищем в якому «актори» за визначеним «способом гри» грають свою «роль».

Таким чином, враховуючи викладене вище, можна сформулювати визначення інституційної структури системи адміністрування податків. Інституційна структура системи адміністрування податків – це упорядковане коло адміністраторів податків, які через скоординовані податкові відносини в межах встановлених формальних та неформальних правил здійснюють управління процесом справляння податків з метою наповнення бюджету держави.

Система адміністрування податків та її інституційна структура має певні національні особливості. Окремі її складові та характеристики є неповторними при міждержавних порівняннях. Даний факт зумовлений тим, що на оподаткування справляють вплив історичні та ментальні чинники, специфіка державного управління, організації економіки та функціонування ринку країни. Це породжує потребу більш детального дослідження національних особливостей системи адміністрування податків України, що є предметом наступного підрозділу.

1.3. Національні особливості системи адміністрування податків в Україні

Дослідивши сутність системи адміністрування податків, її структуру та загальні характеристики складових, в подальшому в роботі зосередимось на теоретичному і практичному аналізі та оцінці особливостей вітчизняної системи адміністрування податків. Останнє важливо для вдосконалення організаційно-управлінського аспекту оподаткування в Україні з метою поліпшення податкового клімату, формування партнерських відносин, налагодження взаємовигідних зв'язків між всіма учасниками процесу справляння податків, збалансування їх інтересів.

Характеризуючи систему адміністрування податків України, слід перш за все, на нашу думку, зосередити увагу на її організаційно-інституційній підсистемі. Створення ефективних структур управління та організацій в межах існуючих інституційних обмежень є основою для забезпечення ефективного функціонування системи адміністрування податків в Україні і податкової системи в цілому.

Однією з національних особливостей є те, що сукупність задіяних в процесі адміністрування податків органів навіть на законодавчому рівні тривалий час називали контролюючими, оскільки їх основною функцією і на сьогоднішній день є саме контрольна. В деяких зарубіжних країнах, наприклад в Швеції, контрольна функція адміністраторів податків займає рівнозначне місце серед інших, зокрема обліку, аналізу, консультування і роз'яснення та ін.

До органів, що забезпечують адміністрування податків, в Україні на сьогоднішній день відносяться органи державної фіскальної служби.

Доцільно відмітити, що останнім часом в системі адміністраторів податків відбулись кардинальні зміни. Так, ще до 2011 року до контролюючих органів в сфері оподаткування відносилися Державна податкова служба України [115] і Державна митна служба України [114], а також органи пенсійного забезпечення та органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Проте, з прийняттям Податкового кодексу, внески на соціальне страхування (у вигляді єдиного соціального внеску) були виведені зі сфери оподаткування, а названі органи соціального забезпечення перестали відноситися до контролюючих.

Поряд із зазначеним, наприкінці 2010 року було розпочато реформування органів податкового контролю. Саме тоді відповідно до Указу Президента України від 09.12.2010р. №1085/2010 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» було перетворено Державну податкову адміністрацію України у Державну податкову службу [139]. Останню було фактично підпорядковано Міністру фінансів України. Однак, у грудні 2012 року відповідно до Указу Президента відбулась ще одна реорганізація контролюючих органів: правонаступником Державної податкової служби України та Державної митної

служби України стало новостворене Міністерство доходів і зборів України [132]. При цьому функції центральних апаратів податкової та митної служб покладались на зазначене міністерство. Крім того на Міністерство доходів і зборів України покладалась функція адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Поряд з цим, станом на початок 2013 року територіальні органи податкової та митної служб працювали у звичайному режимі. Проте, вже в березні 2013 року новим Указом Президента було затверджено Положення про Міністерство доходів і зборів, яким закріплювались повноваження новоствореного відомства в сфері забезпечення доходів держави, а також визначався новий підхід до формування його територіальних органів [117]. Наслідком такого рішення стало утворення територіальних органів Міністерства доходів і зборів України на базі податкових й митних органів. Варто відзначити, що при цьому відбулися переважно формальні зміни.

Здійсненими заходами реформування системи адміністраторів податків не обмежилось. У 2014 році на підставі Постанови Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. №160 Міністерство доходів і зборів України було реорганізовано, а на його базі створено Державну фіскальну службу (ДФС) України [146]. Попередній орган не просто втратив статус міністерства, а й право законодавчої ініціативи. Діяльність нового органу спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів.

Основне функціональне призначення ДФС України полягає у забезпеченні реалізації державної податкової політики і державної політики у сфері митної справи, політики з адміністрування єдиного внеску на обов'язкове державне соціальне страхування, і боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування та справляння єдиного внеску.

Повний перелік завдань новоствореної служби досить великий. Головними при цьому є адміністрування податків і зборів та контроль за повнотою і своєчасністю їх сплати. Крім того, до кола завдань включено ліцензування митної брокерської діяльності, діяльності виробників підакцизної продукції,

контроль за правильністю визначення митної вартості товарів та країн їх походження, боротьба з контрабандою, роз'яснення податкового та митного законодавства, контроль виробництва й обігу підакцизної продукції, зокрема випуск акцизних марок. Також до завдань ДФС належать оперативно-розшукова діяльність, досудове розслідування правопорушень і розшук осіб, які переховуються від слідства за кримінальні правопорушення у фінансовій сфері.

Реалізацію повноважень ДФС України слід пов'язувати не лише з її функціональним призначенням, а й з організаційною структурою окремих підрозділів, адже необхідно враховувати розмежування між певними рівнями ієрархії фіскально-адміністративної системи. Так, на сьогоднішній день ДФС України здійснює свої повноваження як безпосередньо, так і через територіальні органи. Сукупність останніх складається з податкових та митних територіальних органів, спеціалізованих департаментів та спеціальних органів, а також міжрегіональних територіальних органів. Схематично сучасна організаційна структура ДФС України за територіальною ознакою представлена у дод. Б. Підкреслимо, що як і раніше основну роботу по забезпеченню справляння податків і зборів виконують державні податкові інспекції базового рівня, а також інспекції по обслуговуванню великих платників податків.

Окрема роль в системі фіскальних органів відведена податковій міліції, створення якої в свій час стало необхідною умовою формування ефективної податкової системи. За своїм основним змістом повноваження органів податкової міліції аналогічні повноваженням інших правоохоронних органів, наприклад таких, як органи внутрішніх справ, Служби безпеки України. Проте органи податкової міліції уповноважені провадити оперативно-розшукові дії лише з метою виявлення податкових злочинів і в разі виявлення інших правопорушень, не пов'язаних з податковим законодавством, здійснюють передачу такої інформації відповідним правоохоронним структурам. Доцільно підкреслити, що на часі стоїть питання реформування підрозділів податкової міліції, які трансформуватимуться у нову службу – державну службу фінансових розслідувань. Але про це мова вестиметься в третьому розділі.

У складі ДФС України може утворюватися колегія, яка являє собою дорадчий орган. Колегія з метою погодженого вирішення питань в межах компетенції ДФС України розглядає найважливіші напрями діяльності фіскальних органів. В ДФС також можуть утворюватись на постійній або тимчасовій основі консультативні, дорадчі органи для розгляду наукових рекомендацій, надання фахових консультацій тощо. Подібна практика, запозичена з так званого корпоративного управління, зі своїми особливостями існує в багатьох інших розвинутих країнах. Консультативні ради функціонують при податкових органах таких країн як США, Фінляндія, Канада та ін. Не являючись організаційною складовою податкової служби, консультативні ради є незалежними від останньої. Основним призначенням таких структурних утворень є нагляд за організацією процесу справляння податків податковими органами, надання порад загального та технічного характеру, контроль компетентного виконання податковою службою завдань, тощо [186].

З метою поширення зарубіжного досвіду у вітчизняній системі адміністрування податків в Україні, крім зазначених колегій, при податкових органах запроваджуються громадські ради, які є постійно діючими колегіальними виборними консультативно-дорадчими органами. Метою створення громадських рад є забезпечення участі громадян в управлінні оподаткуванням, здійснення громадського контролю за діяльністю адміністраторів податків. Членами цієї структури є представники інститутів громадянського суспільства – громадських, благодійних, релігійних організацій, професійних спілок, організацій роботодавців та ін. Через діяльність громадських рад забезпечується взаємодія податкових органів з громадськістю, вивчається думка платників стосовно функціонування податкової системи та податкових нововведень. Створення громадських рад є черговою сходиною на шляху формування партнерських відносин між державою в особі адміністраторів податків та платниками податків.

Ефективна організація діяльності системи фіскальних органів зумовлює необхідність налагодження тісної взаємодії їх з іншими державними службами,

функціонування яких може бути так чи інакше пов'язане з процесом оподаткування або може створювати передумови для оподаткування, попередження незаконних дій платників, встановлення обставин податкових деліктів та їх змісту, реалізації перевірочних заходів тощо. Так, наприклад, органи ДФС взаємодіють з державними реєстраторами, які здійснюють реєстрацію підприємницької діяльності і надають їм відповідну інформацію. Крім цього, фіскальні органи взаємодіють з органами казначейства, державної виконавчої служби, прокуратури тощо.

Підкреслимо, що, разом зі зміною організаційної структури вітчизняної податкової системи, змінюються і підходи до адміністрування податків. В основі нових підходів управлінської діяльності контролюючих органів в сфері справляння податків полягає принцип формування партнерських відносин між учасниками процесу оподаткування. Проявом цього є прагнення держави зменшити податковий тиск на економіку, знизити до мінімуму випадки безпосереднього втручання в господарську діяльність платників, тощо. В практиці оподаткування певні зрушення з цього приводу вже є, наприклад: створені центри по обслуговуванню платників податків, в яких надається різноманітна допомога останнім щодо приймання звітності, отримання консультаційних послуг, тощо.

Своє призначення контролюючі органи забезпечують через сукупність систематичних, послідовних дій з контролю за виконанням платниками вимог податкового законодавства та поширення в суспільстві податкової культури. В межах існуючої вітчизняної практики органи ДФС здійснюють адміністрування податків через певні напрями управлінської діяльності, мова про які вже велась вище, зокрема через: облікову роботу, масово-роз'яснювальну та консультативну роботу, прогнозно-планувальну та аналітичну роботу, контрольну-перевірочну роботу та інші допоміжні види робіт.

Передумовою для всіх дій з адміністрування податків є облікова робота відповідних органів. Облікова робота у вітчизняних фіскальних органах умовно поділяється на такі сегменти, як:

– облік платників податків – передумова подальших дій адміністраторів податків та інших напрямів адміністрування податків;

– облік податкових надходжень до бюджету (включаючи прийом та обробка податкової звітності, облік погашення зобов'язань та облік податкового боргу чи переплат).

В Україні діяльність фіскальних органів з обліку платників податків регламентується Податковим кодексом та Порядком з обліку платників податків і зборів, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. №1588 [123], з врахуванням змін, внесених відповідно до Наказу Міністерства фінансів України «Про внесення змін до Порядку обліку платників податків і зборів» від 22.04.2014 р. № 462 [131].

Облік платників податків фіскальними органами ведеться за принципом «єдиного вікна», який полягає у організаційній єдності реєстраційних процедур, які проводяться державними реєстраторами щодо суб'єктів господарювання та адміністраторами податків в процесі взяття на облік платників. При цьому реєстрація суб'єктів господарювання державними реєстраторами передуює взяттю на облік цих суб'єктів фіскальними органами. Взаємодія названих державних установ стосовно обліку платників податків відбувається через обмін відомостями про здійснення дій з державної реєстрації та взяття на облік (або зняття з нього) суб'єктів господарювання – юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців. Так, державний реєстратор після внесення суб'єкта господарювання до єдиного державного реєстру юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців не пізніше ніж на наступний робочий день надає повідомлення до адміністраторів податків електронними засобами про відповідну реєстрацію. Далі здійснюється постановка суб'єкта підприємницької діяльності на податковий облік фіскальними органами. Зазначений порядок постановки на облік платників податків дозволяє уникнути дубляжу при здійсненні реєстраційних процедур і процедур з обліку в фіскальних органах, зменшити невдоволеність суб'єктів господарювання від впливу бюрократичної системи держави та здешевити процес адміністрування податків.

Облік платників податків варто розглядати, починаючи з обліку фізичних осіб, хоча у Податковому кодексі України у першу чергу відображено взяття на

облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів, а облік платників податків – фізичних осіб, лише у другу чергу. Проте, у центрі уваги вітчизняного законодавства знаходиться саме фізична особа (громадянин) як носій обов'язку сплачувати податки і збори (с.67 Конституції України) [70], а у Цивільному кодексі України зазначається, що юридична особа може бути створена шляхом об'єднання осіб та (або) майна [171, ст. 81].

Облік всіх фізичних осіб як платників податків вперше розпочинається з внесення даних про них до Державного реєстру фізичних осіб (ДРФО) – автоматизованого банку даних, що забезпечує єдиний всеохоплюючий державний облік фізичних осіб, на яких згідно закону покладається обов'язок щодо сплати податків, зборів, платежів [118]. Згідно закону такі фізичні особи зобов'язані зареєструватись у цьому Державному реєстрі шляхом надання особисто або через законного представника відповідну заяву із пред'явленням документу, що посвідчує особу. Причому особливістю облікової роботи вітчизняних фіскальних органів в разі реєстрації фізичних осіб у ДРФО є використання податкових номерів облікової картки платника податків. При цьому є категорії платників, яким дозволяється реєструватися без отримання такого номера і обліковуватися лише за номером та серією паспорта, про що в останньому робиться відповідна відмітка. Таке право може надаватися особам, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, за умови повідомлення про це відповідного фіскального органу.

Варто зазначити, що до прийняття Податкового кодексу фізичним особам з метою оподаткування присвоювались ідентифікаційні номери. Проте певні верстви населення висловлювали невдоволення їх нумеруванням, пояснюючи це релігійними поглядами. Враховуючи небажання деяких громадян реєструватися за ідентифікаційними номерами, було прийнято рішення реєструвати їх за номерами паспорта. З прийняттям Податкового кодексу ідентифікаційні номери замінили на реєстраційний номер облікової картки платника податків. Але все одно в законодавчому порядку передбачена реєстрація громадян, які не бажають за тими

чи іншими поглядами отримувати податкові номери, за номерами паспорту. Отже, не зрозумілою є позиція таких громадян, оскільки самі особи вже не отримують номерів, а нумерується лише облікова картка в базі даних податкових органів. На реєстрацію за номером паспорту вони погоджуються. Але чим відрізняється номер паспорту від номеру облікової картки? Проте для держави введення паралельного обліку є нічим іншим, як відволіканням додаткових зусиль та коштів. Причому можна припустити, що небажання реєструватись за податковими номерами в податкових органах у деяких випадках є спробою ухиляння від сплати податків.

Поряд із зазначеним загальним обліком фізичних осіб в фіскальних органах забезпечується облік фізичних осіб – платників податків за такими напрямками, як облік підприємців та осіб, що займаються незалежною професійною діяльністю (дод. В).

У вітчизняній практиці реєстрація окремих категорій громадян, зокрема фізичних осіб – підприємців та осіб, що займаються незалежною професійною діяльністю, відбувається за місцем їх державної реєстрації. Останнє передбачає врахування місця проживання фізичної особи, місця отримання доходів чи місцезнаходження іншого об'єкта оподаткування фізичної особи.

Слід відмітити, що взяття на облік фізичних осіб – підприємців відбувається на підставі даних, отриманих фіскальними органами від державного реєстратора, причому не пізніше наступного робочого дня з дня надходження таких відомостей.

Щодо осіб, що займаються незалежною професійною діяльністю і умовою ведення такої діяльності є її державна реєстрація, то вони зобов'язані протягом десяти календарних днів після такої реєстрації стати на податковий облік у фіскальному органі за місцем свого постійного проживання.

Також законодавством передбачено облік фізичних осіб за неосновним місцем обліку платників податків, але за умови, що у такого платника виникають податкові зобов'язання на території іншої адміністративно-територіальної одиниці. Таким особам надається десятиденний термін з моменту виникнення обставин, пов'язаних з оподаткуванням (наприклад, реєстрації рухомого чи

нерухомого майна), для подання реєстраційної заяви до фіскального органу за місцем знаходження об'єкта оподаткування.

Важливе місце в роботі фіскальних органів щодо обліку платників податків належить забезпеченню обліку юридичних осіб. Загальні підходи до організації обліку цієї категорії платників відображено у дод. Г.

Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів в фіскальних органах здійснюється на підставі даних з реєстраційної картки, отриманих від державного реєстратора, не пізніше наступного робочого дня з дня отримання таких відомостей [113].

Юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб, для яких законодавством установлені особливості їх державної реєстрації та які не включаються до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України, повинні звернутись із реєстраційною заявою до фіскального органу за місцем основного обліку. Зазначена заява подається у десятиденний термін після державної реєстрації або іншого способу підтвердження створення такого платника, а їх реєстрація відбувається не пізніше наступного робочого дня з дня надходження відповідної заяви.

Згідно з нормами податкового законодавства, платники податків зобов'язані сплачувати податки і збори у визначені строки та розмірах. В свою чергу для забезпечення контролю повноти та своєчасності розрахунків платників за податковими зобов'язаннями контролюючі органи ведуть оперативний облік платежів.

Необхідність та організація оперативного обліку податків і зборів зумовлена потребою знання суми доходів бюджету на конкретну дату та визначення законслухняності платника, акуратності виконання ним своїх обов'язків перед державою. Крім того, дані обліку є умовою прогнозування податкових надходжень до бюджету у майбутньому, прийняття обґрунтованих рішень щодо запровадження заходів та використання важелів державного регулювання економіки [87, с. 145].

Основними цілями оперативного обліку податкових зобов'язань у фіскальних органах є:

- збір даних про платежі конкретного платника для підвищення ефективності проведення податкових перевірок;
- збір даних для аналізу й прогнозування податкових надходжень і податкової заборгованості;
- контроль за своєчасною та повною сплатою податкових зобов'язань.

Загальна схема забезпечення оперативного обліку податків і зборів представлена у дод. Д. Фіскальні органи здійснюють такий облік за допомогою автоматизованої інформаційної системи «Облік податків і платежів», що забезпечує єдиний технологічний процес уведення, контролю інформації та обробки документів.

Супроводження єдиного технологічного процесу комп'ютерної обробки документів щодо обліку платежів до бюджету, здійснюється:

- підрозділом обробки та ведення податкових документів;
- підрозділами, що здійснюють розрахунок сум податкових зобов'язань та штрафних санкцій;
- підрозділом адміністрування облікових показників та звітності;
- підрозділом автоматизації процесів оподаткування (супроводження відповідного програмного забезпечення).

Усі інші підрозділи є користувачами обробленої та систематизованої інформації щодо обліку платежів до бюджету.

Весь процес оперативного обліку податків, зборів, платежів та складання звітності можна умовно поділити на 3 стадії.

На першій стадії здійснюють ведення оперативного обліку та контролю платежів, складання і подання звітності відповідної форми базовими органами вищестоящим.

Основними завданнями обліку на першому етапі є:

- відкриття карток особових рахунків платників за кожним видом платежів;

- отримання документів, на підставі яких проводяться нарахування податків та інших платежів в картках особових рахунків;

- відображення в особових рахунках платників інформації про нараховані, відстрочені, розстрочені та сплачені податкові зобов'язання, податковий борг та його погашення, переоплати, відшкодування з бюджету тощо в розрізі платників податків та платежів;

- підведення підсумків в особових рахунках платників, їх перевірка та закриття;

- формування за даними особових рахунків зведеної інформації в спеціальних реєстрах;

- складання і подання вище стоячим органам звітності про нарахування, надходження, податковий борг та переоплату платежів до бюджету.

На другій стадії обліку відбувається обробка звітної інформації, яка формується в нижче стоячих фіскальних органах та передається до вище стоячих. На підставі інформації, що надходить від нижчих органів, формуються звітні дані, які призначені як для внутрішнього користування, так і для передачі до відповідного підрозділу з обліку і звітності ДФС України.

На третій стадії здійснюється прийом інформації від контролюючих органів середнього рівня, її обробка, формування звітної інформації відповідним підрозділом з обліку і звітності центрального апарату ДФС України.

Облікова робота слугує базою для наступного напряму адміністрування податків – прогнозно-планувальної та аналітичної роботи фіскальних органів. Органи ДФС в своїй практичній діяльності здійснюють прогнозування та аналіз надходжень податків і зборів, визначають джерела податкових надходжень, розробляють плани щодо забезпечення ритмічного, стабільного надходження податків і зборів до бюджету. Відповідними підрозділами здійснюються: розрахунки бази оподаткування з метою складання прогнозних та планових показників податкових надходжень; аналіз динаміки податкових надходжень; аналіз чинників, що впливають на стан податкових надходжень, тощо. Причому при здійсненні прогнозно-планових розрахунків використовуються різноманітні методи прогнозування й планування (дод. Е).

Проте, за словами А. І. Крисоватого, у вітчизняній практиці робота із прогнозування податків і зборів знаходиться у «неопрацьованому, тобто початковому стані» [73, с. 57]. К. П. Проскура додає, що результат такої роботи повинен передбачати не лише виявлення основних проблем системи, але й визначення конкретних шляхів їх усунення на основі наявних та вишуканих можливостей [150, с. 222].

Важливим показником рівня цивілізованості громадських відносин у країні є рівень законослухняної сплати податків. Очевидно, що чим вищий цей показник, тим менше витрачає держава ресурсів на виконання функцій і процедур адміністрування податків. Тому, поряд з іншими механізмами стимулювання законослухняної сплати податків, вітчизняні фіскальні органи широко використовують консультативну і масово-роз'яснювальну роботу серед платників податків.

Погоджуємося з Проскурою К. П., що основною метою консультативної та масово-роз'яснювальної роботи фіскальних органів є налагодження ефективних партнерських відносин між державою і громадськими інститутами; забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації податкової політики; вдосконалення взаємовідносин платників податків і працівників фіскальних органів; попередження податкових правопорушень; забезпечення повної та своєчасної сплати податків, зборів, платежів до бюджетів усіх рівнів; здійснення відкритого і прозорого для суспільства податкового адміністрування [148, с.47].

Форми консультативної та масово-роз'яснювальної роботи органів ДФС України автором узагальнено та відображено у додатку Ж.

Так, перший сегмент означеного напрямку – консультативна робота органів ДФС – пов'язаний із наданням податкових консультацій, статус яких визначено Податковим кодексом України [113]. Згідно з ним, податкова консультація – це допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання певної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування, нарахування та сплати податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган.

Фактично, один із різновидів податкової консультації – узагальнююча податкова консультація – став наступником податкового роз'яснення, передбаченого скасованим Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [142]. Інші податкові консультації, на відміну від податкового роз'яснення, мають індивідуальний характер і можуть використовуватися виключно тим платником податків, якому надано таку консультацію. За вибором платника податків консультація надається в усній, письмовій або електронній формі. Податкова консультація не є правовим актом, має виключно рекомендаційний, а не обов'язковий характер.

Сегментом масово-роз'яснювальної роботи у центральному апараті Державної фіскальної служби займається Департамент комунікацій, а у територіальних органах ДФС – відділи комунікацій. Працівники цих підрозділів здійснюють масово-роз'яснювальну роботу у різних формах: організують і проводять семінари, читають лекції на податкову тематику на підприємствах і в навчальних закладах, організують проведення прес-конференцій, «круглих столів», «гарячих ліній» та ін. Значна увага приділяється підготовці публікацій у пресі і мережі Інтернет, виступів на радіо й телебаченні.

Варто зазначити, що масово-роз'яснювальна робота може здійснюватися двома методами: індивідуального підходу до платника податків і масового охоплення. Метод індивідуального підходу найбільш доцільно використовувати при роботі з великими платниками податків, для стимулювання окремих платників податків до законослухняної сплати податкових платежів, а також до платників податків, що мають заборгованість перед бюджетом. Метод масового охоплення найбільш зручний для використання при роботі з певними категоріями платників податків: платників окремих податків, або платників, що займаються однаковим видом економічної діяльності.

Отже, формування партнерських відносин платниками податків та працівниками фіскальних органів завдяки здійсненню консультативної і масово-роз'яснювальної роботи є одним із пріоритетних напрямів системи адміністрування податків.

З метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, органи ДФС здійснюють контрольню-перевірочну роботу.

В Україні фіскальні органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Відповідно до Податкового кодексу України камеральною є «перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків» [113]. Порядок проведення камеральної перевірки відображено на рис. 1.3.

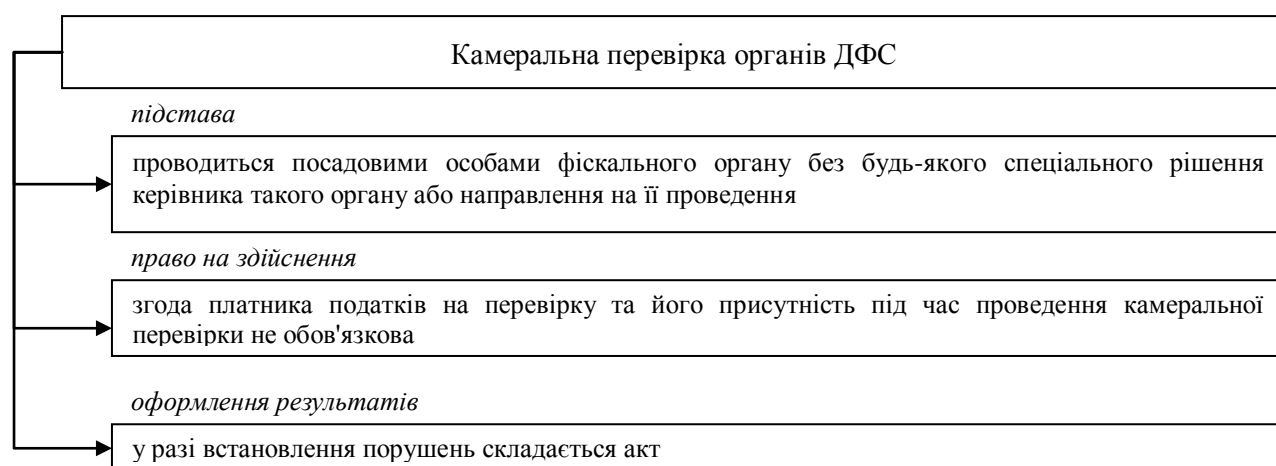


Рис. 1.3. Камеральна перевірка органів ДФС*

* Джерело: складено автором на підставі [113]

Відповідно до вітчизняного податкового законодавства камеральні перевірки можуть проводитися у два способи [89]:

1) в електронному вигляді;

2) підрозділами податкового та митного аудиту / доходів і зборів з фізичних осіб шляхом зіставлення даних програмних продуктів, результатів автоматизованого контролю податкової звітності, інформації з інших джерел.

Камеральні податкові перевірки у системі адміністрування податків займають одне з провідних місць з огляду на декілька причин. По-перше,

спрощений порядок їх організації та проведення порівняно з документальними й фактичними перевірками. По-друге, зазначені перевірки є основним способом відбору з числа платників податків тих, діяльність яких потребує більш детального аналізу в процесі проведення документальних перевірок.

Проведення камеральних податкових перевірок характеризується певними особливостями. Так, для цього виду перевірок не встановлено періодичності проведення, адже у законодавстві визначено лише можливість їх здійснення після подання податкової декларації. Крім того, перевіряти податкові декларації належить безпосередньо у територіальному підрозділі ДФС, а платник податків не зобов'язаний бути при цьому присутнім.

Отже, на сьогодні камеральні податкові перевірки залишаються основною формою контрольно-перевірочної роботи фіскальних органів, адже вони відрізняються своєю масовістю через простоту організації та проведення.

Відповідно до Податкового кодексу України документальною є «перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених законодавством податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі сукупності підтвердних документів» [113]. Порядок проведення документальної перевірки відображено у додатку 3.

Документальні перевірки фіскальних органів в Україні можуть здійснюватися у різних формах. Так, за періодичністю проведення документальні перевірки поділяють на планові та позапланові. Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок [91]. Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи органу ДФС і проводиться за наявності визначених обставин.

Залежно від способу організації документальні перевірки поділяють на виїзні та невиїзні. Документальна виїзна перевірка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права

власності, стосовно якого проводиться така перевірка. Документальна невізйна перевірка проводиться в приміщенні органу ДФС.

В умовах інтеграції національної податкової системи до прогресивного світового досвіду в рамках документальних позапланових невізйних перевірок з 2014 року передбачено застосування сервісу електронної податкової перевірки, особливості проведення якої визначено окремими нормативними актами [124]. Електронна податкова перевірка є добровільним сервісом, який можуть використати платники податку за власною ініціативою залежно від їх розміру та з урахуванням наявності автоматизованого ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [183].

Отже, найефективнішою з точки зору повернення до бюджету податкових зобов'язань внаслідок ухилення платниками податків від оподаткування є документальна податкова перевірка, проведення якої дає змогу органам ДФС порівнювати податкову звітність, що подається платниками податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності.

Відповідно до Податкового кодексу України фактичною є «перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника щодо дотримання порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі свідоцтв про державну реєстрацію, виробництва та обігу підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами)» [113]. Порядок проведення фактичної перевірки відображено у дод. І.

Фактична перевірка здійснюється без попередження платника податків та є так званою «раптовою» перевіркою. Особливість і небезпека даної перевірки полягає в тому, що на відміну від документальної виїзної позапланової, перед її проведенням платник податків не має жодної змоги надати пояснення своїм діям. Платник податку дізнається про те, що працівниками органу ДФС було виявлено

факти, які свідчать про можливі порушення податкового законодавства, коли перевіряючі уже проводять перевірку.

Отже, найдієвішим способом отримання інформації про виконання платниками своїх обов'язків з обчислення та сплати податків є контрольна-перевірочна робота органів ДФС, що передбачає послідовну реалізацію дій, пов'язаних із здійсненням податкового контролю працівниками фіскальних органів щодо діяльності конкретних осіб при реалізації ними обов'язків, пов'язаних із сплатою певних податків, зборів, платежів.

Проблема повноти та своєчасності надходження податків до бюджету актуалізує роботу ДФС України щодо адміністрування податкового боргу, що здійснюється через різноманітні засоби впливу на платників податків для забезпечення погашення ними податкового боргу самостійно або через заходи примусового стягнення.

Основні напрями адміністрування податкового боргу визначені на рис. 1.4. Організація роботи з погашення податкового боргу в Україні розпочинається з призначення податкового керуючого і передбачає заходи як превентивного, так і карального характеру. До першої групи заходів можна віднести такі: формування та направлення податкової вимоги; оформлення права податкової застави; здійснення перевірок збереження заставного майна; проведення податковим працівником співбесід з платниками – боржниками, що мають на меті психологічний вплив, тощо.

До каральних заходів можна віднести організацію продажу майна та дебіторської заборгованості платника – боржника; стягнення коштів з рахунків платника у банках; адміністративний арешт майна.

У вітчизняній практиці з метою організації погашення податкового боргу останній має певну класифікацію. Критерієм класифікації податкового боргу є його статус. Статус визначає повноваження органів доходів і зборів, спроможність їх активного впливу на боржника, дії та функції, які вони можуть виконувати на відповідному етапі адміністрування податкового боргу. Виділяють дві групи податкового боргу: в інертному та дієвому статусі.

За інертного статусу відповідні органи доходів і зборів мають можливість здійснювати заходи попереджувального характеру, а саме: формування та вручення податкової вимоги, опис активів з метою їх реєстрації як заставлених у Державному реєстрі обтяжень майна, а в разі їх відсутності – здійснення заходів з розшуку активів платника – податкового боржника. Крім того, підрозділи органів ДФС застосовують методику морально-психологічного впливу (співбесіди з боржниками чи їх посадовими особами) та проводять перевірки збереження активів, що знаходяться в податковій заставі.

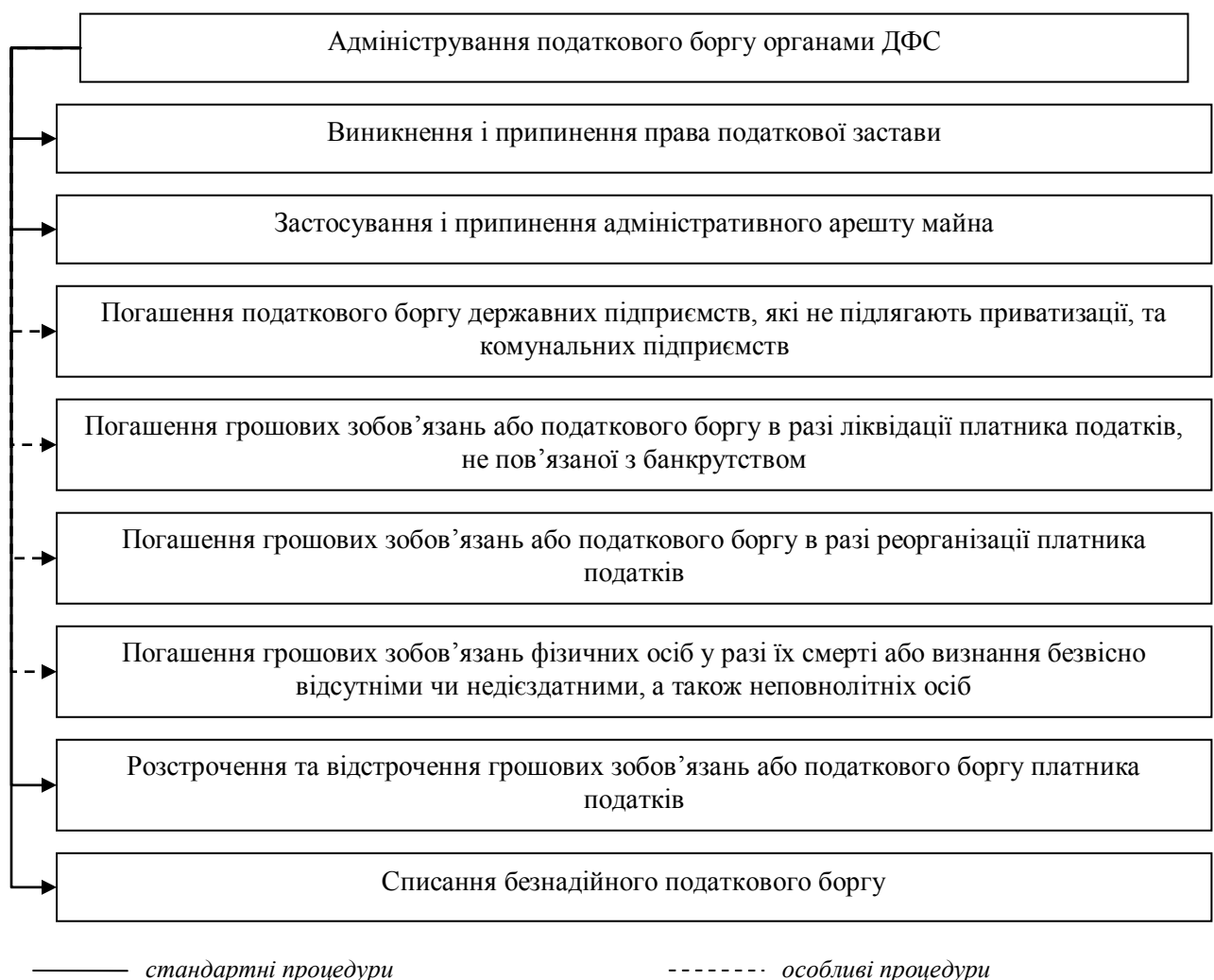


Рис. 1.4. Адміністрування податкового боргу органами ДФС*

* Джерело: складено автором на основі [113]

До дієвого статусу податкового боргу можна віднести активний податковий борг, пасивний податковий борг, безнадійний податковий борг. Крім

того у даній підгрупі виділяють розстрочений (відстрочений) податковий борг, податковий борг, що забезпечується договором поруки.

До активного податкового боргу відносять податковий борг тих платників податків щодо яких контролюючі органи мають право застосовувати всі методи стягнення, дозволені законодавством.

Під час знаходження податкового боргу у пасивному статусі органи ДФС стримані у застосуванні заходів стягнення за рядом об'єктивних причин. Такими причинами можуть бути: підготовка документів для ініціювання справи про звернення стягнення на майно або справи про банкрутство (до прийняття ухвали по суті), порушення провадження у справі про банкрутство, прийняття рішення судом про призупинення стягнення, незнаходження платника податків за місцем реєстрації та його розшук, відсутність активів у платника для погашення податкового боргу.

До безнадійного податкового боргу відносять: податковий борг щодо якого минули терміни позовної давності; податковий борг платників податків що виник внаслідок форс-мажорних обставин; податковий борг платників податків що визнані банкрутами, за умови, що їх активів недостатньо для задоволення вимог; податковий борг фізичної особи, яку у судовому порядку визнано зниклою або померлою, а майна для задоволення вимог недостатньо; податковий борг юридичної особи, яку визнано фіктивною.

Загалом робота органів ДФС з адміністрування податкового боргу є надзвичайно важливою, адже накопичення податкового боргу безпосередньо впливає на функціонування та стабільність фінансової системи держави, а недопущення зростання податкового боргу та його скорочення варто рахувати одним із головних завдань діяльності фіскальних органів на найближчу перспективу.

Аналіз інших виділених нами вище допоміжних напрямів управлінської діяльності фіскальних органів (зокрема, інформаційного забезпечення, юридичного супроводження, організаційно-розпорядчої роботи) не виявляє суттєвих для наукового дослідження національних особливостей і тенденцій

розвитку. Є лише певні організаційні і технічні деталі та відмінності, що за змістом можна вважати несуттєвими.

Отже, виходячи з викладеного, можемо стверджувати, що система адміністрування податків та її функціонування на вітчизняних теренах має певні особливості і є доволі складною. Проте для ґрунтовних висновків щодо ефективності реалізації свого призначення національною системою адміністрування податків слід провести додатковий аналіз, що й буде зроблено нами у наступному розділі.

Висновки до розділу 1

За результатами дослідженням у першому розділі даної дисертаційної роботи можна зробити такі висновки:

1. В теорії податкових фінансів відсутня однозначна позиція щодо трактування поняття «адміністрування податків». Існує декілька підходів до визначення сутності останнього. Всі існуючі тлумачення адміністрування податків з їх обґрунтуванням умовно можна класифікувати на юридичні та економіко-управлінські.

2. Адміністрування податків є багатоаспектним і складним поняттям, яке можна розглядати як:

– управлінську діяльність певних органів державної влади, що регламентується законодавчими і нормативними актами з питань оподаткування і засновується на соціально зумовлених правилах (традиціях, менталітету тощо), за допомогою якої реалізується податкова політика держави, здійснюється мобілізація податків і зборів (обов'язкових платежів) у централізовані фонди фінансових ресурсів;

– сукупність принципів, методів, прийомів і засобів забезпечення справляння податків (організації процесу оподаткування);

– механізм, що приводить у дію податкову систему держави;

– взаємовідносини, що виникають між державою в особі уповноважених органів та платниками податків і зборів з приводу відчуження частки власності останніх на суспільну користь.

3. Процес адміністрування податків реалізується в межах встановлених загальнообов'язкових правил, до яких слід відносити принципи: законності; систематичності та послідовності; плановості; узгодження інтересів фіскалу та платників податків; зручності; економічної ефективності; превентивності; прозорості та доступності; рівності; компетентності; контрольованості.

4. Адміністрування податків піддається впливу низки факторів (зовнішнього і внутрішнього характеру) і на практиці реалізується через сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених специфічних напрямів управлінської діяльності контролюючих органів, серед яких доцільно виділяти основні (облікова робота, масово-роз'яснювальна та консультативна робота, прогнозно-планувальна та аналітична робота, контрольно-перевірочна робота) та допоміжні (адміністрування податкового боргу, інформаційне забезпечення, юридичне супроводження, організаційно-розпорядча робота).

5. Наявність багатьох складових адміністрування податків, їх єдність і нерозривність дала нам підстави говорити про певну системність управління процесом справляння податків. Останнє зумовило дослідження сутності системи адміністрування податків та представлення власного трактування даного поняття, під яким ми розуміємо сукупність державних органів виконавчої влади, уповноважених забезпечувати процес справляння податків, що функціонують через певні напрями управлінської діяльності за допомогою механізму адміністрування податків та на основі податкових відносин (головним чином, але не виключно, з платниками податків) з метою реалізації податкової політики держави.

6. За результатами проведеного дослідження доведено, що значну роль у функціонуванні системи адміністрування податків відіграє середовище інституційного характеру. При цьому визначення інституційної структури системи адміністрування податків також потребує наукової обробки. На нашу

думку, під останнім варто розуміти упорядковане коло адміністраторів податків, які через скоординовані податкові відносини в межах встановлених формальних та неформальних правил здійснюють управління процесом справляння податків з метою наповнення бюджету держави.

7. Система адміністрування податків та її інституційна структура має певні національні особливості. Теоретичний аналіз вітчизняної системи адміністрування податків має здійснюватися в розрізі її організаційно-інституційних складових та конкретних видів робіт щодо забезпечення процесу справляння. В результаті його проведення встановлено наявність національних особливостей у будові фіскальних інститутів та переважно в частині організації облікової, масово-роз'яснювальної та консультативної, прогнозно-планувальної та аналітичної, контрольної-перевірочної роботи. Серед допоміжних напрямів управлінської діяльності щодо справляння податків національна специфіка наявна в адмініструванні податкового боргу. Інші допоміжні напрями суттєвими національними відмінностями не характеризуються.

Основні результати цього розділу були опубліковані в наукових працях автора [31; 33; 34; 35; 36; 37; 40].

РОЗДІЛ 2

ФІСКАЛЬНІ ТА СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ НАСЛІДКИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

2.1. Адміністрування податків та формування доходів бюджетів усіх рівнів в Україні

Основне призначення адміністрування податків полягає у забезпеченні необхідного та достатнього обсягу фінансових ресурсів державної скарбниці через механізм оподаткування. Відомо, що податки потрібні державі для фінансового забезпечення реалізації притаманних їй функцій з метою задоволення суспільних потреб. Отже, від того, наскільки ефективно буде функціонувати система адміністрування податків значною мірою залежатиме й спроможність держави виконувати своє суспільне призначення.

За допомогою оподаткування протягом 2006-2013 рр. забезпечувалось формування податкових надходжень від 72,1% до 83,98% загального обсягу доходів зведеного бюджету України (табл. 2.1). Оскільки ж оподаткування, як уже згадувалося у попередньому розділі, апіорі не може бути автоматичним процесом, а потребує організаційно-управлінського втручання, то можемо стверджувати про безпосередність зв'язку між цими надходженнями та адмініструванням податків. В абсолютному вираженні це складало від 125,74 млрд. грн. до 360,57 млрд. грн. (дод. К).

В 2013 році податкові надходження до зведеного бюджету становили 79,95% від загального обсягу його доходів. Поряд з цим неподаткові надходження та інші доходи зведеного бюджету формували лише 19,18% та 0,87% загального обсягу його доходів відповідно. Слід зазначити, що і частина цих доходів також адмініструється фіскальними службами у тому ж таки процесі адміністрування податків за допомогою багатьох характерних для нього методів

і прийомів. Однак, навіть не враховуючи зазначене, середня частка податкових надходжень у доходах зведеного бюджету в 2006-2013 рр. становила 76,79%. Такі показники засвідчують важливу роль адміністрування податків у формуванні доходів бюджету.

Таблиця 2.1

Роль податкових надходжень у формуванні доходів зведеного бюджету України та їх динаміка протягом 2006-2013 рр.*

Показники	Роки							
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Податкові надходження зведеного бюджету, млрд. грн.	125,74	161,26	227,16	208,07	234,45	334,69	360,57	353,97
Темп приросту податкових надходжень до зведеного бюджету, у % до попереднього року	-	28,25	40,87	-8,40	12,68	42,76	7,73	-1,83
Доходи зведеного бюджету, млрд. грн.	171,75	219,94	297,89	288,58	314,51	398,55	445,45	442,74
Темп приросту доходів зведеного бюджету, у % до попереднього року	-	28,06	35,44	-3,13	8,99	26,72	11,77	-0,61
Частка податкових надходжень у доходах зведеного бюджету, %	73,21	73,32	76,26	72,10	74,54	83,98	80,95	79,95

* Джерело: складено автором за даними [103; 107]

Варто зазначити, що динаміка податкових надходжень у доходах зведеного бюджету України протягом 2006-2013 рр. характеризувалась неоднозначними змінами (рис. 2.1), що, крім іншого, супроводжувалось й змінами в адмініструванні податків.

Як свідчать дані рис. 2.1, протягом 2006-2008 і 2010-2012 років відбувалося зростання податкових надходжень до зведеного бюджету України, що було наслідком не лише покращення ділової активності в державі, але й удосконалення податкового адміністрування. Зокрема, в частині адміністрування податків і зборів було здійснено низку заходів: внесено зміни до процедури взяття на облік юридичних та реєстрації фізичних осіб; покращено процедуру обробки податкової звітності та платежів (введено подання звітності в електронному вигляді); змінено порядок нарахування пені та черговість

погашення платежів; впроваджено моніторинг податкових ризиків; удосконалено інформаційну взаємодію між суб'єктами податкових відносин, введено в дію Податковий кодекс (що означало систематизацію законодавства, законодавчого врегулювання та упорядкування низки фіскально-адміністративних питань, що раніше регулювалися підзаконними актами) тощо.

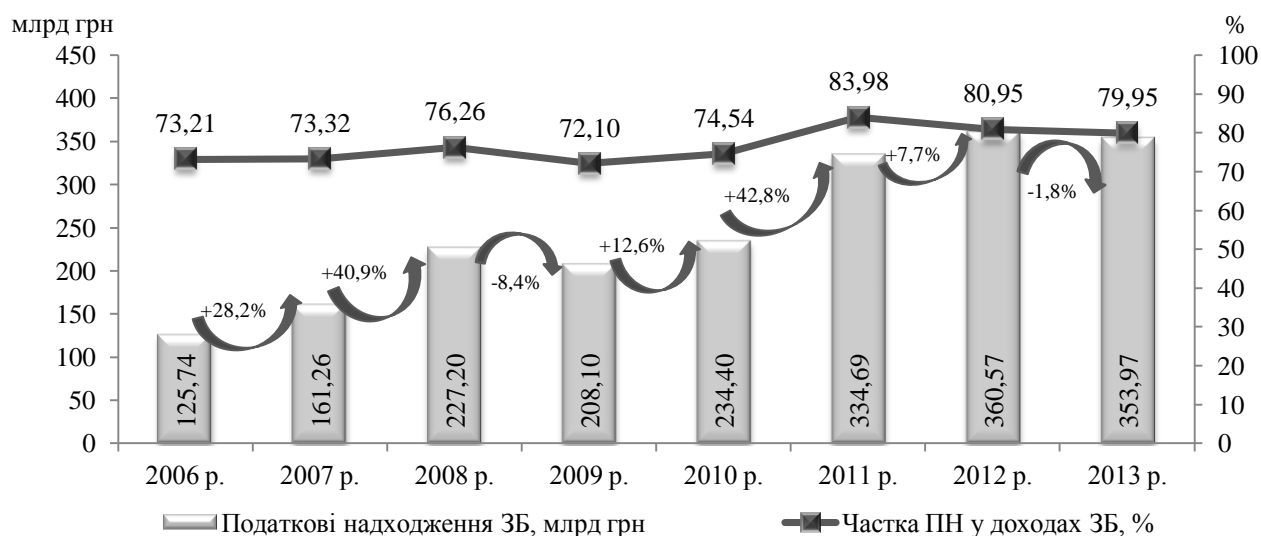


Рис. 2.1. Динаміка податкових надходжень та їх частки у доходах зведеного бюджету протягом 2006-2013 рр.*

* Джерело: складено автором за даними [105; 107]

Однак, за даними рис. 2.1 видно, що у 2009р. і 2013р. спостерігався від'ємний темп приросту податкових надходжень до зведеного бюджету України – -8,4% і -1,83% порівняно з попередніми роками.

У 2009р. зниження податкових надходжень до бюджету держави було зумовлено наслідками світової фінансової кризи та спричиненими нею зменшенням інвестиційної активності, суттєвим падінням ВВП (на 15,1% порівняно з 2008р.), низьким рівнем зовнішнього попиту та різким скороченням внутрішнього попиту через падіння реальних доходів і реальної заробітної плати населення. Несприятливі економічні умови позначились на динаміці розвитку майже всіх видів економічної діяльності, крім сільського господарства. Стагнація промислового виробництва та будівництва спричинили суттєве падіння оптової та роздрібною торгівлі й транспорту.

Негативний вплив на динаміку податкових надходжень до бюджету держави, на наш погляд, у 2013р. здійснювали: прорахунки в економічній політиці уряду, які призвели до скорочення ВВП, погіршення фінансових результатів підприємств, гальмування динаміки зростання доходів населення, що звузило базу оподаткування головних бюджетоутворюючих податків; висока база порівняння, оскільки обсяг збору податків у 2012р. був забезпечений за зростання економіки та припав на рік посилення боротьби з тіньовою економікою, в результаті чого більшість найбільш доступних каналів мінімізації оподаткування було перекрито; необхідність погашення значного обсягу заборгованості з відшкодування ПДВ за попередні роки, що вплинуло на сальдо надходження цього податку; низький рівень інфляції, що фактично не дозволило у 2013р. забезпечити «інфляційні доходи» бюджету, які в попередніх роках були одним з істотних джерел приросту доходів бюджету; продовження процесу зниження податкових ставок (зокрема, податку на прибуток з 21% до 19%) та запровадження преференцій без врахування наслідків попередніх аналогічних рішень, які мали б означати додаткові стимули для активізації економіки, інвестиційної діяльності та збільшення кількості робочих місць, але очікуваних результатів не дали.

Незважаючи на зменшення в окремих періодах, податкові надходження є основним джерелом формування доходів держави. Однак, однією з важливих проблем як податкової політики, так і податкового адміністрування є пошук меж оптимального співвідношення прямих і непрямих податків у структурі доходів бюджетів різних рівнів, тобто у визначенні основного об'єкта спрямованості податкового та фіскально-адміністративного тиску – споживання, одержання доходів, використання природних ресурсів тощо.

Співвідношення прямого і непрямих оподаткування безпосередньо відображає рівень розвитку національної економіки, оскільки стягнення непрямих податків в країнах з ринковою економікою, що знаходиться на стадії становлення, є прийнятнішим завдяки ефективності їх адміністрування, а зменшення обсягу прямого оподаткування відбувається внаслідок зниження

загального рівня добробуту населення, збільшення кількості збиткових і нерентабельних суб'єктів господарювання. Крім того, пряме оподаткування потребує більших професійних зусиль та, у зв'язку з цим, вищої підготовленості службовців в частині контролю, що є певною проблемою саме в умовах становлення ринкової економіки. Адже загально відомо, що автоматичність їх «відсікання» від обороту взагалі неможлива.

Дослідження податкових надходжень за формою оподаткування показало, що протягом 2006-2013рр. непрямі податки в Україні демонстрували дещо вищу фіскальну ефективність у порівнянні з прямими. Перші забезпечували від 36,3% до 44,11% загального обсягу доходів зведеного бюджету, тоді як прямі – від 32,97% до 39,87% (рис. 2.2). Виняток у даній тенденції становив лише 2007 рік, коли прямі податки у доходах зведеного бюджету переважали над непрямыми на 0,73 в.п..

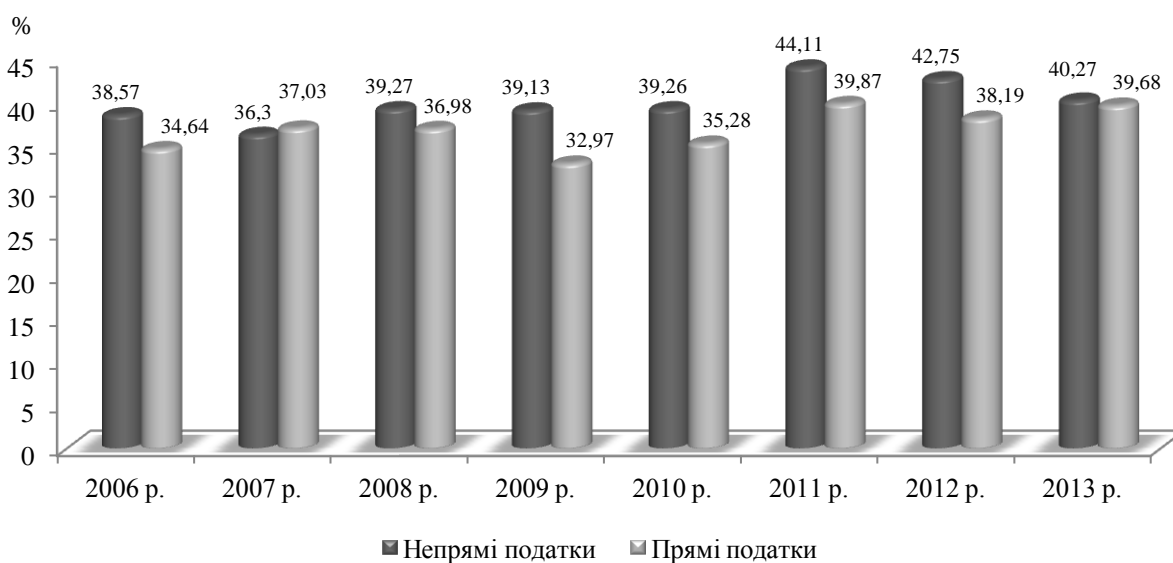


Рис. 2.2. Динаміка питомої ваги непрямих та прямих податків у доходах зведеного бюджету України протягом 2006-2013 років, %*

* Джерело: розраховано та складено автором на основі [103]

Поряд з цим, варто зазначити, що адміністрування непрямих податків на відміну від управління процесом справляння прямих, передбачає низку додаткових процедур (зокрема, в частині обліку платників, подання звітності, маркування підакцизної продукції тощо), наявність яких призводить до його

більшої витратності [86, с. 15]. Проте, без цього неможливо отримувати очікувані фіскальні ефекти від адміністрування ПДВ, акцизного податку і мита.

Звернемо увагу на те, що в Україні постійно здійснюється вектор пошуку оптимального співвідношення між окремими податками. В різні періоди віддавалась перевага то групі прибуткових податків (2007р.), то групі акцизів (в інші роки аналізованого періоду). На нашу думку, логічним є комбінування цих напрямів справляння. Доказом цього є досвід оподаткування Європейських держав, у яких основні суми доходів забезпечують прибуткові податки (особливо з фізичних осіб) та ПДВ. Беззаперечно, що найбільш справедливою формою перерозподілу валових доходів є прибуткові податки. Їхня пряма залежність від розміру доходів є підтвердженням соціальної справедливості як з точки зору психологічного сприйняття, так і в реальному фінансовому вимірі. Однак справляння цих податків потребує досить значних зусиль від держави. Перш за все, їхня специфіка вимагає громіздкої системи обліку об'єктів платниками та контролю правильності сплати з боку держави. У свою чергу, громіздкість та складність обліку дозволяє частині платників все ж ухилятися від оподаткування, хоча б частково [87, с. 145].

Непрямі ж податки в кінцевому рахунку справляються на етапі споживання, оскільки вони перекладаються на кінцевого споживача. Але відомо, що більше споживає той, хто має вищі доходи [87, с. 145]. Це стосується і доходів, прихованих від оподаткування податком на прибуток підприємств та податком на доходи фізичних осіб. Саме тому, враховуючи досвід європейських держав у сфері оподаткування, найвдалішим з точки зору фіскальної ефективності є поєднання механізмів справляння податків на доходи та прибутки і ПДВ та акцизного податку в якості основних бюджетоутворюючих елементів.

Поглиблений аналіз у розрізі видів непрямих податків свідчить, що основним з них з позиції бюджетоутворення був в Україні податок на додану вартість. Загалом цей податок відіграє ключову роль у процесі формування доходів зведеного бюджету держави, оскільки є найменш залежним від кон'юнктурних коливань світових цін на сировину й енергоносії порівняно з

іншими бюджетоутворюючими податками, та здатний забезпечувати стабільність усієї системи державних фінансів в довгостроковій перспективі [69, с.270-271]. При цьому він залишається одним із найпроблемніших податків у вітчизняній податковій системі. Значні витрати держави і платників податків, пов'язані з адмініструванням ПДВ, проблеми, що виникають при його відшкодуванні з бюджету, використання різних схем незаконної мінімізації податку і навіть прямого незаконного субсидування з бюджету є актуальними питаннями, пов'язаними з функціонуванням ПДВ.

У 2006-2013рр. ПДВ забезпечував в середньому 29,6% від загального обсягу доходів зведеного бюджету України та не мав стійкої тенденції до зростання/зменшення (рис. 2.3).

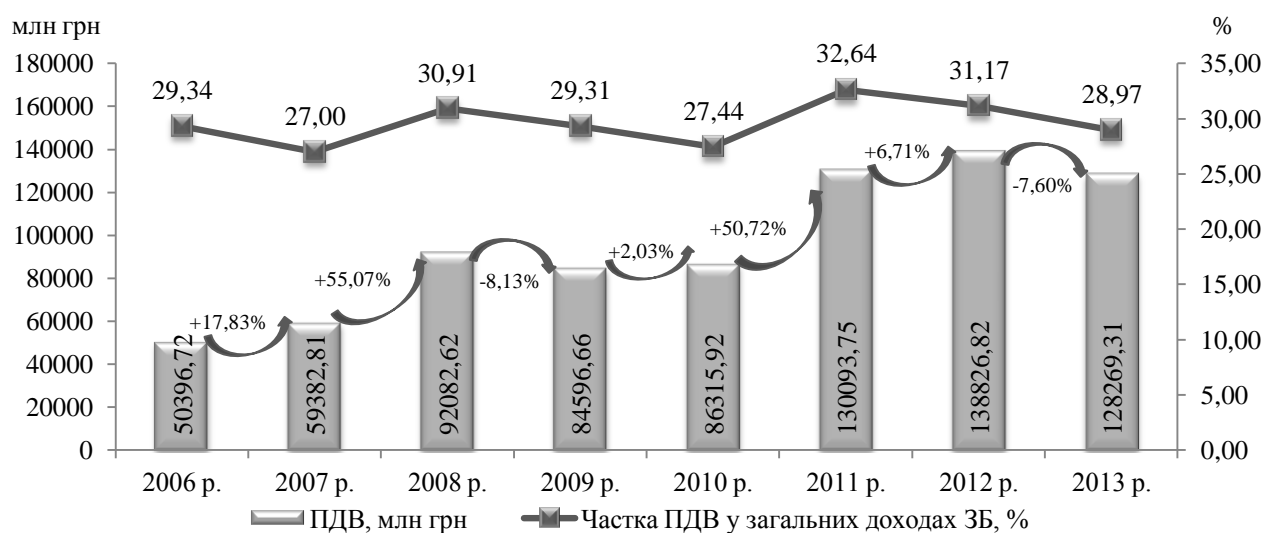


Рис. 2.3. Динаміка частки та надходжень ПДВ до зведеного бюджету України протягом 2006-2013 років*

* Джерело: розраховано та складено автором на основі [103; 106]

За даними рис. 2.3 видно, що протягом 2006-2013 років від'ємний темп приросту надходжень ПДВ до зведеного бюджету України спостерігався у 2009 і 2013 роках – -8,13% і -7,60% в порівнянні з попередніми роками відповідно. У 2009р. найголовнішим фактором зменшення надходжень ПДВ стало скорочення обсягів виробництва і споживання внаслідок фінансово-економічної кризи. Навіть завдяки накопиченню протягом 2009р. залишків невідшкодованого

платникам ПДВ, що зумовило збільшення доходів загального фонду державного бюджету на 9 млрд. грн., ситуацію виправити не вдалося. У 2013р. основними факторами зменшення надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) стали уповільнення соціально-економічного розвитку держави та дефляція, а надходжень ПДВ з ввезених на територію України товарів (робіт, послуг) – уповільнення темпів зростання національної економіки, що призвело до значного скорочення обсягу імпорту товарів та послуг.

Протягом 2006-2013рр. найбільший темп приросту надходжень ПДВ до зведеного бюджету України спостерігався у 2008 і 2011рр. – 55,07% і 50,72% в порівнянні з попередніми роками відповідно. Основними факторами стрімкого зростання надходжень ПДВ у 2008р. стали: припинення приймання у сплату ПДВ податкових векселів під час здійснення митного оформлення товарів; введення заборони відстрочення сплати податків при ввезенні товарів на територію України; зростання внутрішнього споживання завдяки зростання купівельної спроможності населення внаслідок збільшення соціальних виплат з бюджету у першому півріччі. Як бачимо, перші два чинники мають переважно фіскально-адміністративний характер. У 2011р. факторами збільшення надходжень ПДВ стали економічне зростання, в т.ч. ріст номінального валового внутрішнього продукту, підвищення цін, а також новації у податковому законодавстві. В результаті введення в дію Податкового кодексу України відбулося покращення адміністрування ПДВ шляхом запровадження реєстрації податкових накладних платниками податку – продавцями в Єдиному реєстрі податкових накладних. Зокрема, реєстрація податкових накладних в цьому реєстрі першочергово була введена для тих платників, у яких сума ПДВ в податковій накладній перевищувала 1 млн. грн.. Починаючи з 1 квітня 2011р. вже запроваджувалася реєстрація накладних при перевищенні суми ПДВ у 500 тис. грн., з 1 липня 2011р. – 100 тис. грн., а починаючи з січня 2012 року – 10 тис. грн.. Податкові накладні, в яких сума ПДВ нижче 10 тис. грн., не підлягають реєстрації в єдиному реєстрі податкових накладних. Крім того, було запроваджено подання платниками ПДВ разом з податковою декларацією копій реєстрів податкових накладних в електронному

вигляді та анулювання реєстрації платників ПДВ у разі внесення запису до Єдиного реєстру юридичних та фізичних осіб про відсутність юридичної або фізичної особи за її місцезнаходженням.

Серед найгостріших проблем адміністрування ПДВ в Україні є проблема його відшкодування. Реалії сьогодення свідчать, що бюджетоформуєчий ПДВ в останні роки перетворюється на бюджетовитратний. Деструктивною для вітчизняної економіки є прогресивна динаміка відшкодування ПДВ за відсутності відповідного зростання обсягу акумульованих коштів у бюджеті [12, с. 71] (рис. 2.4).

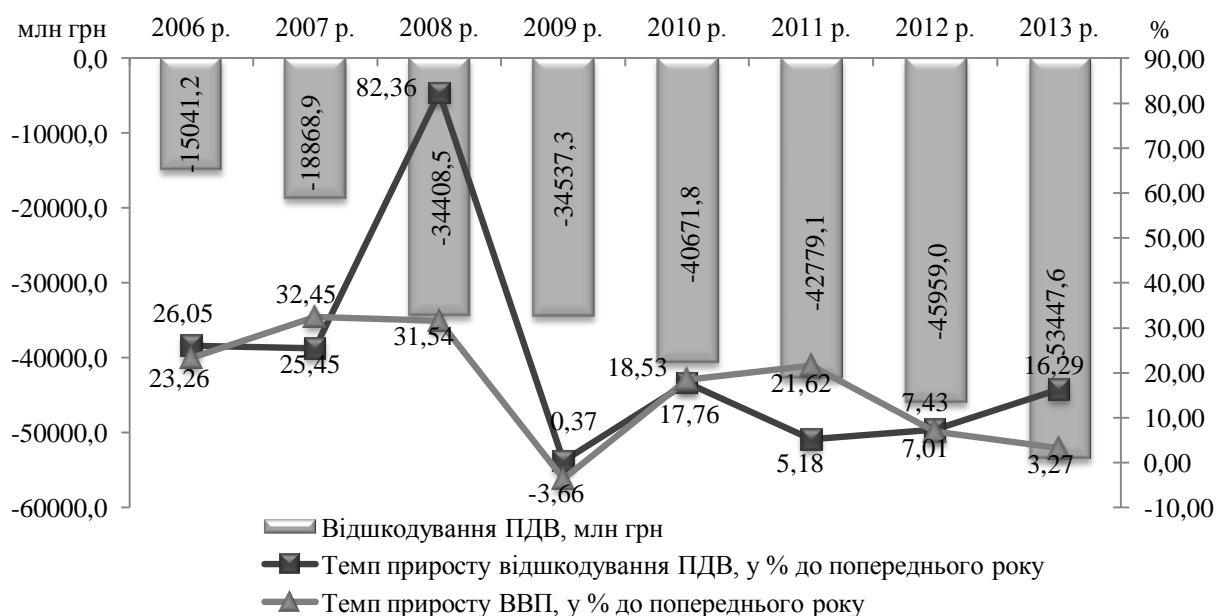


Рис. 2.4. Динаміка бюджетного відшкодування ПДВ у 2006-2013 роках*

* Джерело: розраховано та складено автором на основі [103]

Як свідчать дані рис. 2.4, зростання відшкодування ПДВ у 2006-2013рр. не відповідало розвитку національної економіки – темпи приросту ВВП переважно були меншими ніж темпи приросту відшкодування ПДВ.

Найбільший темп приросту відшкодування ПДВ спостерігався у 2008р. – 82,36% порівняно з попереднім роком. Така ситуація пояснюється як макроекономічними факторами, зокрема суттєвим зростанням обсягів експорту (понад 45% в порівнянні з 2007р.), так і низкою фіскально-адміністративних

заходів з поліпшення стану відшкодування ПДВ платникам. Так, Кабінетом Міністрів України були прийняті розпорядження «Про проведення перевірки органів державної податкової служби щодо правомірності відшкодування платникам сум податку на додану вартість» від 23.01.2008 р. №146-р [143], «Про заходи щодо удосконалення системи адміністрування податку на додану вартість» від 06.02.2008 р. №262-р [136], «Про заходи щодо забезпечення своєчасного відшкодування податку на додану вартість» від 02.04.2008 р. №562-р [134] та «Про заходи щодо прискорення відшкодування податку на додану вартість експортерам зерна» від 06.08.2008 р. №1082-р [135].

Одним із варіантів вирішення боргової проблеми з відшкодування ПДВ став випуск ПДВ-облігацій у 2010р., дискусії про доцільність запровадження яких не припиняються і досі. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість» від 12.05.2010р. №368 було визначено Умови випуску облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум ПДВ та Порядок випуску, обігу, погашення облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум ПДВ [125]. Загалом за 2010р. Міністерством фінансів України було здійснено чотири транші випуску ПДВ-облігацій на загальну суму близько 16 млрд. грн..

Випуск ПДВ-облігацій став, з одного боку, непоганим способом отримання доходу для фінансових посередників, зокрема банків, адже у них є альтернативні джерела заробітку і тому вони диктують свої умови щодо купівлі таких цінних паперів. З іншого боку, суб'єкти господарювання, які отримали ПДВ-облігації, особливих альтернатив не мали, тому обирали або механізм отримання кредитів з наданням таких облігацій під заставу під високі проценти, або їх продаж із значним дисконтом [67, с. 24].

У 2011р. випуск ПДВ-облігацій було припинено, а з березня держава перейшла на грошові розрахунки з відшкодування ПДВ. Проте, починаючи з 1 січня 2013р. бюджетне відшкодування ПДВ можна було отримати як у грошовій формі, так і в формі казначейського фінансового векселя, що надається протягом

п'яти операційних днів після отримання висновку органу адміністраторів податків щодо правомірності бюджетного відшкодування, або протягом трьох операційних днів, якщо відшкодування автоматичне [172, с. 281]. З травня 2014 року практику випуску ПДВ-облігацій було відновлено відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість» від 21.05.2014 р. №139 [126].

Податкові реформи 2010-2011 років були спрямовані на подальше удосконалення механізму відшкодування ПДВ. Зокрема, позитивний вплив на своєчасне відшкодування ПДВ та зменшення залишку невідшкодованого ПДВ мало запровадження у Податковому кодексі України норми щодо автоматичного відшкодування податку на додану вартість та відповідальності держави за несвоєчасне відшкодування податку. Автоматичне відшкодування ПДВ має низку переваг: створення рівноправного партнерства держави і платників податків; відсутність впливу людського фактора; можливість отримання суми коштів з рахунків Казначейства України протягом 3 днів після отримання висновку податкової інспекції, а найголовніше – відсутність перевірок і відволікання обігових коштів у суб'єктів господарювання – платників податку.

Успішність автоматичного відшкодування ПДВ в майбутньому залежить не стільки від критеріїв, які встановлені законодавчо, скільки від кадрової політики влади та успішності проведення адміністративної реформи. Адже податок на додану вартість – це надійне джерело збільшення доходів бюджету держави, а тому вирішення питання щодо його ефективного адміністрування є шляхом до створення ефективної податкової системи.

Другу позицію у непрямих податках з точки зору фіскальної ефективності займає акцизний податок. Він є одним з податків, які зумовлюють постійні та стабільні надходження до зведеного бюджету України. Протягом 2006-2013рр. акцизний податок забезпечував в середньому 7,1% від загального обсягу доходів зведеного бюджету України та мав стабільну тенденцію до зростання, за винятком 2013р. (рис. 2.5). Цьому сприяли позитивні зміни в адмініструванні акцизного податку та його антициклічне значення, адже навіть в умовах

фінансово-економічної кризи 2008-2009рр. акцизний податок був основним компенсатором зниження обсягів ПДВ, податків на міжнародну торгівлю та податку на прибуток підприємств.

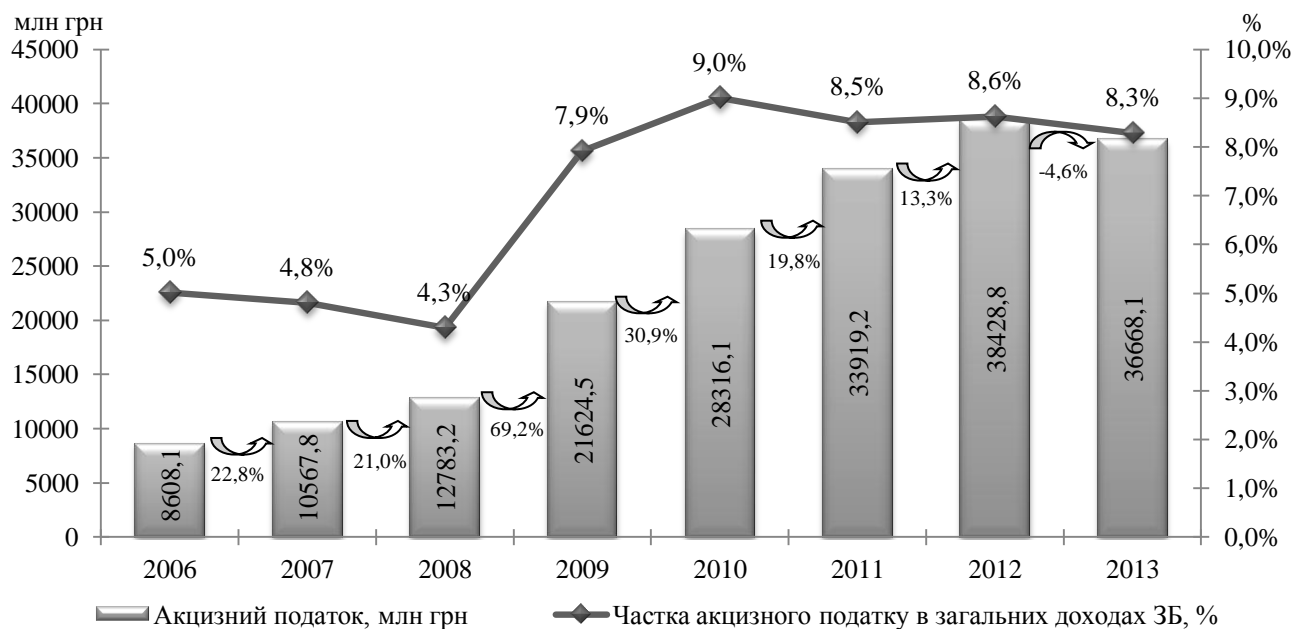


Рис. 2.5. Динаміка надходжень від акцизного податку до зведеного бюджету України у 2006-2013 роках*

* Джерело: розраховано та складено автором на основі [103]

За даними рис. 2.5 видно, що протягом 2006-2013 років найбільший темп приросту надходжень від акцизного податку до зведеного бюджету України спостерігався у 2010 році – 9,0% в порівнянні з попереднім роком. Це відбулося внаслідок збільшення ставок акцизного податку з тютюнових виробів з 1 січня 2010р. та з 1 липня 2010р., в результаті чого надходження акцизного податку з цього виду підакцизної продукції у 2010р. в порівнянні з 2009р. зросли на 4,0 млрд. грн.. Ще одним джерелом збільшення надходжень акцизного податку стало зростання ставок на пиво та лікєро-горілчану продукцію.

Протягом 2009-2010рр. ставки акцизного податку підвищувалися 5 разів, що призвело до стрімкого зростання бюджетних доходів з цього джерела. Проте, таке підвищення ставок почало справляти і негативний вплив, провокуючи поступове збільшення нелегального виробництва та контрабанди підакцизної продукції. За

даними Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень, тіньовий ринок виробництва алкогольної продукції збільшився на 40%, а тютюну – на 10% [109]. В результаті виникла потреба у зміні підходів до адміністрування акцизного податку. Зауважимо, що нові правила його адміністрування почали діяти лише з 1 січня 2013р.. Вони мали на меті забезпечення подальшої детінізації обороту підакцизної продукції та залучення до бюджету додаткових надходжень і комбінувалися з іншими податковими заходами. За новою системою, по-перше, були збільшені специфічна ставка акцизного податку на тютюнові вироби та мінімальне акцизне податкове зобов'язання при одночасному зменшенні впливу адвалорної складової. По-друге, підвищені ставки акцизу на тютюнову сировину, тютюнові відходи, нюхальний і жувальний тютюн. По-третє, підвищені ставки акцизного податку на пиво та алкогольні напої – з урахуванням інфляції. По-четверте, введена авансова сплата акцизного податку виробниками тютюнових виробів – ще на стадії придбання акцизних марок.

Акцент на специфічній частині акцизного податку у формі фіксованої ставки на одиницю продукції (1000 шт. сигарет) більш виправданий з урахуванням зручності в адмініструванні та вигідний з фіскальної точки зору. Адвалорна частина акцизного податку складніша та дорожча в адмініструванні, дозволяє зменшувати податкові платежі шляхом маніпулювання цінами, а, отже, стимулює корупцію в податковій сфері. Посилення специфічної складової означає для фіскальних органів спрощення планування обсягів надходжень до бюджету від акцизного податку, оскільки останній не в такій мірі залежатиме від зміни цін на тютюнову продукцію. У довгостроковій перспективі посилення специфічної складової означає скорочення різниці між ціновими сегментами і, відповідно, різниці в акцизному навантаженні для них [108].

Реформування акцизної системи та підвищення цін на сигарети і алкогольні напої узгоджується з поступовою інтеграцією України в ЄС. Враховуючи потребу і бажання країн-членів ЄС посилювати специфічну складову акцизного податку, остання директива ЄС 2010/12 дозволила їм збільшувати її частку в податковому навантаженні з рівня 5%-55% до 7,5%-

76,5%, та дає велику гнучкість у визначенні структури податку. Акцизна політика ЄС також допускає виключно специфічну акцизну систему.

Однак, зміни в адмініструванні акцизного податку не призвели до зростання його надходжень до зведеного бюджету України, що зумовлено скороченням обсягів надходжень акцизного податку з нафтопродуктів, які у 2013р. порівняно з 2012р. знизились на 3,1 млрд. грн., або на 27,5%. Це зменшення можна пояснити як зниженням обсягів переробки нафти, так і зменшенням обсягів ввезення мінерального палива за вказаний період.

Необхідність змін в адмініструванні акцизного оподаткування тютюнових виробів та забезпечення повноти їх надходжень до бюджету були викликана зростанням їх частки у структурі надходжень від акцизного податку до зведеного бюджету України.

Як свідчать дані рис. 2.6, протягом 2006-2013рр. частка акцизного податку на нафтопродукти та скраплений газ зменшилася з 32,87% у 2006р. до 16,15% у 2013р., питома вага акцизного податку на алкогольні напої скоротилася з 32,57% до 18,26%, однак, частка акцизного податку на тютюнові вироби збільшилася в 2,3 рази, з 23,49% до 54,95%. Зменшення питомої ваги акцизного податку з нафтопродуктів і скрапленого газу вже коментувалося вище, а щодо алкогольних напоїв, то воно зумовлене тінізацією виробництва відповідних товарів та насиченням вітчизняного ринку більш дешевою нелегальною та фальсифікованою продукцією. При чому, навіть зростання розмірів штрафних санкцій за незаконне виробництво та обіг підакцизних товарів, передбачене Податковим кодексом України, не змогло ефективно вплинути на тіньовий ринок зазначеної продукції. Посилення заходів державного контролю у складі адміністрування акцизного податку зіштовхується з виробниками нових схем податкової оптимізації і поки-що не приносить відчутного фіскального ефекту.

Таким чином, наразі адміністрування акцизного податку є недосконалим. Його основні проблеми слід розглядати у забезпеченні зростання фіскальних можливостей та регулюючого потенціалу податку.

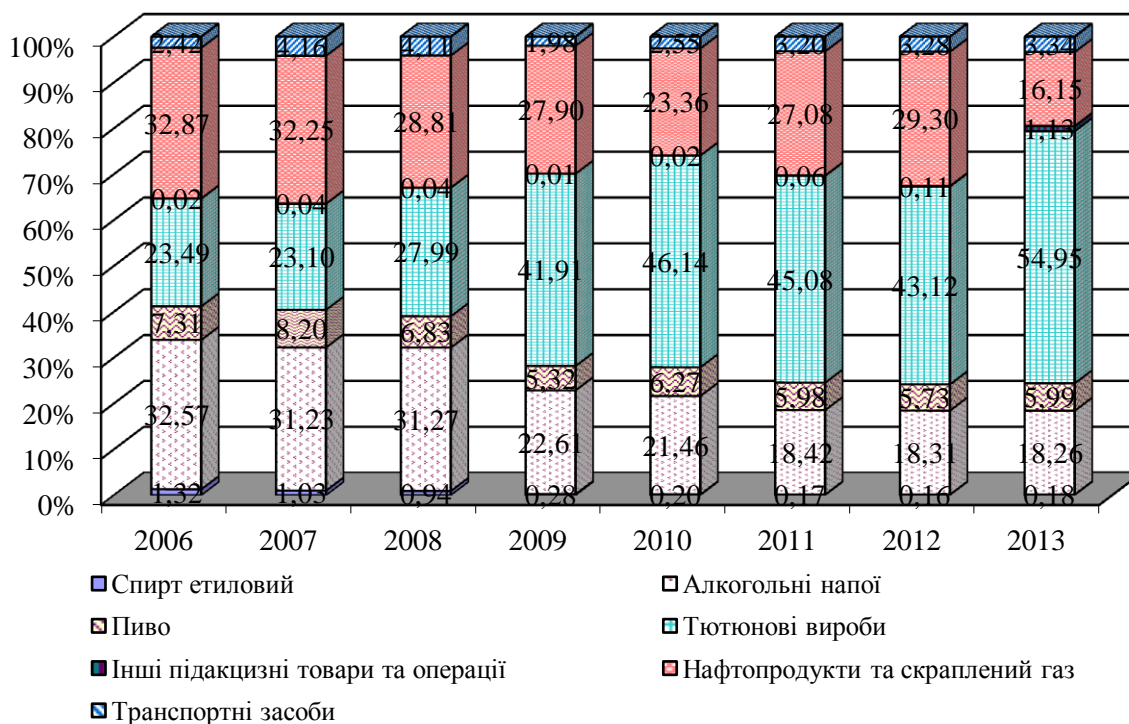


Рис. 2.6. Структура надходжень від акцизного податку до зведеного бюджету України у 2006-2013 роках, %*

* Джерело: розраховано та складено автором на основі [103]

Важливу роль у податковій системі України в контексті фіскального ресурсу відіграє ввізне та вивізне мито, яке до того ж є одним з основних інструментів протекціоністської політики держави.

У країнах з розвинутою економікою практично відсутні значні надходження до бюджету від мита. Винятком є Швейцарія, де питома вага мита складає 2,48% у загальній структурі податкових надходжень до бюджету держави. Це зумовлено тим, що ця країна не є членом міжнародних інтеграційних об'єднань (крім Європейської асоціації вільної торгівлі – ЄАВТ), при вступі до яких, як правило, висувається вимога зниження або скасування мита при торгівлі товарами між країнами-членами. В Україні вивізне мито запроваджено на незначний перелік товарів, переважно сировинну продукцію, яка має стратегічне значення для функціонування вітчизняної економіки. Натомість ввізним митом обкладається значний перелік товарів, ставки на які Україна поступово знижує, виконуючи умови перебування у СОТ [162, с.166-167].

У 2006-2013рр. ввізне та вивізне мито забезпечували в середньому 3,37% від загального обсягу доходів зведеного бюджету України та мали стабільну тенденцію до зростання, крім 2009р. (рис. 2.7).

За даними рис. 2.7 видно, що протягом 2006-2013рр. від'ємний темп приросту надходжень ввізного та вивізного мита до зведеного бюджету України спостерігався у 2009р. – -44,7% в порівнянні з попереднім роком. Така ситуація зумовлена суттєвим скороченням зовнішньоторговельних операцій під час фінансової кризи. Так, у 2009 р. обсяг імпорتنих операцій скоротився на 46,9% порівняно з 2008р..

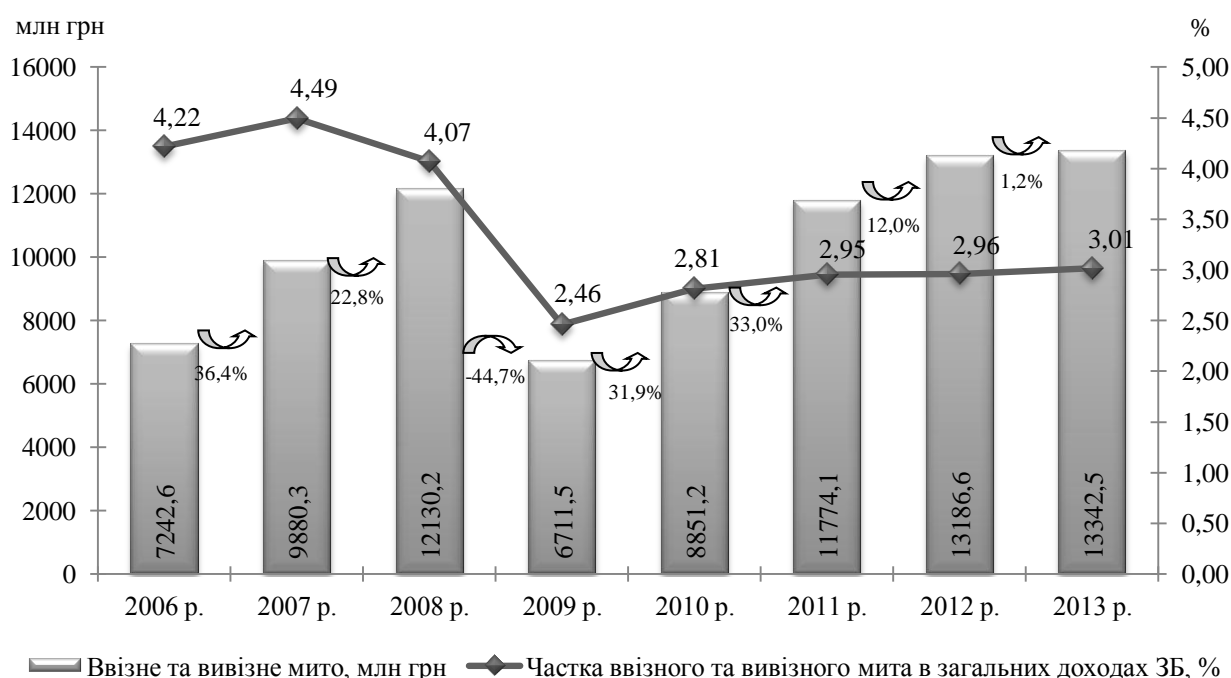


Рис. 2.7. Динаміка надходжень ввізного та вивізного мита до зведеного бюджету України у 2006-2013 роках*

* Джерело: розраховано та складено автором на основі [103]

Темп приросту надходжень ввізного та вивізного мита до зведеного бюджету України у 2013р. був найменшим за останні 4 роки – 1,2% в порівнянні з попереднім роком. Це відбулося в результаті недонадходжень ввізного мита до спеціального фонду державного бюджету на 21,8% від плану зі змінами. На зменшення надходжень ввізного мита до спеціального фонду державного бюджету

у 2013р. вплинуло скорочення обсягів імпорту засобів наземного транспорту, крім залізничного або трамвайного рухомого складу, на 8,5% до 2012р..

Вступ України до СОТ суттєво змінив підходи до адміністрування ввізного та вивізного мита. Зокрема, з моменту вступу до СОТ у 2008р. до кінця 2013р. в Україні діяли чотири редакції митного тарифу [138]. Протягом 2010-2011рр. відбулося підвищення ставок ввізного мита на сировину та напівфабрикати, а також зниження ставок мита на товари кінцевого споживання. Зазначені редакції митного тарифу були спрямовані на збереження фіскальної функції ввізного та вивізного мита за рахунок імпорту сировини та напівфабрикатів. В довгостроковій перспективі така тенденція може призвести до зниження прибутку підприємств через підвищення витрат виробництва, що в результаті може знівелювати фіскальний ефект від підвищення ставок ввізного мита [47].

Проте, обмеження реалізації регулюючого потенціалу ввізного та вивізного мита внаслідок необхідності дотримання умов СОТ не означає, що фіскальними і регулюючими ефектами мита можна знехтувати. В умовах обмежених фінансових ресурсів Україна не готова до скасування експортного мита. Навпаки, ставки ввізного мита на сировину повинні бути встановлені на граничному рівні, який дозволяється умовами членства в СОТ.

У 2006-2013рр. структура надходжень ввізного та вивізного мита до зведеного бюджету України практично не зазнавала змін та характеризувалася переважною часткою ввізного мита (рис. 2.8). Так, частка ввізного мита в середньому становила 96,18%, а питома вага вивізного мита складала 3,82%. Лише у 2011р. частка вивізного мита зросла до 11,14%, що було пов'язано із запровадженням та скасуванням протягом 2011р. експортного мита на зернові. Внаслідок впровадження з 1 липня 2011 року такого мита, надходження до державного бюджету у липні-вересні зросли у 3,5 рази. Однак, такий захід призвів до зростання податкового навантаження на виробників сільськогосподарської продукції. Водночас рекордний урожай зернових в Україні у 2011р., який дозволив уникнути дефіциту зернових на внутрішньому ринку, призвів до скасування 7 жовтня 2011р. такого виду мита.

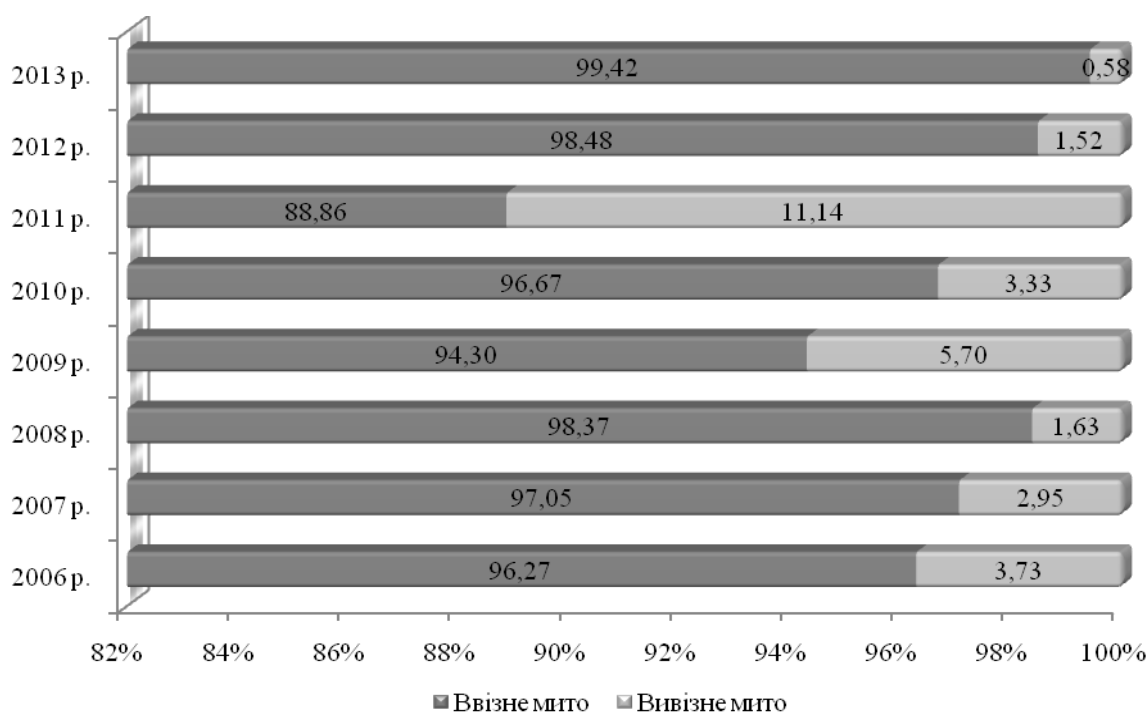


Рис. 2.8. Структура надходжень ввізного та вивізного мита до зведеного бюджету України у 2006-2013 роках, %*

* Джерело: розраховано та складено автором на основі [103]

Таким чином, механізм адміністрування ввізного та вивізного мита є важливим інструментом, який повинен забезпечувати своєчасність наповнення державного бюджету країни, сприяти розвитку зовнішньої торгівлі та створенню прозорих умов ведення бізнесу на її території в межах чинного законодавства.

Прямі податки в Україні є не менш важливим джерелом формування доходів бюджету держави, а тому викликають також зацікавленість їх фіскально-адміністративні аспекти.

Так, податок на прибуток підприємств вважається одним з основних в системі державних доходів багатьох країн світу. Він традиційно відноситься до тих податків, які утворюють поняття «фіскальної» економіки, що передбачає економічну діяльність держави з метою отримання і використання ресурсів або фондів, необхідних для надання державних послуг.

У 2006-2013рр. в Україні податок на прибуток підприємств забезпечував в середньому 13,75% від загального обсягу доходів зведеного бюджету та не мав стабільної тенденції до зростання/зменшення (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка надходжень податку на прибуток до зведеного бюджету України і фінансових результатів підприємств у 2006-2013 роках*

Показники	Роки							
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Надходження податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету, млрд. грн.	26,17	34,41	47,86	33,05	40,36	55,10	55,79	54,99
Частка податку на прибуток підприємств у доходах зведеного бюджету, %	15,24	15,64	16,07	12,11	12,83	13,82	12,52	12,42
Темп приросту надходжень податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету, у % до попереднього року	11,54	31,47	39,09	-30,94	22,12	36,52	1,26	-1,43
Надходження податку на прибуток підприємств до державного бюджету, млрд. грн.	25,86	33,96	47,46	32,57	39,97	54,74	55,35	54,32
Частка податку на прибуток підприємств у доходах державного бюджету, %	20,28	20,47	20,48	15,53	16,61	17,40	15,99	16,01
Темп приросту податку на прибуток підприємств до державного бюджету, у % до попереднього року	11,13	31,32	39,73	-31,37	22,72	36,95	1,11	-1,86
Надходження податку на прибуток підприємств до місцевих бюджетів, млрд. грн.	0,31	0,44	0,40	0,48	0,39	0,36	0,44	0,68
Частка податку на прибуток підприємств у доходах місцевих бюджетів, %	0,41	0,41	0,29	0,36	0,24	0,20	0,20	0,31
Темп приросту надходжень податку на прибуток підприємств до місцевих бюджетів, у % до попереднього року	61,11	43,43	-9,63	19,40	-18,47	-8,31	24,00	52,36
Чисті доходи підприємств, млрд. грн.	н/д	н/д	3995,6	3564,5	4368,7	5323,2	5115,9	4694,1
Темп приросту чистих доходів підприємств, у % до попереднього року	н/д	н/д	н/д	-10,79	22,56	21,85	-3,89	-8,24

* Джерело: складено автором на підставі даних [103; 105]

Як свідчать дані табл. 2.2, у 2006-2013рр. надходження податку на прибуток підприємств відігравали суттєву роль у доходах державного бюджету (їх частка становила в середньому 17,85%) та незначну роль у доходах місцевих бюджетів (їх частка становила в середньому 0,30%).

У 2009-2013рр. порівняно з 2006-2008рр. відбулося зниження питомої ваги надходжень податку на прибуток підприємств у доходах зведеного бюджету

України. Спершу це сталося внаслідок впливу кризових чинників 2008-2009рр.. Але з 2011р. це вже слід пов'язувати зі змінами механізму розрахунку і справляння цього податку, закладеними Податковим кодексом. Так, було запроваджено низку пролобійованих галузевих звільнень (для легкої промисловості, машинобудування, готельного господарства, тощо), знижено основну ставку податку та запроваджено нульову ставку [130; 133]. Зазначені звільнення відіграли вкрай негативну роль не тільки для самого централізованого фонду грошових коштів держави, а й для національної економіки в цілому. Адже податок на прибуток, як вбудований стабілізатор, є потужним регулятором економіки та ефективним інструментом впливу на фінансовий стан підприємств, що підвищує (або, навпаки, знижує) їх зацікавленість в розвитку виробництва [83, с. 90]. Його повна відсутність у застосуванні до окремих галузей позбавило регулюючого важеля. Як відомо ще з розробок економістів ренесансного періоду: наявність хоч невеликого податку краще стимулює до розвитку діяльності, ніж його повна відсутність, оскільки власник має організувати виробництво хоча б у мінімальних обсягах, необхідних для погашення своїх зобов'язань перед державою.

Протягом 2006-2013рр. від'ємний темп приросту надходжень податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету України спостерігався у 2009 і 2013рр. – -30,94% і -1,43% відповідно в порівнянні з попередніми роками. Різкий економічний спад зумовив погіршення фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання, зокрема призвів до зниження чистих доходів підприємств: у 2009 році – на 10,79%, що призвело до зменшення надходжень податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету на 30,94%, у 2013 році – на 8,24%, що призвело до зменшення надходжень податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету на 1,43%. Таку несинхронність зміни чистого доходу та надходжень податку можна пояснити дією різних законодавчих актів, а відповідно і різними механізмами розрахунку та справляння податку (адже з 2011р. було введено в дію Податковий кодекс). Але сам факт скорочення аналізованих показників у першому випадку був переважно пов'язаний з

наслідками світової фінансової кризи, у другому ж ніяких пояснень, крім прорахунків урядової економічної політики, не існує.

Наведені дані все ж свідчать, що податок на прибуток підприємств залишається одним з основних джерел формування доходної частини бюджету держави. Однак, практика справляння свідчить, що при його обчисленні виникає багато спірних питань, які призводять до недоїмок та непорозумінь у стосунках з платниками. Оскільки на законодавчому рівні вирішити всі ці проблеми не вдається, то для їх усунення має бути більш гнучким та ефективним адміністрування податку. Ефективність повинна полягати не лише у збільшенні надходжень податку, а й у створенні необхідних умов роботи фіскальним органам та сприянню продуктивної діяльності платників.

Слід відзначити, що протягом останніх років з метою стабілізації та збільшення надходжень від податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету вживалися заходи щодо покращення механізму його обчислення та адміністрування. Зокрема, з прийняттям Податкового кодексу України важливим нововведенням в оподаткуванні податком на прибуток підприємств є скасування «правила першої події» при формуванні доходів і витрат та деяке наближення об'єкта оподаткування до фінансового (бухгалтерського) прибутку. Для цього застосовується методологія розрахунку доходів, витрат і прибутку, визначена нормами Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [181, с. 364]. Із середини 2011р. було також введено норму, згідно якої інші витрати платника податків визнаються витратами звітного періоду, в якому були здійснені, вже згідно з правилами бухгалтерського обліку. Крім того, загальновиробничі витрати платника податків відносяться на собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг також відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Поряд з цим, в результаті змін звузився перелік витрат, які платники податку, зареєстровані на загальній системі оподаткування, зможуть віднести на витрати [128].

З 1 січня 2013р. докорінно змінився підхід до декларування та сплати платниками податку на прибуток своїх податкових зобов'язань [129]. Так,

платники податку з річним доходом більше 10 млн. грн. повинні раз на місяць сплачувати авансові платежі з податку на прибуток. Це загальноєвропейська практика, яка мала б зменшити кількість контактів представників бізнесу з адміністраторами податків. Однак, така новація на вітчизняних теренах зіткнулася з проблемою: більшість підприємств фактично такі авансові платежі вже здійснили – у вигляді навмисної сплати наперед податку на прибуток на неофіційні прохання фіскальних органів (для забезпечення виконання планів надходжень), а тому вимушені були сплачувати податок двічі. Завданням цієї новації було поліпшити умови адміністрування податку на прибуток. Але адміністрування, навпаки, значно ускладнилося. Авансові платежі перетворилися на ще один, додатковий податок, а необхідність взаємодії з фіскальними органами стала частішою. Адже платники податку неодноразово були змушені звертатися до фіскальних органів із заявами про перезарахування переплат з податку на прибуток в частину авансових платежів (однак, цього не відбулося).

Адміністрування податку на прибуток підприємств, як і сам податок, має стати суттєвим важелем державного регулювання, за допомогою якого можна достатньо ефективно впливати на процеси економічного зростання та соціального розвитку країни, однак, податкові новації останніх років показали неспроможність податкових органів і влади вирішити це завдання.

На противагу податку на прибуток, податок на доходи фізичних осіб в Україні є таким, що дозволяє поєднувати фіскальні інтереси щодо наповнення доходної частини бюджетів та досягнення мети регулювання міжбюджетних відносин, оскільки Бюджетним кодексом закріплено надходження від цього податку за міськими, сільськими та селищними бюджетами. Варто зазначити, що податок на доходи фізичних осіб є одним з ефективних «вбудованих стабілізаторів» економічного циклу, оскільки специфіка його бази оподаткування сприяє тому, що він порівняно плавно реагує на швидкі економічні підйоми і спади. Даний податок є також вагомим фактором впливу на поведінку громадян, на мотивацію їх професійної діяльності, задоволення їх споживчих вподобань, стимулювання до заощаджень та інвестицій [158, с. 157].

У 2006-2013рр. податок на доходи фізичних осіб забезпечував в середньому 15,35% від загального обсягу доходів зведеного бюджету України та мав стабільну тенденцію до зростання, за винятком кризового 2009 р. (рис. 2.9).

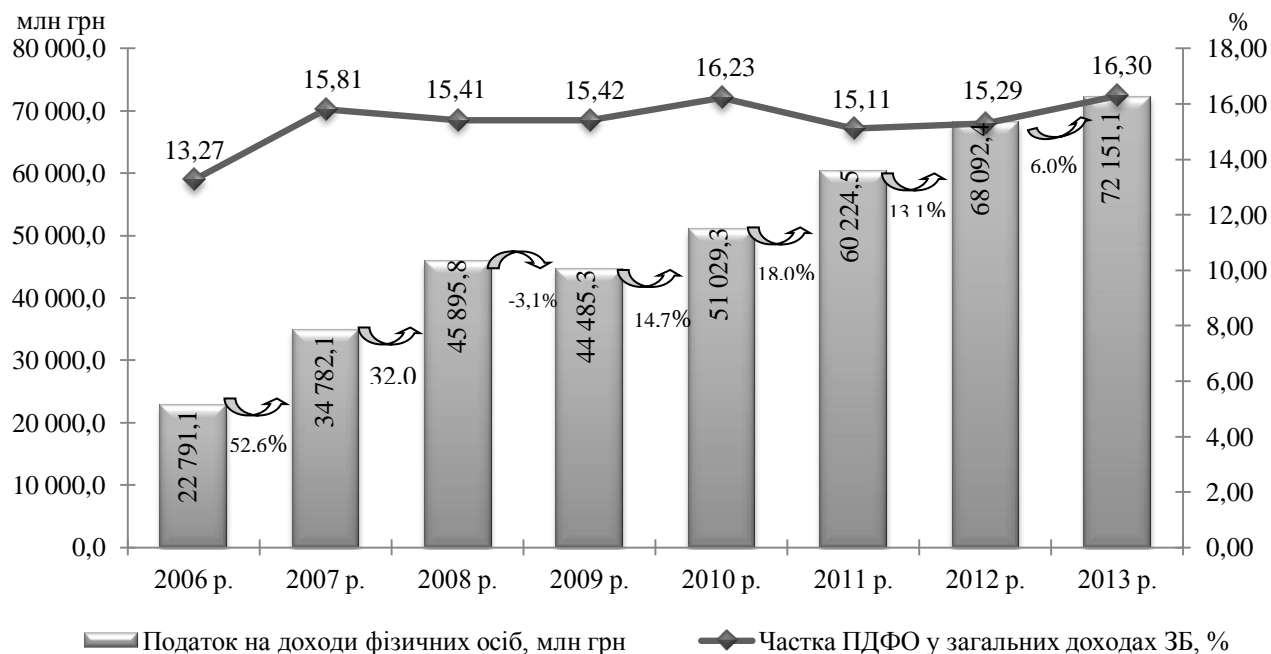


Рис. 2.9. Динаміка надходжень податку на доходи фізичних осіб до зведеного бюджету України у 2006-2013 роках*

* Джерело: розраховано та складено автором на основі [103]

Як свідчать дані рис. 2.9, у 2006-2013рр. від'ємний приріст надходження податку на доходи фізичних осіб до зведеного бюджету України спостерігався лише у 2009р. – -3,1% порівняно з попереднім роком. На таке зменшення надходжень негативно впливала низка факторів, зумовлених світовою фінансовою кризою, а саме: збільшення кількості працівників, які знаходилися в адміністративних відпустках; переведення працівників на скорочений графік роботи; зростання чисельності безробітного населення; зменшення виплат преміальних коштів та різноманітних надбавок працівникам.

Найбільший темп приросту надходжень податку на доходи фізичних осіб відбувся у 2007р. – 52,6% порівняно з попереднім роком. На зростання обсягів надходжень вплинуло збільшення з початку 2007 року ставки оподаткування з 13 до 15% [141], зростання мінімальної заробітної плати та фонду оплати праці.

Рівень мінімальної заробітної плати у 2007 році збільшувався тричі: з 1 квітня – до 420 грн., з 1 липня – до 440 грн. та з 1 жовтня – до 460 грн. Річний приріст середньомісячної заробітної плати у 2007 році становив 17,9% [109].

Протягом 2010-2013рр. надходження податку на доходи фізичних осіб до зведеного бюджету України характеризувалися стабільною тенденцією до зростання. До основних чинників, які сприяли цьому, можемо віднести: підвищення мінімальної заробітної плати; підвищення прожиткового мінімуму на одно працездатну особу; часткову легалізацію виплати заробітної плати; позитивні тенденції до зростання доходів низькооплачуваних верств населення через підвищення мінімальних державних соціальних гарантій; зростання змішаних доходів домашніх господарств за рахунок індивідуальної підприємницької діяльності, тощо.

При цьому темпи зростання надходжень податку на доходи фізичних осіб у 2010-2013рр. щорічно зменшувались. Існує думка, що збільшення надходжень від цього податку забезпечити досить важко, оскільки органи місцевого самоврядування не мають реального впливу на базу оподаткування, ставки, правила адміністрування, які визначаються на центральному рівні. На сьогоднішній день справді існує значний резерв збільшення надходжень до місцевих бюджетів, пов'язаний із детінізацією економіки та легалізацією заробітної плати. Проте, реальні повноваження у органів місцевого самоврядування щодо застосування дієвих заходів до суб'єктів господарювання, які виплачують заробітну плату нижче мінімальної та ухиляються від сплати податків, відсутні. Неможливо розраховувати на те, що бізнес, який більше 20 років перебував в «тіні», відразу вийде з неї. Особливо з врахуванням того, що офіційними концепціями реформування податкової системи не передбачалися «амністії капіталів» та дієві механізми перетворення органів адміністрування податків із фіскальних в сервісні служби. На наш погляд, без радикального кадрового оновлення це неможливо.

Зважаючи на вищезазначене, в останні роки було здійснено комплекс організаційних, правових та економічних заходів, спрямований на використання

наявних і прихованих можливостей стягнення податку на доходи фізичних осіб. Зокрема, було започатковано підходи до прогресивного оподаткування доходів громадян, що, крім іншого, заслуговує уваги і з погляду забезпечення соціальної справедливості [99, с. 37; 113]. Крім того, окремі види доходів оподатковуються податком диференційовано – за ставками 5, 10 або 30%.

Що ж до адміністрування податку на доходи фізичних осіб, то воно досить специфічне. Цей податок характеризується легкістю адміністрування, але за умови високого рівня законослухняності громадян й ефективного контролю за своєчасністю та повнотою декларування доходів фізичних осіб. Проте, практично неможливо розрахувати і оподаткувати доход, який отримує індивідуум за користування власною квартирою, будинком, автомобілем, так званий «неофіційний доход». Це провокує в усіх країнах вилучення подібних доходів з бази оподаткування, і, як наслідок, призводить до значних скорочень потенційних надходжень. Значимою проблемою в Україні є елементарна неграмотність населення у сфері оподаткування: велика частина громадян держави навіть не знайома з обов'язком декларувати деякі свої доходи і сплачувати з них податок.

Тому, одним із основних чинників забезпечення зростання надходжень від податку на доходи фізичних осіб є удосконалення його адміністрування, зокрема вжиття цілеспрямованих заходів фіскальних органів, спрямованих на збільшення кола платників, налагодження чіткої, максимально тісної співпраці з ними та підвищення податкової культури [72, с. 158-159].

Важливим інструментом забезпечення надходжень до бюджету та фінансування природоохоронної діяльності в державі мають бути також рентні платежі, збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів (які в новітньому законодавстві редакції 2014-2015рр. були переважно об'єднані у рентну плату), екологічний податок.

Рентні платежі, збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів, разом із платою за землю (яка, щоправда, з 2015р. справедливо і логічно віднесена до майнового оподаткування на місцевому рівні) в аналізованому

періоді (2006-2013рр.), забезпечували в середньому всього 3,84% від загального обсягу доходів зведеного бюджету України, хоч і мали стабільну повільну тенденцію до зростання. З них від половини до $\frac{3}{4}$ забезпечувала плата за землю. Це доводить, що створена в Україні система державного регулювання у сфері платного природокористування є малоефективною. Її механізм не тільки не забезпечує очікуваних фіскальних ефектів, а й не стимулює розвитку господарської діяльності з використання природних ресурсів. Лише з 2015р. було суттєво переглянуто обсяги мобілізації фінансових ресурсів через зазначені платежі внаслідок різкого збільшення ставок рентної плати та кардинальної зміни механізму її справляння.

Особливістю адміністрування цих платежів була і є широка диференціація ставок, відносна легкість перекладання податкового тягаря та складність контролю, яка вимагає специфічних підходів та поглибленої спеціалізованої підготовки інспекторів. Саме остання складова є чи не найбільшою проблемою сучасної Державної фіскальної служби, невирішеність якої може значною мірою нівелювати зусилля уряду щодо реформування платного природокористування в Україні.

Що ж до екологічного податку, то він в Україні містить складники, які одночасно дозволяють відносити його як до непрямих податків, так і до прямих (при цьому переважно – до першої групи). З точки зору акумуляції доходів зведеного бюджету його роль є ще мізернішою (за даними останнього року аналізованого періоду – 2013 – менше 0,9%). Це також зумовлює необхідність його подальшого реформування, яке активно розпочате у 2014-2015рр. і наслідки якого поки-що не можуть бути оцінені через відсутність даних.

Досить специфічною складовою податкової системи України завжди були місцеві податки і збори. Вони також включали елементи, що одночасно можна було віднести і до прямих, і до непрямих податків. Їх існування обумовлено необхідністю задоволення потреб адміністративно-територіальних утворень. Саме такі платежі мають бути основою фінансової бази органів місцевої влади. Іншими словами, метою місцевого оподаткування є забезпечення органів місцевого самоврядування коштами, необхідними для реалізації їх

функціонального призначення. Однак, протягом аналізованого періоду (2006-2013рр.) місцеві податки і збори забезпечували в середньому 0,6% від загального обсягу доходів зведеного бюджету та 1,3% від загального обсягу доходів місцевих бюджетів України, хоч при цьому і мали стабільну тенденцію до повільного зростання, за винятком кризового 2009 року. Витрати ж на їх адміністрування, а також витрати часу і зусиль працівників податкових органів були високі і несумірні з ефектом функціонування місцевого оподаткування. Характерною проблемою була непрозорість і негнучкість бази оподаткування разом із застосуванням архаїчних і корумпованих методів адміністрування місцевих податків і зборів, що відкривало можливості для зловживань, пов'язаних з перерахуванням цих платежів до бюджету.

Крім того, в Україні до прийняття Податкового кодексу лише 6 з 14 місцевих податків і зборів справлялися у всіх регіонах країни (комунальний податок, податок з реклами, збір за припаркування автотранспорту, ринковий збір, збір за видачу ордера на квартиру та збір за видачу дозволів на розміщення об'єктів торгівлі). Всі ж інші були характерними лише для окремих областей. Це призводило до ускладнення роботи податкових органів у частині забезпечення процесу адміністрування місцевих податків і зборів.

З прийняттям Податкового кодексу України у 2011р. було змінено кількісний і якісний склад місцевих податків і зборів. Так, сталося скорочення їх кількості 14 до 5-ти, серед яких 2 місцевих податки (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, і єдиний податок) та 3 місцевих збори (збір за здійснення деяких видів підприємницької діяльності, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір). З 2015р. їх залишилося 4: з них 2 податки (податок на майно і єдиний податок) та 2 збори (збір за місця для паркування транспортних засобів і туристичний збір). Таке скорочення кількості місцевих податків і зборів було необхідним, оскільки більшість із них не виконували фіскальної функції і були економічно неефективними, тобто витрати на їх адміністрування досить часто переважали надходження від їх справляння. Дискусійним при цьому, на нашу думку, є відміна комунального податку. З

одного боку, його можна було вважати дестимулюючим податком, оскільки його сума прямо залежала від кількості працюючих, тобто втрачалась зацікавленість у розширенні робочих місць на підприємстві (через те, що зростала сума податку). З іншого боку, за своєю часткою він займав другу позицію серед місцевих податків і зборів, а тому його відміна певним чином відзначилась на фіскальній ефективності місцевого оподаткування, а разом з тим і на доходах місцевих бюджетів. Причому податок не був складним у його адмініструванні.

При цьому слід зазначити, що в результаті першого етапу нововведень (впровадження норм Податкового кодексу у 2011р.) надходження місцевих податків і зборів до зведеного бюджету України зросли порівняно з 2010р. на 211,2%. Але основною причиною цього став перехід єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва з категорії загальнодержавних в категорію місцевих. Без доходів від нього надходження місцевих податків і зборів в Україні скоротилися (так, якщо у 2010р. вони становили 819,45 млн. грн., то у 2011 – 561,89 млн. грн., у 2012 – 641,19 млн. грн., у 2013 – 675,68 млн. грн.). Отже, хоча розробка і прийняття Податкового кодексу України розглядалися територіальними громадами як можливість зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування, через суб'єктивні і об'єктивні обставини прийнятий його варіант умов для збільшення надходжень до місцевих бюджетів по великому рахунку не створив.

Варто також зауважити, що невміння місцевих органів влади реалізовувати прихований податковий потенціал та ефективно регулювати економічну діяльність на місцях, непрозорість в адмініструванні окремих місцевих податків і зборів призводять до недовикористання наявних можливостей оподаткування. В результаті значного обсягу тінізації економіки неохопленими контролем фіскальних органів залишаються особисті доходи громадян і підприємницька діяльність незареєстрованих фізичних осіб. Мова йде про втрати бюджету від недоотриманого єдиного податку, податку на майно. Поряд з цим явним є невикористання туристичного потенціалу адміністративно-територіальних одиниць і значний обсяг тіньової діяльності у туристичному бізнесі, що відбивається на недоотриманні сум туристичного збору.

Таким чином, посилення стимулюючого впливу податкового адміністрування на розвиток економіки при одночасному виконанні податковою системою фіскальної функції є одним з пріоритетних напрямів економічної політики на найближчі роки, а конкурентоспроможність системи оподаткування – ключовим принципом побудови конкурентоздатного фінансового простору. У ринкових умовах податкові надходження є найважливішим джерелом наповнення бюджету країни та фінансування його видаткової частини. Проте надмірне податкове та фіскально-адміністративне навантаження на економіку в цілому і на суб'єктів підприємницької діяльності зокрема робить їх інструментом стримування підприємницької активності, перешкодою залучення інвестицій. За таких умов виникає необхідність подальших досліджень щодо оцінки рівня впливу адміністрування податків на суб'єктів господарювання та його впливу на підприємницьку й інвестиційну активність.

2.2. Вплив системи адміністрування податків на розвиток ринкового середовища в Україні

Система адміністрування податків, слугуючи акумулюванню бюджетних коштів, може справляти вплив на ринкове середовище. Такий вплив може мати як позитивні, так і негативні ефекти. В першому випадку завдяки ефективній організації адміністрування податків підвищується рівень податкової грамотності та культури населення, забезпечується однакове ставлення до платників з боку держави та виконання останніми чинного законодавства, вирівнюються умови господарювання для всіх суб'єктів та унеможлиблюється отримання неприродних, невиправданих конкурентних переваг учасниками ринку, тощо. У другому випадку, через невдалу організацію певних напрямів управлінської діяльності щодо забезпечення справляння податків, відбуваються викривлення умов конкуренції. Так, якщо ставлення до платників з боку

фіскальних органів не однакове та не повністю відповідає законодавству, то одні суб'єкти господарювання отримують конкурентні переваги над іншими. Адже, сплачуючи менше податків, фінансових санкцій і штрафів, піддаючись меншому адміністративному тиску вони мають змогу економити кошти, не відволікати на фіскально-адміністративні потреби персонал, тощо. Отже, у зв'язку з викладеним, слід дослідити, який вплив здійснює система адміністрування податків на вітчизняне ринкове середовище. Таке дослідження можливо здійснити лише за основними напрямками управлінської діяльності з адміністрування податків, виділеними у розділі 1 цієї роботи, оскільки допоміжні забезпечують функціонування основних та їхній вплив розподіляється між основними напрямками. Вони характеризуються специфікою реалізації, а не впливу на ринкове середовище чи суб'єктів господарювання. Так, адміністрування податкового боргу за впливом на суб'єктів господарювання схоже часткового з обліковою (при реалізації облікових процедур із заборгованістю) та контрольно-перевірочною роботою. Юридичне супроводження, інформаційне забезпечення, діловодство справляють розподілений вплив через усі основні напрямки, забезпечуючи їх реалізацію.

Отже, одним із напрямів управлінської діяльності адміністраторів податків, що так чи інакше самотійно впливає на платників, є організація облікової роботи. Так, забезпечення своєчасного, всеохоплюючого обліку платників створює умови для подальшого контролю діяльності та відновлення рівноваги конкурентного середовища на ринку. Аналіз стану обліку платників свідчить про покращення становища в даному сегменті системи адміністрування податків. Для кращого відображення тенденцій, що відбуваються в управлінській діяльності контролюючих органів з обліку платників варто звернутись до ретроспективного аналізу.

До недавнього часу облік платників здійснювали органи державної податкової служби, органи Пенсійного фонду та фондів соціального страхування. Тобто, існувала розгалужена підсистема інститутів, контакти з якими вимагали від платників затрат часу, відволікання персоналу і, відповідно,

фінансових витрат. Однак, у зв'язку з прийняттям Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [137] в липні 2010р., коло суб'єктів, зобов'язаних вести облік платників податків, зборів, платежів зменшилось. Обов'язок щодо обліку платників податків і зборів так і забезпечували податкові органи, а облік платників єдиного внеску покладался на органи Пенсійного фонду у встановленому порядку за погодженням з фондами загальнообов'язкового соціального страхування.

Продовження адміністративної та податкової реформи відзначилось на подальших змінах кола інститутів обліку платників податків, зборів, платежів. Так, відповідно до Указу Президента «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» від 24.12.2012р. №726/2012 було створено Міністерство доходів і зборів України, на яке покладался обов'язок щодо обліку платників податків і зборів, а також платників єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування [132]. Таким чином, було отримано єдиного суб'єкта, відповідального за облік платників.

Такі заходи, цілком логічно, для платників податків повинні справляти позитивний ефект, оскільки вони вступають у відносини з приводу постановки та подальшого обліку значно з меншим колом державних органів, з відповідною економією часу та витрат, а також зменшується ступінь ризику корупційних діянь.

Поряд із організаційними чинниками, вплив облікової роботи на ринкове середовище справляється також через процедурну частину обліку платників податків. Доцільно відмітити, що наприкінці 1990-х та на початку 2000-х років при постановці платників на облік в органах державної податкової служби існували суттєві процедурні недоліки, які створювали масу незручностей для платників через бюрократичні нагромадження дій та документів, розтягнуті часові інтервали виконання обов'язків суб'єктами облікової роботи. Це відмічають в своїх працях вітчизняні науковці [87, с. 139-142]. Так, після отримання свідоцтва про державну реєстрацію платники податків повинні були

особисто або через уповноважених представників звернутись до підрозділів обліку органів державної податкової служби із відповідною заявою та пакетом документів (для юридичних осіб – нотаріально завірені копії статуту, установчих договорів та інших документів з відміткою органу державної реєстрації, копія положення (для бюджетних установ), копія свідоцтва про державну реєстрацію; для фізичних осіб – копія свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності, документ, що засвідчує особу) для взяття на податковий облік [64]. Для цього їм відводився двадцятиденний термін. Власне на перевірку поданої платником інформації та подальшу реєстрацію такого платника податковим органам відводилось п'ять днів, після чого платнику видавалась довідка про взяття на податковий облік. Як правило, платник особисто мав звернутись до податкового органу для отримання зазначеної довідки. Таким чином, відбувалось дублювання і навіть мала місце нормативно зафіксована взаємна недовіра та неузгодженість дій органів державної виконавчої влади [87, с. 139], що полягала у додаткових контрольних заходах і, в кінцевому підсумку, негативно відображалось на діяльності платників (через зайве витрачання часу та відволікання коштів з господарського обігу). Будь-який платник, прагнучи при цьому скоротити хоча б часові інтервали відповідних дій, вступав з представниками держави у корупційні стосунки, що означало додаткові фінансові і управлінські ризики.

З серпня 2005р. було запроваджено автоматизований обмін інформацією між державними реєстраторами та податковими органами за принципом організаційної єдності реєстраційних процедур. Його суть полягала у наданні державним реєстратором податковим органам повідомлення про державну реєстрацію юридичних та фізичних осіб – підприємців та відомостей з відповідної реєстраційної картки без участі самого платника. Певний час, до налагодження обміну інформацією в електронній формі, у реєстраційних офісах, де працювали державні реєстратори, передбачалось функціонування робочого місця працівника підрозділу обліку платників податків податного органу. В обов'язки такого працівника входило отримання від державного реєстратора реєстраційної

інформації щодо юридичних та фізичних осіб з наступною видачею у визначений час платникам податків довідок про їх взяття на податковий облік. Звичайно, це виявилось досить прогресивним кроком у напрямку спрощення облікових процедур та сприяло забезпеченню позитивного впливу системи адміністрування податків на діяльність платників податків.

Ще одним позитивним аспектом для платників податків було скорочення терміну взяття на податковий облік платників – після отримання відомостей від державного реєстратора на це відводилось два робочих дні. Після взяття на облік платника податків податкові органи зобов'язані були організувати вручення платнику довідки про взяття на податковий облік одним із наступних способів:

- видати платнику податків зазначену довідку в «єдиному реєстраційному офісі» одночасно з отриманням таким платником свідоцтва про державну реєстрацію;

- не пізніше наступного робочого дня після постановки на податковий облік передати державному реєстратору довідку для видачі її платнику одночасно з видачею свідоцтва про державну реєстрацію;

- не пізніше наступного робочого дня після постановки на податковий облік направити платнику довідку поштою з повідомленням про вручення [64].

Подальше вдосконалення процедури постановки на податковий облік платників пов'язане із зміною порядку взаємообміну інформацією між податковими органами та державними реєстраторами. Мова йде про запровадження взаємообміну інформацією інформаційно-телекомунікаційними засобами в електронному вигляді [122; 127]. Контакт платників з інспекторами при постановці на облік в податкових органах було повністю виключено (за винятком певних категорій платників), що виключало і відповідні корупційні ризики.

На податкові органи покладался обов'язок щодо контролю отриманих відомостей з Єдиного державного реєстру, в процесі якого вони повинні були перевірити коректність використання ідентифікаційного коду ЄДРПОУ та ідентифікаційного номера з ДРФО, повноту заповнення полів реєстраційної

картки відповідно до коду реєстраційної дії, відповідність наданих кодів класифікаційним ознакам класифікаторів та довідників та ін. [122].

Поряд з охарактеризованими змінами для платників мало значення скорочення термінів постановки на податковий облік. Так, податкові органи були зобов'язані взяти на облік платника податків не пізніше наступного робочого дня з дня отримання відомостей від державного реєстратора. Довідка про взяття на податковий облік платника оформлялась та надсилалась платнику не пізніше наступного робочого дня з дня взяття на відповідний облік. У той же самий термін за згодою платника він міг отримати таку довідку в податковому органі. Таким чином, на всі процедурні дії щодо взяття на податковий облік адміністраторам податків сумарно відводилось два дні, що також мало позитивний вплив на діяльність платників через економію часу та відповідних витрат.

Наступним кроком розвитку облікової роботи системи адміністрування податків, зокрема обліку платників податків, було законодавче унормування його процедурної частини з прийняттям наприкінці 2010р. Податкового кодексу України. Одним з позитивних аспектів сучасних новацій в обліку платників податків слід відмітити відміну отримання платником довідки про взяття на податковий облік від адміністраторів податків. Хоча така зміна стосується лише тих платників, щодо яких містяться відомості в Єдиному державному реєстрі юридичних та фізичних осіб. Такі платники отримують підтвердження взяття на податковий облік у формі виписки з Єдиного державного реєстру юридичних та фізичних осіб. Платники, для яких встановлені особливості державної реєстрації та відомості щодо них не містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних та фізичних осіб, подають заяви та відповідні документи до органів адміністрування податків для взяття на податковий облік з подальшим отриманням відповідної довідки.

Отже, ретроспективний огляд процедури постановки на податковий облік платників дає можливість стверджувати про позитивні зрушення в даному сегменті системи адміністрування податків, що повинно справляти відповідний вплив на суб'єктів господарювання. Спрощення процедури обліку відзначилось

на зменшенні часу та витрат платників, що в свою чергу не відволікає зайвих коштів з обороту, практичному повному виключенні корупційних ризиків. Відповідні трансформації відображено у додатку Л.

Другою складовою облікової роботи адміністраторів податків є облік надходжень. Його передумовою є формування платниками податкової звітності, її подання до контролюючих органів та подальша сплата відповідних зобов'язань. В системі адміністрування податків в цій частині також відбулись значні зміни. Для аналізу скористуємось даними Світового банку та компанії PricewaterhouseCoopers щодо показників, які характеризують сприятливість режиму сплати податків, зокрема в частині витрачання часу на виконання податкового обов'язку. Тут варто зауважити, що при моніторингових спостереженнях бралися до розрахунку податки за трьома групами: корпоративні (в нашому випадку податок на прибуток підприємств); на споживання (універсальні та специфічні акцизи); на працю (податок на доходи фізичних осіб, соціальні внески).

Так, ще в 2007 р. на формування податкової звітності, її подання до податкового органу та сплату податків в середньому вітчизняними суб'єктами господарювання витрачалось 2185 годин на рік, в тому числі найбільша кількість часу припадала на податок на додану вартість та акцизний податок – 960 год., а найменша – на податок на прибуток підприємств – 425 годин (табл. 2.3). Пояснити це можна різним звітним податковим періодом щодо вказаних податків. Адже з податку на додану вартість, в більшості випадків, був встановлений місячний звітний податковий період, а по податку на прибуток підприємств – квартальний.

Однак, як видно з рис. 2.10, з 2008 року спостерігається стабільна тенденція щодо скорочення часу на виконання податкового обов'язку платниками податків. Різке зменшення витрат часу відбулось в 2009 р. порівняно з 2008р. – майже в 2,5 рази або на 59,33%. Зокрема, з податку на прибуток підприємств витрати часу в цей період скоротились в 2,26 рази або на 55,82%; з податку на додану вартість – в 3,79 рази або на 73,61%; з податків на працю (податок на доходи фізичних осіб, соціальні внески) – в 1,76 рази або на 43,17%.

Таблиця 2.3

Показники витрат часу на виконання податкового обов'язку платниками в Україні в 2007-2013 рр., год.*

Показники	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Час, необхідний для виконання податкового обов'язку, в т.ч.	2185	2085	848	736	657	657	491
- з податку на прибуток	425	421	186	140	112	112	109
- з податків на споживання (ПДВ, акцизний податок (збір))	960	932	246	232	181	181	190
- з податків на працю (податок на доходи фізичних осіб, соціальні внески)	800	732	416	364	364	364	192

* Джерело: складено автором на основі [2; 3; 4; 5; 6; 7; 8]

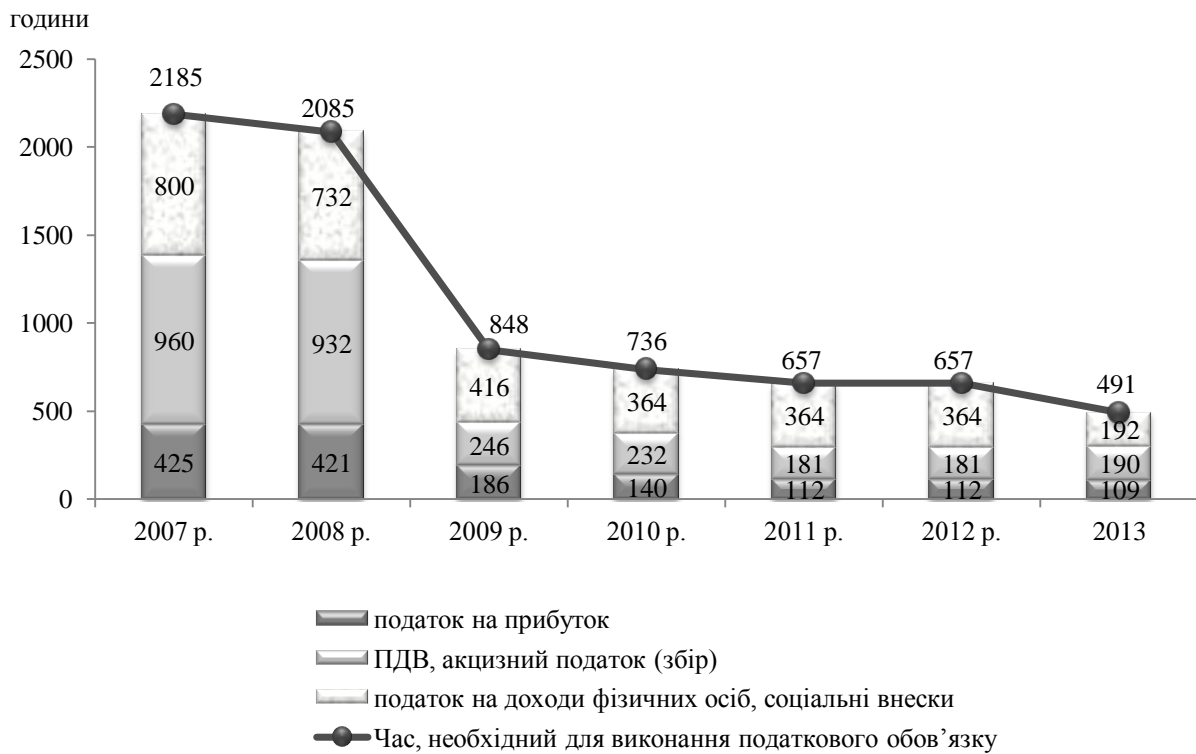


Рис. 2.10. Динаміка показників часу, необхідного для виконання податкового обов'язку вітчизняними платниками, в 2007-2013 рр., год.*

* Джерело: складено автором на основі [2; 3; 4; 5; 6; 7; 8]

В 2010р. вектор спрямованості спрощення процедури виконання податкового обов'язку платниками не змінив свого напрямку. Визначальним

чинником при цьому було скорочення витрат часу на виконання податкового обов'язку з податку на прибуток підприємств (-24,73%), податку на доходи фізичних осіб та соціальних внесків (-12,5%). По податку на додану вартість відповідний показник зменшився лише на 14 годин, або на 5,69%. В кінцевому підсумку протягом 2007-2013рр. витрати часу на виконання податкового обов'язку платниками скоротились на 77,53%, що на наш погляд слугувало посиленню позитивних тенденцій щодо впливу системи адміністрування податків на діяльність суб'єктів господарювання.

Охарактеризовані позитивні зміни ми пов'язуємо, крім іншого, із впровадженням та поширенням електронної форми подання податкової звітності, що значно вплинуло на спрощення відповідних процедур з одночасним скороченням витрат часу. Зокрема, у 2008р. в електронному вигляді подавали звітність 70,6% платників ПДВ від кількості, що звітували, у 2009р. – 92,2%, у 2010р. – 94,7%, у 2011р. – 96,6%, у 2012р. – 98,1%, у 2013р. – 98,4%. При чому засобами e-mail обсяг звітування зріс протягом 2008-2013рр. більше ніж у три рази: у 2008р. частка платників, що звітували названим способом, становила 26,5% від кількості платників, які звітували в електронному вигляді, у 2009р. – 27,4%, у 2010р. – 43,0%, у 2011р. – 91,3%, у 2012р. – 94,3%, у 2013 р. – 96,2%. Крім економії робочого часу, слід відзначити, що електронне звітування, за рахунок уникнення безпосередніх контактів платників зі службовцями, призвело до виключення ще однієї групи корупційних ризиків.

Отже, запровадження подання електронної звітності та електронної сплати податків сприяє отриманню позитивних ефектів впливу системи адміністрування податків на ринкове середовище. Адже відбувається економія часу на виконання податкового обов'язку та зменшується вплив корупційних чинників. Звичайно, впровадження новітніх технологій потребує на перших порах вкладення додаткових коштів. Однак згодом вони окупаються.

Наступним важливим напрямом практичної реалізації управлінської діяльності фіскальних органів щодо справляння податків є проведення масово-роз'яснювальної та консультативної роботи. Даний сегмент системи

адміністрування податків, в тій чи іншій мірі, справляє позитивний вплив на діяльність платників податків. Адже він містить механізми превентивного впливу щодо порушень і спрямований на підвищення рівня податкової грамотності та податкової культури населення, на забезпечення правильного розуміння платниками норм податкового законодавства. Це в свою чергу дає можливість платникам зекономити додаткові кошти, призначені на отримання вартісних податкових консультацій недержавних структур, приватних спеціалістів.

Вважається, що найбільш ефективними формами та засобами впливу системи адміністрування податків через масово-роз'яснювальну та консультативну роботу на платників податків є проведення семінарів, зустрічей представників контролюючих органів із платниками податків, громадськістю, виступи на радіо та телебаченні, видання друкованої продукції з різноманітних питань сфери оподаткування, ведення іншої рекламної роботи тощо [112, с. 46].

Основними напрямками масово-роз'яснювальної роботи відповідних підрозділів адміністраторів податків протягом аналізованого періоду були заходи, спрямовані на підвищення рівня обслуговування платників податків, проведення роз'яснювальної роботи з питань застосування норм податкового законодавства, ведення компанії з декларування. Однією із найбільш прийнятних та доступних для платників форм проведення масово-роз'яснювальної роботи є семінари. Так, працівниками податкових органів організовувались та проводились на безкоштовній основі інформаційно-консультаційні та тематичні семінари, міні-семінари, семінари-практикуми, а також семінари спільно з представниками громадських організацій підприємців.

В 2006 році було проведено 14,7 тис. семінарів та 8,6 тис. «круглих столів» (рис. 2.11). В наступних періодах, зокрема у 2007-2010рр., щодо спостерігаємо сталу тенденцію на зростання кількості круглих столів, хоча й незначними темпами. Проте вже з 2011р. кількість проведених «круглих столів» щороку зменшувалась, сягнувши у 2013р. рекордного мінімуму за останні сім років – 9,5 тис. одиниць.

Неоднозначною тенденцією відзначився показник проведення податковими органами різноманітних семінарів. Так, протягом 2006-2008 рр. відбулось зростання їх кількості. Проте в 2009-2010рр. сталося щорічне зменшення кількості проведених семінарів. В 2011р. аналізований показник продемонстрував зростання порівняно з попереднім періодом на 4,92% до 25,6 тис. одиниць, але за результатами 2012р. знову зменшився і в 2013р. вже становив 20,2 тис. одиниць.



Рис. 2.11. Динаміка проведених семінарів та «круглих столів» податковими органами протягом 2006-2013 рр., тис. одиниць*

* Джерело: складено автором на основі [106]

Безсумнівними за своїм впливом на свідомість платників є заходи масово-роз'яснювальної роботи, пов'язані із публікаціями в пресі, виступами на телебаченні та радіо працівниками органів адміністрування податків. Це заходи, які охоплюють широке коло платників і дають можливість довести до них норми податкового законодавства, їх роз'яснення тощо. Проте, як видно з рис. 2.12, системною дану роботу в Україні назвати важко, оскільки кількість публікацій та виступів у радіо- і теле-ефірі значно варіювалася без будь-яких залежностей з потребами платників. Навіть у 2011р. зразу ж після запровадження нового законодавства показники були нижчими, ніж у 2006-2007рр. (за винятком публікацій).

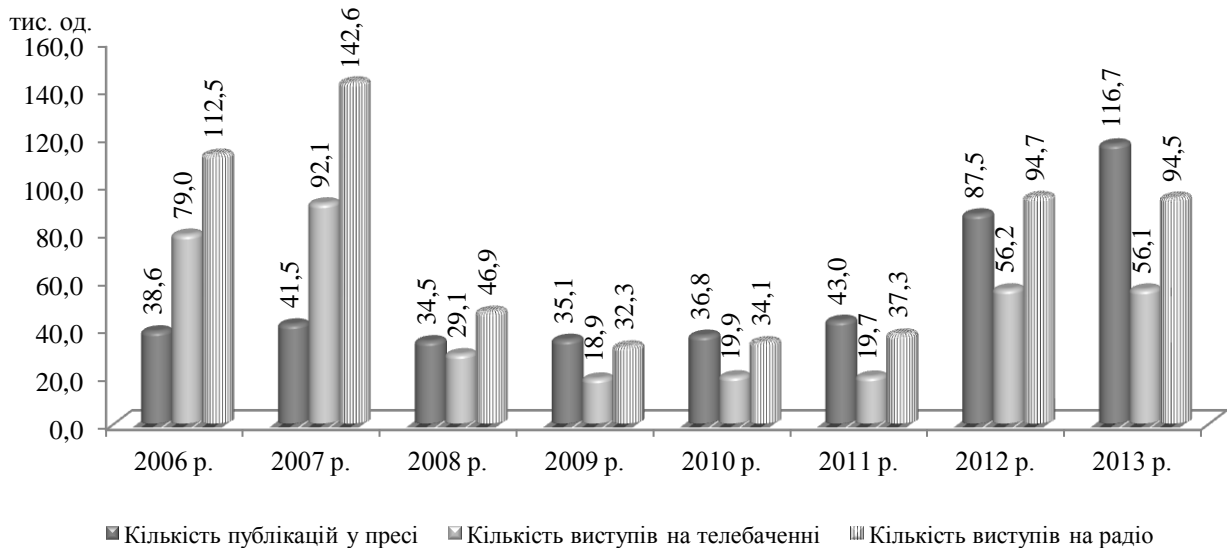


Рис. 2.12. Динаміка кількості публікацій у пресі, виступів на телебаченні та радіо, ініційованих податковими органами в 2006-2013рр., тис. од.*

* Джерело: складено автором на основі [106]

Варто відмітити, що в останні роки завдяки розвитку новітніх технологій, зростанню користувачів інтернет-ресурсів, тощо у органів адміністрування податків з'явилася можливість розвивати масово-роз'яснювальну роботу в напрямку використання електронних засобів надання інформації платникам, зокрема через Інтернет-мережу. За період 2009-2013рр. кількість розміщень інформації адміністраторами податків за допомогою Інтернет-мережі зростає більш ніж у двічі: з 25,3 тис. разів до 57,5 тис. разів. Причому даний спосіб доведення податкової інформації в перспективі повинен отримати розвиток. Це означає, що значна кількість платників, не виходячи з офісів, дому, тощо може своєчасно отримувати необхідну податкову інформацію. А це в свою чергу формує позитивний вплив масово-роз'яснювальної роботи адміністраторів податків на діяльність суб'єктів господарювання.

Важливим напрямом масово-роз'яснювальної та консультативної роботи є організація та проведення так званих «гарячих ліній». З їх допомогою працівники фіскальних органів, крім іншого, мають можливість отримати інформацію про порушення у сфері підприємницької діяльності та оподаткування, конфліктні ситуації. Вирішення питань проблемного характеру дає можливість вчасно зреагувати на дисбаланс у податкових відносинах та відновити права платників,

що звичайно має позитивний ефект впливу на їх діяльність. Як видно з рис. 2.13, протягом 2006-2011рр. спостерігалась позитивна динамка проведених адміністраторами податків сеансів телефонного зв'язку «гарячих ліній». Проте, 2012-2013рр. відбулося зниження аналізованого показника 11,1% та 12,4% порівняно з попереднім роком відповідно.

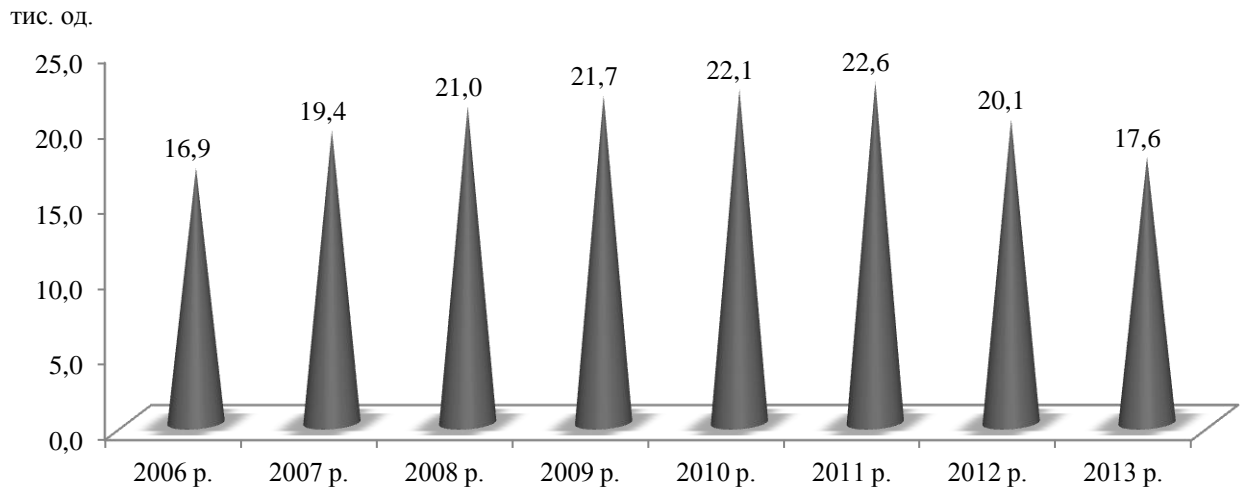


Рис. 2.13. Динаміка кількості проведених адміністраторами податків сеансів телефонного зв'язку «гарячих ліній» в 2006-2013рр., тис. одиниць*

* Джерело: складено автором на основі [106]

Слід відмітити певні зрушення у наданні адміністраторами податків письмових та усних консультацій, що мають на меті роз'яснення окремих норм податкового законодавства та правил їх застосування. До речі, від якості наданих консультацій значною мірою залежать дії платників в частині грамотного та законослухняного виконання свого податкового обов'язку. Крива рис. 2.14 показує, що до запровадження Податкового кодексу України кількість наданих консультацій як в письмовій, так і в усній формі коливалась в межах 1,3-1,4 млн. одиниць (лише в 2008р. аналізований показник зменшився до 0,8 млн. од.). Однак 2011р. він відзначився стрімким зростанням – порівняно з попереднім періодом на 57,14% (0,8 млн. од.). Ми пов'язуємо це з об'єктивною необхідністю роз'яснення платникам нових вимог податкового законодавства, а разом з тим з посиленням роботи адміністраторів податків в даному напрямку. В 2012-2013рр. також було продовжено відповідну роботу: лише усних консультацій в 2013р. було надано більш ніж 2 млн. одиниць.

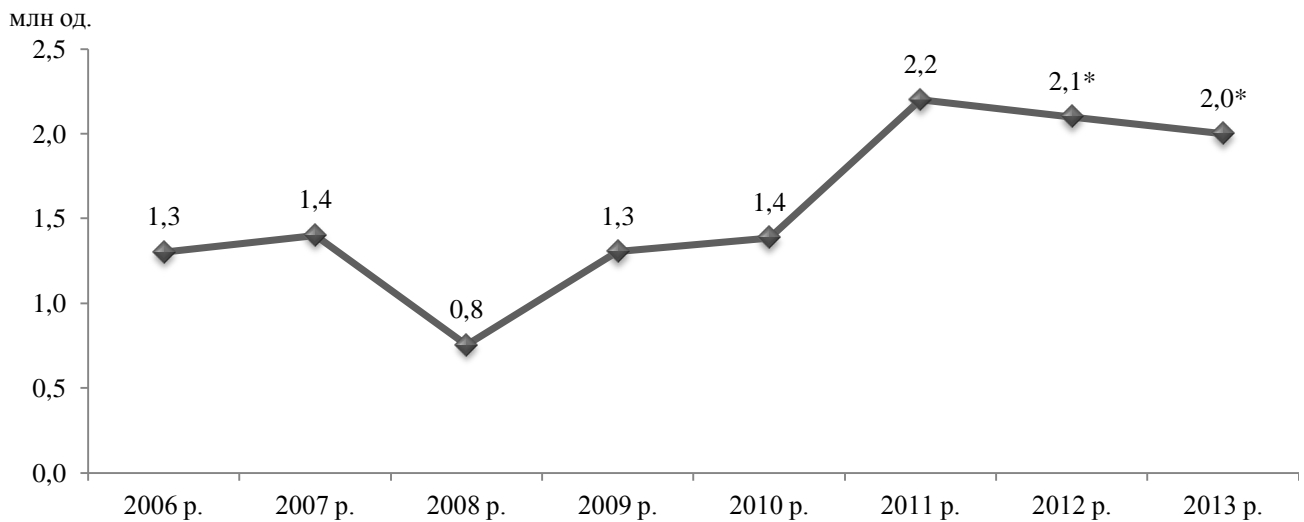


Рис. 2.14. Динаміка надання письмових та усних консультацій платникам органами адміністрування податків в 2006-2013рр., млн. одиниць**

* Дані без врахування письмових консультацій, інформація щодо яких не оприлюднювалася

** Джерело: складено автором на основі [106]

З метою провадження курсу держави, спрямованого на формування у платників свідомого, законслухняного відношення до виконання ними своїх податкових зобов'язань, органами адміністрування податків забезпечувався випуск друкованої продукції з актуальних питань сфери оподаткування. До такої продукції відносяться брошури, листівки, буклети, плакати, пам'ятки тощо, які розповсюджуються серед платників податків під час проведення семінарів, «круглих столів», різноманітних зустрічей та іншими шляхами. Слід відмітити, що протягом аналізованого періоду спостерігалась стійка тенденція до щорічного зростання обсягу випущеної друкованої продукції органами адміністрування податків, крім 2013р.. Так, в 2006р. даний показник був на рівні 2,3 млн. примірників всіх видів продукції, в 2008р. – 3 млн. примірників, в 2012р. – 4,8 млн. примірників, в 2013р. – 4,2 млн. примірників (дод. М). Поряд із нарощуванням загального обсягу примірників, до 2011р. включно зростала й кількість видів друкованої продукції – з 19,4 тис. од. в 2006р. до 28,9 тис. од. в 2011р., що склало приріст у 48,97%. Проте з 2012р. відбулось скорочення кількості видів друкованої продукції: в 2012р. – на 2,1%, а в 2013р. – на 8,5% відносно попереднього періоду.

За своєю структурою найбільшу частку у друкованій продукції органів адміністрування податків за результатами 2013р. займали листівки (47,1%) та пам'ятки (21,2%). Буклетів, брошур та плакатів було випущено 12,0%, 11,6% та 2,7% від загальної кількості продукції відповідно (рис. 2.15).

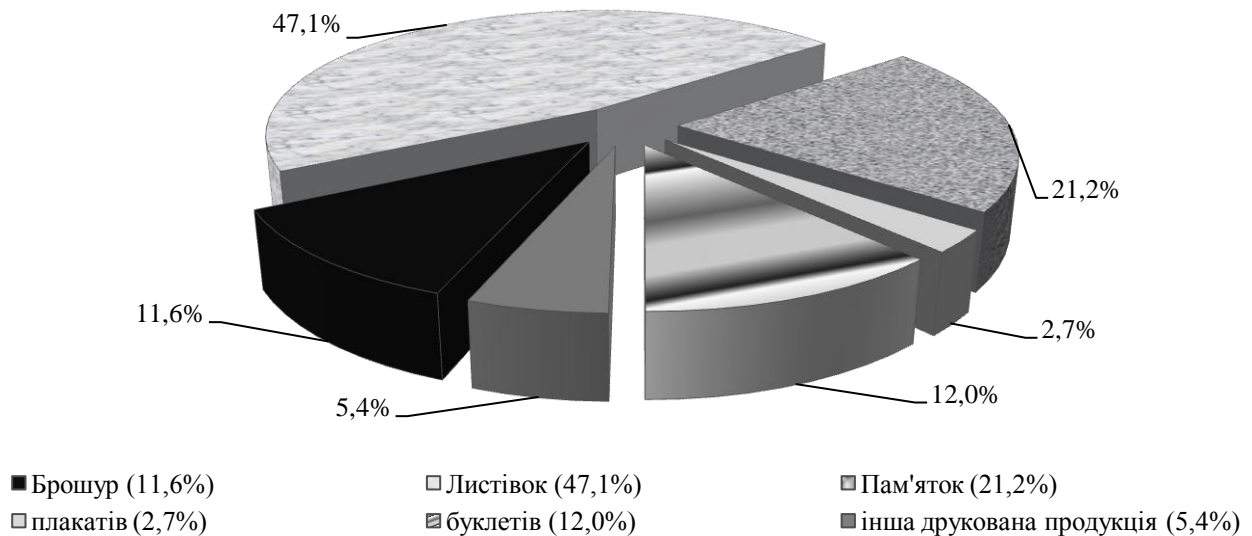


Рис. 2.15. Структура друкованої продукції, що випускалась податковими органами в 2013р., %*

* Джерело: складено автором на основі [106]

Отже, можна констатувати, що останні роки в загальному плані спостерігається зростання зусиль адміністраторів податків щодо забезпечення позитивного впливу на діяльність платників через масово-роз'яснювальну та консультативну роботу. Проте вітчизняні науковці та практики відмічають недостатню увагу з боку держави масово-роз'яснювальній роботі.

Високий рівень масово-роз'яснювальної роботи повинен сприяти усвідомленню кожним окремим індивідом його значимості у фінансуванні суспільних потреб, а разом з тим й підвищенню законослухняної сплати податків. Низький рівень законослухняної сплати податків потребує значних зусиль від податкових органів для проведення додаткових заходів як превентивного, так і карального характеру. Це, в свою чергу, веде до підвищення витрат на адміністрування податків. Навпаки, високий рівень законослухняної сплати податків веде до здешевлення процесу справляння податків.

За даними фахівців органів адміністрування податків останні роки рівень «добровільної» сплати податків коливається в межах 96% [52]. Проте за нашими розрахунками, які ґрунтуються на офіційних даних щодо зареєстрованих в податкових органах платників та сплачених ними сум податків і зборів, в Україні останні роки рівень сумлінності платників коливався в межах 88-95% без врахування тіньової економіки та показників ухилення від сплати податків (рис. 2.16). Зокрема, в 2006р. аналізований показник становив 93,24%, в 2007-2008рр. він мав спрямованість в бік зростання – до 93,66% та 95,42% відповідно. Проте, починаючи з 2009р. рівень законослухняної сплати податків мав тенденцію до зниження. У 2010р. даний показник знизився до 90,26%, в 2011р. – до 88,02%, в 2012р. – до 88,0%, а в 2013р. також варіювався в межах 89%.

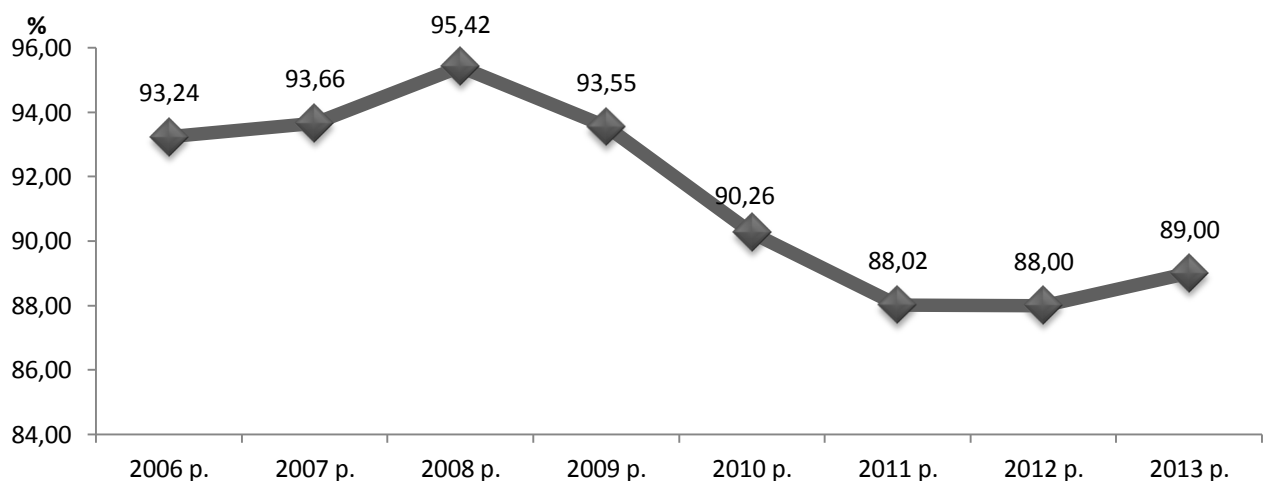


Рис. 2.16. Рівень законослухняної сплати податків платниками в 2006-2013рр. в Україні, %*

* Джерело: складено автором на основі [36; 106]

Наведена динаміка свідчить про певні проблеми у системі адміністрування податків, зокрема у одному з її напрямів практичної реалізації – масово-роз'яснювальній та консультативній роботі. Наприклад, ми наводили показники щодо проведення відповідних заходів за допомогою телебачення. Такі заходи в більшості проводяться на регіональних телеканалах і мають характер локального поширення, а тому торкаються лише певної частки платників податків. Що ж стосується заходів на центральних каналах щодо податкової справи, то вони

мають епізодичний характер. Ми розуміємо, що організація масово-роз'яснювальної роботи за допомогою телебачення та радіо на центральному рівні потребують значно більшого фінансування ніж на регіональному рівні. Однак у цьому випадку, на нашу думку, варто було б не розпорошувати бюджет масово-роз'яснювальної роботи на локальні заходи, наприклад: виступи на телебаченні або радіо місцевого значення, а спрямувати кошти на такі заходи в масштабах країни (наприклад, за допомогою центрального телебачення або радіо). Це дасть більший ефект, оскільки охопить значне коло платників податків в межах всієї країни.

Слід відмітити, що наявність недобросовісного виконання податкових зобов'язань призводить до порушення конкуренції, ставить в нерівні умови платників податків. Так, платник, що ухиляється від сплати податків повністю або частково, несумлінно виконує свої податкові обов'язки отримує додаткову вигоду в порівнянні з тим, що справно сплачує податки і з точки зору закону є сумлінним, бо останній при сплаті зобов'язань на користь держави використовує кошти з власного обороту. Через адміністрування податків з'являється можливість вирівняти умови добросовісної конкуренції в економіці країни. Безпосередньо це досягається через контрольно-перевірочну роботу адміністраторів податків та впровадження відповідальності платників за недобросовісне виконання податкових зобов'язань.

В аналізованому періоді адміністраторами податків пильна увага приділялась організації та забезпеченню контролю за дотриманням платниками податкового законодавства шляхом проведення податкових перевірок. Причому в середньому протягом 2006-2013 рр. щорічно перевірялось 801,7 тис. платників податків, що відповідало 25,2% від зареєстрованої середньої кількості платників. Як видно з рис. 2.17, в 2006-2010рр. спостерігаємо зростаючу тенденцію щодо кількості перевірених щороку платників податків. Проте, починаючи з 2011р. можемо констатувати спадну динаміку щодо кількості перевірених платників. У 2012-2013рр. було перевірено 17,4% зареєстрованих платників, що стало найнижчим показником за весь аналізований період.



Рис. 2.17. Динаміка перевірених платників податків в 2006-2013рр., тис. осіб*

* Джерело: складено автором на основі [106]

В розрізі платників за їх статусами динаміка перевірених осіб представлена на рис. 2.18, з якого видно, що в різні періоди превалював то показник кількості юридичних осіб, що були піддані податковим перевіркам, то показник кількості фізичних осіб – підприємців. Найбільше юридичних осіб було перевірено у 2010 р. – 439,4 тис. осіб, а найменше у 2011 р. – 383,6 тис. осіб. Щодо фізичних осіб за абсолютними показниками найбільша кількість перевірених платників була у 2010 р. – 630,9 тис. осіб, а найменша у 2012-2013рр. – 175 тис. осіб.

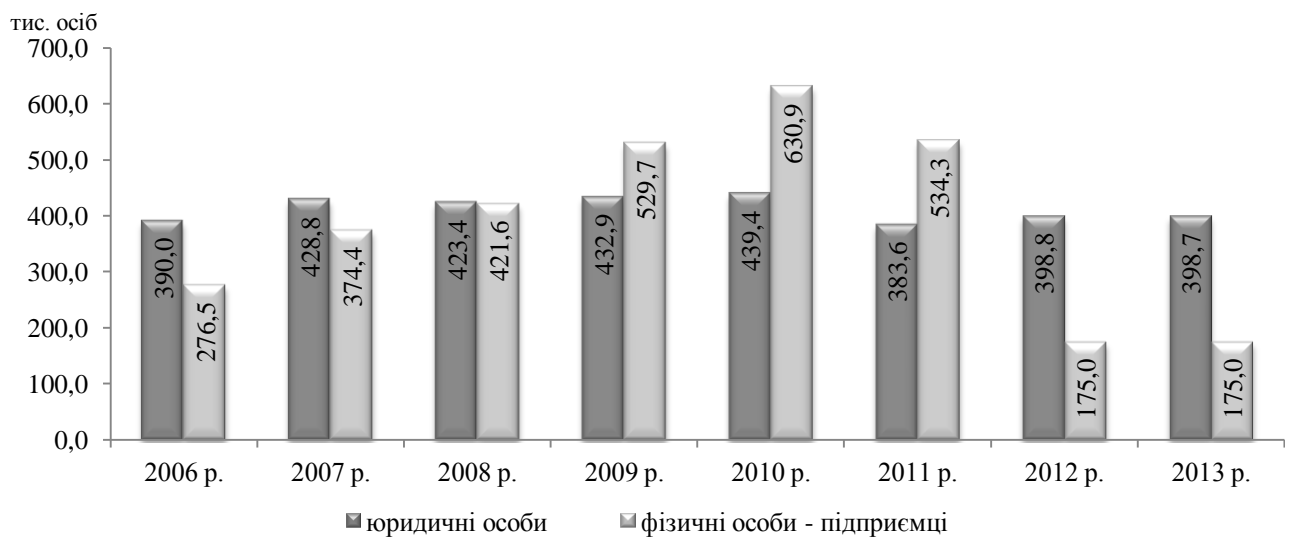


Рис. 2.18. Динаміка перевірених платників податків за їх статусами в 2006-2013рр., тис. осіб*

* Джерело: складено автором на основі [106]

Аналіз динаміки питомої ваги перевірених платників за їх статусами у зареєстрованих свідчить про різноспрямовану тенденцію (рис. 2.19), однак в цілому вона стабільно спадна по юридичних особах з 2009р., а по фізичних – з 2010р..

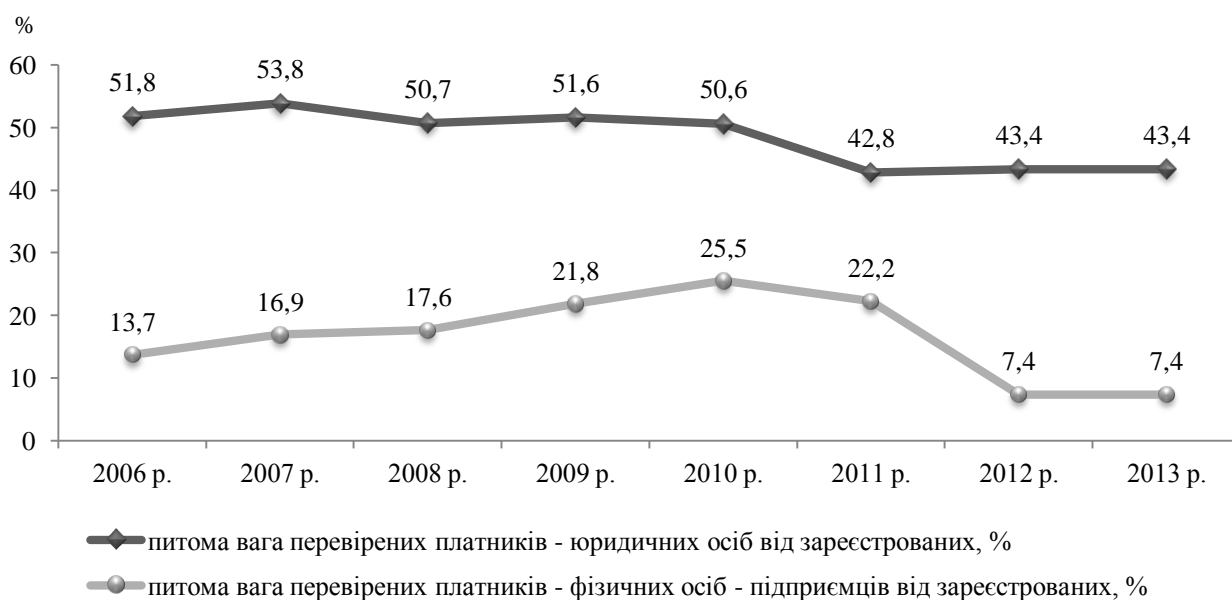


Рис. 2.19. Динаміка часток перевірених платників за їх статусами в 2006-2013рр., %*

* Джерело: складено автором на основі [106]

Наведені дані свідчать про прагнення держави зменшити втручання в господарську діяльність та фіскально-адміністративний тиск на платників, що слугує посиленню позитивних ефектів впливу системи адміністрування податків на розвиток ринкового середовища.

Здійснюючи аналіз впливу контрольно-перевірочної роботи на господарську діяльність платників, варто звернути увагу також на кількість проведених податкових перевірок. Адже, з одного боку, перевірки є найефективнішим засобом виявлення податкових порушень та відновлення балансу інтересів і умов конкуренції суб'єктів господарювання, а з другого – перевірка є засобом втручання в діяльність платників та відволікання їх від основного функціонального призначення – відтворювального процесу.

За даними податкових органів протягом аналізованого періоду проводилась політика зменшення планових документальних податкових

перевірок. Як бачимо з рис. 2.20, починаючи з 2008р. спостерігається спадна динаміка щодо їх проведення у юридичних осіб.



Рис. 2.20. Динаміка виїзних документальних перевірок юридичних осіб, проведених підрозділами контрольно-перевірочної роботи протягом 2006-2013рр., тис. од.**

* дані за 2006 р. та 2007 р. відсутні

** Джерело: складено автором на основі [106]

В цілому з початку аналізованого періоду станом на кінець 2013р. кількість планових документальних перевірок юридичних осіб зменшилась в 6,2 рази і становила 5,1 тис. одиниць.

Дещо інша ситуація відбувалась щодо проведення позапланових документальних перевірок юридичних осіб (без врахування зустрічних). Офіційні дані щодо їх кількості до 2008р. відсутні, однак протягом 2009-2011рр. вона мала тенденцію до щорічного зростання. У наступні ж періоди показник кількості проведених позапланових перевірок юридичних осіб щорічно зменшувався. Таке зменшення в 2012 р. відносно попереднього періоду становило 2,2 тис. перевірок (-5,7%), а в 2013 р. аналогічний показник знизився на 3,3 тис. од. (-9,1%).

Зменшення перевірок в аналізованому періоді відбулось й щодо фізичних осіб – підприємців. Так, в 2013р. порівняно з 2012р. кількість документальних

перевірок як планових, так і позапланових цієї категорії платників знизилась на 1,3 тис. од. (-3,3%), а відносно 2006р. – на 16,1 тис. од. або на 30,0%.

Звернемо увагу на те, що загальна кількість проведених підрозділами контрольно-перевірочної роботи документальних перевірок значно перевищує наведені показники за рахунок зустрічних перевірок. В 2013 р. перевищення кількості проведених зустрічних перевірок над позаплановими становило в 2,1 рази (71,4 тис. од. проти 33,0 тис. од. відповідно), а в 2012 р. таке перевищення було ще більшим – в 3,5 рази (130,1 тис. од. проти 36,3 тис. од. відповідно). Але і їх кількість принаймні у 2012-2013рр. скоротилася зі 130,1 тис. од. до 71,4 тис. од..

Отже, можна констатувати, що в аналізованому періоді спостерігалась тенденція щодо зменшення втручання в господарську діяльність платників податків шляхом скорочення кількості планових документальних перевірок. Цьому сприяло запровадження в податкових органах ризикоорієнтованої системи відбору платників податків до податкового аудиту.

За результатами контрольно-перевірочної роботи, проведеної в 2006-2013рр., порушення податкового законодавства юридичними особами було виявлено в середньому у 88,4% випадків від кількості перевірених платників.

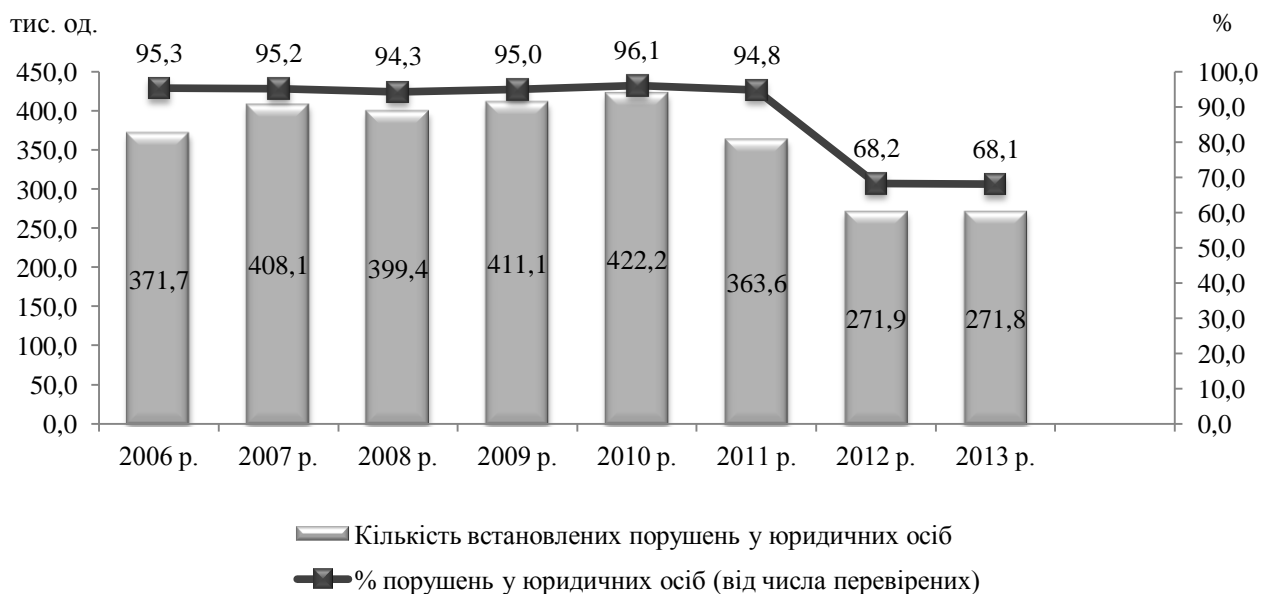


Рис. 2.21. Динаміка виявлених порушень за результатами податкових перевірок юридичних осіб в 2006-2013рр.*

* Джерело: складено автором на основі [106]

З рис. 2.21 видно, що протягом 2006-2011рр. цей показник варіювався в межах 95-96% при найбільшому значенні у 2010р. – 96,1%. Загалом у 2010 році у перевірених юридичних осіб було виявлено 422,2 тис. порушень. Однак в 2012-2013рр. кількість виявлених порушень виявилась значно меншою, ніж у попередні роки – 271,9 та 271,8 тис. од., що відзначилось й на зниженні відсотка порушників серед перевірених на 26,6 та 26,7 в.п. порівняно з 2011р.. Це може бути пояснено унормуванням у Податковому кодексі багатьох невизначених чітко питань оподаткування та процесуальним упорядкуванням контрольно-перевірочних дій.

Значний відсоток виявлених порушень був також і під час проведення податкових перевірок щодо дотримання податкового законодавства фізичними особами – підприємцями. З 2006р. до 2010р. кількість порушень, виявлених у фізичних осіб, зросла з 258,6 тис. од. до 590,5 тис. од.. У 2010 році порушення було виявлено у 93,6% перевірених фізичних осіб – підприємців. Але до 2013р. кількість виявлених порушень у даній групі підконтрольних осіб скоротилася до 324 тис. од., а від загальної кількості перевірених було встановлено порушення у 85,6% [106]. Зменшення відсотка порушників – фізичних осіб можна, на нашу думку, пов'язувати з тими ж причинами, що і стосовно юридичних осіб. А більше значення відповідного показника у порівнянні з юридичними особами зумовлене тим, що фізичні особи не завжди мають змогу користуватися послугами професійних бухгалтерів.

За наслідками контрольно-перевірочної роботи податкових органів в 2006-2013рр. в різні періоди донарахування податкових/грошових зобов'язань коливались в межах від 5951,2 млн. грн. до 23290,6 млн. грн. (рис. 2.22). Причому в 2007-2010рр. спостерігалась зростаюча тенденція щодо донарахованих платежів. В 2010р. була донарахована найбільша сума податкових зобов'язань – 23290,6 млн. грн.. Нагадаємо, що саме на цей період припадає і найбільша в аналізованому періоді кількість виявлених порушень у платників податків.

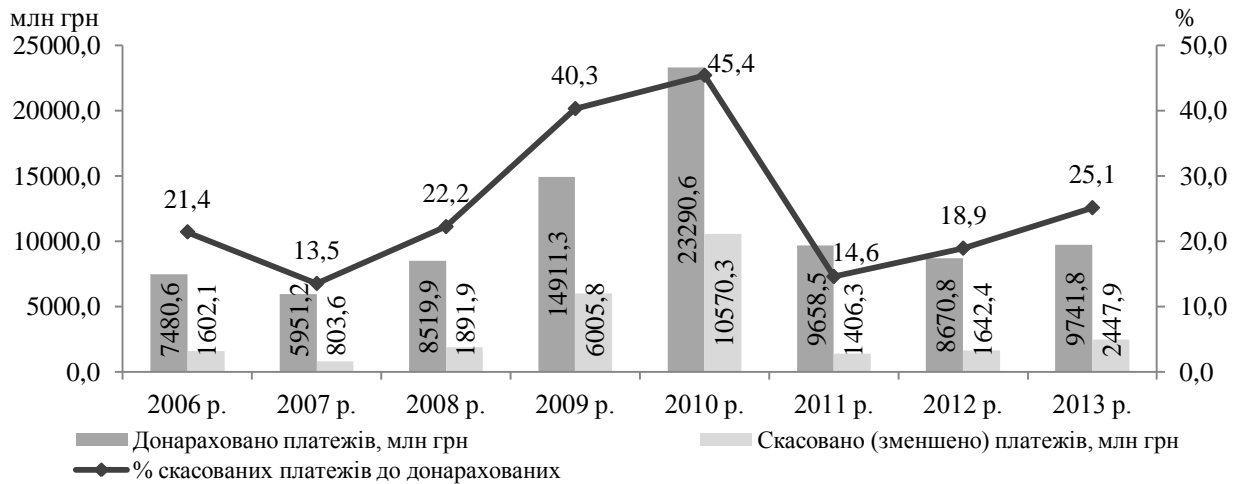


Рис. 2.22. Динаміка донарахованих, скасованих (зменшених) платежів в 2006-2013 рр.*

* Джерело: складено автором на основі [106]

В 2011р. разом із зменшенням загальної кількості перевірених платників податків та виявлених податкових порушень, відбулось скорочення донараховувань податкових/грошових зобов'язань. В цьому періоді таке зменшення становило 58,53% відносно 2010р., що в абсолютному вираженні відповідає 13632,12 млн. грн.. Таким чином, за результатами 2011 року було донараховано платникам 9658,46 млн. грн. податків і зборів, штрафних санкцій та пені. Зазначимо, що таке різке зменшення донарахованих сум, крім названих вище причин, пов'язане також із дією мораторію на нарахування штрафних санкцій, запровадженого в зв'язку із прийняттям Податкового кодексу України та надання піврічного адаптаційного терміну.

В 2012р. продовжилось зменшення донарахованих платежів порівняно з попереднім періодом – на 987,7 млн. грн. або 10,2%. Але в останньому аналізованому році – 2013 – показник донарахованих платежів підвищився на 1071 млн грн або на 12,4%.

Викладене дозволяє зробити висновки щодо негативного стану виконання платниками вимог податкового законодавства, що проявляється у статистиці податкових порушень та призводить до значного обсягу сум донарахованих платежів. Поряд з цим можуть мати місце й некваліфіковані дії посадових осіб

податкових органів під час проведення податкового контролю, що негативно впливає на господарську діяльність платників, які перевіряються, оскільки їм завдається фінансова та моральна шкода. Відповідно такі платники поступаються конкурентоздатністю платникам, щодо яких не проводились контрольні дії, або проводились без порушень з боку інспекторів в частині незаконного донарахування податків, зборів, платежів.

Аналіз даних, що характеризує стан скасування донарахованих платежів за наслідками контрольної-перевірочної діяльності, наводить на думку щодо часткової правильності обох припущень. Так, в аналізованому періоді скасування донарахованих платежів становило від 13,5% до 45,4% від загального обсягу донарахувань. При цьому найбільше у процентному відношенні було скасовано донарахованих сум в 2010р. (45,38%) майже кожна друга донарахована гривня, а найменше – в 2007 році (13,5%). Підкреслимо також, що зростаюча тенденція щодо частки скасованих (зменшених) платежів від донарахованих мала місце в таких проміжках аналізованого періоду, як 2008-2010 рр. та 2012-2013 рр..

В цілому ж відстежені нами за аналізований період тенденції розвитку контрольної-перевірочної роботи свідчать про загальне прагнення держави до зниження фіскально-адміністративного тиску на платників і забезпечення таким чином покращання наслідків функціонування системи адміністрування податків для ринкового середовища.

Отже, викладене в даному підрозділі свідчить про певне покращання впливу системи адміністрування податків на діяльність суб'єктів господарювання і розвиток конкурентного ринкового середовища протягом аналізованого періоду (2006-2013рр.). Зокрема в аналізованому періоді відбулось спрощення процедури обліку платників податків, подання податкової звітності, що в свою чергу відзначилось на зменшенні часу та витрат на виконання податкового обов'язку. Поряд з цим, останні роки спостерігається зростання зусиль податкових органів, спрямованих на підвищення рівня податкової культури населення через масово-роз'яснювальну та консультативну роботу. Однак рівень законослухняної сплати податків платниками з врахуванням частки

тіньової економіки залишає бажати кращого, що спонукає до покращення роботи в частині підвищення податкової свідомості населення.

Неоднозначними впливом відзначилась система адміністрування податків на діяльність суб'єктів господарювання в частині контрольно-перевірочної роботи. З одного боку, зусилля податківців були спрямовані на виявлення порушників податкового законодавства шляхом проведення податкових перевірок, що дозволяє збалансувати конкурентне середовище і налагодити рівні конкурентні умови для суб'єктів господарювання (як тих, що в повному обсязі виконують свій податковий обов'язок, так и тих, що використовують різноманітні лазівки з метою ухилення від сплати податків). З іншого боку, в аналізованому періоді спостерігались незаконні донарахування сум за наслідками контрольно-перевірочної роботи, що негативно впливає на господарську діяльність платників через відволікання ресурсів з обороту. Це підтверджується даними щодо скасування донарахованих сум, яке сягало навіть 45,4%.

Варто зазначити, що позитивні та негативні напрямки впливу системи адміністрування податків безпосередньо пов'язані з її ефективністю та позначаються на останній. зазначене буде досліджуватись нами у наступному підрозділі.

2.3. Оцінка ефективності функціонування системи адміністрування податків в Україні

У сучасних складних умовах посткризової економіки доволі гостро постають питання щодо своєчасного забезпечення достатнього обсягу податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів держави. Зауважимо, що обраний курс на зменшення податкового навантаження на економіку країни лише актуалізує означену проблему. Вирішення цього важливого питання значною мірою залежить від того, наскільки ефективною буде діяльність органів

адміністрування податків, що забезпечуватиме справедливий підхід до оподаткування всіх категорій платників податків та відповідатиме реаліям сьогодення.

Доцільно відмітити, що в науці та практиці спостерігаються різноманітні підходи до оцінювання ефективності адміністрування податків, а разом з тим пропонується і безліч відповідних показників. Не існує єдиної загально визнаної методики.

Ефективність функціонування системи адміністрування податків можна оцінити використовуючи якісні та кількісні методи оцінки.

Якісні методи оцінювання ефективності є менш відчутними і вимірюються побічно та, зазвичай, визначають істотні особливості та властивості об'єктів, що вивчаються. Якісні методи оцінки ефективності функціонування системи адміністрування податків автором узагальнено та відображено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Якісні методи оцінки ефективності функціонування системи адміністрування податків*

Назва	Характеристика	Переваги	Недоліки
Метод дотримання принципів побудови податкової системи	Метод ґрунтується на оцінці дотримання класичних принципів побудови податкової системи, зокрема принципів ефективності, достатності і гнучкості (еластичності)	Простота оцінки. Відсутність необхідності збору великого масиву звітних даних.	Принципів побудови податкової системи не завжди дотримуються. Низька достовірність результатів.
Метод експертних оцінок	Методика передбачає побудову раціональної процедури інтуїтивно-логічного мислення в поєднанні з кількісними методами оцінки та обробки отриманих результатів	Простота оцінки. Відсутність необхідності збору великого масиву звітних даних.	Думки експертів можуть носити суб'єктивний характер та бути не завжди вірними. Низька достовірність результатів.

* Джерело: складено автором на основі [165, с.152-154]

Більш точними та складнішими є кількісні методи оцінки ефективності функціонування системи адміністрування податків у державі. Кількісна оцінка

ефективності дозволяє розглядати, з одного боку, якість заходів з формування доходної складової бюджетів усіх рівнів, а з іншого – результативність контрольної роботи фіскальних органів. Вона характеризується визначеними критеріями та показниками. Показники, на яких ґрунтуються різні підходи до здійснення цієї оцінки, автором узагальнено та відображено у дод. Н.

Кількісні методи в цілому представляють основу для комплексної оцінки ефективності функціонування системи адміністрування податків. Однак, їм властиві певні недоліки [78, с.73]:

1. Нечітке визначення термінів і понять. При оцінці роботи фіскальних структур передусім необхідно визначити, що розуміти під ефективністю функціонування системи адміністрування податків. Очевидно, що для різних користувачів інформації ефективність може виражатися в різних показниках;

2. Складність практичної реалізації запропонованих методичних розробок. Багато розроблених методик вимагають значного часу для проведення оцінки, а іноді і спеціальних програмних продуктів. Це знижує можливість впровадження системи оцінок;

3. Недоступність повного обсягу інформації для проведення розрахунків. Відомості, на яких базується розрахунок показників у рамках існуючих методик, доступні тільки самим фіскальним органам. Таким чином, розроблені методи оцінки придатні лише для проведення внутрішньовідомчого контролю, а проведення розрахунків зовнішніми користувачами інформації неможливе;

4. Постійні зміни податкового законодавства ускладнюють оцінку деяких показників ефективності функціонування системи адміністрування податків, пов'язаних з податковими надходженнями, податковою базою і т.д., що не дозволяє виявити часову динаміку. У зв'язку зі зміною об'єктів оподаткування, відміною або введенням пільг, зміною порядку розрахунку сум податків база буде по якісному компоненту істотно відрізнятися від тієї, що була в попередньому році або буде в черговому податковому періоді. Дані, що відображають реальний приріст податкової бази, податкових надходжень, об'єктів оподаткування, можна отримати лише в умовах стабільного законодавства.

Очевидно, що формування єдиного підходу до оцінки ефективності функціонування системи адміністрування податків з урахуванням усіх вищеперелічених обставин є проблематичним. Типова методика має бути моделлю, що враховує варіабельність ознак, можливість виключення або додавання необхідних елементів залежно від рівня оцінки.

При побудові такої методики слід дотримуватися наступних основних правил [48, с.50]:

- використовувані показники повинні відображати особливості кожного напряму фіскально-адміністративної роботи;

- показники мають бути наближені до функцій, що виконуються окремими підрозділами фіскальних органів;¹⁴⁵

- необхідно враховувати мінливість податкового законодавства та передбачити можливість адаптування до неї системи показників;

- дані, що використовуються для розрахунку показників мають бути відображені в офіційній звітності фіскальних органів;

- оцінка результатів роботи податкових органів має на увазі регулярне, періодично повторюване узагальнення результатів діяльності – за рік, півріччя, квартал, місяць;

- необхідно передбачити показники, які відображають роботу фіскальних органів в цілому, але в той же час будуються на аналізі показників оцінки функціонування кожного підрозділу;

- повинна існувати ув'язка податкових надходжень з витратами, пов'язаними із діяльністю фіскальних органів.

Результатом грамотно розробленої методики стане можливість отримання об'єктивних відомостей про виконану роботу, формування і накопичення систематизованої бази для динамічного аналізу ефективності функціонування системи адміністрування податків, та на її основі – вдосконалення прогнозування і планування податкових надходжень до бюджету, що, у свою чергу, призведе до раціональнішого і адекватнішого витрачання бюджетних коштів [178, с. 22].

В першому розділі нами підкреслювалось, що передумовою реалізації управлінської діяльності контролюючих органів щодо забезпечення справляння податків є ведення облікових робіт. Першим етапом в даному напрямку адміністрування податків є визначення контингенту суб'єктів, на яких покладено податкові обов'язки.

Станом на початок 2013р. в податкових органах обліковувалось 919,5 тис. платників – юридичних осіб. Причому з рис. 2.23 бачимо, що протягом аналізованого періоду кількість останніх мала стійку тенденцію до збільшення. Так, якщо на кінець 2006 р. платників юридичних осіб обліковувалось в податкових органах 752,5 тис., то на кінець 2013р. їх кількість зросла на 22,2% (в 1,2 рази). До речі, за період з 1996 по 2004 рік таке зростання становило в 1,4 рази [87, с. 145].

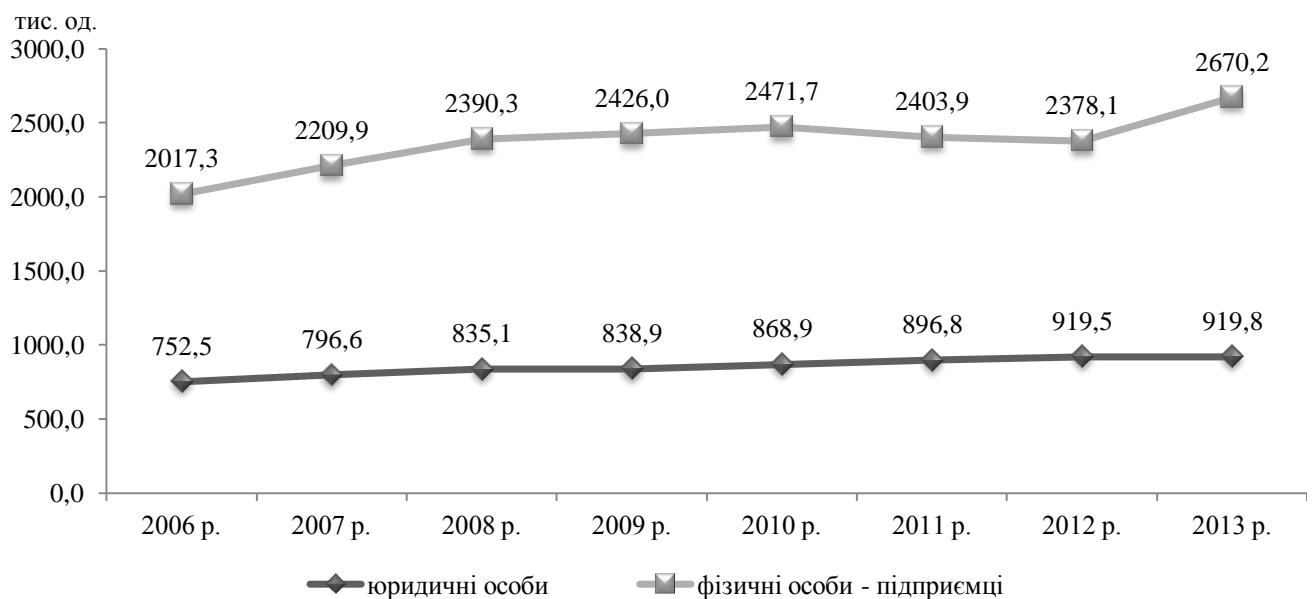


Рис. 2.23. Динаміка показників обліку зареєстрованих платників податків в 2006-2013 роках, тис. одиниць*

* Джерело: складено автором на основі [106]

Неоднозначно характеризуються показники щодо кількості громадян-підприємців – платників податків, які обліковувались в податкових органах. В аналізованому періоді протягом 2006-2010рр. спостерігалась тенденція щодо зростання цього показника. Зокрема, в 2010р. кількість фізичних осіб – суб'єктів підприємництва збільшилась на 22,5% у порівнянні з 2006р.. Проте в 2011р.

відбулось скорочення кількості громадян-підприємців, зареєстрованих в податкових органах в порівнянні з 2010р. – на 2,7%. На нашу думку, це було пов'язано з невизначеністю на той час норми податкового законодавства в частині спрощеного оподаткування. В 2012 р. аналізований показник продовжив спадання по інерції – на 1,1% порівняно з 2011р., хоча зазначена проблема уже вирішувалася. Тільки з 2013р. (по закінченню часового лагу) з'явилася реакція платників на відновлення та удосконалення спрощеної системи оподаткування (єдиного податку) у вигляді стрімкого зростання кількості зареєстрованих фізичних осіб – підприємців в 2013 р. аж на 12,3%.

Однак, дані показники ще не є свідченням ефективності саме облікової роботи органів адміністрування податків. Для її аналізу варто порівняти дані щодо зареєстрованих платників податків в податкових органах із даними органів державної реєстрації щодо зареєстрованої кількості суб'єктів господарювання. Адже відомо, що після державної реєстрації суб'єкт господарювання повинен бути поставлений на податковий облік. Чи є це 100-відсотковим фактом на практиці?

Як видно з даних додатку П, облікові дані щодо суб'єктів господарювання юридичних і фізичних осіб в органах державної реєстрації та в податкових органах різняться. При цьому зареєстрованих органами державної реєстрації суб'єктів протягом аналізованого періоду щороку було більше, ніж обліковуваних платників податків. В чому причина даної ситуації?

Оскільки при постановці на облік використовується принцип єдиного вікна і максимальний часовий розрив між вчиненням дій державним реєстратором та податковим органом може складати до однієї доби, то за такий проміжок часу отримати різницю в облікових даних на сотні тисяч одиниць об'єктивно неможливо.

На етапі зняття з обліку часові інтервали вчинення дій не визначені настільки чітко, тому різниці облікових даних можливі. Але за чинним порядком спочатку реєструється державним реєстратором припинення юридичної або фізичної особи, тільки після цього платник податку знімається з обліку

фіскальною службою. Отже, у даному випадку різниці можливі в сторону перевищення облікових даних фіскальної служби над органами державної реєстрації. Ми ж маємо зворотню ситуацію, що дозволяє говорити про недостатньо ефективну організацію облікової роботи органів адміністрування податків, яким все ще не завжди вдається вчасно поставити на облік окремих суб'єктів господарювання. Очевидно, причина у недостатньо тісній взаємодії з органами державної реєстрації (не зважаючи на використання принципу єдиного вікна).

Наступним важливим напрямом управлінської діяльності щодо організації та забезпечення процесу оподаткування є прогнозно-планувальна та аналітична робота. На нашу думку, її ефективність може бути оцінена лише на основі аналізу виконання планових показників надходження податків і зборів. У свою чергу виконання доведених планових показників фіскальними органами дає можливість зробити деякі висновки про ефективність системи адміністрування податків в цілому (за умови обґрунтованості планових завдань).

За даними додатку Р, протягом 2006-2013рр. контролюючими органами планові завдання або перевиконувалися, або недовиконувалися. Отже, точністю даних напрямом управлінської діяльності не характеризувався. Але різниця фактичних і планових показників надходжень у межах 1-2% є прийнятною. Щоправда, це відмічалось лише щодо двох років з аналізованого періоду – 2007 та 2011. При цьому у 2009, 2012 та 2013рр. відхилення складали від 6,6% до 13,53%. Якщо ситуація 2009р. з найбільшим відхиленням у 13,53% може бути пояснена непрогнозованістю процесів в умовах новітнього типу фінансової кризи, то інші випадки свідчать про недосконалість методик планування і прогнозування та спричинену ними недостатню ефективність прогнозно-планувальної роботи і аналітичних дій, що її забезпечували.

У випадках, якщо можна було б стверджувати про достатній рівень точності податкового планування і прогнозування, то за показниками виконання плану надходжень можливо було б робити висновки про ефективність функціонування системи адміністрування податків. На думку окремих науковців [75, с. 68], аналізованим показником при цьому може бути так званий

коефіцієнт збираності, який пропонується визначати як співвідношення фактичних надходжень податків і зборів до бюджету з плановими. З рис. 2.24 видно, що в аналізованому періоді крива коефіцієнту збираності знаходилась нижче лінії оптимальності, крім 2006, 2007 та 2011 років. За своєю сутністю цей коефіцієнт пояснюється так само, як і вище трактувався процент виконання плану. Переважно його значні відхилення свідчать про неточність планування і прогнозування та спричинену ними неефективність відповідного напрямку управлінської діяльності. За умови ж упевненості в точності розрахунку прогнозних і планових показників причиною його значень, менших одиниці, є неефективність дій фіскальних органів щодо забезпечення надходжень податків і зборів до бюджету. Інколи поряд з цим називають кризу неплатежів, погіршення фінансово-економічної ситуації в країні, тощо. Але дані причини підлягають прогнозуванню і їх неврахування у розрахунках планових показників свідчить все ж про недосконалість методик.

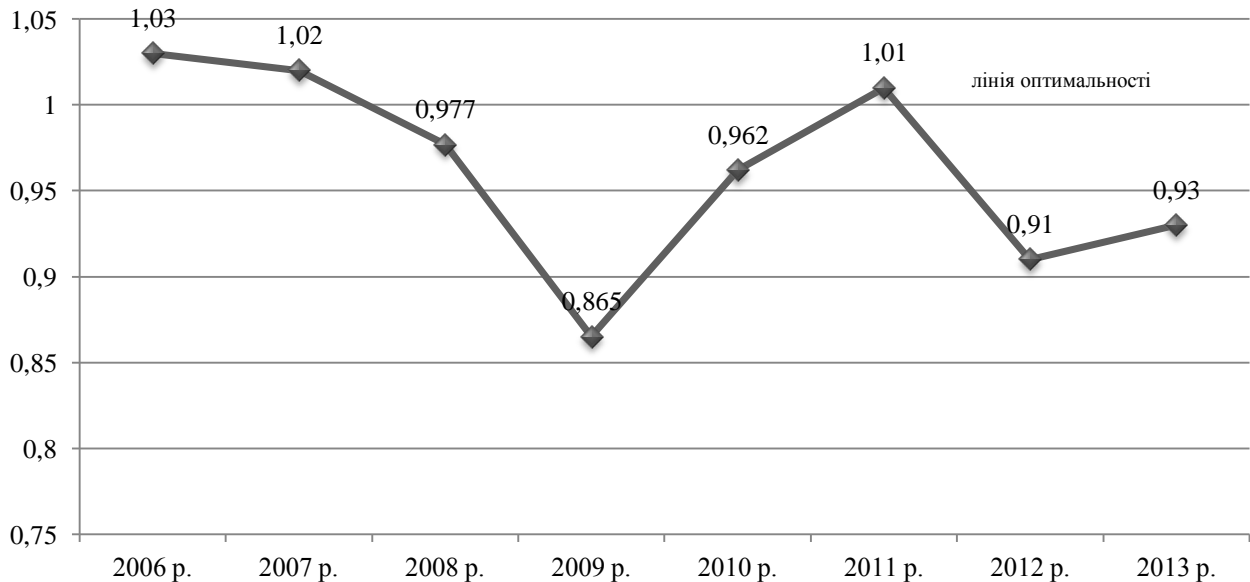


Рис. 2.24. Коефіцієнт збираності податків в Україні у 2006-2013рр.*

* Джерело: складено автором на основі [106; 107]

Досліджуючи ефективність прогнозно-планувальної і аналітичної роботи органів адміністрування податків, слід встановити, щодо яких саме податків вона була найбільш неефективною та відповідно потребує методичних удосконалень (чи,

можливо, коригування потребують дії фіскальних органів у процесі справляння). Для цього необхідно провести аналіз виконання планових завдань щодо забезпечення надходжень до зведеного бюджету в розрізі окремих податків і зборів.

Дані дод. С засвідчують, що в аналізованому періоді по окремих бюджетоутворюючих податках та по деяких групах податків і зборів мали місце значні відхилення як щодо невиконання, так і в бік перевиконання планів надходжень. Так, у період 2008-2013рр. систематично спостерігалось недовиконання планових завдань з податку на доходи фізичних осіб, акцизного податку, зборів за спеціальне використання природних ресурсів. Зокрема, по податку на доходи фізичних осіб виконання плану в 2008-2013рр. становило в межах 92,3-98,45%; по акцизному податку – 87,16-93,13%; по зборах за спеціальне використання природних ресурсів – 88,2-99,33%. Наведене в основному спричинене недосконалістю методик прогнозування і планування. Варто підкреслити, що в 2012-2013рр. по жодному з основних бюджетоутворюючих податків план по надходженню до зведеного бюджету контролюючими органами не було виконано.

Проблеми щодо забезпечення виконання планових показників виявились і по податку на додану вартість. При цьому найбільшим недовиконанням планових завдань ПДВ відзначився за результатами 2012 року (виконання плану на рівні 84,59%). У 2006 та 2011 роках навпаки – фактичні надходження перевищили планові. Причому у 2006р. аж на 12,07%. Аналогічна ситуація спостерігалася і у 2013р. по місцевих податках і зборах: план їх надходжень було перевиконано на 14,12%. Поряд з недосконалістю методик планування і прогнозування у подібних випадках має місце також практика фіскально-адміністративного тиску на платників та спонукання їх до переплат у зв'язку з необхідністю фінансування дефіциту бюджету. Останнє свідчить про відхилення від норм функціонування системи адміністрування податків, яка не забезпечує повного дотримання прав платників.

Вагомим показником вимірювання ефективності адміністрування податків є результативність контрольно-перевірочної роботи фіскальних органів. Важливе

значення при цьому мають такі показники як донараховані суми податків, зборів, платежів та надходження цих сум до бюджету.

В попередньому підрозділі ми вже звертались до показників донарахованих платежів за результатами контрольно-перевірочної роботи податкових органів. Тому проаналізуємо дані щодо донарахованих платежів за мінусом скасованих (зменшених), відстрочених, які повинні були надійти до бюджету держави, та сум, що надійшли в рахунок їх погашення. Відповідні дані наведені у додатку Т та відображені на рис. 2.25.

Як видно з рис. 2.25, протягом 2006-2013рр. суми донарахованих платежів не мали стійкої тенденції до зростання/зменшення, на відміну від надходжень донарахованих сум, які в абсолютному вимірі стабільно зростали. В цілому частка платежів, що надійшли в рахунок погашення донарахованих сум в середньому за досліджуваний період становила 53,5% та в останні роки значно зросла (з 33,0% у 2006р. до 83,0% у 2013р.). Зростання цього показника свідчить про підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи на етапі погашення донарахованих сум і контролю за їх надходженням.



Рис. 2.25. Динаміка донарахованих платежів та їх погашення за наслідками контрольно-перевірочної роботи в 2006-2013 рр.*

* Джерело: складено автором на основі [106]

Але слід зазначити, що ефективність контрольно-перевірочної роботи полягає не стільки в самих донарахуваннях, скільки в ступені доведеності позиції органів адміністрування податків. Якщо значна частка донарахувань потім скасовується у апеляційному чи судовому порядку, то така контрольно-перевірочна робота не може вважатися ефективною не лише через ненадходження цих коштів до бюджету, а і через надлишковий фіскально-адміністративний тиск на платників, зумовлений незаконними або недостатньо обґрунтованими діями та рішеннями. У цьому контексті слід відзначити, що в аналізованому періоді частка скасованих (зменшених) платежів складала від 13,5% до 45,3%. Причому у 2012-2013рр. знову намітилася тенденція до її зростання. Отже, на етапі здійснення донарахувань та їх обґрунтування ефективність контрольно-перевірочної роботи дещо знижується.

На ефективність системи адміністрування податків також здійснює відчутний вплив стан забезпечення погашення податкового боргу. На важливість даного напрямку вказує той факт, що податковий борг (без врахування податкового боргу платників, щодо яких порушено справу про банкрутство або прийнято рішення суду про призупинення стягнення) в аналізованому періоді становив від 2,6% до 6,8% обсягу податкових надходжень до Зведеного бюджету України (дод. У). Причому податковий борг не мав однозначної тенденції.

В абсолютному вираженні податковий борг до зведеного бюджету станом на кінець 2013р. становив 10998,2 млн. грн. або 3,1% від загального обсягу податкових надходжень та 2,5% всіх доходів зведеного бюджету. Проте в 2009-2010рр. податковий борг характеризувався значно гіршими показниками. Починаючи з 2007р. по 2010р. включно, податковий борг мав чітку тенденцію до зростання, яка перервалася у 2011р. та з наступного 2012р. знову відновилася. В цілому з початку аналізованого періоду на кінець 2013р. податковий борг зріс на 2582,7 млн. грн. або на 33,1%.

Про загрозливий стан податкового боргу свідчить порівняльна характеристика аналізованого показника із рівнем бюджетного дефіциту. Так, за результатами 2013р. наявний податковий борг становив 17,3% від дефіциту

Зведеного бюджету України. Однак варто підкреслити, що рівень співвідношення податкового боргу до бюджетного дефіциту в аналізованому періоді мав тенденцію до зменшення за виключенням 2011р.. Але, навіть враховуючи той факт, що сума податкового боргу порівняно із бюджетним дефіцитом поступово зменшувалась, його частка залишається на досить високому рівні. Наприклад, за умови повного погашення податкового боргу можливо б було б профінансувати цілі на прями видаткової частини бюджету держави.

В цілому в аналізованому періоді лідируючим податком в структурі податкового боргу був податок на додану вартість, друге та третє місце належало податку на прибуток підприємств та акцизному податку (за винятком 2012-2013рр.) відповідно. При цьому динаміка наявного податкового боргу за видами податків і зборів характеризувалась тенденцією, аналогічною тенденції його загального обсягу: зростання податкового боргу за видами податків і зборів щороку з 2007р. по 2010р. включно та його зменшення в 2011р. із наступним переходом до зростання.

Ефективність адміністрування податкового боргу безпосередньо пов'язана із організаційними заходами з погашення податкового боргу органами стягнення. Слід зазначити, що з прийняттям Податкового кодексу відбулись певні зміни й в адмініструванні податкового боргу, спрямовані на спрощення цього процесу. Так, до введення в дію названого законодавчого документу працівниками підрозділів з погашення податкового боргу формувалось та направлялось платникам – податковим боржникам дві податкові вимоги інтервалом в 30 календарних днів. Однак новацією Податкового кодексу виявилось скасування другої податкової вимоги. Таким чином, платнику – боржнику податків формується й направляється лише одна податкова вимога. Це впливає на економію робочого часу і здешевлення процесу адміністрування податкового боргу. Поряд з цим набуло поширення в податковій практиці списання податкового боргу (така норма була передбачена й в старому податковому законодавстві, але досить часто Законом України «Про Державний бюджет» запроваджувався мораторій на списання податкових боргів). Для прикладу: після

запровадження норм Податкового кодексу органами стягнення було списано понад 30 млрд. грн. податкового боргу, який вважався безнадійним, лише в 2012 р. було списано майже 5 млрд. грн., тоді як новоутворений борг становив 15,4 млрд грн [60]. Найбільше ж списання податкового боргу в аналізованому проміжку часу відбулось у 2011р. – 21,9 млрд. грн.. Однак вважаємо неприпустимим доведення органами стягнення до таких крайніх заходів, адже в разі списання податкового боргу бюджет не отримує жодної копійки.

Проте протягом 2006-2013рр. податковими органами вживались й інші заходи щодо погашення податкового боргу, за якими здійснювались надходження до бюджету держави. До таких заходів в першу чергу відносяться такі: вилучення готівкових коштів; реалізація заставного майна; звернення стягнення на майно боржника у судовому порядку; надходження від підприємств, що перебувають у процедурах банкрутства; застосування адміністративного арешту.

Як видно з рис. 2.26, протягом аналізованого періоду найбільші надходження в рахунок погашення податкового боргу органами стягнення було забезпечено у 2008р. – 12052,4 млн. грн., а найменші у 2010р. – 5063,0 млн. грн.. В 2013р. такий показник становив 5732,9 млн. грн..

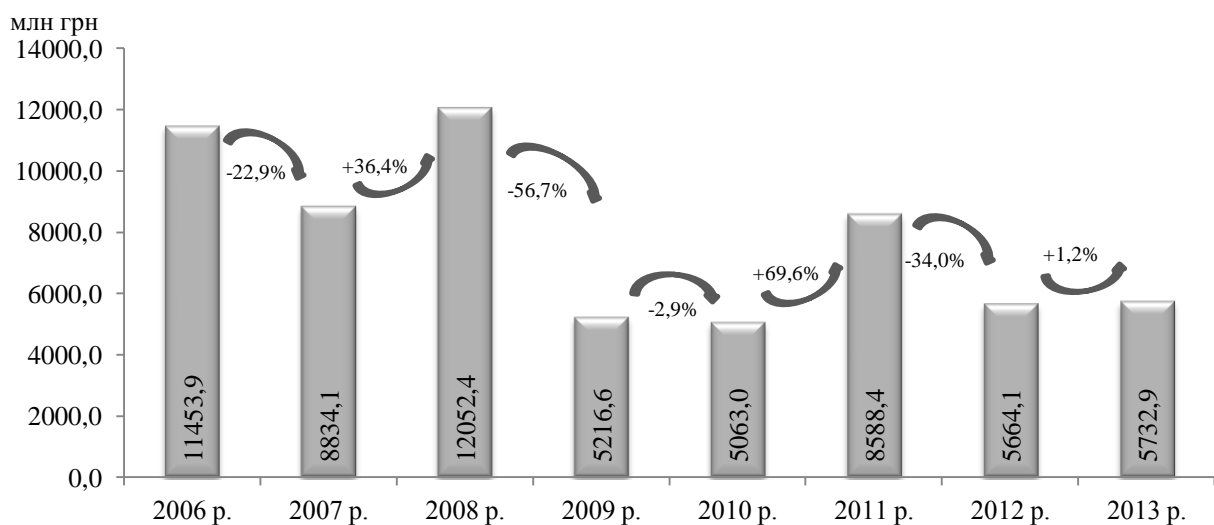


Рис. 2.26. Динаміка надходжень в рахунок погашення податкового боргу в 2006-2013рр., млн грн*

* Джерело: складено автором на основі [106]

За даними органів адміністрування податків, найефективнішими заходами з погашення податкового боргу в аналізованому періоді виявилися заходи щодо формування надходжень від підприємств, що перебувають у процедурах банкрутства, а в останні роки й заходи щодо звернення стягнення на майно.

Отже, можна стверджувати, що, незважаючи на проведені реформи в сфері оподаткування, у вітчизняній системі адміністрування податків в напрямі забезпечення погашення податкового боргу залишається низка проблемних питань (значні суми наявного податкового боргу, що підлягає списанню; зростання податкової заборгованості), які впливають на ефективність системи в цілому. Хоча варто підкреслити, що із запровадженням Податкового кодексу механізм адміністрування податкового боргу зазнав певних позитивних змін: спрощення документообігу за рахунок скасування другої податкової вимоги, активізація роботи в напрямі погашення активного податкового боргу, тощо.

Узагальнюючим показником ефективності системи адміністрування податків є показник витрат на утримання фіскальних органів. Адже за умови зростання податкових надходжень більшими темпами, ніж видатків на забезпечення процесу справляння, можна вести мову про нарощування ефективності функціонування системи адміністрування податків.

Основні показники, що дають можливість проаналізувати співвідношення видатків на утримання органів адміністрування податків із забезпеченими ними податковими надходженнями представлені в табл. 2.5.

З наведених даних слідує, що в цілому протягом 2006-2013рр. ефективність функціонування органів адміністрування податків в Україні зросла. Так, у 2013р. видатки на утримання контролюючих органів порівняно з 2006р. збільшилися у 1,38 разів, тоді як забезпечені даними органами надходження податків, зборів, платежів зросли 2,82 раза. Удвічі зменшилося відношення суми видатків на утримання контролюючих органів до забезпечених податкових надходжень – з 3,4% у 2006р. до 1,7% у 2013р.. Відповідно відбулося зростання суми податкових надходжень на одну гривню видатків на утримання контролюючих органів – з 29,54грн. у 2006р. до 60,11грн. у 2013р..

Таблиця 2.5

Оцінка ефективності функціонування органів адміністрування податків в Україні
протягом 2006-2013рр.*

Показник	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Видатки на утримання контролюючих органів, млн. грн.	4256,0	4807,6	6272,5	5705,5	6207,7	6006,1	5717,5	5888,3
Забезпечено надходжень податків, зборів, платежів, млн. грн.	125743,1	161264,2	227164,8	208073,2	234447,7	334691,9	360567,2	353968,1
Відношення суми видатків на утримання контролюючих органів до забезпечених податкових надходжень, %	3,4	3,0	2,8	2,7	2,6	1,8	1,6	1,7
Сума податкових надходжень на одну гривню видатків на утримання контролюючих органів, грн.	29,54	33,54	36,22	36,47	37,77	55,73	63,06	60,11

* Джерело: складено автором на основі [106]

Однак, якщо порівняти темпи приросту видатків на утримання контролюючих органів та забезпечених даними органами надходжень податків, зборів, платежів, то однозначна тенденція не спостерігатиметься, що відображено на рис 2.27.



Рис. 2.27. Співвідношення темпів приросту видатків на утримання контролюючих органів та забезпечених даними органами надходжень податків, зборів, платежів у 2006-2013рр., %*

* Джерело: складено автором на основі [106]

Так, у 2007-2010рр. зміна темпів приросту надходжень податків, зборів, платежів до бюджетів мала однакове спрямування зі зміною темпів приросту видатків на утримання контролюючих органів, що характеризувало досить стійку ефективність функціонування даних органів. Однак, у 2011-2012 рр. темпи приросту надходжень податків, зборів, платежів до бюджетів стрімко зросли порівняно з темпами приросту видатків на утримання контролюючих органів. Таке зростання ефективності функціонування органів адміністрування податків пояснюється, насамперед, податковими реформами, здійсненими у цей час, що призвели до значного зростання податкових надходжень до бюджетів.

У 2013р. ситуація погіршилася, адже темпи приросту надходжень податків, зборів, платежів до бюджетів стрімко зменшилися у порівнянні з темпами приросту видатків на утримання контролюючих органів. Падіння ефективності функціонування органів адміністрування податків ми пов'язуємо із необхідністю значних вкладень коштів у перетворення Державної податкової служби у Міністерство доходів і зборів України.

Отже, в цілому проведений у даному підрозділі аналіз свідчить про наявність резервів підвищення ефективності функціонування системи адміністрування податків в Україні в цілому та за окремими напрямками управлінської діяльності. Спрямовані на це модернізаційні заходи є предметом розгляду в наступному розділі дисертаційної роботи.

Висновки до розділу 2

За результатами проведеного аналітичного дослідження у другому розділі цієї дисертаційної роботи зроблено такі висновки:

1. Податкові надходження протягом 2006-2013 рр. становили від 72,1% до 84,0% загального обсягу доходів зведеного бюджету України, що значною мірою було забезпечено організаційно-управлінськими заходами фіскальних органів.

Причому динаміка податкових надходжень до зведеного бюджету в аналізованому періоді характеризувалась неоднозначними змінами, що крім іншого, супроводжувалось і змінами в адмініструванні податків. Так, протягом 2006-2008 і 2010-2012 років відбувалось зростання податкових надходжень до зведеного бюджету України, що було наслідком не лише покращення ділової активності в державі, але й удосконалення податкового адміністрування. Зокрема, в системі адміністрування податків відбулися якісні зміни: вдосконалено обліково-реєстраційні процедури; запроваджено подання звітності в електронному вигляді; введено в практику оподаткування ризикоорієнтовану систему податкових перевірок; покращено інформаційну взаємодію між суб'єктами податкових відносин, тощо.

Проте в 2009 та 2013 роках спостерігалось зменшення показників надходження податків і зборів до бюджету держави порівняно з попередніми періодами. У 2009р. зниження податкових надходжень було зумовлено наслідками світової фінансової кризи та спричиненими нею зменшенням інвестиційної активності, суттєвим падінням ВВП, низьким рівнем зовнішнього попиту та різким скороченням внутрішнього попиту через падіння реальних доходів і реальної заробітної плати населення. Негативний вплив на динаміку податкових надходжень у 2013р. здійснювали: прорахунки в економічній політиці уряду, які призвели до скорочення ВВП, погіршення фінансових результатів підприємств, гальмування динаміки зростання доходів населення, що звузило базу оподаткування головних бюджетоутворюючих податків; висока база порівняння, оскільки обсяг збору податків у 2012р. був забезпечений за зростання економіки та припав на рік посилення боротьби з тіньовою економікою, в результаті чого більшість найбільш доступних каналів мінімізації оподаткування було перекрито; необхідність погашення значного обсягу заборгованості з відшкодування ПДВ за попередні роки, що вплинуло на сальдо надходження цього податку; низький рівень інфляції, що фактично не дозволило забезпечити «інфляційні доходи»; продовження процесу зниження податкових ставок (зокрема, податку на прибуток з 21% до 19%) та запровадження

преференцій без врахування наслідків попередніх аналогічних рішень, які мали б означати додаткові стимули для активізації економіки, інвестиційної діяльності та збільшення кількості робочих місць, але очікуваних результатів не дали.

2. У 2006-2013рр. одночасно спостерігалися і позитивні, і негативні тенденції щодо впливу системи адміністрування податків на діяльність платників та розвиток ринкового середовища. Зокрема, відбулись позитивні зміни в обліковій роботі контролюючих органів: спрощено процедури постановки на облік платників податків, мінімізовано прямі контакти платників зі службовцями при постановці на облік (що призвело до практично повного виключення корупційних ризиків у цьому сегменті фіскально-адміністративної роботи), впроваджено та поширено подання податкової звітності в електронній формі (що призвело до зменшення витрат часу і коштів платників).

В аналізованому періоді було активізовано масово-роз'яснювальну та консультативну роботу за такими сегментами, як надання інформаційних послуг через мережу Інтернет, розміщення публікацій у пресі. Кількість письмових та усних консультацій у 2012-2013рр. скоротилася у порівнянні з 2011р., зменшилась також кількість проведених семінарів та круглих столів з податкових питань, сеансів телефонного зв'язку «гарячих ліній».

Незважаючи на проведені заходи масово-роз'яснювальної та консультативної роботи податкових органів, рівень законслухняної сплати податків відзначився негативною тенденцією, що свідчить про певні проблеми у даному напрямку адміністрування податків. Зокрема, розпоршується бюджет коштів на фінансування виступів по радіо і телебаченню, а також у пресі. Такі заходи в більшості проводяться на регіональних каналах чи в місцевих засобах масової інформації, що зумовлює їх локальне поширення та охоплення лише певної частки платників податків. Значно більший ефект можна отримати за допомогою централізованих заходів на телебаченні, радіо та друкованих ЗМІ на центральному рівні. При цьому їх кількість можна суттєво скоротити, консолідувавши кошти на фінансування.

У розвитку контрольно-перевірочної роботи за аналізований період відстежуються тенденції, які свідчать про загальне прагнення держави до зниження фіскально-адміністративного тиску на платників і забезпечення таким чином покращання наслідків функціонування системи адміністрування податків для ринкового середовища.

Протягом 2006-2013 рр. зменшувалось втручання адміністраторів податків у господарську діяльність платників завдяки скороченню кількості податкових перевірок, чому сприяло запровадження ризикоорієнтованої системи відбору суб'єктів податкового контролю.

В ході контрольно-перевірочної роботи до 2011р. фіксувалися порушення у 95-96% перевірених платників. З 2011р. цей показник скоротився майже до 68%, що пояснюється унормуванням у Податковому кодексі багатьох невизначених чітко питань оподаткування та процесуальним упорядкуванням контрольно-перевірочних дій.

У свою чергу перевірки супроводжувались значним обсягом сум донарахованих платежів. Їх рівень свідчить про негативний стан виконання платниками вимог податкового законодавства. Поряд з цим мають місце й некваліфіковані дії посадових осіб податкових органів під час проведення податкового контролю, що негативно впливає на господарську діяльність платників, які перевіряються, оскільки їм завдається фінансова та моральна шкода. Це підтверджується тим, що в аналізованому періоді скасування донарахованих платежів становило від 13,5% до 45,4% від загального обсягу донарахувань. Отже, суттєві обсяги донарахувань були необґрунтованими або незаконними.

3. Ефективність функціонування системи адміністрування податків в Україні протягом аналізованого періоду (2006-2013рр.) була достатньо високою, однак наявні резерви її подальшого підвищення. Аналіз загальних показників ефективності (співвідношення витрат на утримання фіскальних органів та забезпечених ними надходжень) засвідчив її стабільне зростання. Однак, якщо порівняти темпи приросту видатків на утримання контролюючих органів та забезпечених даними органами надходжень податків, зборів, платежів, то

однозначна тенденція не спостерігатиметься. Так, у 2007-2010рр. зміна темпів приросту надходжень податків, зборів, платежів до бюджетів мала однакове спрямування зі зміною темпів приросту видатків на утримання контролюючих органів, що характеризувало досить стійку ефективність функціонування даних органів. Однак, у 2011-2012 рр. темпи приросту надходжень податків, зборів, платежів до бюджетів стрімко зросли порівняно з темпами приросту видатків на утримання контролюючих органів. Таке зростання ефективності функціонування органів адміністрування податків пояснюється, насамперед, податковими реформами, здійсненими у цей час, що призвели до значного зростання податкових надходжень до бюджетів. У 2013р. ситуація погіршилася, адже темпи приросту надходжень податків, зборів, платежів до бюджетів стрімко зменшилися у порівнянні з темпами приросту видатків на утримання контролюючих органів. Падіння ефективності функціонування органів адміністрування податків ми пов'язуємо із необхідністю значних вкладень коштів у перетворення Державної податкової служби у Міністерство доходів і зборів України.

4. Оцінка ефективності окремих напрямів адміністрування податків дала такі результати та викрила наступні проблеми:

- недостатньо ефективною є організація облікової роботи органів адміністрування податків, яким все ще не завжди вдається вчасно поставити на облік окремих суб'єктів господарювання. Останнє підтверджується наявністю різниці в даних обліку реєстраційної та фіскальної служб: кількість зареєстрованих господарюючих суб'єктів перевищує кількість облікованих платників податків. Причина вбачається у недостатньо тісній взаємодії між фіскальними органами та органами державної реєстрації (не зважаючи на використання принципу єдиного вікна);

- напрям прогнозно-планувальної та аналітичної роботи характеризується слабким методичним забезпеченням. Зокрема, розрахунок планових показників надходжень є неточним, а їх виконання відбувається із суттєвими відхиленнями (від 1-2% до 6,6% і навіть 13,5%);

- протягом аналізованого періоду відбувалося підвищення ефективності контрольної-перевірочної роботи на етапі погашення донарахованих сум і контролю за їх надходженням, про що свідчить зростання частки платежів, які надійшли в рахунок погашення донарахованих сум, з 33,0% у 2006р. до 83,0% у 2013р.. Поряд з цим частка скасованих (зменшених) платежів складала від 13,5% до 45,3%. Причому у 2012-2013рр. знову намітилася тенденція до її зростання. Отже, на етапі здійснення донарахувань та їх обґрунтування ефективність контрольної-перевірочної роботи дещо знижується. Якщо значна частка донарахувань скасовується у апеляційному чи судовому порядку, то контрольна-перевірочна робота не може вважатися ефективною не лише через ненадходження цих коштів до бюджету, а і через надлишковий фіскально-адміністративний тиск на платників, зумовлений незаконними або недостатньо обґрунтованими діями та рішеннями;

- ефективність адміністрування податкового боргу безпосередньо пов'язана із організаційними заходами з погашення податкового боргу органами стягнення. Варто підкреслити, що із запровадженням Податкового кодексу механізм адміністрування податкового боргу зазнав певних позитивних змін: спрощення документообігу за рахунок скасування другої податкової вимоги, активізація роботи в напрямі погашення активного податкового боргу, тощо. Але у вітчизняній системі адміністрування податків в напрямі забезпечення погашення податкового боргу залишається низка проблемних питань (значні суми наявного податкового боргу, що підлягає списанню; зростання податкової заборгованості), які впливають на ефективність системи в цілому.

Вирішення визначених проблем є резервом підвищення ефективності функціонування системи адміністрування податків в Україні в цілому та за окремими напрямами управлінської діяльності.

Основні результати цього розділу були опубліковані в наукових працях автора [29; 30; 32; 38; 39; 154].

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ МОДЕРНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ У СУЧАСНИХ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ УМОВАХ УКРАЇНИ

3.1. Удосконалення інституційної структури системи адміністрування податків в Україні

Підвищення ефективності функціонування будь-якої системи ставить на порядок денний в якості першочергового питання удосконалення її інституційної структури. Система адміністрування податків в Україні, про необхідність та можливості нарощування ефективності функціонування якої згадувалося у попередньому розділі, не є винятком у цьому плані. Адже модернізувати підходи та методику управлінської діяльності у сфері справляння можливо лише на основі попередньої підготовки інституційних складових, які мають бути здатними та придатними до реалізації методичних новацій.

Як зазначає Д. Артеменко, інституціоналізація системи адміністрування податків проявляється через розвиток податкових відносин, надання їм не лише зобов'язального, а й рефлексивного статусу за допомогою законодавчого закріплення та практичного втілення взаємних прав і обов'язків учасників, а також через упорядкування податкових норм і правил, їх уточнення і конкретизацію у законодавстві. Організаційні перетворення фіскальних органів сприяють трансформації системи адміністрування податків. Особливості інституційних перетворень у системі управління податковими відносинами формують принципово нові соціально значимі інститути, ставлячи перед ними щораз складніші завдання [17; с. 36].

На перших етапах формування фіскальних органів Україна стикалася з різними організаційними та процедурними проблемами, мала недостатній

потенціал з обробки документів, відчувала нестачу кваліфікованих кадрів. Зазначені фактори негативно позначилися на рівні надходження основних податків до бюджету держави. Усвідомлюючи, що інституційні бар'єри та обмеження у державному секторі перешкоджають зростанню економіки і процесу економічних перетворень, в Україні необхідно прискорити реформи, пов'язані з удосконаленням функціонування фіскальних органів. Важливу роль в цьому процесі відіграє досвід зарубіжних держав.

Особливості побудови податкових систем і систем адміністрування податків у різних країнах визначаються сукупністю факторів, до яких А. Жамалов відносить [55; с.60]:

- бюджетний устрій;
- діючу систему права;
- роль держави в економіці;
- ступінь інтеграції у світову економічну систему;
- рівень економічного розвитку;
- традиції, що склалися.

Залежно від бюджетного устрою – федеративного (трирівневого) або унітарного (дворівневого) – як правило, формується і відповідна інституційна структура системи адміністрування податків. При цьому важливу роль відіграють принципи, на основі яких у державі здійснюється розподіл бюджетно-податкових повноважень між центральною владою і територіальними утвореннями (органами місцевого самоврядування). Чим більше бюджетно-податкових повноважень мають органи місцевого самоврядування, то (за інших рівних умов) більш автономними будуть і органи адміністрування податків.

У системі державного управління розрізняють чотири основних моделі організації органів адміністрування та їх модифікований варіант (табл. 3.1). Слід зазначити, що в останні роки більшість держав прагнуть розширити автономію фіскальних органів. Це зумовлено тим, що автономія призводить до кращого виконання функцій органів податкового адміністрування, що сприяє підвищенню ефективності діяльності за рахунок більшої відповідальності та прозорості.

Таблиця 3.1

Моделі організації органів податкового адміністрування*

Модель	Характеристика	Керівництво	Держави-представники
Єдиний напіваавтономний орган (unified semi-autonomous body)	Організація структур податкового адміністрування, за якої усі функції, у т.ч. організаційні (управління персоналом, інформаційні технології, бухгалтерський облік тощо), зосереджені у цьому єдиному органі.	Керівник (за відсутності ради керуючих) звітує безпосередньо перед міністром відповідного відомства (як правило, Міністерства фінансів)	Австралія, Данія, Індія, Ірландія, Ісландія, Іспанія, Корея, Норвегія, Україна, Росія, Румунія, Словаччина, Угорщина, Фінляндія, Чехія, Чилі, Японія
Єдиний напіваавтономний орган, що підпорядковується раді керуючих (наглядовій раді) (unified semi-autonomous body with board)	В організації структур податкового адміністрування у якості додаткової контролюючої ланки існує рада, що складається як з представників виконавчої влади (керівників відомств і департаментів суміжних сфер відповідальності), так і із сторонніх учасників - податкових консультантів, юристів, сертифікованих бухгалтерів тощо.	Підзвітність керівника міністрові фінансів (чи іншого відомства) залишається, а у функції ради керуючих (наглядової ради) входить додатковий контроль, оцінка ефективності її діяльності, а також ухвалення стратегічних рішень з подальшому розвитку служби.	Аргентина, Болгарія, Велика Британія, Канада, Мексика, ПАР, Сингапур, США, Швеція
Єдиний підрозділ (служба) у межах національного Міністерства фінансів (single directorate)	Функції податкового адміністрування реалізує окремий підрозділ, а усі адміністративно-управлінські функції (кадрова політика, матеріально-технічне і інформаційне забезпечення, фінанси тощо) зосереджені на рівні Міністерства фінансів	Керівник звітує безпосередньо перед міністром фінансів	Австрія, Естонія, Франція, Ізраїль, Індонезія, Нідерланди, Португалія, Саудівська Аравія, Швейцарія
Система служб або агентств у межах одного або кількох міністерств (multiple directorates)	Функції податкового адміністрування розподілені між податковими підрозділами, що входять до складу одного або кількох міністерств	Керівник звітує безпосередньо перед міністром окремого або кількох міністерств	Бельгія, Греція, Кіпр, Люксембург, Мальта, Польща
Інша модель (наявність кількох відомств, що займаються різними напрямками податкового адміністрування)	Функції податкового адміністрування розподілені між податковими підрозділами, що входять до складу одного або кількох відомств, та / або покладені на самостійні організації	Підзвітність керівника залежить від статусу органу податкового адміністрування (відомчий або незалежний)	Італія, Китай, Малайзія, Німеччина, Туреччина

* Джерело: складено автором на основі [9]

Дані табл. 3.1 показують, що у більшості держав впроваджена модель організації органів податкового адміністрування у вигляді єдиного напіваавтономного органу. У деяких країнах діє модифікована модель, яка об'єднує елементи чотирьох основних. Так, у Китаї Державна податкова адміністрація функціонує у вигляді єдиного напіваавтономного органу, але її

керівником виступає окремий Міністр з оподаткування. У Малайзії функціонує два напіваавтономних органи, кожен із своїм керівництвом, до складу якого входять незалежні посадові особи, – Міністерство внутрішніх доходів (для адміністрування прямих податків) та Митний і акцизний відділ (для адміністрування непрямих податків). У Німеччині більшу частину податків збирають 16 Земельних (Länder) Міністерств фінансів, які підпорядковуються і координуються Федеральним Міністерством фінансів; існує також Федеральний центральний податковий офіс, підлеглий Федеральному Міністерству фінансів, який виконує певні центральні функції.

Серед учених поширена думка, що розширення автономії фіскальних органів може вирішити адміністративні та корпоративні проблеми управління, як, наприклад, організаційна непродуктивність, а також проблеми надання справедливих і ефективних послуг платникам податків.

Напіваавтономні органи податкового адміністрування у кожній з країн, в яких вони функціонують, відрізняються способом організації, ступенем автономності, формою фінансування [9]. Проте усім їм властивий ряд загальних ознак. До їх числа можна віднести: статус юридичної особи; правовий статус напіваавтономної влади; часткова або повна фінансова незалежність від дотацій з бюджету (самофінансування); наявність керуючої ланки – керівника або ради керуючих (наглядової ради); підзвітність Міністерству фінансів у встановленому законодавством порядку; незалежність працівників фіскальних органів від державної служби.

На думку Бавіна В. В., напіваавтономна модель організації органів податкового адміністрування має низку суттєвих переваг [18, с.160]:

- підвищення ефективності системи адміністрування податків;
- зростання податкової бази у державі та надходжень від сплати податків і зборів;
- компетентніший, професійніший, дисциплінованіший персонал;
- зниження корупції і, тим самим, підвищення довіри до фіскальних органів і уряду загалом;

- відкритіша і прозоріша робота фіскальних органів;
- краща трудова етика та зміна управлінської культури (відхід від бюрократичної і ворожої культури у напрямі до активнішої і професійнішої).

Але, окрім позитивних рис, у функціонуванні напівавтономної моделі організації структур податкового адміністрування можна виділити і негативні сторони. Зокрема [18, с. 161]:

- автономні фіскальні органи у низці випадків можуть виявитися дорожчі за утриманням, ніж відомчі фіскальні органи;
- є тенденція до переоцінки можливостей збільшення збору податків за допомогою автономних фіскальних органів;
- необхідна розробка методів звітності та контролю автономних фіскальних органів з метою виключення зловживання службовим становищем;
- створення автономних фіскальних органів не може гарантувати на 100% політичне невторчання;
- автономні фіскальні органи мають право втручатися у розробку та планування податкової політики, відповідальність за яку лежить на Міністерстві фінансів і законодавчій владі;
- людський фактор може стримувати ефективне функціонування і розвиток автономних фіскальних органів у державі.

Згідно з Положенням про Державну фіскальну службу України в нашій державі ДФС є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України [116], тобто також має статус напівавтономного органу адміністрування податків.

У разі належної підготовки до ефективного реалізації моделі напівавтономного фіскального органу з урахуванням інституційних особливостей, що склалися, функціонування ДФС може здійснити позитивний вплив на розвиток системи адміністрування податків в Україні. Для цього передусім доцільно визначити коло проблем діяльності фіскальної служби, які вирішуватимуться за рахунок подальшого впровадження напівавтономної моделі функціонування. До них можна віднести: підвищення компетенції і

професіоналізму працівників сфери адміністрування податків; боротьба з корупцією і зниження її рівня як стосовно працівників ДФС, так і стосовно платників податків; підвищення податкових надходжень до бюджету держави; розширення податкової бази.

Внутрішня організація органів адміністрування податків у зарубіжних країнах залежить від того, яка організаційна схема бачиться найбільш зручною для виконання основних функцій. Залежно від ситуації в економіці, змін у податковій системі, цілей і завдань поточної податкової політики, використовувана схема може періодично змінюватися.

У системі державного управління розрізняють три основних принципи внутрішньої організації органів податкового адміністрування, які автором узагальнено та відображено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Принципи організації органів податкового адміністрування *

Принцип	Характеристика	Держави-представники
Принцип спеціалізації (за типом податків)	Передбачає створення у структурі органів адміністрування податків підрозділів, що спеціалізуються на окремих видах податків.	У чистому вигляді в сучасних умовах не використовується. Однак, елементи спеціалізації збереглися у Казахстані, Китаї, Люксембурзі, Румунії, Сінгапурі, Чехії.
Функціональний принцип	Реалізується через нормативне і оперативне адміністрування податків. Нормативне податкове адміністрування здійснюється переважно на загальнонаціональному рівні, оперативне – при прямій взаємодії з платниками податків.	Болгарія, Бразилія, Індія, Індонезія, Канада, Колумбія, Латвія, Литва, Малайзія, Нідерланди, Саудівська Аравія, Словаччина, Туреччина.
Принцип виокремлення сегментів платників податків	У структурі органів адміністрування податків виділяються підрозділи, що виконують стандартний набір оперативних функцій стосовно окремих сегментів платників (наприклад, фізичні особи, малий бізнес, великі платники податків тощо).	У чистому вигляді застосовується в Ірландії, США, Франції. Елементи сегментації впроваджено у Мексиці, Німеччині, Фінляндії.

* Джерело: складено автором на основі [9]

На початку свого становлення організаційна структура органів адміністрування податків відповідала принципу спеціалізації. У рамках цього підходу виділялися багатофункціональні підрозділи, що відповідали за окремі групи або види податків. Кожен підрозділ був відносно незалежним від інших, що супроводжувалося високою неефективністю подібної організаційної структури. Зокрема, дублювання функцій призводило до зростання витрат як фіскальних

органів, так і платників податків, вимушених безсистемно взаємодіяти з різними підрозділами. У зв'язку з цим організація фіскальних служб у більшості країн світу була реформована відповідно до двох наступних принципів.

В основі функціонального принципу лежить підхід з точки зору функцій податкового адміністрування. Серед них розрізняються так звані нормативні функції, які зазвичай здійснюються на загальнонаціональному рівні, та оперативні функції, до яких відносяться функції, безпосередньо пов'язані з процесом адміністрування податків.

Нормативні функції полягають в інтерпретації та визначенні порядку застосування податкового законодавства і нормативних актів. Оперативні функції пов'язані безпосередньо з адмініструванням податків. Вони сприяють встановленню тісної взаємодії між фіскальними органами і платниками податків, від них залежить добровільне виконання платниками обов'язків зі сплати податків. Ці функції включають реєстрацію та облік платників податків, контрольню-перевірочну діяльність.

У межах даного підходу діяльність органів податкового адміністрування стає більше стандартизованою, зростає ефективність контрольних заходів, тому у більшості країн організація відповідних структур будується переважно виходячи з функціонального принципу.

Порівняно недавно у кількох високорозвинених країнах реформування організаційної структури органів адміністрування податків було здійснено за принципом виділення сегментів платників податків. Очевидно, що розділення функцій податкового адміністрування стосовно окремих сегментів платників податків дозволяє зважати на їх специфіку, розробляти диференційовані (і при цьому стандартизовані) процедури реєстрації, обліку платників податків, проведення податкових перевірок тощо.

Кожній державі властива специфіка внутрішньої організації органів податкового адміністрування, які автором узагальнено та відображено у додатку Ф.

Як свідчать дані додатку Ф, внутрішня організація органів адміністрування податків у різних державах світу будується в основному на комбінації основних

принципів (зокрема, двох із них – функціонального і спеціалізації). Складно вибрати один з них в якості домінуючого, оскільки досить складно оцінити ефективність роботи фіскальних органів залежно від типу їх організації, зважаючи на існування безлічі інших, важливіших факторів. Зазвичай тип внутрішньої організації органів податкового адміністрування визначається системою державного управління, що склалася в країні, накопиченим досвідом і традиціями розподілу адміністративних функцій. В той же час при реформуванні системи адміністрування податків принципи організації роботи та організаційна структура фіскальних органів так чи інакше зазнають змін. З цим пов'язана постійна зміна переваг при виборі підходів в податковому адмініструванні, а також прагнення побудувати різноманітні комбіновані варіанти, спрямовані на реалізацію поставлених державою цілей і завдань податкової політики.

Побудова організаційної структури органів адміністрування податків у багатьох країнах світу стикається з низкою супротивних завдань, зокрема, надання послуг, що доступні більшості платників податків, з мінімальними витратами на утримання працівників та одночасним зростанням оперативної ефективності. Різноманітні ініціативи, особливо за останнє десятиліття, що значною мірою базуються на широкому впровадженні інформаційних технологій, сприяють істотному реформуванню мережі органів податкового адміністрування у багатьох країнах.

Історично, організаційна структура органів адміністрування податків більшості держав складалася з великої кількості регіональних та / або місцевих підрозділів для забезпечення здійснення усіх повноважень, покладених на них законодавством. До факторів, що зумовили потребу у великій мережі базових підрозділів, належали: значна кількість платників податків, їх географічне розташування та спільна мета надання послуг, які були б доступні більшості платників податків. За останні десятиліття, інноваційні процеси зумовили істотні зміни як у розмірах, так і в змісті організаційної структури органів податкового адміністрування у багатьох країнах.

Організаційна структура органів адміністрування податків окремих держав світу з комплектацією підрозділів на різних рівнях автором узагальнена та відображена у дод. Х.

Слід зазначити, що зміни, які відбувалися в останні роки в організаційній структурі більшості держав характеризувалися: підвищенням ефективності діяльності центральних апаратів; змін в обробці інформації та сервісного обслуговування платників податків, зумовлених впровадженням новітніх технологій; розвитку принципів «єдиного вікна» і «єдиного офісу». Такі зміни відбувалися і в організаційній структурі фіскальних органів України.

Щодо функціональних повноважень органів адміністрування податків у різних країнах світу, то вони залежать від низки факторів, зокрема, розвитку системи місцевого самоврядування, наявності громадських ініціатив та існуючої моделі організації фіскальних органів. Прагнення до розширення автономії органів податкового адміністрування зумовило розширення повноважень, що делегуються їм державою (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Повноваження органів податкового адміністрування в різних державах світу
станом на кінець 2013 року*

Країна	Законотвора діяльність	Зменшення санкцій	Визначення внутрішньої структури	Асигнування з бюджету	Встановлення рівнів / Набір персоналу	Визначення стандартів обслуговування	Набір та звільнення працівників
1	2	3	4	5	6	7	8
Австралія	+	+	+	+	+	+	+
Бельгія	+	+	-	-	-	+	-
Бразилія	+	+	-	-	-	-	-
Велика Британія		+	+	+	+	+	+
Італія	+	+	+	+	-	+	+
Індонезія	+	+	-	-	+	+	-
Канада	+	+	+	+	+	+	+
Корея	+	+	-	+	-	+	+
Німеччина	+	+	+	-	-	+	+
Польща	+	+	-	+	+	+	+
Португалія	+	+	-	-	-	+	-
Румунія	+	-	-	+	-	+	+
Росія	-	+	+	+	+	+	+
Сінгапур	+	+	+	+	+	+	+

Продовження табл. 3.3

США	+	+	+	+	+	+	+
Туреччина	+	+	+	-	-	+	+
Угорщина	+	+	-	+	+	+	+
Україна	+*	+	+	+	+	+	+
Франція	+	+	+	+	+	+	+
Японія	+	+	-	-	-	+	+

* Джерело: складено автором на основі [9]

* Зі створенням ДФС законотворча функція була втрачена

Загалом типовими повноваженнями органів адміністрування більшості країн світу є: управління податковими надходженнями; організація і планування податкових перевірок; обслуговування платників податків; кадрове забезпечення; інформаційне забезпечення; інтерпретація податкового законодавства; масово-роз'яснювальна робота; санкції щодо платників податків і їх стимулювання.

Узагальнення зарубіжного досвіду функціонування органів адміністрування податків дає можливість зробити висновок, що різноманітність підходів до організації системи податкового адміністрування об'єктивно пов'язана з відмінністю у податкових системах. Проте можливо виділити деякі загальні тенденції реформування діяльності фіскальних органів, а саме:

1) реформи, спрямовані на оптимізацію процесу управління, підвищення його ефективності; впровадження прогресивних корпоративних методів стратегічного управління і планування;

2) впровадження та активне використання інформаційних технологій, що дозволяють удосконалити податковий контроль, систему інформування платників податків, що у результаті сприяє підвищенню продуктивності праці працівників фіскальних органів;

3) залучення приватного сектора до виконання окремих функцій фіскальних органів, що, як правило, призводить до зниження адміністративних витрат і, отже, економії бюджетних коштів;

4) розвиток міжнародної співпраці фіскальних служб.

Очевидно, що подібний розвиток системи податкового адміністрування можливий лише за високого рівня основних інститутів суспільства, технічної і

соціальної інфраструктури. Інтеграція корпоративних методів управління у систему державної влади може носити неспотворюючий характер лише у тому випадку, коли, з одного боку, накопичений позитивний досвід використання цих методів, а з іншого боку, система державного управління інституційно і технологічно готова до таких змін. Верховенство закону за умови його відповідності поточній ситуації, пріоритетам і завданням розвитку суспільства, система норм і цінностей, що підтримує добросовісну поведінку усіх суб'єктів соціально-економічного життя, визначають зазначені напрями розвитку систем адміністрування податків розвинених країн.

Для виявлення сильних і слабких сторін функціонування органу адміністрування податків в Україні – Державної фіскальної служби – було проведено SWOT-аналіз, результати якого відображено у табл. 3.4.

Проведений SWOT-аналіз показав, що, незважаючи на досягнутий прогрес у реформуванні фіскальних органів в Україні, невирішеними залишаються деякі проблеми адміністрування податків, насамперед пов'язані з недостатньою ефективністю діяльності цих органів, наявністю застарілих, неефективних форм та інструментів адміністрування.

Не вирішені принципові питання перегляду пріоритетів і модернізації діяльності ДФС, що передбачають зміну акценту в роботі служби з чисто фіскальних орієнтирів на надання сервісних послуг.

До кінця не вирішені питання забезпечення якості послуг, що надаються платникам податків, мінімізації умов для виникнення корупційних контактів, поліпшення взаємодії з іншими державними органами і громадськими інститутами, оптимізації внутрішніх робочих функцій і процесів, підвищення якості кадрового складу служби.

Важливим, якщо не найголовнішим, питанням залишається вирішення задачі зміни поглядів і відношення ДФС до своєї ролі і завдань у реалізації податкової політики держави, перебудови мислення, з одного боку, і перегляд позиції та відношення платників податків і громадян до своїх обов'язків та їх відповідальності перед державою і суспільством, з іншого.

Таблиця 3.4

SWOT-аналіз функціонування Державної фіскальної служби України *

Сильні сторони (Strengths)	Слабкі сторони (Weaknesses)
<p>Зростання податкових надходжень до бюджету</p> <p>Прозорість ухвалення рішень, висвітлення ЗМІ і громадянським суспільством</p> <p>Доступність для роботи з внутрішніми і зовнішніми партнерами</p> <p>Скорочення бюрократії шляхом впровадження спрощених адміністративних процедур, зростаюче число е-деклараций і е-послуг</p> <p>Розвиток міжінституційної співпраці</p> <p>Людські ресурси в середньому вище за середній рівень якості (великий відсоток службовців з вищою освітою)</p> <p>Розуміння і прийняття процесу реформ, здатність справлятися з новими завданнями</p>	<p>Слабке погашення податкової заборгованості, відсутність сучасних процедур примусового стягнення</p> <p>Недостатній розвиток системи відбору для податкового контролю на основі ризиків</p> <p>Нестабільне податкове законодавство створює надмірні труднощі для платників податків і фіскальної служби</p> <p>Низький рівень розвитку системи внутрішнього контролю</p> <p>Недостатні фінансові, матеріальні ресурси</p> <p>Низький рівень умов праці у фіскальній службі</p> <p>Неадекватно розвинена система підготовки управлінського персоналу</p> <p>Процеси податкового управління не відповідають сучасним вимогам</p> <p>Зайва концентрація на податковому контролі замість просування добровільного дотримання законодавства платниками податків</p> <p>Неінтегрована і неуніфікована інформаційна система</p> <p>Морально і фізично застаріле технічне обладнання</p>
Можливості (Opportunities)	Загрози (Threats)
<p>Використання технологій, що скорочують оперативні витрати</p> <p>Спрощення вимог податкового адміністрування</p> <p>Підтримка з боку зовнішніх партнерів</p> <p>Зростання свідомості громадянського суспільства та партнерів по соціальному діалогу для поліпшення якості послуг, що пропонуються платникам податків.</p> <p>Зростання інтересу до якості результатів управління людськими ресурсами на національному рівні</p>	<p>Податкові порушення тягнуть за собою серйозні проблеми</p> <p>Тіньова економіка перешкоджає законослухняності</p> <p>Зростання складності схем ухилення від сплати податків</p> <p>Слабка віра суспільства у цілісність фіскальної служби</p> <p>Обмеження, пов'язані з фінансуванням діяльності фіскальної служби</p> <p>Втрата кваліфікованого, навченого і спеціалізованого персоналу через низький рівень оплати праці</p>

* Джерело: складено автором самостійно

Вважається, що на сучасному етапі, удосконалення системи адміністрування податків в Україні повинно відбуватися у напрямках:

1. Оптимізації та зниження трудомісткості і ресурсомісткості податкових робіт за рахунок поширення автоматизації відповідних процесів.
2. Підвищення відкритості ДФС, рівня і якості податкових послуг.
3. Комплексного використання накопиченої на сьогодні ДФС інформації.
4. Підвищення рівня внутрішнього контролю діяльності ДФС – дотримання регламентних процедур і термінів, які встановлені законодавством.

Удосконалення системи адміністрування податків в Україні в контексті стратегії європейської інтеграції, на думку Чикаренко О. О., має відбуватися за

принципами, на основі яких відбувається удосконалення системи державного управління у більшості розвинених країн світу [174, с. 171-172]:

- 1) принцип демократизації державного управління і державної служби;
- 2) принцип орієнтації на клієнта;
- 3) принцип встановлення нових паритетних відносин між центральними, регіональними й місцевими органами влади та управління;
- 4) принцип створення умов загальної зацікавленості у підвищенні ефективності державної служби;
- 5) принцип орієнтації на кінцевий результат;
- 6) принцип рентабельності;
- 7) принцип простоти управління.

На думку Пономарьова А. І., удосконалення системи адміністрування податків в Україні полягає у [119, с. 48]:

- передачі провідної ролі у податкових відносинах платникові податків;
- стандартизації та регламентації роботи фіскальних органів, розробці та впровадженні стандартів податкових послуг, що надаються фіскальною службою, а також на впровадженні адміністративних податкових регламентів на усіх етапах і рівнях оподаткування;
- оптимізації функцій фіскальних органів і протидії корупції, податковому рекету і податковому терору;
- вдосконаленні структури діяльності територіальних підрозділів фіскальних органів;
- підвищенні ефективності взаємодії фіскальних органів і платників податків;
- вдосконаленні форм і методів податкового контролю;
- інформаційного, ресурсного і кадрового забезпечення, вдосконаленні механізмів поширення успішного досвіду податкового адміністрування;
- забезпеченні податкового планування і прогнозування;
- забезпеченні податкової безпеки.

Узагальнюючи вищезазначене та враховуючи зарубіжний досвід функціонування органів адміністрування податків пропонуємо запровадити модель удосконалення функціонування Державної фіскальної служби України на основі поєднання організаційного, функціонального та процесного підходів (рис. 3.1).

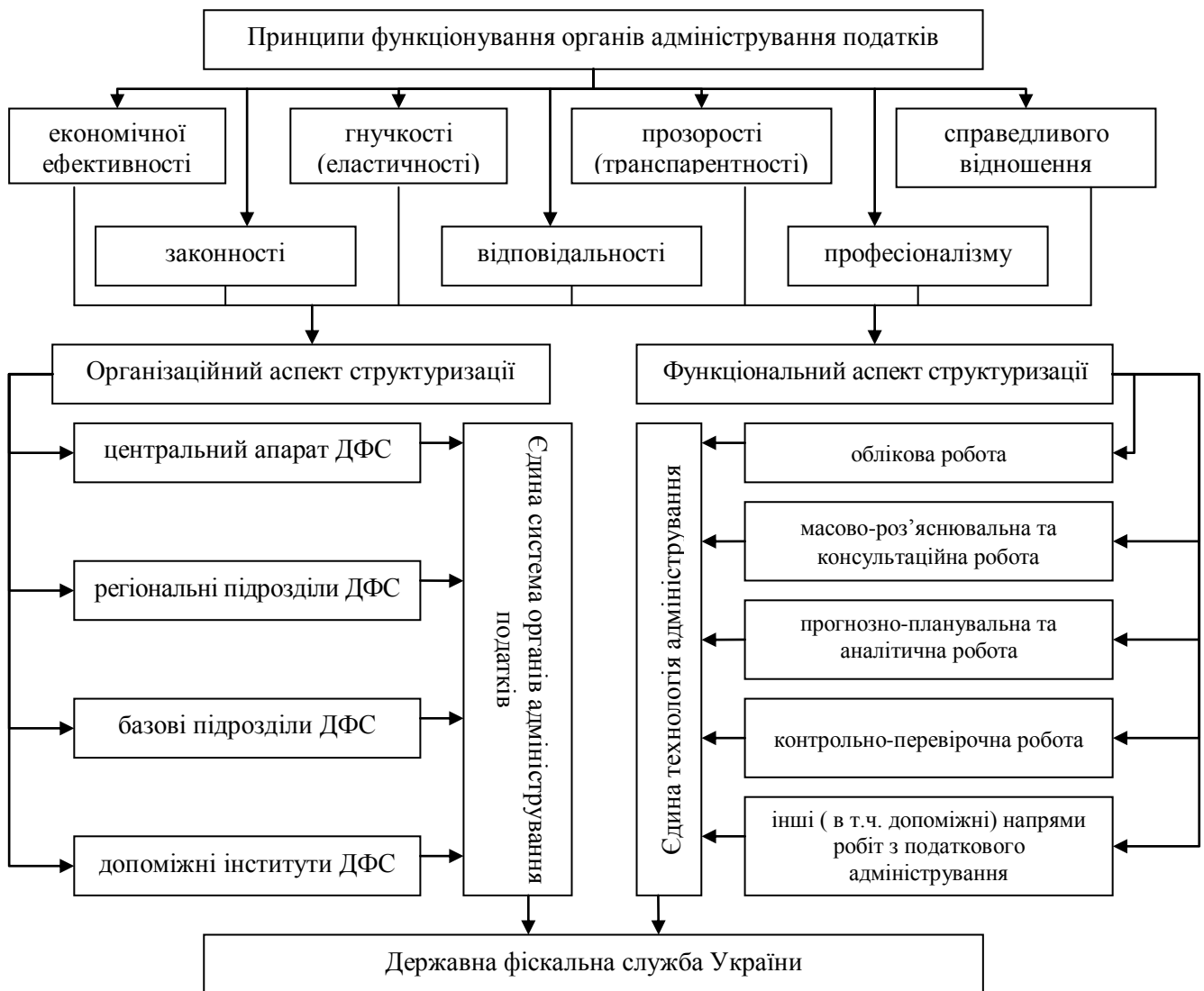


Рис. 3.1. Інфологічна модель поєднання підходів до забезпечення функціонування Державної фіскальної служби України *

* Джерело: складено автором самостійно

З рис. 3.1 видно, що у моделі функціонування Державної фіскальної служби України, з одного боку, виділені функціональний і організаційний аспекти. У такому уявленні функції адміністрування податків реалізуються в

єдиній системі фіскальних органів. Цей підхід до структуризації прийнято називати організаційно-функціональним. З іншого боку, виділений процесний (технологічний) аспект, за якого діяльність ДФС представляється як єдиний процес. При цьому виконання функцій фіскальних органів за напрямками діяльності забезпечується відповідними податковими технологіями. Цей підхід прийнято називати процесним.

Як зазначає В. Журавський, сьогодні у суспільства є запит на позитивні зміни у роботі фіскальної служби. ДФС нового зразка має передбачати не лише спрощення адміністративних процедур, зниження ставок податків, зміну методів адміністрування, а й будувати свою роботу на нових принципах. Ключове завдання удосконалення – перетворити ДФС з бюрократичної на професійну організацію, яка надає високоякісні послуги. ДФС має бути сформованою передусім як сервісна служба, яка діятиме за європейськими зразками. У такій службі платник податку має бути партнером, а служба повинна працювати для задоволення його, а не власних потреб. Безконтактна форма надання послуг платникам податків надасть можливість не тільки покращити рівень обслуговування платників податків, а й подолати корупцію та запровадити сучасну цивілізовану систему адміністрування податків [57, с. 158].

Удосконалення інституційної структури системи адміністрування податків в Україні має базуватися на таких принципах:

- економічної ефективності – формулювання норм податкового законодавства повинно бути якомога простішим, а справляння податків органами ДФС не потребувати значних витрат;
- законності – суворого дотримання законодавства працівниками ДФС;
- гнучкості (еластичності) – оптимальна структура ДФС повинна враховувати кон'юнктурні фактори при адмініструванні податків;
- відповідальності – працівники ДФС повинні нести відповідальність перед законом і громадянським суспільством;
- прозорості (транспарентності) – результати діяльності ДФС повинні бути публічними та підлягати контролю/моніторингу з боку громадян у межах законодавства;

– професіоналізму – наявність необхідних кваліфікаційних вимог і відповідного досвіду, необхідного для здійснення професійної діяльності;

– справедливого відношення – усі працівники ДФС мають забезпечувати однакове ставлення до всіх платників податків, без дискримінації шляхом дотримання принципів об'єктивності, неупередженості й законності.

Погоджуємося з Журавським В. Л., що удосконалення функціонування ДФС в Україні передбачає виділення операційних та управлінських процесів, що виконуються фіскальними органами. У ході проведеного вдосконалення необхідно створити умови для досягнення єдиного підходу щодо виконання функцій органів ДФС всіма їх виконавцями шляхом підготовки відповідних методичних посібників, інструкцій для користувачів програмного забезпечення та навчальних курсів, на підставі яких слід розробити посадові інструкції для кожної посади, що задіяна у виконанні відповідної функції. Функціональне вдосконалення має стати основою для здійснення організаційних змін, а саме – створення відповідних структурних підрозділів для виконання таких функцій. Організаційне вдосконалення повинно забезпечити стійкість та водночас гнучкість структури за умови зміни зовнішнього чи внутрішнього середовища, яка б надавала можливість її переорієнтації (приспосовування) відповідно до зміни завдань з найменшими ризиками для персоналу [56, с. 24].

Удосконалення функціонування Державної фіскальної служби України на основі поєднання організаційного, функціонального та процесного підходів передбачає використання принципу функціональної організації (функціональної специфікації) системи органів адміністрування податків.

Як зазначає Чиякіна Н. Г., принцип функціональної організації (функціональній спеціалізації) системи органів податкового адміністрування ґрунтується на єдності функцій фіскальних органів і передбачає [175, с. 24]:

1) розподіл функцій між ДФС та її територіальними органами, а також між фіскальними органами різних рівнів;

2) виділення структурних підрозділів усередині фіскальних органів виходячи з функцій, що виконуються фіскальним органом певного рівня.

Доцільно зазначити, що функціональна організація фіскальних органів не

встановлюється індивідуально для кожного базового територіального підрозділу, а обирається залежно від кількості працівників з обмеженого набору типових організаційних структур, затверджених регіональним територіальним підрозділом. Важливість застосування типових функціональних організаційних структур полягає в тому, що дозволяє в усіх базових територіальних підрозділах застосовувати типові технологічні процеси, що спрощує формалізацію багатьох операцій і створює всі умови для автоматизації податкових процедур та їх методичної підтримки. Застосування типової системи податкових технологій і процедур на типовій основі передбачає однакове виконання податкових процедур у рамках технологічного процесу усіма базовими територіальними підрозділами фіскальних органів. Проте, на наш погляд, повний перехід на типові структури і технології, побудовані за функціональним принципом, вимагає розробки великої кількості проектних документів. Зокрема, описів технологічних процесів і робочих місць, що визначають закріплення функцій і процедур, відповідальності та повноважень, а також документів, що містять інформацію про нормування праці, посилання на законодавчі і нормативні акти. Їх відсутність істотно ускладнює роботу базових територіальних підрозділів і стримує їх розвиток.

Нині принцип функціональної організації системи органів податкового адміністрування взятий за основу при вдосконаленні структури фіскальних органів в Україні, яка склалася виходячи з їх головного функціонального завдання, – забезпечити максимальний контроль за дотриманням законодавства про податки і збори.

В той же час, успішне виконання функцій ДФС України, на нашу думку, вимагає вдосконалення внутрішньої організації діяльності фіскальних органів на місцях, а саме:

1) визначення складу функцій фіскального органу (при цьому під функцією розуміється вид діяльності фіскальних органів, логічно закінчений набір процедур);

2) визначення складу та змісту робочих процедур для реалізації кожної функції фіскального органу (під процедурою мається на увазі логічно закінчений набір операцій (технологічних дій), які виконуються на робочих місцях

(технологічних ділянках роботи) у певній послідовності;

3) закріплення функцій за підрозділами фіскального органу.

Розміщення і концентрація співробітників з фінансових, кадрових і юридичних питань, що здійснюють контрольні функції у територіальних органах ДФС, не виправдовує себе ні з точки зору витрат держави на їх утримання, ні з позиції скорочення зайвого адміністративного тягаря на платників податків. У зв'язку з цим в невеликих територіальних підрозділах необхідно скасувати дублюючі функції, сконцентрувавши їх на більш високих рівнях управління, перерозподілити ресурси в укрупнені податкові органи і центральний апарат, посиливши потенціал аналітичних і інформаційно-технологічних підрозділів.

Особливої уваги потребує питання функціонування так званої середньої (регіональної) ланки ДФС. Низка вітчизняних авторів уже звертали увагу на її роль як передавальної структури, що переважно лише акумулює і передає інформацію, не виконуючи більш ніяких значущих функцій. Пропонувалося у зв'язку з цим змінити колишні обласні податкові адміністрації на окружні, укрупнивши таким чином відповідні структури та скоротивши апарат [87, с. 183-186]. Ми ж пропонуємо взагалі відмовитися від існування середньої ланки ДФС у сьогоденному вигляді, залишивши на обласному рівні лише органи внутрішнього контролю та обробки звітної інформації базових підрозділів. З інших же питань слід забезпечити прямий контакт базових підрозділів з центральним рівнем ДФС, що слугуватиме вирішенню трьох проблем одночасно:

- виключенню дублювання функцій;
- скороченню витрат на утримання служби;
- забезпеченню єдиних підходів в адмініструванні усіх податків (у тому числі місцевих) та роботі з усіма платниками (незалежно від виду діяльності, галузевої спеціалізації чи територіального розміщення).

Крім того, нині на ДФС покладена низка невластивих їй і зайвих функцій (зокрема, функції обслуговування недіючих платників податків), які не несуть у собі фіскальної складової, відволікають людські і часові ресурси. Слід проаналізувати і виключити невластиві ДФС функції.

Таким чином, функціональна спеціалізація усіх ланок ДФС України забезпечує найбільш раціональне використання трудових ресурсів органу адміністрування податків, створює умови для ефективнішого здійснення ними своїх функцій і потребує подальшого розвитку з урахуванням реалій, що складаються.

Загалом, удосконалення функціонування фіскальної служби має бути спрямоване на організаційну перебудову територіальних органів, постійне удосконалення процесів адміністрування податків, впровадження інтегрованої інформаційної системи та нових сервісів для платників податків з метою зростання добровільної сплати податків, своєчасного наповнення бюджетів, а отже сприянню соціальній стабільності суспільства та економіки держави, формуванню атмосфери прозорості й налагодженню партнерських стосунків із платниками податків.

3.2. Посилення взаємодії служб адміністрування податків в Україні

Державна фіскальна служба хоч і є найпотужнішою організацією у вітчизняній системі адміністрування податків, але її повноцінне та ефективне функціонування можливе лише у співпраці з іншими фінансовими і правоохоронними структурами. Та й самі органи фіскальної служби потребують посилення внутрішньої взаємодії з метою покращання якості обслуговування платників.

Крім безпосереднього виконання фіскально-адміністративних функцій, яким займається в Україні ДФС, є низка служб, що дотично пов'язані з тим же процесом. Вони або безпосередньо реалізують спільні дії з фіскальною службою, або, як мінімум, співробітничать у питаннях обміну необхідною інформацією. Це обумовлює доцільність розгляду системи адміністрування податків з позиції системного підходу, що дозволяє визначити не лише окремі

елементи, а й зв'язки між ними, які характеризують організацію взаємодії різних елементів у процесі їх діяльності. Взаємодія суб'єкта та об'єкта управління в межах системи адміністрування податків автором відображена на рис. 3.2.

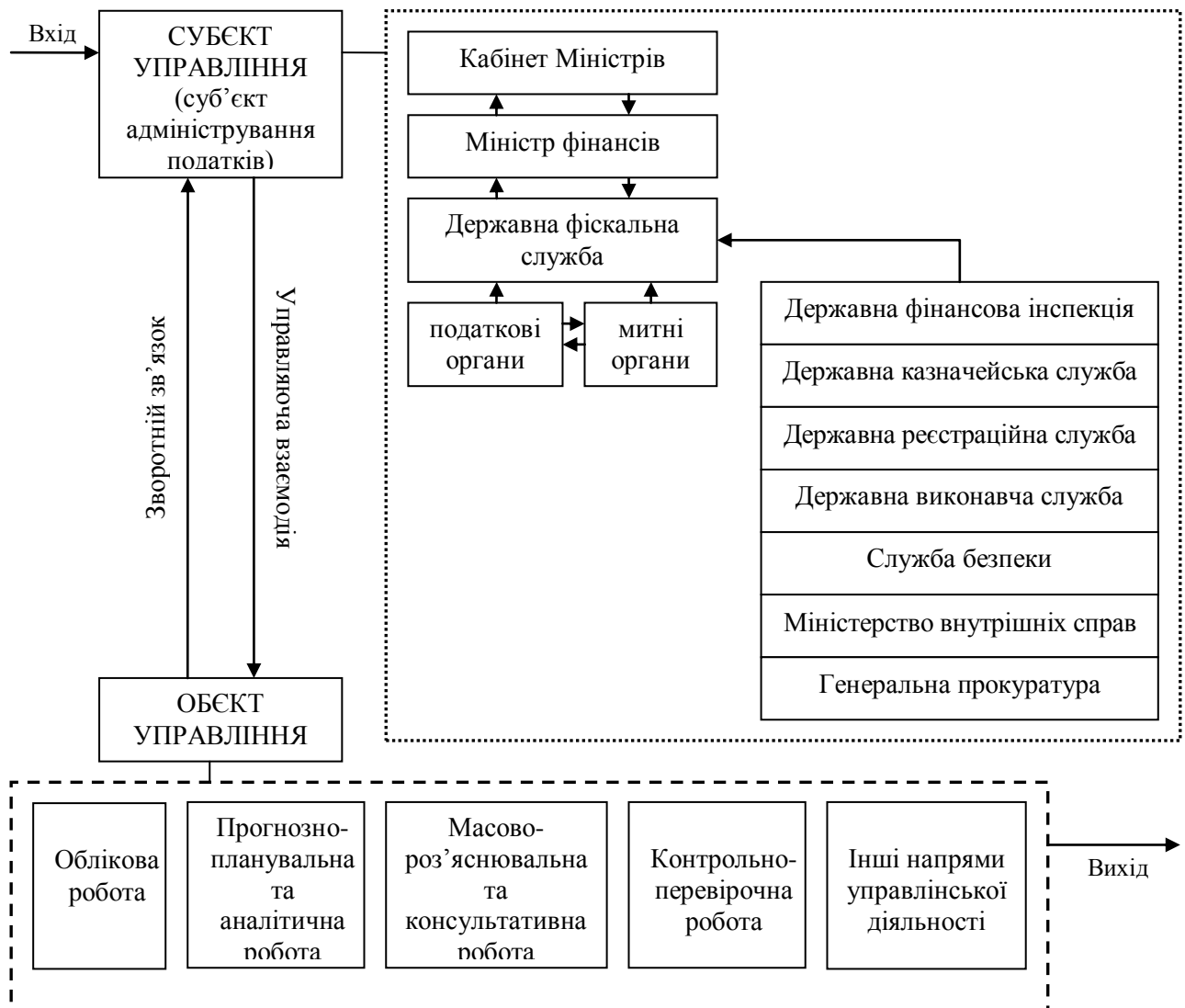


Рис. 3.2. Система адміністрування податків в контексті взаємодії та взаємозв'язку її складових *

* Джерело: складено автором самостійно

У системі державного управління служби адміністрування податків – це суб'єкти управління другого рівня (суб'єктами управління першого рівня є органи законодавчої влади).

За даними рис. 3.2 видно, що в Україні склалася досить струнка система органів державної влади, які задіяні у питаннях податкового адміністрування. Саме

внаслідок того, що у вирішення тих чи інших питань адміністрування податків бере участь велика кількість органів державної влади, особливої актуальності набуває принцип дієвості, який передбачає, що у своїй діяльності вони повинні чітко взаємодіяти, об'єктивно й оперативно вирішувати поставлені завдання.

Основна інституційна ланка адміністрування податків – Державна фіскальна служба України – побудована за принципом організаційної цілісності.

Організаційна цілісність податкових адміністраторів, на думку В. Попової, має низку переваг перед відомчою розрізненістю, яка породжує додаткові складнощі для координації та взаємодії (певну відчуженість та самоізоляцію, зайві втрати в інформації та оперативності її проходження в процесі передачі з одного відомства до іншого тощо) [120].

ДФС, як і її попередник (Міністерство доходів і зборів), на відміну від ДПА України, об'єднує податкову та митну служби. Доцільність їх інтеграції доведена у низці держав, зокрема за оцінками їхніх фіскальних органів:

- в Естонії відбулася економія у витратах на обслуговуючий персонал; зросла ефективність роботи від розширення інформаційної бази; підвищився публічний імідж фіскального органу (Податкового і фіскального департаменту);

- в Ірландії було впроваджено цілісний управлінський підхід, орієнтований на надання послуг добросовісним платникам податків; забезпечено своєчасне реагування на порушення законодавства; здійснено чіткий розподіл ролей і відповідальності; поліпшено суспільну довіру до фіскального органу (Податкової адміністрації);

- в Іспанії зменшено витрати на співробітників фіскального органу (Податкового агентства); поліпшено координацію діяльності; покращено взаємовідносини з платниками податків;

- у Великій Британії було створено міцну організаційну структуру; поліпшено партнерські відносини з Міністерством фінансів у сфері формування фіскальної політики; впроваджено принцип «робота в команді – частина внутрішньої культури»; збільшено надходження до бюджету країни та зменшено

витрати на співробітників фіскального органу (Податкової і митної адміністрації).

Міжвідомче реформування, як зазначає В. Попова, можна здійснити двома шляхами [120]:

1. Формальним, за якого об'єднання податкової та митної служб відбувається без особливих змін функцій та процедур щодо адміністрування податків у цих органах. Такий варіант потребує значно менших управлінських та організаційних зусиль, меншого використання фінансових, людських, технічних ресурсів. Але з погляду на результат, особливого сенсу він не має.

2. Неформальним, тобто інтеграція податкової та митної служб із запровадженням у разі необхідності нових функцій та процедур щодо адміністрування податків у цих органах. Такий варіант конструктивний, а його головною, і досить проблематичною справою, є функціонально-організаційна перебудова. Оскільки на результативність роботи фіскальних служб негативно впливає масштабність структурної реорганізації (якщо свідомо не наважитися на ризик зниження рівня ефективності роботи), то в перші рік-два після реорганізації об'єднаний фіскальний орган змушений буде здійснювати адміністрування податків за подвійною системою.

В Україні процес інтеграції податкової і митної служб у єдиний фіскальний орган – спочатку Міністерство доходів і зборів України у 2013 році, а згодом у Державну фіскальну службу України – відбувся у рекордні строки (близько 6 місяців). У Данії створення аналогічного органу тривало 14 місяців, в Угорщині – 2 роки, у Великій Британії та Канаді – 3 роки, а у Нідерландах – 5 років. Автором узагальнено та відображено на рис. 3.3 модель об'єднання податкової та митної служб в Україні.

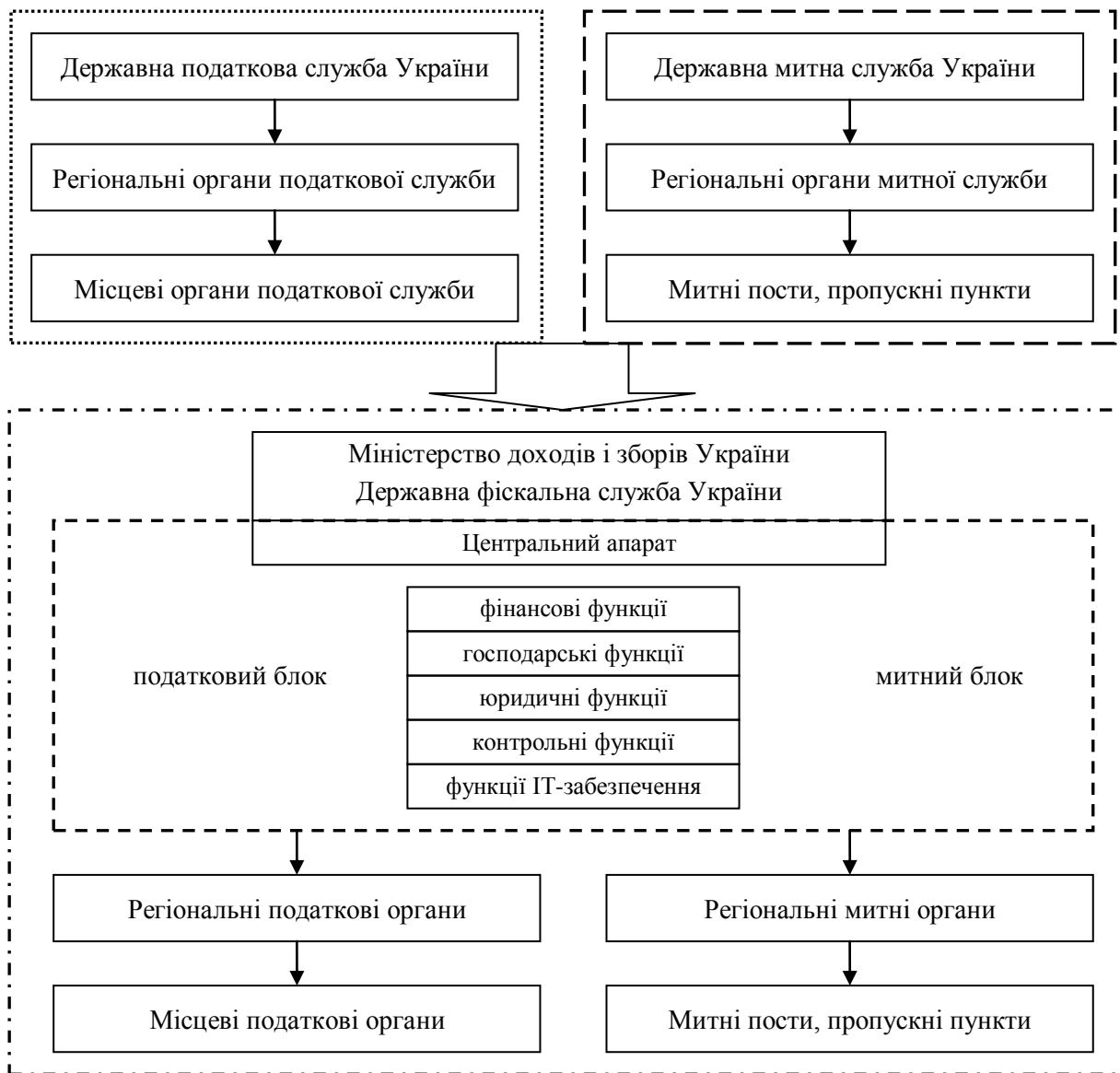


Рис. 3.3. Інфологічна модель об'єднання податкової та митної служб в Україні*

* Джерело: складено автором самостійно

Однак, створення єдиного фіскального органу в Україні, на нашу думку, відбувалося досить суперечливо, а окремі процеси характеризувалися штучністю включення підрозділів. Безсумнівно позитивно, що інтеграція повноважень відбулася за підрозділами, функції яких дублювалися, а саме: фінансові, господарські, юридичні, контрольні-перевірочні та інформаційного забезпечення. Та поряд з цим, занадто швидке створення єдиного фіскального органу, що схоже на поглинання митних органів податковими, призвело до їх

протистояння. Проявилися їх різновекторні інтереси та випадки приймання суперечливих рішень з однакових питань.

На нашу думку, не варто було занадто поспішати зі створенням єдиного фіскального органу. Слід було б, насамперед, розробити засоби та інструменти реалізації спільної діяльності та взаємодії податкових і митних органів, до яких А. Бидик відносить такі як [22, с. 23]:

- спільні стратегічні й тактичні цілі взаємодії;
- єдиний організаційно-координаційний та аналітичний центр;
- прогресивні види та форми взаємодії;
- єдина інформаційна база даних;
- єдина система зв'язку;
- єдина система нормативних документів;
- єдина інформаційна та довідкова служба;
- тісні та взаємоузгоджені зв'язки між складовими елементами системи.

При об'єднанні податкових і митних органів основна увага акцентувалася на тому, що завдання обох служб схожі і зводяться до створення ефективної системи адміністрування податків з метою наповнення бюджету, а також забезпечення належного рівня платіжної дисципліни. Як наслідок, послабилася увага до напрямів, прямо не пов'язаних з фіскальною функцією митного відомства (захист економічної безпеки, недопущення ввезення неякісної і небезпечної продукції, протидія контрабанді).

Ми вважаємо, що митний блок ДФС повинен складатися з декількох спеціалізованих підрозділів, які концентруються, в основному, на полегшенні торгівлі та економічної безпеки держави. В той же час, контроль над правильністю розрахунків з бюджетом доцільно передати у податковий блок.

Щоб очистити систему від корупції, заступник голови ДФС, що відповідає за митний напрям, повинен мати самостійність в ухваленні кадрових рішень. І вже зараз створена служба повинна вживати заходи для оптимізації структури та штатної чисельності відомства й створення системи мотивації співробітників, щоб утримати існуючих і залучити нових перспективних фахівців.

Отже, як зазначає В. Теремецький, процес операційної та функціональної інтеграції податкових і митних органів має бути виваженим і обережним. В обох відомствах існували усталені колективи, професійні традиції, ґрунтовні напрацювання тощо. Цінний досвід податківців і митників має при об'єднанні дати синергетичний ефект у площині вдосконалення адміністрування податків, підвищення якості регуляторної політики, прийнятності для вітчизняних і зарубіжних інвесторів [163, с. 1016].

Спрямування і координація Кабінетом Міністрів України ДФС через Міністра фінансів може спровокувати ще одну проблему, пов'язану з планами бюджетних надходжень. Адже історично склалося так, що бюджет України готується виходячи з потреб – витрат, які часто є завищеними і не відповідають економічним реаліям. Враховуючи, що Кабінет Міністрів України – головний розпорядник бюджетних коштів, ДФС змушена буде базувати свою діяльність на нереалістичних індикативних показниках виконання бюджету. Це призведе до зростання податкового тиску на платників податків. Тому ДФС повинна отримати більше повноважень у бюджетному процесі: право накладати при плануванні державного бюджету свого роду вето на нездійсненні індикатори податкових надходжень.

Поряд з цим, забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері неможливе без належного рівня організації та координації діяльності фіскальних та інших органів фінансового контролю на відомчому (міжвідомчому) та загальнодержавному рівнях. Динаміка реальних і потенційних загроз фінансовій безпеці держави зумовлюють нові підходи до реформування й усіх спеціальних служб, на які покладено завдання з протидії економічній злочинності [173, с. 7].

Структура і режим функціонування органів і служб, які контролюють дотримання законодавства у сфері державних фінансів, уже не відповідають вимогам суспільства. Як зазначає В. Черней, функції протидії злочинам у сфері державних фінансів невиправдано розпорочені за різними відомствами і нерідко дублюються [173, с. 7]. Сучасна система державного фінансового контролю не забезпечує належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни як загалом у

державі, так і на регіональному і місцевому рівнях. Варто відзначити, що переважна більшість контрольно-перевірочних процедур має фіскальний характер і практично здійснюється у вигляді перевірок і ревізій. Ці методи не дають змоги запобігти існуванню негативних явищ чи усунути причини їх виникнення, а лише констатують фінансові порушення.

Для виправлення цієї ситуації необхідно насамперед напрацювати єдину державну стратегію боротьби зі злочинами у сфері державних фінансів, ресурсно й кадрово вдосконалити організацію протидії негативним явищам в економіці країни, перемістити вектор кримінально-правової політики на відшкодування завданих державі та суспільству матеріальних збитків із перекриттям схем відмивання доходів злочинного походження та каналів вивозу капіталів із країни [79, с. 191]. З огляду на потребу високопрофесійного управління з боку держави у сфері фінансових відносин, з метою підвищення прозорості, ефективності й результативності державного фінансового контролю варто створити єдиний орган – Службу фінансових розслідувань України (фінансову поліцію), що дозволить усунути дублювання функцій правоохоронних і фіскальних органів у сфері боротьби з економічними правопорушеннями.

Аналіз способів розподілу повноважень між фіскальними та контролюючими органами по боротьбі з податковими злочинами у різних країнах дозволив виділити організаційні моделі. Деякі з цих моделей існують досить давно і були створені в результаті розвитку правоохоронної структури держави. Інші моделі є відображенням недавніх політичних рішень. Кожна організаційна модель має особливості, які повинні враховуватися при розробці стратегій для міжвідомчої співпраці з метою досягнення максимальної вигоди від такої співпраці:

Модель 1: фіскальна служба відповідає за керівництво і проведення розслідувань. Ця модель застосовується в Австралії, Канаді, Німеччині, Греції, Індії, Ірландії, Кореї, Новій Зеландії, Південній Африці, Швейцарії, Великобританії і США.

Модель 2: фіскальна служба відповідає за проведення розслідувань під керівництвом генерального прокурора. Ця модель застосовується в Австрії, Чилі, Нідерландах, Португалії, Швеції, Іспанії і США. Нині в Іспанії розслідування податкових злочинів проводиться під керівництвом допитуючого судді.

Модель 3: спеціалізований орган що не входить до фіскальної служби, однак знаходиться під наглядом Міністерства фінансів і відповідає за проведення розслідувань. Ця модель застосовується у Великій Британії, Греції, Грузії, Ісландії, Литві, Казахстані, Туреччині.

Модель 4: поліція або прокуратура відповідають за проведення розслідувань. Ця модель застосовується у Бельгії, Чехії, Данії, Фінляндії, Франції, Японії, Люксембурзі, Мексиці, Норвегії, Словаччині і Словенії.

Італія не включена у вищезгадані чотири моделі. В Італії повноваження з проведення розслідувань фінансових злочинів, включаючи податкові злочини, передані Фінансовій гвардії (Guardia di Finanza), яка може проводити такі розслідування як незалежно, так і під керівництвом генерального прокурора. Фінансова гвардія також може проводити цивільно-податкові розслідування та перевірки у рамках своїх адміністративних повноважень. США вказані одночасно в моделях 1 і 2, що відображає два види розслідувань. Перший вид є адміністративним розслідуванням, яке проводиться співробітником податкової адміністрації, а потім справа передається прокуророві. Другий вид розслідування проводиться Великим журі (розширеною колегією присяжних; Grand Jury); це розслідування ініціюється прокурором та з самого початку проводиться під його керівництвом. У Греції розслідування податкових злочинів може здійснюватися податковою адміністрацією або Правоохоронним агентством з економічних злочинів (SDOE) при Міністерстві фінансів. У зв'язку з цим Греція вказана одночасно в моделях 1 і 3.

Наразі в Україні існує два варіанти формування Служби фінансових розслідувань, які автором узагальнено та відображено у додатку Ц.

Перший варіант – згідно Проекту Закону України «Про Службу фінансових розслідувань України (фінансову поліцію)» від 2013 року [146]. Цей варіант передбачав, що Служба фінансових розслідувань України (фінансова поліція) мала б бути державним правоохоронним органом зі спеціальним статусом. До її структури входять оперативні підрозділи по боротьбі з правопорушеннями у сфері фінансової діяльності, слідчі підрозділи, оперативно-технічні, інформаційно-аналітичні, експертні, ревізорські та інші підрозділи, необхідні для виконання покладених на Службу фінансових розслідувань України (фінансову поліцію) завдань. Діяльність Служби фінансових розслідувань України (фінансової поліції) мала б спрямовуватися та координуватися Президентом України, а не Кабінетом Міністрів України, що суперечило б положенням ст. 116 Конституції України (передбачає, що органом, який здійснює заходи щодо забезпечення обороноздатності та національної безпеки України, громадського порядку, боротьби зі злочинністю є саме Кабінет Міністрів України) [180, с. 285]. Однак, згаданий законопроект так і не був зареєстрований та підтриманий у Верховній Раді України.

Другий варіант – згідно Проекту Закону України «Про основи запобігання та боротьби з економічними правопорушеннями» від 2014 року [140]. Цей варіант передбачав створення центрального органу виконавчої влади у сфері охорони економічної безпеки держави на базі Державної фінансової інспекції України, окремих підрозділів Державної фіскальної служби, Міністерства внутрішніх справ України і Служби безпеки України, який мав би підпорядковуватися Кабінету Міністрів України.

Основними напрямками взаємодії Служби фінансових розслідувань і Державної фіскальної служби України, на нашу думку, мають бути безоплатне отримання інформації та взаємний доступ в якості користувачів до інформаційних систем зазначених органів.

Обмін інформацією є необхідною умовою для міжвідомчої співпраці при боротьбі з фінансовою злочинністю. Проте, окремі країни розробили операційні моделі, які найбільш ефективним чином використовують систему взаємодії у сфері боротьби з фінансовими правопорушеннями та дозволяють фіскальним і

правоохоронним органам здійснювати спільну роботу для реалізації взаємних інтересів. Ці моделі повинні розглядатися не окремо, а, швидше, в якості складової послідовної стратегії, яка передбачає рух відомств в єдиному напрямі для досягнення спільної мети. Хоча тут немає будь-яких обмежень відносно спільної роботи відомств, однак країни повинні розглядати можливість застосування нових і інноваційних методів, що ґрунтуються на їх потребах і досвіді, зокрема:

1. Спільні слідчі команди: дозволяють відомствам, що мають загальні інтереси, здійснювати спільну роботу над фінансовими розслідуваннями. Ці стратегії використовують: Австралія, Австрія, Канада, Данія, Фінляндія, Індія, Японія, Люксембург, Німеччина, Португалія, Південна Африка, Словенія, Туреччина і США.

2. Міжвідомчі центри розслідувань: зазвичай створюються з метою централізації процесів для збору та аналізу інформації для низки відомств. Ці стратегії використовують: Австралія, Фінляндія, Індія, Нідерланди, Швеція і США.

3. Відрядження та спільне розташування персоналу: ефективний спосіб передання знань і навичок при одночасній нагоді для співробітників встановити контакти зі своїми колегами з інших відомств. Ці стратегії використовують: Австралія, Бельгія, Канада, Фінляндія, Франція, Ірландія, Італія, Японія, Корея, Нідерланди, Норвегія, Іспанія, Великобританія і США.

4. Інші моделі: використання баз даних колективного користування; поширення матеріалів стратегічної розвідки, такі як газети і короткі зведення; спільні комітети, що координують політику у сфері спільних обов'язків; міжвідомчі засідання та повчальні зустрічі для обміну інформацією за тенденціями у сфері фінансових злочинів; керівництво по слідчих методиках і передова практика розгляду справ. Ці стратегії використовують: Австралія, Австрія, Канада, Чехія, Фінляндія, Індія, Ірландія, Італія, Японія, Люксембург, Нідерланди, Нова Зеландія, Словаччина, Південна Африка, Туреччина і США.

Виходячи з вищесказаного в Україні необхідно переглянути моделі обміну інформацією між фіскальною службою та іншими органами управління; переглянути моделі розширеної співпраці з метою їх впровадження і

модифікації, а також розробки інноваційних моделей на основі конкретних потреб, структури і вітчизняного досвіду; оцінити правові й операційні можливості фіскальної служби з участі у розслідуваннях податкових злочинів, що проводяться іншими відомствами; періодично проводити оцінку механізмів співпраці між фіскальними і правоохоронними органами.

Однією з головних причин низької ефективності функціонування ДФС і як наслідок недостатнього рівня надходження податків і зборів до бюджету держави, разом з недосконалістю законодавства, що регулює податкові відносини, є низька якість взаємодії між фіскальними органами та іншими органами державного управління у сфері інформаційного обміну даними.

Реалії сьогодення вимагають вдосконалення технологій, процедур і умов адміністрування податків. Одним з перспективних напрямів підвищення ефективності взаємодії фіскальних органів з іншими державними органами є організація Єдиного електронного інформаційного сховища даних, що забезпечує доступ до необхідної інформації у межах держави. Єдина база даних дозволить оперативно використати в аналітичній роботі державних органів відомості про фізичну або юридичну особу – платника податків, що в результаті призведе до підвищення результатів контрольних заходів.

Крім того, з метою створення єдиної системи інформаційного обміну фіскальних органів з іншими державними органами потрібна розробка єдиного програмного забезпечення, встановлення єдиного формату представлення даних, що дозволить значно скоротити кількість помилок, які виникають при надходженні у фіскальні органи інформації з інших джерел внаслідок різниці їх інформаційних баз і систем. Це приведе до зменшення матеріальних і трудових витрат фіскальної служби і органів, що взаємодіють з нею.

Таким чином, найближчим часом необхідною є істотна зміна практики роботи фіскальних органів, перерозподіл повноважень між структурами фіскальної служби, розвиток взаємодії як з іншими державними органами і відомствами, так і з платниками податків. Реалізація цих заходів неможлива без використання передових інформаційних технологій, тому одним із основних

напрямів процесу модернізації органів адміністрування податків є також підвищення рівня їх інформатизації.

3.3. Напрями удосконалення методичних підходів адміністрування податків в Україні

Ні реформування структури фіскальної служби, ні удосконалення її взаємодії з іншими службами фінансового контролю та правоохоронними органами не вирішить проблему підвищення ефективності функціонування системи адміністрування податків в Україні без паралельного впровадження методичних новацій щодо управління процесом справляння.

Податкове адміністрування потребує постійного удосконалення з метою створення оптимального балансу прав та обов'язків платників податків і держави в особі фіскальних органів, щоб з одного боку звільнити платника податків від зайвого адміністративного впливу, а з іншого – зберегти за фіскальними органами достатні повноваження з контролю за дотриманням законодавства про податки і збори.

Вимоги до удосконалення процесу податкового адміністрування в сучасних умовах підвищуються, що вимагає розробки напрямів його методичного та технологічного розвитку, які автором узагальнено та відображено на рис. 3.4.

Сучасний етап модернізації податкового адміністрування має ґрунтуватися як на наявних організаційних та методичних резервах, так і на нових, сучасних формах організації і забезпечення. Україні потрібна трансформація податкового адміністрування у партнерську модель взаємовідносин, засновану на розширенні можливостей для врегулювання суперечок і відкритішого обміну інформацією між фіскальними органами та платниками податків. Платники податків повинні бачити в працівниках фіскальної служби не супротивників, а партнерів в податковому процесі. Крім того, здійснення фіскальними органами дієвих

заходів, що забезпечують систематичний приріст податкових надходжень до бюджету держави, можливо тільки при використанні адекватних форм і методів їх роботи, наявності висококваліфікованих кадрів, розвиненого інформаційного середовища та досконалої нормативної бази.

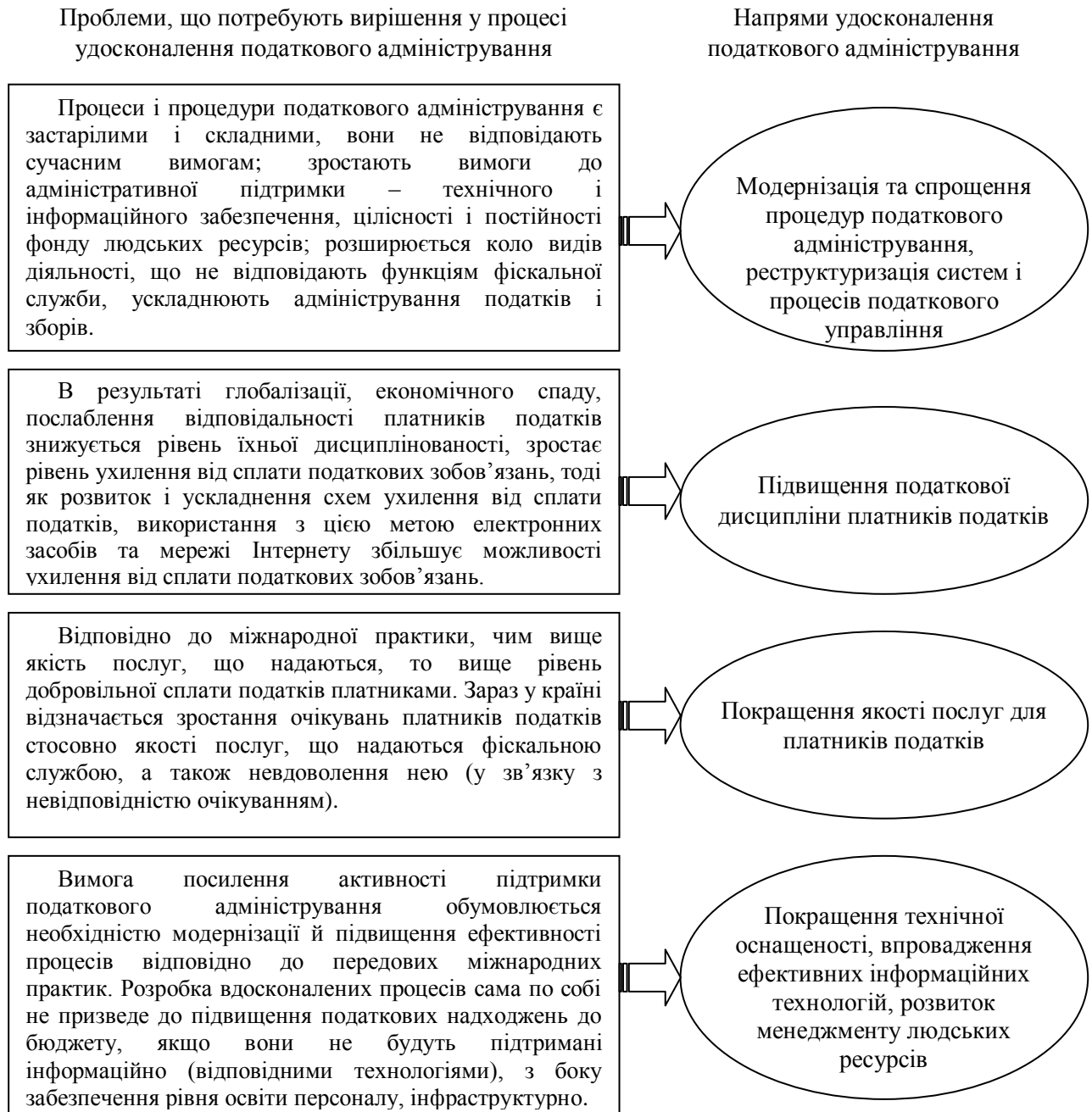


Рис. 3.4. Напрями розвитку податкового адміністрування в Україні*

* Джерело: складено автором самостійно

Власне удосконалення податкового адміністрування, на наш погляд, варто здійснювати за напрямками управлінської діяльності, що дозволяють реалізовувати процес справляння податків і зборів через особливі методи адміністративної роботи.

Облікова робота фіскальних органів, як зазначалося в попередніх розділах, є вихідним моментом в організації адміністрування податків і зборів. Діяльність фіскальних органів з реєстрації та обліку юридичних і фізичних осіб здійснюється за допомогою внесення в державні реєстри відомостей про створення, реорганізацію і ліквідацію юридичних осіб, набуття фізичними особами статусу індивідуального підприємця та інших відомостей.

Існуючий процес реєстрації та обліку платників податків має низку недоліків, до яких, на думку В. Журавського, варто віднести: вирішення питань, які пов'язані з дотриманням норм податкового законодавства лише у фіскальному органі за місцезнаходженням (місцем проживання) платника податків, де ведеться його облікова справа; реєстрація платником певних режимів оподаткування (облік по податку на додану вартість, єдиний податок) та отримання відповідного свідоцтва у фіскальному органі за місцезнаходженням або місцем проживання; неякісна робота з неплатниками – особами, які обліковуються у фіскальних органах та які через будь-які причини не подають або припинили подавати податкову звітність і сплачувати податки, та особами, які здійснюють господарську діяльність, одержують доходи від такої діяльності і при цьому не обліковуються у фіскальних органах і не сплачують податки. До них додаються недоліки за іншими напрямками, такі як відсутність принципу обслуговування платників податків протягом єдиного візиту до фіскального органу [58, с. 30-31].

Проте, найголовнішою проблемою, з якою стикаються фіскальні органи в процесі податкового адміністрування є реєстрація та облік підприємств-одноденків (недобросовісних або проблемних платників податків), серед особливостей функціонування яких: несплата (або мінімальна сплата) податків і зборів та неподання (подання нульової або з мінімальними цифрами)

бухгалтерської й податкової звітності; відсутність ведення достовірного бухгалтерського та податкового обліку; реєстрація за втраченим паспортом, на померлу або психічно ненормальну людину, престарілого пенсіонера і т.ін.; відсутність фактичної адреси та контактів; відсутність найманих працівників; створення на період не більше року, іноді – двох; відсутність відповіді на запити про зустрічні перевірки; неофіційна ліквідація (зникнення).

Для вирішення існуючих нині проблем, що ускладнюють процес податкового адміністрування, необхідно вживати заходи, спрямовані на вдосконалення системи реєстрації та обліку юридичних і фізичних осіб у фіскальних органах. Такі заходи щодо проблемних та недобросовісних платників нами узагальнено та відображено на рис. 3.5.

Вивчення міжнародного досвіду реєстрації та обліку платників податків показало, що в Україні варто запровадити дозвільний принцип реєстрації платників податків, який полягає у комплексній перевірці підприємницької історії платника податку з метою усунення з сукупності суб'єктів підприємницької діяльності на етапі реєстрації несумлінних платників [179, с. 243].

Важливе значення має зміна процедурних питань взяття на облік платників податків у фіскальних органах. Ми вважаємо, що варто ввести обов'язкове особисте ознайомлення керівника з основними положеннями адміністративної та кримінальної відповідальності за результати господарської діяльності юридичної особи та / або фізичної особи-СПД – платника податків. Таке ознайомлення повинне супроводжуватися особистим підписом керівника спеціального документу – Акту ознайомлення з основними положеннями відповідальності.

Впровадження вищевикладених заходів і шляхів оптимізації процесу взаємодії фіскальних органів з недобросовісними і проблемними платниками податків у ході їх реєстрації й обліку сприятиме поліпшенню якості роботи Державної фіскальної служби України.

Сучасний рівень розвитку податкових відносин, а також постійне вдосконалення законодавства про податки і збори передбачають необхідність наукового аналізу правових змін, що відбуваються, та осмислення тих

організаційно-економічних механізмів, які використовуються державою для реалізації своїх інтересів при здійсненні податкових вилучень. Ефективне функціонування фіскальних органів держави неможливе без проведення всебічного економічного аналізу, прогнозування і планування податкових надходжень до бюджету.

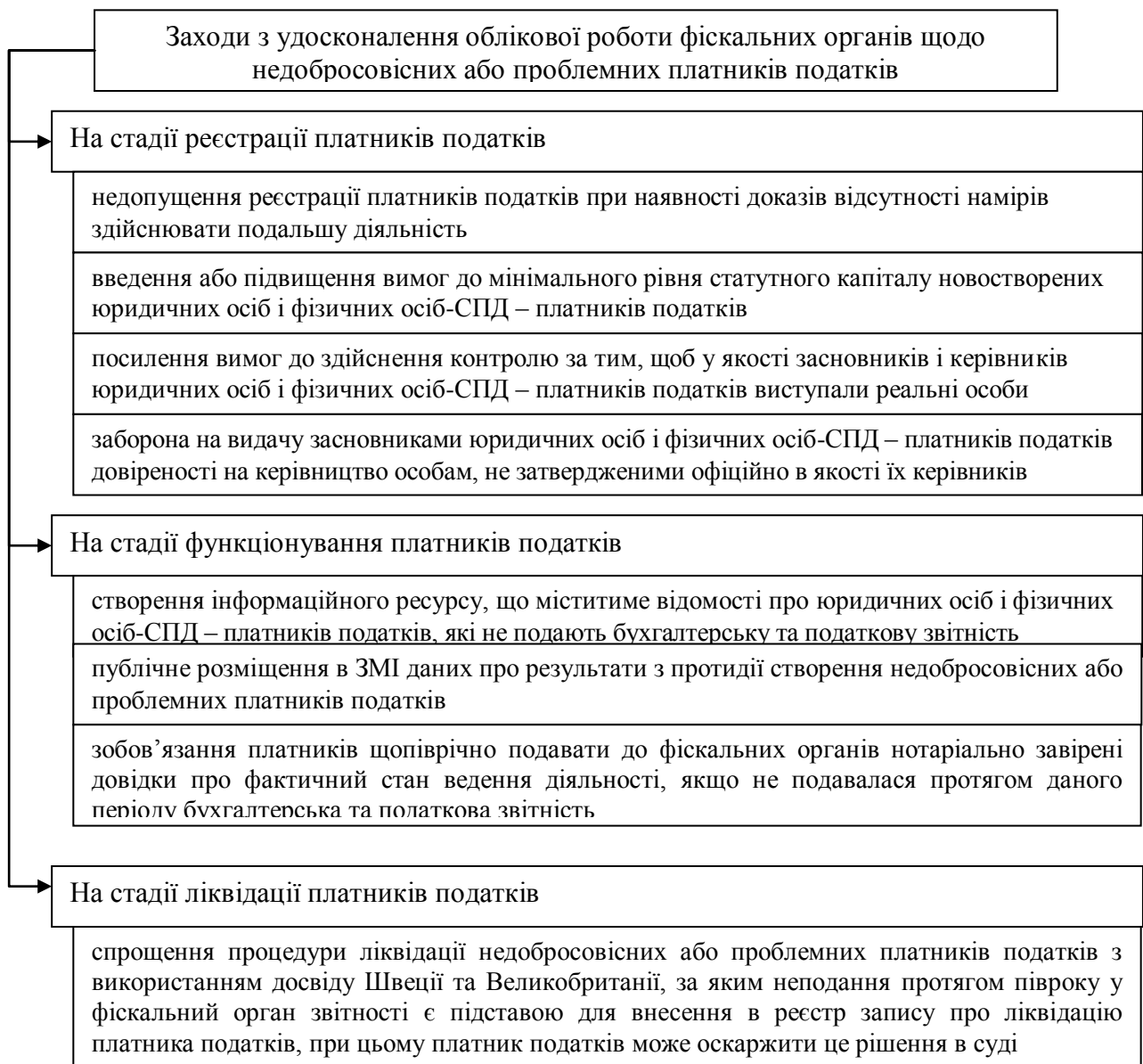


Рис. 3.5. Удосконалення методичних підходів з реєстрації та обліку недобросовісних або проблемних платників податків фіскальними органами*

* Джерело: складено автором самостійно

Від точності аналітичних процедур і використовуваних методів податкового прогнозування й планування визначально залежить якість

податкового адміністрування. Завищення величини планованих податкових надходжень до бюджету держави призводить у результаті до невідповідності між зобов'язаннями держави та можливостями їх виконання, що є неприйнятним, оскільки створює передумови для макроекономічної нестабільності. Зниження ж величини податкових надходжень породжує неефективне використання ресурсів держави або вимагає коригування бюджету в ході його виконання, що призводить до ухвалення невиважених і неефективних рішень.

Погоджуємося з А. Тінгаєвим, що для підвищення ефективності прогнозно-планувальної роботи фіскальних органів варто забезпечити [164]:

1. Удосконалення та максимальне пристосування для проведення прогнозно-планувальних заходів форм податкової звітності.

2. Проведення комплексної автоматизації процесів прогнозування і планування податкових надходжень та створення комунікативної мережі для електронного обміну інформацією між усіма учасниками бюджетного процесу.

3. Продовження активної роботи з інвентаризації та погашення накопиченої податкової заборгованості перед державним і місцевими бюджетами.

4. Постійне підвищення якості та удосконалення процесів податкового прогнозування й планування на основі багатофакторних кореляційних моделей, що дозволить врахувати найважливіші фактори впливу на величину кожного виду податкових надходжень і на конкретні макроекономічні показники.

5. Впровадження зарубіжного досвіду у сфері прогнозування й планування податкових надходжень.

6. Стимулювання діяльності працівників фіскальних органів з метою підвищення ефективності виконуваних ними прогнозно-планувальних функцій.

Поряд з цим, важко погодитися із згаданим автором у тому, що підвищення ефективності прогнозно-планувальної роботи фіскальних органів вимагає: здійснення жорсткої фіскальної політики, спрямованої на забезпечення повноти та своєчасності сплати податків і зборів; застосування жорсткіших заходів податкового контролю. Якраз такі заходи активно реалізовувалися

податковими органами України з метою досягнення планових показників. Але це ніяк не впливає на обґрунтованість останніх, зате породжує безпідставне посилення фіскально-адміністративного тиску на платників з метою виконання плану надходжень.

Важливим завданням прогнозно-планувальної роботи фіскальних органів, на думку Т. Кондрашової, є визначення у бюджетному періоді досяжного обсягу податкових доходів як в цілому, так і за рахунок окремих надходжень. При вирішенні цього завдання слід враховувати такі обставини [68]:

1. Висока питома вага можливих податкових надходжень в загальному обсязі доходів бюджету виправдана у тому випадку, якщо прогноз економічного розвитку країни характеризує її достатній потенціал у вигляді високого рівня всього комплексу макро-показників. Інакше обсяг прогнозованих податкових вилучень призведе до різкого зниження податкових надходжень на стадії їх мобілізації.

2. Зміщення структури доходів бюджету у бік збільшення податкових надходжень може об'єктивно призвести до зниження обсягів ВВП. При цьому слід врахувати, що макроекономічні наслідки в силу загального інерційного характеру макроекономічних процесів можуть проявитися не в поточному, а в наступних бюджетних періодах. Тобто позитивні результати оперативного і тактичного характеру можуть стати причиною погіршення стратегічної перспективи.

3. Посилення ролі податкової складової в загальному обсязі доходів бюджету передбачає ретельне обґрунтування структури податкових надходжень, що зумовлено впливом різних елементів податкових і неподаткових доходів на економічні процеси.

Врахування викладених обставин дозволяє сформувати раціональну структуру податкових доходів бюджету, визначити їх загальний обсяг і економічно доцільний розподіл за агрегованими джерелами надходжень.

В результаті вирішення вищевикладених завдань має бути досягнута головна мета прогнозно-планувальної роботи фіскальних органів, що полягає в

оптимізації податкових платежів як з позицій держави, так і з позицій платників податків, тобто у досягненні такого фіскального ефекту, який забезпечував би раціональне поєднання інтересів держави і платників податків. Хоч прогнозно-планувальна робота фіскальних органів і має бути спрямована на наповнення бюджету держави, тобто на максимізацію податкових надходжень, але у рамках оптимальних фіскальних і економічних параметрів. Таке наповнення має відбуватися не на основі зростання податкового навантаження, а на основі зростання суспільного виробництва і доходів.

Ефективність податкового адміністрування багато в чому визначається рівнем аналітичної роботи у фіскальних органах, що спрямована на всебічний та комплексний аналіз економічної ситуації в державі та регіонах, оцінювання бази оподаткування та резервів її розширення для забезпечення виконання запланованих податкових надходжень до бюджету держави.

З метою удосконалення аналітичної роботи фіскальних органів, на нашу думку, необхідно здійснювати заходи тактичного і стратегічного рівня.

На стратегічному рівні варто вивчати світовий і вітчизняний досвід аналітичної роботи, сучасні наукові методи аналізу, передові технології обробки економічної інформації та впроваджувати їх у практичну діяльність.

На тактичному рівні слід працювати над удосконаленням чинної нормативної бази та відпрацюванням алгоритмів взаємодії між територіальними підрозділами та центральним апаратом фіскальної служби з одного боку, і між структурними підрозділами центрального апарату з іншого, з метою передбачення перспективи надходження податків і зборів в режимі реального часу та своєчасного виявлення ризиків невиконання планових надходжень. Це дозволить завчасно нівелювати їх та мінімізувати можливий ризик невиконання покладених на фіскальні органи завдань.

У аналітичній роботі основний акцент, з погляду В. Кузьо, має робитися на розвиток інформаційних технологій з усіх аспектів діяльності фіскальних органів. Так, у частині [76, с. 183-184]:

– прогнозно-аналітичної роботи доцільно розширювати її напрями для оперативного виявлення проблем з виконання доведених показників податків і зборів та своєчасного реагування на них, а також використання модельного апарату для визначення впливу зміни макроекономічних показників на рівень податкових надходжень;

– аналізу розрахунків з бюджетом за видами економічної діяльності та великими платниками податків варто здійснювати кластерний аналіз і моніторинг основних сегментів національної економіки та впроваджувати нові сервіси обслуговування великих платників податків.

Подальше удосконалення аналітичної роботи фіскальних органів неможливе без постійного розвитку інформаційних систем та інструментів аналізу; створення карт за територіями, видами діяльності, окремими групами платників податків; підвищення науково-технічного рівня кадрового потенціалу; створення й управління інформаційними технологіями в центральному апараті й територіальних фіскальних органах. В основі цієї роботи – централізація обробки даних на територіальних та загальнонаціональному рівнях за рахунок створення центрів обробки даних.

В сучасних умовах важливою і широкомасштабною повинна бути робота фіскальних органів з впровадження відкритих і довірчих способів взаємодії з платниками податків. Передусім, це стосується масово-роз'яснювальної та консультативної роботи, яка повинна забезпечувати високу інформативність платників податків і усього суспільства про обов'язковість і порядок здійснення податкових операцій, формувати високу податкову культуру, сприяти зростанню свідомості та розуміння необхідності сплачувати податки. Сервісна орієнтація роботи податкових органів значною мірою залежить від здатності платників податків сприймати нові форми роботи, відкрито і чесно декларувати господарські операції, що провадяться. Багато в чому це вимагатиме зміни соціально-психологічних настроїв, що сформувалися ще в період становлення ринкових відносин. Впровадження сервісного підходу повинно враховувати

поведінкові фактори платників податків, містити цілеспрямовані заходи, орієнтовані на вирішення найважливіших завдань податкового адміністрування.

У європейських країнах допомога платникам податків з боку фіскальних органів в основному носить характер «довідок», а не консультацій. Консультації ж надають професійні податкові консультанти.

При усьому різноманітті моделей в європейській практиці можна виділити два варіанти регулювання сфери податкового консультування:

1. Система «державного регулювання» (законодавчі акти, єдині стандарти, заходи відповідальності податкового консультанта), означає наявність спеціального закону про податкове консультування та існування професійного об'єднання (членство обов'язкове), що створюється і діє на основі цього закону, підтримуючи його здійснення і контролюючи його виконання. Країнами-представниками цієї системи в Європі виступають: Австрія, Угорщина, Німеччина, Італія, Польща, Словаччина, Франція, Хорватія і Чехія. Люксембург і Португалія теж відносяться до цієї групи, проте, членство в професійній організації там добровільне.

2. Система «саморегулювання», що передбачає створення саморегулівної професійною організації (правила та стандарти професійної діяльності обов'язкові для всіх членів організації). До країн, що мають систему «саморегулювання», відносяться, наприклад: Бельгія, Великобританія, Нідерланди, Ірландія, Іспанія, Фінляндія і Швейцарія.

В країнах Європи податкові консультації, як правило, включають складання і подання податкових декларацій і супровідних документів, консультації з податкового планування, представлення та захист інтересів платників податків в органах влади і судах, а також надання загальних рекомендацій у сфері оподаткування. Досвід роботи податкових консультантів у європейських країнах нами узагальнено та відображено у додатку III.

Огляд досвіду європейських країн у сфері податкового консультування дозволяє зробити низку висновків. Податкове консультування – своєрідний вид діяльності, значущість якого для держави і суспільства велика до такої міри, що

у переважній більшості країн введено особливе правове регулювання цієї сфери. Регламентовані правовий статус суб'єктів, зайнятих податковим консультуванням, їх взаємовідносини з клієнтами та державою, введений особливий порядок зайняття посад, пов'язаних з податковим консультуванням, встановлена відповідальність за недобросовісну професійну поведінку.

На підставі вище викладеного, в інтересах суспільства і держави, у тому числі фіскальних органів України, з яких буде знято навантаження в частині консультативної роботи, з метою захисту законних прав та інтересів платників податків пропонуємо впровадити європейську практику податкового консультування як окремого виду діяльності незалежних юридичних і фізичних осіб. Такий крок був би закономірним процесом, що відображає сукупність тенденцій вітчизняного податкового адміністрування до вдосконалення та потребу в якісно інших відносинах між державою і платниками податків.

Погоджуємося з Н. Урман, що для ефективного впровадження податкового консультування варто здійснити низку заходів, зокрема [168, с. 155]:

- створити єдиний реєстр податкових консультантів;
- розробити положення про податкових консультантів і затвердити його в державному органі за прикладом національних правил (стандартів) аудиторської діяльності;
- ввести систему підготовки, перепідготовки, навчання податкових консультантів у середніх спеціальних і вищих навчальних закладах;
- розробити порядок проведення державної атестації та реєстрації податкових консультантів;
- розробити порядок сертифікації фахівців у сфері податкового консультування.

Доцільно зазначити, що удосконалення податкового консультування повинно відбуватися спільно з проведенням цілеспрямованої роботи з правового виховання платників податків. Зокрема, на першому плані має бути масово-роз'яснювальна робота фіскальних органів з платниками податків, формування податкової культури і дисципліни. У багатьох країнах світу така робота

проводиться на високому рівні, при чому в таких країнах навчання податковому законодавству, а також податкова освіта і податкове інформування здійснюються за рахунок державного бюджету. Крім того, створюються державні і громадські служби, що займаються масово-роз'яснювальною роботою.

Вважаємо, що необхідно якнайповніше інформувати платників податків про можливість отримання різних видів послуг у фіскальних органах. Надання такої допомоги є значно дешевшим, ніж примусові заходи, не кажучи вже про те, що застосування жорсткіших заходів викликає негативну поведінку платників податків, а це, у свою чергу, позначається на результатах адміністрування податків.

Фіскальні органи повинні виконувати цілий комплекс робіт, що дасть змогу зацікавити різні верстви населення в отриманні інформації з податкової тематики, залучати їх до активних взаємин із державою, надавати населенню можливість для одержання знань у галузі оподаткування. Пропаганду необхідності повної і своєчасної сплати податків доцільно здійснювати шляхом інформування населення про основні напрями витрат бюджетних коштів, широко висвітлювати виявлені факти приховування доходів від оподаткування, називати конкретні фірми і підприємства, посадових осіб, міру покарання до якої їх притягнуто. Особлива увага повинна приділятися питанням некомпетентності або незнання податкового законодавства, що стає причиною виникнення податкових порушень [19, с.144].

Працівники фіскальних органів повинні також широко використовувати методи впливу громадської думки на несумлінних платників податків. Розміщення в засобах масової інформації, на інформаційних стендах органів фіскальної служби та органів місцевої влади, в інших громадських місцях інформації про податкових боржників матиме більший ефект, ніж заходи примусового характеру.

Загалом, впровадження сервісного підходу у діяльність фіскальних органів виступає значимим елементом модернізації роботи усієї системи державного управління. В результаті формується якісно нова взаємодія з платниками податків, створюються необхідні умови для самостійного виконання ними податкових обов'язків, а також підвищення ефективності податкового адміністрування.

Одним із головних завдань у сфері податкового адміністрування є

здійснення контрольно-перевірочної роботи фіскальними органами стосовно платників податків і зборів, що має на меті забезпечення своєчасного і повного надходження податків і зборів до бюджету держави, у т.ч. за рахунок досягнення високого рівня податкової дисципліни платників податків.

В якості чинників, що сприяють підвищенню ефективності контрольно-перевірочної роботи, на думку Р. Айгурової, можна виокремити [10, с.160]:

1) деталізоване податкове законодавство, в якому чітко прописані усі процедури податкового адміністрування, а також реальне рівноправ'я сторін у податкових правовідносинах;

2) переважання функціонального підходу в організації фіскальних органів над галузевим, що створює систему контролю, яка дає можливість підвищити кваліфікацію співробітників і збільшити продуктивність праці за рахунок спеціалізації й комплексного підходу; цей принцип забезпечує єдність при проведенні податкових процедур, наприклад оскарженні дій фіскальних органів, розборі претензій платників податків;

3) наявність концепції податкового контролю, концентрація зусиль фахівців на ключових напрямках контролю;

4) цілеспрямований відбір платників податків для перевірки на основі широкої інформаційної бази;

5) оцінка роботи підрозділів і співробітників фіскальної служби на основі чітких критеріїв, створення стимулів для підвищення ефективності податкового контролю.

В сучасних умовах спостерігаються ознаки системної кризи існуючої концепції контрольно-перевірочної роботи фіскальних органів в Україні, що ґрунтується на контролі конкретного платника податків шляхом аналізу та перевірки процесу нарахування та сплати податків і зборів. Тому, на наш погляд, варто розширювати впровадження елементів ризик-орієнтованого і клієнтоорієнтованого підходів до здійснення податкового контролю, що базується на визначенні та моніторингу рівня ризику втрат бюджету при сплаті податків і зборів конкретним платником податків.

Вважаємо, що удосконалення контрольно-перевірочної роботи фіскальних органів необхідно здійснювати за видами податкового контролю – попереднім, поточним і наступним:

1. На етапі попереднього контролю фіскальні органи повинні проводити роботу з попередження податкових правопорушень і виховання в платниках податків податкової дисципліни, що призведе до наближення інтересів держави й інтересів суб'єктів господарювання. На думку Р. Удалова, необхідно створювати умови, за яких платники податків почуватимуть себе рівноправними учасниками податкових правовідносин. Результатом такої роботи буде скорочення кількості платників, що ухиляються від сплати податків і зборів, за рахунок свідомого виходу з тіні, та зосередження контрольної функції на тих групах платників податків, які допускають істотні порушення свідомо і враховують при цьому тільки свої власні економічні інтереси [167].

2. На етапі поточного контролю (у межах здійснення камеральних перевірок) фіскальні органи повинні: створити базу «сумнівних» контрагентів, що дозволить: прискорити збір інформації для проведення камеральних перевірок; ширше використовувати наявну інформацію про взаємозалежних осіб і угоди між ними; здійснювати контрольні заходи в частині міжрозрахункового контролю показників для виявлення платників податків, яким необхідно направити вимоги про надання пояснень; надавати запити про рух грошових коштів за розрахунковими рахунками платників податків; спрямовувати відомості у підрозділ виїзних податкових перевірок щодо платників податків, з якими із кожним податковим періодом порушуються міжрозрахункові контрольні відносини. Результатом такої роботи буде постійний моніторинг дотримання діючого податкового законодавства та виявлення порушень, що не призводять до суттєвих втрат бюджету.

3. На етапі наступного контролю (у межах здійснення виїзних перевірок) фіскальні органи повинні: організувати взаємодію і обмін інформацією з правоохоронними органами із включення платників податків у план перевірок; формувати і використовувати відомості зі справ платників податків;

використовувати електронний обмін документів між банками, органами казначейства і реєстрації з метою оперативного отримання інформації; розширити перелік критеріїв для включення платника податків до плану проведення виїзних податкових перевірок. В результаті такої роботи буде створена ефективна система відбору платників податків для проведення виїзних податкових перевірок, що дає оптимальне співвідношення обмежених кадрових і матеріальних ресурсів при мінімальних витратах зусиль і коштів за рахунок відбору для перевірок таких платників податків, у яких велика ймовірність виявлення порушень податкового законодавства.

Першочерговим завданням для фіскальних органів в частині контрольно-перевірочної роботи є посилення інформаційно-аналітичної складової, яка в зарубіжних країнах забезпечується впровадженням режиму розширеної інформаційної взаємодії між учасниками процесу податкового контролю.

Режими розширеної інформаційної взаємодії фіскальних органів та платників податків є передовою практикою податкового контролю, що в останні десятиріччя розробляються та впроваджуються в багатьох країнах світу, зокрема, у Нідерландах, Кореї, США, Великій Британії, Австралії (аналогічні режими уже діють більш, ніж у 23 державах).

До характерних рис таких режимів податкового контролю можемо віднести:

- використання процедури «вхідної перевірки» за приєднання платника податків до режиму розширеної взаємодії для максимально можливого вирішення спірних питань попереднього періоду та початку взаємодії з «чистого листа»;

- використання юридично зобов'язуючих договорів про податкові наслідки угод і операцій («tax rulings») для фіксації договорів і домовленостей, досягнутих в результаті взаємодії;

- скорочення обсягу запитів і перевірок фіскальних органів за рахунок використання «ризик-орієнтованого» підходу, що враховує результати роботи системи внутрішнього контролю платника податків;

– широке використання електронних засобів документообороту та обміну інформацією, включаючи стандартизовані пакети податкової інформації («tax audit file»).

Варто зазначити, що у більшості країн використання режиму розширеної взаємодії ґрунтується на нормативних документах фіскальних органів в частині адміністрування податків і зборів великих платників та / або договорах з платниками податків, а не на нормах податкового законодавства.

На нашу думку, режим розширеної інформації взаємодії платників податків і фіскального органу (податковий моніторинг) доцільно буде впровадити і у вітчизняну практику податкового контролю, як запропоновано у дод. Щ.

В результаті впровадження податкового моніторингу у вітчизняну практику податкового адміністрування з'явиться можливість кардинальним чином змінити формат відносин між платниками податків і фіскальним органом у перспективі, зокрема, знизити конфліктність податкових правовідносин. Загалом, використання режимів заохочення добросовісної поведінки платників податків, таких як податковий моніторинг, має важливе значення для збалансованості податкової політики та розвитку податкового адміністрування в Україні.

Для успішної роботи з адміністрування податків і зборів, забезпечення надходжень до бюджету і проведенню результативних перевірок фіскальні органи мають здійснювати ефективну діяльність з інформаційного забезпечення процесу податкового адміністрування. Впровадження сучасних інформаційних технологій дає фіскальним органам можливість отримати механізм, що ґрунтується на максимальній автоматизації усіх робочих процесів і дозволяє поліпшити якість податкового адміністрування. В результаті з'являється можливість забезпечити підвищення рівня прозорості діяльності платників податків для держави, звузити коло способів для ухилення від сплати податків, перейти на якісніший рівень взаємовідносин з платниками податків, що, в першу чергу, необхідно в умовах інноваційного розвитку економіки.

Як зазначає Чухніна Г. Я., ефективність роботи фіскальних органів з інформаційного забезпечення багато в чому залежить не лише від правильного вибору її форм і методів, а й від основних засад, тобто принципів її здійснення,

до яких належать [176, с. 144]:

- комплексність і системність автоматизації, її підпорядкованість вирішенню завдань, що стоять перед фіскальними органами;
- активність в забезпеченні інформаційних потреб користувачів;
- поетапність і наступність в проведенні автоматизації;
- накопичення інформації у банках даних в місцях її використання;
- сумісність загальносистемних банків даних по входу, виходу і базових завданнях;
- надання користувачеві зручного, автоматизованого доступу до інформації в межах встановленої компетенції;
- одноразове введення інформації та багатократне, багатоцільове її використання;
- забезпечення необхідної конфіденційності інформації.

Вважаємо, що для удосконалення роботи фіскальних органів з інформаційного забезпечення варто виділити чотири головних напрями:

1. Оптимізація та зниження трудомісткості виконання податкових робіт (навантаження на рядових працівників фіскальних органів) за рахунок підвищення рівня автоматизації відповідних процесів.

2. Підвищення відкритості фіскальних органів за рахунок значного розширення складу електронних послуг при взаємодії з платниками податків, створення єдиного контакт-центру для цілодобового інформаційного обслуговування. Це рішення дозволить практично повністю виключити очну взаємодію фіскальних органів і платників податків за рахунок реалізації процедур у вигляді значимого електронного документообігу (включаючи не лише здачу податкової звітності, а й звірку, проведення взаємозаліків і відшкодувань, уточнення платежів, отримання документів з боку фіскальних органів тощо). Це, у свою чергу, призведе до зниження навантаження при прийомі платників податків.

3. Комплексне використання накопиченої у фіскальних органах інформації шляхом створення механізмів її інтеграції, аналізу і виявлення залежностей, важливих для податкового адміністрування та проведення контрольної роботи,

підвищення доступності для рядових працівників у межах їх компетенції.

4. Підвищення рівня внутрішнього контролю над діяльністю фіскальних органів. По-перше, це контроль над дотриманням регламентних термінів і процедур податкового адміністрування – у чому допоможе «податковий автомат». По-друге, це формування індикативних показників, що характеризують ефективність діяльності фіскальної служби як системи.

Таким чином, автоматизовані інформаційні технології відіграють найважливішу роль у діяльності фіскальних органів. Адже наслідками їх впровадження є не лише принципово нові можливості для вирішення завдань, що стоять перед фіскальною службою, а й якісні трансформації в організації праці співробітників фіскальних органів у бік її інтелектуалізації та звільнення від шаблонних операцій. Автоматизований збір і обробка інформації підвищують повноту, швидкість, точність і актуальність підготовлюваних документів, сприяючи зростанню ефективності податкового адміністрування.

Важливим напрямом роботи фіскальних органів, що потребує удосконалення в сучасних умовах, є робота з погашення (адміністрування) податкового боргу, що забезпечує збільшення податкових надходжень до бюджету держави.

Нами систематизовано та узагальнено у додатку Ю заходів, що повинні вживатися при взаємодії фіскальних органів і недобросовісних платників податків з метою виконання останніми обов'язків зі сплати законодавчо визначених податків і зборів, наслідком яких має стати сплата не здійснених у встановлені терміни податкових платежів у бюджет держави та зниження рівня податкової заборгованості.

В цілому, діяльність фіскальних органів з погашення (адміністрування) податкового боргу має бути спрямована на виявлення передумов утворення податкової заборгованості, усунення причин її виникнення, що сприятиме ефективній роботі зі зниження рівня недоїмки податкових надходжень і, як наслідок, збільшенню дохідної частини бюджету держави. Вдосконалення адміністрування податкового боргу усуне адміністративні бар'єри та створить

комфортніші умови для виконання платником податків своїх обов'язків, що, поза сумнівом, вигідно для усіх сторін податкових правовідносин.

В умовах побудови правової держави в Україні, проголошення стратегії європейської інтеграції України, гармонізації вітчизняного законодавства до умов країн Європейського Союзу неабияка роль відводиться роботі фіскальних органів з юридичного супроводження процесу податкового адміністрування та апеляційній роботі.

Як зазначає С. Несинова, усі напрями діяльності функціональних підрозділів фіскальної служби мають безпосередній зв'язок із правовою роботою, оскільки вона спрямована на: адміністрування податків, зборів та інших податкових платежів і окремих неподаткових надходжень до бюджету; виявлення, документування розслідування ухилень від оподаткування чи сплати податків; забезпечення кримінально-правового примусу сплати податків; супровід цивільно-правового, господарсько-правового та адміністративно-правового судочинства щодо забезпечення податкових надходжень до бюджету держави [95, с. 19].

Необхідним та викликаним об'єктивними умовами розвитку українського суспільства є вдосконалення роботи з юридичного супроводження процесу справляння податків і зборів, що потрібно здійснювати за тами напрямами:

1. Підвищення ефективності юридичної роботи фіскальних органів у частині:

– правотворчого виду юридичної роботи, зокрема експертно-візувальної роботи керівництва структурних підрозділів ДФС, в т.ч. підрозділів правової роботи. З цією метою варто здійснити низку заходів, а саме: розробити і прийняти нові відомчі і міжвідомчі нормативно-методичні документи; переглянути наявні відомчі нормативні акти та, у разі необхідності, внести зміни й доповнення до них; візування усіх методичних розробок, рішень посадових осіб, господарських договорів, контрактів, проектів претензій тощо;

– правозастосовного виду юридичної роботи. Для цього необхідно вдосконалювати діяльність керівників функціональних підрозділів ДФС щодо

відбору об'єктів податкових перевірок, організації контрольно-перевірочної роботи, виявлення, документування і розслідування податкових правопорушень і злочинів. Доцільно також посилити взаємодію між підрозділом правової роботи та іншими структурними підрозділами ДФС щодо здійснення експертно-візувальної й претензійно-позовної роботи, діяльності з підготовки і супроводження розгляду справ у судах;

– удосконалення функціональної та організаційної структури підрозділів правової роботи, а також забезпечення належного рівня організації юридичної роботи в інших структурних підрозділах ДФС.

2. Моніторинг чинних нормативно-правових актів. Для цього необхідно визначити недоліки у податковому законодавстві та прикладні проблеми нормативних актів щодо правового забезпечення юридичної роботи у фіскальних органах.

3. Дослідження стану та напрямів удосконалення інформаційно-технічного забезпечення юридичної роботи фіскальних органів. З цією метою варто покращити інформаційний супровід розгляду справ у судах й аналітичну роботу за їх результатами, а також створити інформаційно-аналітичну систему моніторингу і контролінгу результатів супроводу і розгляду справ, внутрішнього інформування структурних підрозділів ДФС.

Визначивши напрями вдосконалення роботи фіскальних органів з юридичного супроводження процесу податкового адміністрування, необхідно розглянути питання щодо наявності практичних передумов, що зумовлюють удосконалення апеляційної роботи фіскальної служби, претензійно-позовної роботи та супроводу справ у судах.

На нашу думку, серед пропозицій з удосконалення існуючої процедури оскарження рішень фіскальних органів в адміністративному порядку можна виокремити:

– зменшення терміну на розгляд скарги в адміністративному порядку (відповідно до Податкового кодексу України сумарно такий термін може

складати близько чотирьох місяців, при чому, власне перевірка може тривати два тижні);

– публічність процедури розгляду скарг платника податків, адже залучення громадськості при розгляді скарг дисциплінуватиме працівників фіскальних органів;

– розкриття результативності оскарження рішень фіскальних органів;

– узагальнення податкових суперечок, що найчастіше розглядаються.

Попри те, що взаємовідносини між фіскальними органами та платниками податків ґрунтуються на нерівності учасників податкових правовідносин, протиставляти їх інтереси не можна, оскільки обидві сторони зацікавлені в підтримці один одного. У зв'язку з цим, очевидно, що існуюча система податкового адміністрування в частині апеляційної роботи сьогодні особливо гостро потребує дієвого механізму врегулювання податкових суперечок.

У зарубіжних країнах дієвим способом взаємодії з платниками податків при врегулюванні податкових конфліктів є податкова медіація – фактично узаконена діяльність податкових консультантів і аудиторів на контрактній основі з вирішення податкових суперечок.

На відміну від судового або арбітражного вирішення податкових суперечок, де основним завданням для сторін є вирішення спору на свою користь, а для суддів/арбітрів – винесення такої ухвали, в процесі медіації перед сторонами стоїть завдання пошуку взаємоприйняттого (компромісного) вирішення суперечки, а роль медіатора – компетентно і професійно допомогти сторонам в пошуку такого рішення.

Таким чином, податкова медіація – це процес добровільного, зрілого і усвідомленого вирішення суперечки проактивними сторонами на підставі принципів взаємної поваги, рівності і конфіденційності за посередництва нейтральної, незалежної і неупередженої, але компетентної особи – медіатора, який допомагає сторонам прийти до взаємоприйняттого рішення.

При цьому медіатор не має права: бути представником жодної зі сторін; надавати якій-небудь стороні юридичну, консультаційну або іншу допомогу;

здійснювати діяльність медіатора, якщо при проведенні процедури медіації він особисто (прямо або опосередковано) зацікавлений в її результаті, у тому числі перебуває в родинних стосунках з однією із сторін; робити без згоди сторін публічні заяви щодо змісту суперечки.

На нашу думку, процедуру податкової медіації у вирішенні податкових суперечок доцільно буде впровадити і у вітчизняну практику апеляційної роботи фіскальних органів, як запропоновано у дод. Я.

Розвиток інституту податкової медіації в Україні є непростим завданням, яке вимагає, передусім:

- тісної взаємодії громадських організацій, професійних співтовариств і законодавців у частині розробки та комплексного впровадження нормативно-правового регулювання медіації;
- інформування й популяризації податкової медіації серед усього суспільства, у тому числі платників податків, суддів і юристів;
- створення стимулів використання податкової медіації в якості реальної альтернативи вирішення податкових суперечок;
- надання угоді, досягнутій сторонами за підсумками податкової медіації, самостійної виконавчої сили;
- інших способів і методів стимулювання державою застосування податкової медіації.

Отже, головною складовою успіху податкової медіації є обізнаність сторін про такий інструмент для вирішення суперечок, зрілість суспільства, взаємне бажання та готовність сторін знайти прийнятне і компромісне вирішення суперечки і виконати його.

Вдосконалення роботи фіскальних органів, оперативність і якість вирішення питань, а також дієвість системи податкового адміністрування загалом, значною мірою залежать від організації використання і зберігання документів, тобто організаційно-розпорядчої роботи або діловодства.

Нині широко впроваджена в практику діяльності фіскальних органів система електронного документообігу, що дозволяє забезпечити скорочення трудовитрат і часу на обробку та підготовку документів, ухвалення

управлінських рішень; підвищити рівень виконавської дисципліни і спростити механізм її контролю; забезпечити оперативність (дотримання встановлених законодавством термінів) надання послуг платникам податків; прискорити взаємодію з підвідомчими організаціями, іншими органами влади, територіальними підрозділами; забезпечити відкритість і доступність інформації про діяльність фіскальних органів, а також послуги, що надаються ними; знизити витрати на забезпечення взаємодії між фіскальними органами і платниками податків. Проте, незважаючи на автоматизацію діловодства в сфері організації документообігу фіскальних органів залишається ще ряд невирішених проблем.

Зокрема, у фіскальних органах все ще функціонують автоматизовані системи, що ґрунтуються на застарілих технологіях. Це викликає проблеми в частині електронної взаємодії з новою комп'ютерною технікою, операційними системами, не дозволяє надійно захистити інформацію та використати можливість віддаленого доступу для роботи. З метою підвищення ефективності роботи усіх підрозділів фіскальних органів, на наш погляд, варто здійснити розробку автоматизованої інформаційної системи організації і обліку результатів діяльності фіскальних органів, яка дозволить автоматизувати основні функції підрозділів з вибору об'єктів для перевірок, планування й організації їх проведення, обліку результатів перевірок, формування аналітичної, відомчої звітності, організації взаємодії з іншими державними органами. Необхідна подальша автоматизація процесу здійснення адміністративних процедур стосовно платників податків.

Автоматизація організаційно-розпорядчої роботи фіскальних органів – це можливість зменшити вплив людського фактора на процес адміністрування податків і зборів, уникнути поширених помилок і недоліків, які негативно позначаються на діяльності фіскальної служби в цілому. Вона дозволяє надійно зберігати дані у вигляді документів, створювати і користуватися базою з функцією пошуку, організувати ефективний облік без залучення великої кількості фахівців. Її функції відкривають широкі можливості для реєстрації і обліку звернень як фізичних, так і юридичних осіб – платників податків.

Таким чином, сформовані у даному підрозділі рекомендації з удосконалення методики адміністрування податків доповнюють модернізаційні заходи щодо системи адміністрування податків в Україні та спрямовані на підвищення ефективності її функціонування.

Висновки до розділу 3

У третьому розділі дисертаційної роботи запропоновано рекомендації щодо модернізації системи адміністрування податків в Україні у сучасних соціально-економічних умовах в контексті оптимізації її інституційної структури, посилення взаємодії служб адміністрування податків у державі та удосконалення методичних підходів адміністрування податків. Автор дійшов таких основних висновків:

1. Узагальнення зарубіжного досвіду організації роботи органів адміністрування податків та результати SWOT-аналізу функціонування Державної фіскальної служби в Україні свідчать про необхідність зміни акценту у роботі служби з чисто фіскальних орієнтирів на надання сервісних послуг.

2. Модель удосконалення функціонування Державної фіскальної служби України має передбачати поєднання організаційного, функціонального та процесного підходів з використанням принципу функціональної організації (функціональної специфікації) системи органів адміністрування податків. Це дасть можливість оптимізувати структуру фіскальної служби на основі ефективного розподілу функцій між її структурними підрозділами, удосконалити процеси адміністрування податків шляхом автоматизації податкових процедур та їх належної методичної підтримки, а також впровадити нові сервіси для платників податків з метою зростання рівня їх законослухняності і своєчасного та повного наповнення бюджетів.

3. Особливої уваги потребує питання функціонування так званої середньої (регіональної) ланки ДФС. В роботі обґрунтована пропозиція щодо відмови від її існування у сьогоdnішньому вигляді, залишивши на обласному рівні лише органи внутрішнього контролю та обробки звітної інформації базових підрозділів. З інших же питань слід забезпечити прямий контакт базових підрозділів з центральним рівнем ДФС, що слугуватиме вирішенню трьох проблем одночасно: виключенню дублювання функцій; скороченню витрат на утримання служби; забезпеченню єдиних підходів в адмініструванні усіх податків (у тому числі місцевих) та роботі з усіма платниками (незалежно від виду діяльності, галузевої спеціалізації чи територіального розміщення).

4. З метою подальшого удосконалення функціонування Державної фіскальної служби в Україні необхідним є поглиблення інтеграції податкових та митних підрозділів. З цією метою в дисертації розроблена та обґрунтована інфологічна модель з рекомендаціями щодо їх подальшої інтеграції, яка передбачає поєднання фінансових, господарських, юридичних, контрольних функцій та функції ІТ-забезпечення на центральному рівні. При цьому слід враховувати, що митний блок ДФС повинен складатися з декількох спеціалізованих підрозділів, які концентруються, в основному, на полегшенні торгівлі та економічної безпеки держави. В той же час, контроль над правильністю розрахунків з бюджетом доцільно передати у податковий блок.

5. В Україні існує необхідність створення єдиного центрального органу виконавчої влади – Служби фінансових розслідувань (фінансової поліції) з урахуванням передового світового досвіду, діяльність якого буде спрямована на виявлення, попередження, припинення, розкриття і розслідування протиправних посягань на права людини і громадянина, інтереси суспільства і держави у фінансово-економічній сфері, що дозволить вирішувати задачу протидії фінансовій злочинності в державі комплексно, а не окремими виконавчими органами влади. При цьому актуалізується питання взаємодії фіскальних підрозділів з новою службою (у випадку її створення) з питань податкових розслідувань. В якості основного напрямку такої взаємодії в роботі визначено

безоплатне отримання інформації та взаємний доступ в якості користувачів до інформаційних систем зазначених органів.

6. Однією з головних причин недостатньої ефективності функціонування ДФС і, як наслідок, недостатнього рівня надходжень податків і зборів до бюджету держави, разом з недосконалістю законодавства, що регулює податкові відносини, є низька якість взаємодії між фіскальними органами та іншими органами державного управління у сфері інформаційного обміну даними. Одним з перспективних напрямів підвищення ефективності взаємодії фіскальних органів з іншими державними органами є організація Єдиного електронного інформаційного сховища даних, що забезпечує доступ до необхідної інформації у межах держави. Єдина база даних дозволить оперативно використати в аналітичній роботі державних органів відомості про фізичну або юридичну особу – платника податків, що в результаті призведе до підвищення результатів контрольних заходів. З метою створення єдиної системи інформаційного обміну фіскальних органів з іншими державними органами необхідна розробка єдиного програмного забезпечення, встановлення єдиного формату представлення даних, що дозволить значно скоротити кількість помилок, які виникають при надходженні у фіскальні органи інформації з інших джерел внаслідок різниці їх інформаційних баз і систем. Це приведе до зменшення матеріальних і трудових витрат фіскальної служби і органів, що взаємодіють з нею.

7. Удосконалення інституційної структури системи адміністрування податків та взаємодії органів фіскальної служби з іншими органами державного управління має доповнюватися модернізаційними заходами щодо методики управління процесом справляння. В дисертації обґрунтовані відповідні рекомендації за основними та окремими допоміжними напрямами управлінської діяльності, зокрема:

- облікова робота потребує посилення шляхом реалізації таких рішень: введення обов'язкового особистого ознайомлення керівника з основними положеннями адміністративної та кримінальної відповідальності за результати господарської діяльності юридичної особи та / або фізичної особи-СПД –

платника податків; недопущення реєстрації платників податків при наявності доказів відсутності намірів здійснювати подальшу діяльність; введення або підвищення вимог до мінімального рівня статутного капіталу новостворених юридичних осіб і фізичних осіб-СПД – платників податків; посилення вимог до здійснення контролю за тим, щоб у якості засновників і керівників юридичних осіб і фізичних осіб-СПД – платників податків виступали реальні особи; заборона на видачу засновниками юридичних осіб і фізичних осіб-СПД – платників податків довіреності на керівництво особам, не затвердженими офіційно в якості їх керівників; створення інформаційного ресурсу, що міститиме відомості про юридичних осіб і фізичних осіб-СПД – платників податків, які не подають бухгалтерську та податкову звітність; публічне розміщення в ЗМІ даних про результати з протидії створення недобросовісних або проблемних платників податків; зобов'язання платників щопіврічно подавати до фіскальних органів нотаріально завірені довідки про фактичний стан ведення діяльності, якщо не подавалася протягом даного періоду бухгалтерська та податкова звітність; спрощення процедури ліквідації недобросовісних або проблемних платників податків з використанням досвіду Швеції та Великобританії, за яким неподання протягом півроку у фіскальний орган звітності є підставою для внесення в реєстр запису про ліквідацію платника податків, при цьому платник податків може оскаржити це рішення в суді;

- прогнозно-планувальна та аналітична робота повинна удосконалюватися шляхом постійного розвитку інформаційних систем та інструментів аналізу і прогнозування; використання новітніх економіко-математичних методів і прогнозних моделей; створення карт за територіями, видами діяльності, окремими групами платників податків; підвищення науково-технічного рівня кадрового потенціалу; створення й управління інформаційними технологіями в центральному апараті й територіальних фіскальних органах. В основі цієї роботи – централізація обробки даних на територіальних та загальнонаціональному рівнях за рахунок створення центрів обробки даних;

- масово-роз'яснювальна та консультативна робота вимагає посилення шляхом розвитку інституту незалежних податкових консультантів, правового

виховання платників податків, формування їх податкової культури і дисципліни, використання методів впливу громадської думки на несумлінних платників податків, боржників бюджету;

- контрольно-перевірочну роботу слід удосконалювати в напрямках попередження податкових правопорушень і виховання в платниках податків податкової дисципліни, створення бази сумнівних контрагентів, організації взаємодії і обміну інформацією з правоохоронними органами із включення платників податків у план перевірок; використання електронного обміну документів між банками, органами казначейства і реєстрації з метою оперативного отримання інформації; розширення переліку критеріїв для включення платника податків до плану проведення виїзних податкових перевірок, впровадження податкового моніторингу як режиму розширеної інформаційної взаємодії платників податків і фіскального органу;

- в частині адміністрування податкового боргу мають бути реалізовані заходи, спрямовані на: спрощення, прискорення і забезпечення доступності отримання права на розстрочення та відстрочення податкового боргу; обмеження максимального розміру пені; законодавче визначення права податкової застави не як обов'язкового елементу у застосуванні зміни строків сплати податків і зборів, а як самостійного способу забезпечення обов'язку зі сплати податкових платежів; законодавче закріплення норми, за якою все майно боржника може бути піддане арешту тільки у разі, якщо воно є єдиним конструктивно неподіленим багатofункціональним комплексом (декілька будівель, сполучених переходами, виробнича технологічна лінія тощо) або заборгованість платника податків перед бюджетом більше або дорівнює вартості усього майна, а у інших випадках арешту повинне піддаватися майно, якого вистачає для виконання обов'язку зі сплати податку; прискорення застосування процедур стягнення;

- апеляційна робота фіскальної служби може бути значно покращена на основі використання податкової медіації як процесу добровільного вирішення суперечки сторонами на підставі принципів взаємної поваги, рівності і конфіденційності за посередництва нейтральної, незалежної і неупередженої, але

компетентної особи – медіатора, який допомагає сторонам прийти до взаємоприйняттого рішення.

Реалізація наведених рекомендацій відкриває додаткові можливості підвищення ефективності функціонування системи адміністрування податків в Україні.

Основні результати цього розділу були опубліковані в наукових працях автора [28; 41; 42; 43; 44].

ВИСНОВКИ

У даній дисертаційній роботі представлено варіант вирішення важливого наукового завдання щодо обґрунтування напрямів модернізації системи адміністрування податків в Україні з метою підвищення ефективності її функціонування. В результаті проведеного дослідження отримано наступні висновки та сформульовано такі пропозиції:

1. Адміністрування податків є багатоаспектним і складним поняттям, яке можна розглядати як:

– управлінську діяльність певних органів державної влади, що регламентується законодавчими і нормативними актами з питань оподаткування і засновується на соціально зумовлених правилах (традиціях, менталітету тощо), за допомогою якої реалізується податкова політика держави, здійснюється мобілізація податків і зборів (обов'язкових платежів) у централізовані фонди фінансових ресурсів;

– сукупність принципів, методів, прийомів і засобів забезпечення справляння податків (організації процесу оподаткування);

– механізм, що приводить у дію податкову систему держави;

– взаємовідносини, що виникають між державою в особі уповноважених органів та платниками податків і зборів з приводу відчуження частки власності останніх на суспільну користь.

2. Процес адміністрування податків реалізується в межах встановлених загальнообов'язкових правил, до яких слід відносити принципи: законності; систематичності та послідовності; плановості; узгодження інтересів фіску та платників податків; зручності; економічної ефективності; превентивності; прозорості та доступності; рівності; компетентності; контрольованості.

3. Адміністрування податків піддається впливу низки факторів (зовнішнього і внутрішнього характеру) і на практиці реалізується через сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених специфічних напрямів

управлінської діяльності контролюючих органів, серед яких доцільно виділяти основні (облікова робота, масово-роз'яснювальна та консультативна робота, прогнозно-планувальна та аналітична робота, контрольньо-перевірочна робота) та допоміжні (адміністрування податкового боргу, інформаційне забезпечення, юридичне супроводження, організаційно-розпорядча робота).

4. Система адміністрування податків являє собою сукупність державних органів виконавчої влади, уповноважених забезпечувати процес справляння податків, що функціонують через певні напрями управлінської діяльності за допомогою механізму адміністрування податків та на основі податкових відносин (головним чином, але не виключно, з платниками податків) з метою реалізації податкової політики держави.

5. Інституційна структура системи адміністрування податків – це упорядковане коло адміністраторів податків, які через скоординовані податкові відносини в межах встановлених формальних та неформальних правил здійснюють управління процесом справляння податків з метою наповнення бюджету держави.

6. Аналіз функціонування системи адміністрування податків в Україні засвідчив, що у 2006-2008 і 2010-2012рр. зростання податкових надходжень до зведеного бюджету України було наслідком не лише покращення ділової активності в державі, але й удосконалення податкового адміністрування. Зокрема, в системі адміністрування податків відбулися якісні зміни: вдосконалено обліково-реєстраційні процедури; запроваджено подання звітності в електронному вигляді; введено в практику оподаткування ризикоорієнтовану систему податкових перевірок; покращено інформаційну взаємодію між суб'єктами податкових відносин, тощо.

7. У 2006-2013рр. одночасно спостерігалися і позитивні, і негативні тенденції щодо впливу системи адміністрування податків на діяльність платників та розвиток ринкового середовища. Зокрема, відбулись позитивні зміни в обліковій роботі контролюючих органів: спрощено процедури постановки на облік платників податків, мінімізовано прямі контакти платників зі службовцями

при постановці на облік (що призвело до практично повного виключення корупційних ризиків у цьому сегменті фіскально-адміністративної роботи), впроваджено та поширено подання податкової звітності в електронній формі (що призвело до зменшення витрат часу і коштів платників). В аналізованому періоді було активізовано масово-роз'яснювальну та консультативну роботу за такими сегментами, як надання інформаційних послуг через мережу Інтернет, розміщення публікацій у пресі. При цьому кількість письмових та усних консультацій у 2012-2013рр. скоротилася у порівнянні з 2011р., зменшилась також кількість проведених семінарів та круглих столів з податкових питань, сеансів телефонного зв'язку «гарячих ліній». Незважаючи на проведені заходи масово-роз'яснювальної та консультативної роботи податкових органів, рівень законслухняної сплати податків відзначився негативною тенденцією, що свідчить про певні проблеми у даному напрямку адміністрування податків. Зокрема, потребують оптимізації фінансування та централізації заходи на телебаченні, радіо та виступи у друкованих ЗМІ.

У розвитку контрольно-перевірочної роботи за аналізований період відстежуються тенденції, які свідчать про загальне прагнення держави до зниження фіскально-адміністративного тиску на платників і забезпечення таким чином покращання наслідків функціонування системи адміністрування податків для ринкового середовища (зокрема, протягом 2006-2013рр. скоротилася кількість податкових перевірок, чому сприяло запровадження ризикоорієнтованої системи відбору суб'єктів податкового контролю).

У свою чергу перевірки супроводжувались значним обсягом сум донарахованих платежів, що свідчить про негативний стан виконання платниками вимог податкового законодавства. Поряд з цим мають місце й некваліфіковані дії посадових осіб податкових органів під час проведення податкового контролю, що підтверджується скасуванням в аналізованому періоді донарахованих платежів від 13,5% до 45,4% від загального обсягу донарахувань.

8. Ефективність функціонування системи адміністрування податків в Україні протягом аналізованого періоду (2006-2013рр.) була достатньо високою,

однак наявні резерви її подальшого підвищення. Аналіз загальних показників ефективності (співвідношення витрат на утримання фіскальних органів та забезпечених ними надходжень) засвідчив її стабільне зростання. Оцінка ефективності окремих напрямів адміністрування податків дала такі результати та викрила наступні проблеми:

– недостатньо ефективною є організація облікової роботи органів адміністрування податків, яким все ще не завжди вдається вчасно поставити на облік окремих суб'єктів господарювання. Зокрема, наявна різниця в даних обліку реєстраційної та фіскальної служб. Причина вбачається у недостатньо тісній взаємодії між фіскальними органами та органами державної реєстрації (не зважаючи на використання принципу єдиного вікна);

– напрям прогнозно-планувальної та аналітичної роботи характеризується слабким методичним забезпеченням. Зокрема, розрахунок планових показників надходжень є неточним, а їх виконання відбувається із суттєвими відхиленнями (від 1-2% до 6,6% і навіть 13,5%);

– протягом аналізованого періоду відбувалося підвищення ефективності контрольної-перевірочної роботи на етапі погашення донарахованих сум і контролю за їх надходженням, про що свідчить зростання частки платежів, які надійшли в рахунок погашення донарахованих сум, з 33,0% у 2006р. до 83,0% у 2013р.. Поряд з цим частка скасованих (зменшених) платежів складала від 13,5% до 45,3%. Причому у 2012-2013рр. знову намітилася тенденція до її зростання. Отже, на етапі здійснення донарахувань та їх обґрунтування ефективність контрольної-перевірочної роботи дещо знижується;

– ефективність адміністрування податкового боргу залежить від вирішення низки проблемних питань (значні суми наявного податкового боргу, що підлягає списанню; зростання податкової заборгованості), які впливають на ефективність системи в цілому.

9. Модель удосконалення функціонування Державної фіскальної служби України має передбачати поєднання організаційного, функціонального та процесного підходів з використанням принципу функціональної організації (функціональної специфікації) системи органів адміністрування податків.

10. Особливої уваги потребує питання функціонування так званої середньої (регіональної) ланки ДФС. В роботі обґрунтована пропозиція щодо відмови від її існування у сьогоденному вигляді, залишивши на обласному рівні лише органи внутрішнього контролю та обробки звітної інформації базових підрозділів. З інших же питань слід забезпечити прямий контакт базових підрозділів з центральним рівнем ДФС.

11. З метою подальшого удосконалення функціонування Державної фіскальної служби в Україні необхідним є поглиблення інтеграції податкових та митних підрозділів. Подальша інтеграція повинна передбачати поєднання фінансових, господарських, юридичних, контрольних функцій та функції ІТ-забезпечення на центральному рівні. При цьому слід враховувати, що митний блок ДФС повинен складатися з декількох спеціалізованих підрозділів, які концентруються, в основному, на полегшенні торгівлі та економічній безпеці держави. В той же час, контроль над правильністю розрахунків з бюджетом доцільно передати у податковий блок.

12. З метою підвищення ефективності функціонування ДФС, в Україні необхідно якісно підсилити взаємодію між фіскальними органами та іншими органами державного управління у сфері інформаційного обміну даними. Одним з перспективних напрямів підвищення ефективності взаємодії фіскальних органів з іншими державними органами є організація Єдиного електронного інформаційного сховища даних, що забезпечує доступ до необхідної інформації у межах держави.

13. Удосконалення інституційної структури системи адміністрування податків та взаємодії органів фіскальної служби з іншими органами державного управління має доповнюватися модернізаційними заходами щодо методики управління процесом справляння. В дисертації обґрунтовані відповідні рекомендації за окремими напрямами управлінської діяльності, зокрема:

– облікова робота потребує посилення шляхом реалізації таких рішень: введення обов'язкового особистого ознайомлення керівника з основними положеннями адміністративної та кримінальної відповідальності за результати

господарської діяльності юридичної особи та / або фізичної особи-СПД – платника податків; недопущення реєстрації платників податків при наявності доказів відсутності намірів здійснювати подальшу діяльність; введення або підвищення вимог до мінімального рівня статутного капіталу новостворених юридичних осіб і фізичних осіб-СПД – платників податків; посилення вимог до здійснення контролю за тим, щоб у якості засновників і керівників юридичних осіб і фізичних осіб-СПД – платників податків виступали реальні особи; заборона на видачу засновниками юридичних осіб і фізичних осіб-СПД – платників податків довіреності на керівництво особам, не затвердженим офіційно в якості їх керівників; створення інформаційного ресурсу, що міститиме відомості про юридичних осіб і фізичних осіб-СПД – платників податків, які не подають бухгалтерську та податкову звітність; публічне розміщення в ЗМІ даних про результати з протидії створення недобросовісних або проблемних платників податків; зобов'язання платників щопіврічно подавати до фіскальних органів нотаріально завірені довідки про фактичний стан ведення діяльності, якщо не подавалася протягом даного періоду бухгалтерська та податкова звітність; спрощення процедури ліквідації недобросовісних або проблемних платників податків з використанням досвіду Швеції та Великобританії, за яким неподання протягом півроку у фіскальний орган звітності є підставою для внесення в реєстр запису про ліквідацію платника податків, при цьому платник податків може оскаржити це рішення в суді;

– прогнозно-планувальна та аналітична робота повинна удосконалюватися шляхом постійного розвитку інформаційних систем та інструментів аналізу і прогнозування; використання новітніх економіко-математичних методів і прогнозних моделей; створення карт за територіями, видами діяльності, окремими групами платників податків; підвищення науково-технічного рівня кадрового потенціалу; створення й управління інформаційними технологіями в центральному апараті й територіальних фіскальних органах. В основі цієї роботи – централізація обробки даних на територіальних та загальнонаціональному рівнях за рахунок створення центрів обробки даних;

– масово-роз'яснювальна та консультативна робота вимагає посилення шляхом розвитку інституту незалежних податкових консультантів, правового виховання платників податків, формування їх податкової культури і дисципліни, використання методів впливу громадської думки на несумлінних платників податків, боржників бюджету;

– контрольню-перевірочну роботу слід удосконалювати в напрямках попередження податкових правопорушень і виховання в платниках податків податкової дисципліни, створення бази сумнівних контрагентів, організації взаємодії і обміну інформацією з правоохоронними органами із включення платників податків у план перевірок; використання електронного обміну документів між банками, органами казначейства і реєстрації з метою оперативного отримання інформації; розширення переліку критеріїв для включення платника податків до плану проведення виїзних податкових перевірок, впровадження податкового моніторингу як режиму розширеної інформаційної взаємодії платників податків і фіскального органу;

– в частині адміністрування податкового боргу мають бути реалізовані заходи, спрямовані на: спрощення, прискорення і забезпечення доступності отримання права на розстрочення та відстрочення податкового боргу; обмеження максимального розміру пені; законодавче визначення права податкової застави не як обов'язкового елементу у застосуванні зміни строків сплати податків і зборів, а як самостійного способу забезпечення обов'язку зі сплати податкових платежів; законодавче закріплення норми, за якою все майно боржника може бути піддане арешту тільки у разі, якщо воно є єдиним конструктивно неподіленим багатофункціональним комплексом (декілька будівель, сполучених переходами, виробнича технологічна лінія тощо) або заборгованість платника податків перед бюджетом більше або дорівнює вартості усього майна, а у інших випадках арешту повинне піддаватися майно, якого вистачає для виконання обов'язку зі сплати податку; прискорення застосування процедур стягнення;

– апеляційна робота фіскальної служби (що є частиною юридичного супроводження податкового адміністрування) може бути значно покращена на

основі використання податкової медіації як процесу добровільного вирішення суперечки сторонами на підставі принципів взаємної поваги, рівності і конфіденційності за посередництва нейтральної, незалежної і неупередженої, але компетентної особи – медіатора, який допомагає сторонам прийти до взаємоприйняттого рішення.

Реалізація наведених рекомендацій відкриває додаткові можливості підвищення ефективності функціонування системи адміністрування податків в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Classics in the Theory of Public Finance / Ed. By R. A. Musgrave, A. T. Peacock. – London etc. : Macmillan; New York : St Martin's Press, 1967. – XIX. – 244 p.
2. Paying Taxes 2007 : The global picture / PricewaterhouseCoopers, World Bank Group. – Washington, D.C., 2007. – 54 p.
3. Paying Taxes 2008 : The global picture PricewaterhouseCoopers, World Bank Group. – Washington, D.C., 2008. – 72 p.
4. Paying Taxes 2009 : The global picture PricewaterhouseCoopers, World Bank Group. – Washington, D.C., 2009. – 100 p.
5. Paying Taxes 2010 : The global picture PricewaterhouseCoopers, World Bank Group. – Washington, D.C., 2010. – 116 p.
6. Paying Taxes 2011 : The global picture PricewaterhouseCoopers, World Bank Group. – Washington, D.C., 2011. – 104 p.
7. Paying Taxes 2012 : The global picture PricewaterhouseCoopers, World Bank Group. – Washington, D.C., 2012. – 133 p.
8. Paying Taxes 2013 : The global picture PricewaterhouseCoopers, World Bank Group. – Washington, D.C., 2013. – 165 p.
9. Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page79.
10. Айгурова Р. С. Эффективность налогового контроля и пути ее повышения / Р. С. Айгурова // Государственное и муниципальное управление в XXI веке : теория, методология, практика. – 2012. – №4. – С. 158-162.
11. Александрова И. Ю. Становление налогового администрирования в России [Електронний ресурс]: Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / И. Ю. Александрова. – Ростов н/Д, 2003. – 214 с. – Режим доступу : <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/66852.html>.

12. Александрова М. М. Анализ суперечностей використання ПДВ та його перспективи / М. М. Александрова // Вісник Дніпропетровського університету. Серія: Економіка. – 2011. – Вип. 5 (3). – С. 70-79.

13. Амбросьева Т. Г. Фискальная эффективность налогообложения и показатели ее оценки / Т. Г. Амбросьева // Вестник Екатеринбургского института. – 2010. – №1. – С. 9-11.

14. Андрущенко В. А. Эффективность администрирования податків за критеріями Світового банку / В. А. Андрущенко // Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів: Збірник матеріалів науково-практичної конференції, 23 жовтня 2009 р. – Ірпінь: Нац. унів. ДПС України, 2009р. – 418 с. – С. 24-41.

15. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.

16. Аронов А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование : учебн. пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – М. : Экономист, 2006. – 591 с.

17. Артеменко Д. А. Финансовый аспект институционализации налогового администрирования / Д. А. Артеменко // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2010. – №3 (13). – С. 36-40.

18. Бавин В. В. Анализ мирового опыта использования полуавтономных налоговых агентств и возможностей его применения в Украине / В. В. Бавин // Стратегія і механізми регулювання промислового розвитку. – 2011. – С. 151-162.

19. Безпалько І. Р. Удосконалення взаємин платників податків із податковими органами / І. Р. Безпалько // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.2. – С. 140-146.

20. Бечко П. К. Податковий менеджмент : навч. посібник / П. К. Бечко, Н. В. Лиса. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – С. 126.

21. Библиотека Воеводина / Економічна Енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://enbv.narod.ru/text/Econom/encyclo/str/E-019.html>.

22. Бидик А. Г. Проблеми координації діяльності системи державних органів, що залучені у реалізацію митної політики / А. Г. Бидик // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2012. – Вип. 8. – Т. 2. – С. 16-24.

23. Буряк П. Ю. Податковий контроль в Україні: Т.1. Попередній контроль : монографія / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпынський, Н. С. Залуцька. – Львів : Простір-М . – Т. 1. – 2007. – 400 с.

24. Бутаков Д. Д. Основы мирового налогового кодекса / Д. Д. Бутаков // Финансы. – 1996. – №8. – С. 24.

25. Василевська Г. Економічні засади теорії податкового адміністрування в Україні / Г. Василевська // Економічний аналіз. – 2008. – Вип. 3 (19). – С. 76-81.

26. Визначення основних критеріїв (індикаторів) для відбору платників податків до Плану-графіка проведення перевірок [Електронний ресурс] // Інформаційний бюлетень «Вісті». – 2009. – №74. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/nk/modernizatsiya-dps-ukraini/inform_visti.

27. Власьев В. Л. Эффективность администрирования налогов в сложной налоговой системе / В. Л. Власьев // Вісник СевДТУ. Серія : Економіка і фінанси. – 2008. – Вип. 92. – С. 32-35.

28. Волощук Р. Е. Имплементация мирового опыта в развитие институциональной структуры системы администрирования налогов в Украине / Р. Е. Волощук // Апробация. – 2014. – №11(26). – С. 35-42.

29. Волощук Р. Є. Адміністрування непрямих податків в контексті формування доходів бюджету держави / Р. Є. Волощук // Економічний аналіз. – 2014. – Т. 17. – №1. – С. 120-131.

30. Волощук Р. Є. Адміністрування податків : вітчизняна практика та зарубіжний досвід / Р. Є. Волощук // Інтеграційний вибір України : історія, сучасність, перспективи : Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, 10 квітня 2012 р., м. Вінниця. – Тернопіль : Крок, 2012. – Т. 1. – С. 115-117.

31. Волощук Р. Є. До питання формування поведінкової термінології в адмініструванні податків / Р. Є. Волощук // Формування ринкових відносин в

Україні. – 2013. – №5. – С. 40-43.

32. Волощук Р. Є. Законослухняна сплата податків та її рівень в Україні / Р. Є. Волощук // Проблеми та перспективи розвитку національних економік в сучасних умовах : Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, 9 квітня 2013 р., м. Вінниця. – Тернопіль : Крок, 2013. – С. 119-122.

33. Волощук Р. Є. Історичні аспекти адміністрування податків / Р. Є. Волощук // Наукові праці НДФІ. – 2010. – №4. – 156-166.

34. Волощук Р. Є. Напрями практичної реалізації адміністрування податків та фактори впливу на нього / Р. Є. Волощук // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – №7. – С. 33-37.

35. Волощук Р. Є. Оподаткування через призму Податкового кодексу України / Р. Є. Волощук // Теорія та практика трансформаційних перетворень в економіці, політиці та культурі за умов розвитку глобалізаційних процесів : Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції, 14 квітня 2011 р., м. Вінниця. – Вінниця : ВІЕ ТНЕУ, 2011. – С. 54-57.

36. Волощук Р. Є. Організація податкового адміністрування у першій половині ХХ сторіччя в СРСР / Р. Є. Волощук // Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах економічної нестабільності : Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції, 14 квітня 2010 р., м. Вінниця. – Вінниця : ВІЕ ТНЕУ, 2010. – С. 32-34.

37. Волощук Р. Є. Підходи до визначення сутності і принципів організації адміністрування податків / Р. Є. Волощук // Наукові праці НДФІ. – 2011. – №1. – С. 34-43.

38. Волощук Р. Є. Податковий борг як доходний резерв Зведеного бюджету України / Р. Є. Волощук // Місце та роль України в глобалізованому світі; економічні, політичні, культурні аспекти : Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції з нагоди 15-річчя з дня створення Вінницького інституту економіки ТНЕУ, 11-12 грудня 2009 р., м. Вінниця. – Вінниця : ВІЕ ТНЕУ, 2009. – С.233-235.

39. Волощук Р. Є. Система адміністрування податків та її вплив на суб'єктів господарювання / Р. Є. Волощук // Соціально-економічний розвиток України в умовах світової фінансової нестабільності: Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, 9 квітня 2014 р., м. Вінниця. – Вінниця: ВННІЕ ТНЕУ, 2014. – С. 60-63.

40. Волощук Р. Є. Система адміністрування податків: сутність та структура / Р. Є. Волощук // Економічний вісник університету. – 2011. – №17/2. – С. 241-246.

41. Волощук Р. Є. Служба фінансових розслідувань в Україні: необхідність створення та організаційні моделі функціонування / Р. Є. Волощук // Вісник Хмельницького національного університету. – 2015. – №1. – С. 168-173.

42. Волощук Р. Є. Спрощена система оподаткування: реалії та перспективи розвитку / Р. Є. Волощук // Стратегії стійкого розвитку економіки: матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, 27 квітня 2011 р., м. Київ. – К.: Вид-во Європейського університету, 2011. – С. 65-68.

43. Волощук Р. Є. Удосконалення контрольної-перевірочної роботи фіскальних органів в Україні / Р. Є. Волощук // Моделювання та прогнозування соціально-економічних процесів: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, 27-28 лютого 2015 р., м. Львів. – Львів: ГО «Львівська економічна фундація», 2015. – Ч. 2. – С. 48-51.

44. Волощук Р. Є. Щодо проблем вітчизняної практики адміністрування податків / Р. Є. Волощук // Економіка сьогодення: актуальні питання та інноваційні аспекти: Збірник матеріалів науково-практичної конференції, 26-27 квітня 2013 р., м. Київ. – К.: ГО «Київський економічний науковий центр», 2013. – Ч. 1. – С. 20-22.

45. Воронкова О. М. Контрольна і аналітична робота податкової служби України в податковому процесі: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01 / О. М. Воронкова. – К., 2001. – 17 с.

46. Воронкова О. М. Основи податкового менеджменту: навч. посібник / О. М. Воронкова. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2008. – 160с.

47. Горна О. В. Потенціал реалізації фіскальної функції мита в контексті

структурних перетворень економіки України [Електронний ресурс] / О. В. Горна / Тенденції фінансово-економічного розвитку України в умовах глобалізаційних викликів : I Всеукраїнська студентська науково-практична конференція, 25 лютого 2013 р., м. Чернівці. – Режим доступу : <http://bsfa.edu.ua/files/konf/23022013/sekciya3>.

48. Гузаиров М. Б. Совершенствование оценки эффективности деятельности налоговых органов / М. Б. Гузаиров, М. К. Аристархова, Е. А. Кузьмина // Вестник Московского государственного областного университета. Серия : Экономика. – 2011. – №4. – С. 46-51.

49. Гуткевич С. О. Управління економічними ресурсами підприємства / С. О. Гуткевич, О. І. Шаманська // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – №7. – С. 99-105.

50. Давидов Г. М. Планування та адміністрування податкових надходжень як складова соціально-економічного розвитку регіону : монографія / Г. М. Давидов, О. М. Любченко ; за ред. Г. М. Давидова, О. М. Любченко. – Кіровоград : Поліграфічно-видавничий центр «Імекс-ЛТД», 2007. – 374 с.

51. Дадашев А. З. Налоговое администрирование в Российской Федерации : учебн. пособие / А. З. Дадашев, А. В. Лобанов. – М. : Книжный мир, 2002. – 369 с.

52. ДПС : Рівень добровільної сплати податків українцями в 2011 році склав 96% : Finance.ua : Інформаційно-новинний веб-сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://news.finance.ua/ua/~1/0/all/2012/02/01/267859>.

53. Економічна енциклопедія : у 3 т. / [відп. ред. С. В. Мочерний та ін.]. – К. : Видавничий центр «Академія». – Т. 3. – 2002. – 952 с.

54. Жалонкина И. Ю. Основные направления повышения результативности применения способов исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации / И. Ю. Жалонкина // Вестник Томского государственного университета. Серия: Экономика. – 2012. – №2 (18). – С. 87-93.

55. Жамалов А. М. Налоговое администрирование. Трансфертное ценообразование : учебн. пособие / А. М. Жалилов. – Астана : изд. ЕНУ им. Л. Н. Гумилева, 2010. – 356 с.

56. Журавський В. Л. Ефективність управління податковими органами в контексті модернізації податкової служби України / В. Л. Журавський // Фінансове забезпечення економічного розвитку держави в умовах інтеграційних процесів: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції до 10-річчя економічних факультетів. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2007. – С. 22-27.

57. Журавський В. Л. Модернізація податкової служби в контексті реформування державного управління / В. Л. Журавський, М. М. Касьяненко // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2012. – №2. – С. 154-161.

58. Журавський В. Л. Удосконалення взаємовідносин з платниками податків в процесі модернізації податкової служби України / В. Л. Журавський // Взаємовідносини платників податків і податкових органів України: сучасний стан і перспективи розвитку : Збірник матеріалів науково-практичного семінару, 30 листопада 2010 р., м. Ірпінь. – Ірпінь : НУДПСУ, 2010. – С. 30–34. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://asta.nudpsu.com.ua/images/stories/Kafedri/stat/tez/32.pdf>.

59. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.

60. Заходи зі зменшення податкової заборгованості мають бути ефективнішими / Офіційний веб-сайт Рахункової палати [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16743718>.

61. Иванова Е. В. Методика оценки эффективности налогового администрирования / Е. В. Иванова // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2011. – №4. – С. 109-118.

62. Иванов Ю. Б. Адміністрування податків : навч. посібник / Ю. Б. Иванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц ; за заг. ред. Ю. Б. Иванова. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2005. – 276 с.

63. Иванов Ю. Б. Податковий менеджмент : підручник / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова. – К. : Знання, 2008. – 525 с.

64. Інструкція про порядок обліку платників податків : Затв. Наказом ДПА України від 19.02.1998 р. №80 (втрата чинності) [Електронний ресурс]. –

Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

65. Калінеску Т. В. Адміністрування податків : навч. посібник / Т. В. Калінеску, В. О. Корецька-Гармаш, В. В. Демидович. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 290 с.

66. Касьяненко М. М. Організація роботи та управління органами державної податкової служби України : навч. посібник / М. М. Касьяненко, М. В. Гринюк, П. В. Цимбал. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 229 с.

67. Кміть В. М. Проблеми відшкодування ПДВ та роль інформаційних технологій у їх вирішенні / В. М. Кміть // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2012. – №3 (19). – С. 19-35.

68. Кондрашева Т. Н. Налоговое планирование на макроуровне на современном этапе [Электронный ресурс] / Т. Н. Кондрашева // Труды молодых ученых. Серия : Экономические науки. – 2011. – №2. – Режим доступа : <http://www.tmy.mwport.ru/files/2011-2-econ-01.pdf>.

69. Кондюх О. І. Прагматизм і проблематика податкової складової формування бюджетних ресурсів держави / О. І. Кондюх // Економічний аналіз. – 2013. – №1. – Т. 14. – С. 267-274.

70. Конституція України від 28.06.1996 р. №254/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

71. Короткий термінологічний словник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://deputat.pp.net.ua/etyka/slovnyk.htm>.

72. Котіна Г. М. Оподаткування фізичних осіб з високим рівнем доходів на засадах фіскального партнерства / Г. М. Котіна, М. М. Степура, А. А. Славкова // Економіст. – 2012. - №7. – С. 35-39.

73. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент : навч. підручник / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 304 с.

74. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.

75. Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування : національні

та міжнародні вектори : монографія / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

76. Кузьо В. Б. Важливість аналітичної складової в роботі органів ДПС України усіх рівнів / В. Б. Кузьо // Бюджетно-податкова реформа як каталізатор соціально-економічного розвитку в Україні : Збірник наукових праць за матеріалами круглого столу, 17 травня 2012 р, та науково-практичної інтернет-конференції. – К. : Алерта, 2012. – С. 182-186.

77. Кунев Ю. Д. Управління в митній службі: підручник / Ю. Д. Кунев, І. М. Коросташова, А. В. Мазур, С. П. Шапошник ; За заг. ред. Ю. Д. Конєва. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 408 с.

78. Куницын Д. В. Методики оценки эффективности деятельности налоговых органов: виды, особенности, проблемы использования и пути совершенствования / Д. В. Куницын, Е. С. Синицына, Л. А. Худяева // Сибирская финансовая школа. – 2004. – №3 (52). – С. 69-74.

79. Лазарева Н. С. Служба фінансових розслідувань України (фінансова поліція) – міф чи реальність? / Н. С. Лазарева // Південноукраїнський правничий часопис. – 2013. – №3. – С. 189-192.

80. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків / А. Ластовецький // Право України. – 2003. – №11. – С. 37-40.

81. Леруа М. Социология налога / М. Леруа ; пер. с фр. – М. : Дело и Сервис, 2006. – 96 с.

82. Лондар С. Л. Фінанси : навч. посібник / С. Л. Лондар, О. В. Тимошенко. – Вінниця : Нова книга, 2009. – 384 с.

83. Макаренко Л. Проблемы применения налога на прибыль в Кыргызской Республике / Л. Макаренко // International Conference on Eurasian Economies, Bishkek, 12-14 October 2011. – С. 89-93. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.eecon.info/papers/367.pdf>.

84. Мартиненко М. В. Психологія управління : конспект лекцій. Ч.2. / М. В. Мартиненко. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2008. – 60 с.

85. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В. М. Мельник // Фінанси України, 2008. – №9. – С. 3-9.

86. Мельник В. М. Напрями удосконалення адміністрування податків на споживання в Україні / В. М. Мельник, М. М. Мельник, Є. Ю. Баличев // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – №9. – С. 14-18.

87. Мельник В. М. Оподаткування : наукове обґрунтування та організація процесу : монографія / В. М. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.

88. Местоев М. Б. Показатели эффективности российской налоговой системы / М. Б. Местоев // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. – 2013. – №6. – С. 218-223.

89. Методичні рекомендації щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку - фізичної особи – підприємця : затв. Міністерством доходів і зборів України від 14.06.2013 р. №165 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

90. Методичні рекомендації щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної фіскальної служби при організації, проведенні та реалізації матеріалів перевірок платників податків : затв. Наказом Державної фіскальної служби України від 31.07.2014 р. №22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.

91. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання : затв. Наказом Державної податкової служби України від 27.06.2012 р. №553 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://golovbukh.ua/regulations/2340/2559/2560/292974>.

92. Миронова О. А. Налоговое администрирование : учебн. пособие / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев. – М. : Изд-во Омега - Л, 2005. – 408 с.

93. Мишин В. М. Исследование систем управления : учебник / В. М. Мишин. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 527 с.

94. Мухаметзянова К. Механизм управления задолженностью по налоговым платежам / К. Мухаметзянова // РИСК : Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция. – 2011. – №2. – С. 394-399.

95. Несинова С. В. Проблеми юридичної діяльності як різновиду

правової роботи в органах ДПС України / С. В. Несинова // Вісник Дніпропетровського університету імені Альфреда Нобеля. Серія: Юридичні науки. – 2013. – №1 (4). – С. 15-22.

96. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / Ф. Нитти [перевод съ итальянского И. Шрейдера] ; под ред. и съ дополненіями А. Свирщевского. – М. : Изданіе М. и С. Сабашниковыхъ, 1904. – 624 с.

97. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт ; Пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. – М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 190 с.

98. Олейнікова Л. Г. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Л. Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2010. – №10. – С. 47-59.

99. Омелянович Л. О. Податкове регулювання доходів фізичних осіб / Л. О. Омелянович, Є. С. Гордієнко // Сборник научных трудов SWorld. – 2013. – Вип. 3. – Т. 33. – С. 33-40.

100. Організаційна поведінка : навч.-метод. посібник / [Л. М. Савчук, Н. Ю. Бутенко, А. М. Власова та ін.]. – К. : КНЕУ, 2001. – 249 с.

101. Орехівський Г. А. Політекономія : навч. посібник / Г. А. Орехівський. – К. : Каравела, 2008. – 296 с.

102. Осовська Г. В. Менеджмент організацій : підручник / Г. В. Осовська, О. А. Осовський. – К. : Кондор, 2009. – 680 с.

103. Офіційний веб-портал Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua>.

104. Офіційний веб-сайт Державної реєстраційної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.drsvu.gov.ua>.

105. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

106. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sfs.gov.ua>

107. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

108. Офіційний сайт газети «Сегодня» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.segodnya.ua/economics/enews/CHego-zhdet-GNS-ot-novoy-sistemy-sbora-akcizov-na-sigarety-i-alkogol.html>.

109. Офіційний сайт Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ibser.org.ua/UserFiles/File/Budget-Monitor/KV_IV_2010_Monitoring_ukr\(1\).pdf](http://ibser.org.ua/UserFiles/File/Budget-Monitor/KV_IV_2010_Monitoring_ukr(1).pdf).

110. Перонко И. А. Методы и формы налогового администрирования / И. А. Перонко, С. И. Межерицкий // Налоговый вестник. – 2000. – №11. – С. 19-20.

111. Петти В. Избранные работы. Трактат о налогах и сборах / В. Петти ; Пер. с англ. – М. : Ось – 89, 1997. – 112 с.

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

113. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

114. Положення про Державну митну службу України : затв. Указом Президента України від 12.05.2011 р. №582/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>

115. Положення про Державну податкову службу України : затв. Указом Президента України від 12.05.2011р. №584/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

116. Положення про Державну фіскальну службу України : затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 21.05.2014р. №236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>.

117. Положення про Міністерство доходів і зборів України : затв. Указом Президента України від 18.03.2013 р. №141/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua>.

118. Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків : затв. Наказом Міністерства доходів і зборів

України від 10.12.2013 р. №779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

119. Пономарев А. И. Модернизация налогового администрирования а современной России / А. И. Пономарев // Налоги и налогообложение. – 2011. – №12 (90). – С. 41-49.

120. Попова В. В. Удосконалення форм міжвідомчої інтеграції органів виконавчої влади, що здійснюють контроль за дотриманням податкового законодавства [Електронний ресурс] / В. В. Попова // Державне управління: теорія та практика. – 2011. – №2. – Режим доступу : <http://www.academy.gov.ua/ej/ej14/txts/Popova.pdf>.

121. Порядок ведення органами Міністерства доходів і зборів України оперативного обліку податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, інших платежів, які сплачуються під час митного оформлення товарів : затв. Наказом Міністерства доходів і зборів України від 05.12.2013 р. №765 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0217-14>.

122. Порядок взаємодії суб'єктів інформаційного обміну щодо надання та використання відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних та фізичних осіб-підприємців : затв. Наказом Держкомпідприємництва, ДПА України, Держкомітету статистики України від 07.12.2005 р. №121/560/406 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

123. Порядок обліку платників податків і зборів : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. №1588 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

124. Порядок подання платником податків заяви про проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення територіальним органом Міністерства доходів і зборів України про проведення такої перевірки : затв. Міністерством доходів і зборів України від 03.06.2013 р. №143 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

125. Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2010 р. №368 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

126. Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. №139 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

127. Про внесення змін до наказу Державної податкової адміністрації України від 19.02.98 №80 «Про затвердження Інструкції про порядок обліку платників податків» та інших нормативно-правових актів : Наказ ДПА України від 24.07.2006 р. №427 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

128. Про внесення змін до Податкового кодексу України і деяких інших законодавчих актів України відносно удосконалення окремих норм Податкового кодексу України : Закон України від 07.07.2011 р. №3609-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

129. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні : Закон України від 05.07.2012 р. №5083-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

130. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок окремих податків : Закон України від 19.12.2013 р. № 713-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

131. Про внесення змін до Порядку обліку платників податків і зборів : Наказ Міністерства фінансів України від 22.04.2014 р. №462 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

132. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 24.12.2012 р. №726/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua>.

133. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для

економічного зростання в Україні : Закон України від 31.03.2014 р. №1166-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

134. Про заходи щодо забезпечення своєчасного відшкодування податку на додану вартість: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 02.04.2008 р. №562-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

135. Про заходи щодо прискорення відшкодування податку на додану вартість експортерам зерна: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.08.2008 р. №1082-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

136. Про заходи щодо удосконалення системи адміністрування податку на додану вартість : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.02.2008 р. №262-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

137. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. №2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

138. Про митний тариф України : Закон України від 05.04.2001 р. №2371-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

139. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 09.12.2010р. №1085/2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua>.

140. Про основи запобігання та боротьби з економічними правопорушеннями : Проект Закону України від 02.09.2014 р. №1655-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=51916.

141. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 р. №889-IV (втрача чинності) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/889-15>.

142. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. №2181-III (втратив чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua>.

143. Про проведення перевірки органів державної податкової служби щодо правомірності відшкодування платникам сум податку на додану вартість : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.01.2008 р. №146-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

144. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.91р. №1251-ХІІ (втрата чинності) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

145. Про Службу фінансових розслідувань України (фінансову поліцію) : Проект Закону України від 12.03.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT0453.html.

146. Про утворення Державної фіскальної служби України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. №160 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

147. Проскура Е. П. Эффективность налогового администрирования: понятие и содержание / Е. П. Проскура // Современные технологии управления. – 2013. – №7 (31). – С. 34-43.

148. Проскура К. П. Результативність роз'яснювальної роботи податкових органів / К. П. Проскура // Агроінком. – 2013. – №4-6. – С. 47-52.

149. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період : ефективність та напрями модернізації : монографія / К. П. Проскура. – ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.

150. Проценко Т. О. Правове забезпечення адміністрування податків та митних платежів : монографія / Т. О. Проценко. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2006. – 586 с.

151. Разработка стратегии в области реформы налоговой службы: опыт и руководство : рабочий доклад МВФ / подгот К. Сильвани и К. Баэр. – Международный валютный фонд, 1997. – С. 3-5.

152. Редич О. В. Моделювання та комп'ютеризовані засоби підтримки прийняття рішень при адмініструванні податків : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.03.02 / О. В. Редич. – К. : 2003. – 21 с.

153. Реш В. К. К вопросу о разработке методики оценки эффективности работы налоговых органов / В. К. Реш, С. Н. Алехин // Налоговый вестник. – 1999. – №11. – С. 12-15.

154. Розвиток фінансової системи України в умовах ринкових відносин : монографія / кол. авт.; за заг. ред. В. Г. Дем'янишина. – Тернопіль : Крок, 2011. – 556 с.

155. Садеков А. А. Адміністрування податків: обґрунтування дефініції / А. А. Садеков, В. М. Покинтелиця // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2009. – №2. – С. 85-92.

156. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // Право України. – 2002. – №2. – С. 34-38

157. Сибірянська Ю. В. Інноваційні підходи до прогнозування та планування доходів бюджету / Ю. В. Сибірянська, Г. М. Котіна // Фінанси України. – 2011. – №2. – С. 72-85.

158. Славкова А. А. Оптимізація податкового навантаження та пільгове оподаткування в контексті зміцнення фіскального значення податку на доходи фізичних осіб / А. А. Славкова, М. М. Степура // Фінанси, облік та аудит. – 2012. – Вип. 20 – С. 156-174.

159. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит; [пер. с англ.; предисл. В.С. Афанасьева]. – М. : Эксмо, 2009. – 960 с.

160. Соколовська А. М. Податкова система держави : теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.

161. Солдатенко О. В. Податкове адміністрування : сутність та напрями його вдосконалення в Україні / О. В. Солдатенко // Фінансове право. – 2008. – №3. – С.18.

162. Сотніченко О. А. Митне регулювання товарообороту у контексті міжнародної інтеграції / О. А. Сотніченко // Збірник Наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – №2. – С. 165-176.

163. Теремецький В. І. Окремі аспекти об'єднання податкової та митної служб / В. І. Теремецький // Форум права. – 2013. – №1. – С. 1012-1017.

164. Тиньгаев А. М. Совершенствование процесса анализа и планирования доходов бюджета Республики Мордовия [Электронный ресурс] / А. М. Тиньгаев // Экономическое развитие современной России: проблемы и перспективы : Материалы Второй республиканской научно-практической конференции студентов, 7-9 декабря 2009 г., г. Саранск. – 2009. – №2. – Режим доступа : http://sisupr.mrsu.ru/2009-2/pdf/19_Tinsaev.pdf.

165. Толмачева Н. С. Методы оценки эффективности налоговой политики / Н. С. Толмачева // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент. – 2011. – №2. – С. 151-156.

166. Томнюк Т. Л. Адміністрування податків в Україні : організація та напрями розбудови : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.08 / ТНЕУ. – Тернопіль, 2009. – 20 с.

167. Удалов Р. В. Тенденции и перспективы налогового контроля в России [Электронный ресурс] / Р. В. Удалов // Управление экономическими системами. – 2012. – №44 (8). – Режим доступа: <http://elibrary.ru/download/77501046.pdf>.

168. Урман Н. А. Налоговое консультирование: развитие и проблемы / Н. А. Урман // Вестник Томского государственного университета. Серия: Экономика. – 2013. – №4 (24). – С. 143-158.

169. Финансовая энциклопедия / Под ред. И. А. Блинова, А. И. Буковецкого. – М. : Госиздательство, 1924. – 603 с.

170. Хмільовська К. В. Організаційні засади податкового контролю / К. В. Хмільовська // Фінанси України. – 2003. – №2. – С. 50-53.

171. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. №435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.

172. Червінська О. С. Переваги та недоліки відшкодування податку на додану вартість / О. С. Червінська, М. Й. Батько // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.10. – С. 279-282.

173. Черней В. В. Правове та організаційне забезпечення протидії злочинам

у сфері державних фінансів // В. В. Черней // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. – 2014. – №2. – С. 3-14.

174. Чикаренко О. Сучасний стан та проблематика реформування податкової служби в Україні / О. Чикаренко // Державне управління та місцеве самоврядування. – 2013. – Вип.1 (16). – С. 169-178.

175. Чиякина Н. Г. Функциональные особенности деятельности налоговых органов как субъектов предупреждения и пресечения налоговых правонарушений / Н. Г. Чиякина // Актуальные проблемы государственных и естественных наук. – 2011. – №7. – С. 109-113.

176. Чухнина Г. Я. Сущность и роль автоматизированных информационных технологий в системе налогового контроля / Г. Я. Чухнина // Академический вестник. – 2014. – №1 (27). – С. 140-147.

177. Швабій К. І. Ефективність адміністрування податків в Україні : методологія та аналіз / К. І. Швабій // Фінансова система України. Збірник наукових праць. – Острог : Вид-во НаУ «Острозька академія». – 2007. – С. 519-527.

178. Швабій К. І. Методологічні основи дослідження ефективності функціонування системи адміністрування податків / К. І. Швабій, Ю. Д. Гусак // Вісник НУДПСУ. – 2011. – №4. – С. 12-24.

179. Швабій К. І. Напрями підвищення ефективності адміністрування податків в Україні / К. І. Швабій, Ю. Д. Гусак // Наукові записки. Серія «Економіка». – 2008. – Вип. 10. – С. 240-247.

180. Шепетько С. А. Організаційно-правові механізми утворення фінансової поліції / С. А. Шепетько // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки. – 2014. – Вип. 3. – Т. 2. – С. 283-286.

181. Шлафман Н. Л. Функціонування податку на прибуток підприємств в Україні / Н. Л. Шлафман, М. П. Волохова, М. М. Стоянова // Економічні інновації. – 2012. – Вип. 51. – С. 359-366.

182. Шувалова Є. Б. Налоговое консультирование (правовой аспект) : учебн. пособие / Е. Б. Шувалова, Т. А. Ефимова.– М. : Изд. Центр ЕАОИ, 2011. – 136 с.

183. Щодо порядку проведення електронних перевірок : Лист Державної фіскальної служби України від 04.09.2014 р. №2843/6/99-99-22-03-01-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua>.

184. Экономическая энциклопедия / Под ред. Л. И. Абалкина. – М. : Экономика. 1999. – 1055 с.

185. Юр'єва О. І. Сучасні проблеми державного управління податковим боргом [Електронний ресурс] / О. І. Юр'єва // Теорія та практика державного управління. – 2013. – Вип. 3 (42). – Режим доступу : <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/tpdu/2013-3/doc/2/15.pdf>.

186. Яренко Г. Структура та організація роботи податкових органів у зарубіжних країнах / Г. Яренко // Вісник КНТЕУ. – 2009. – №2. – С. 114-126.

ДОДАТКИ

Додаток А

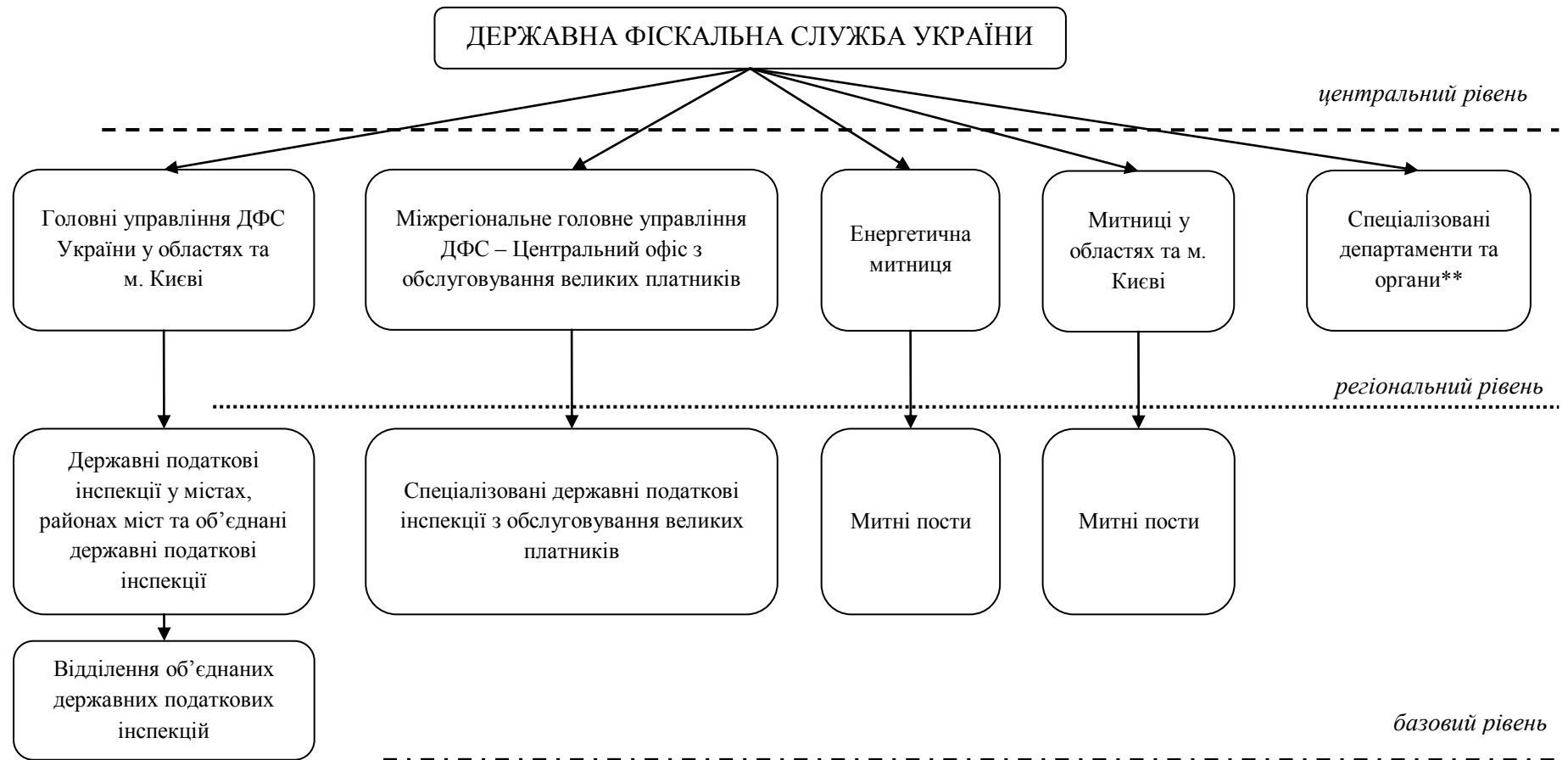
Структурна схема системи адміністрування податків*



* Джерело: складено автором самостійно

Додаток Б

Організаційна структура Державної фіскальної служби України за територіальною ознакою*

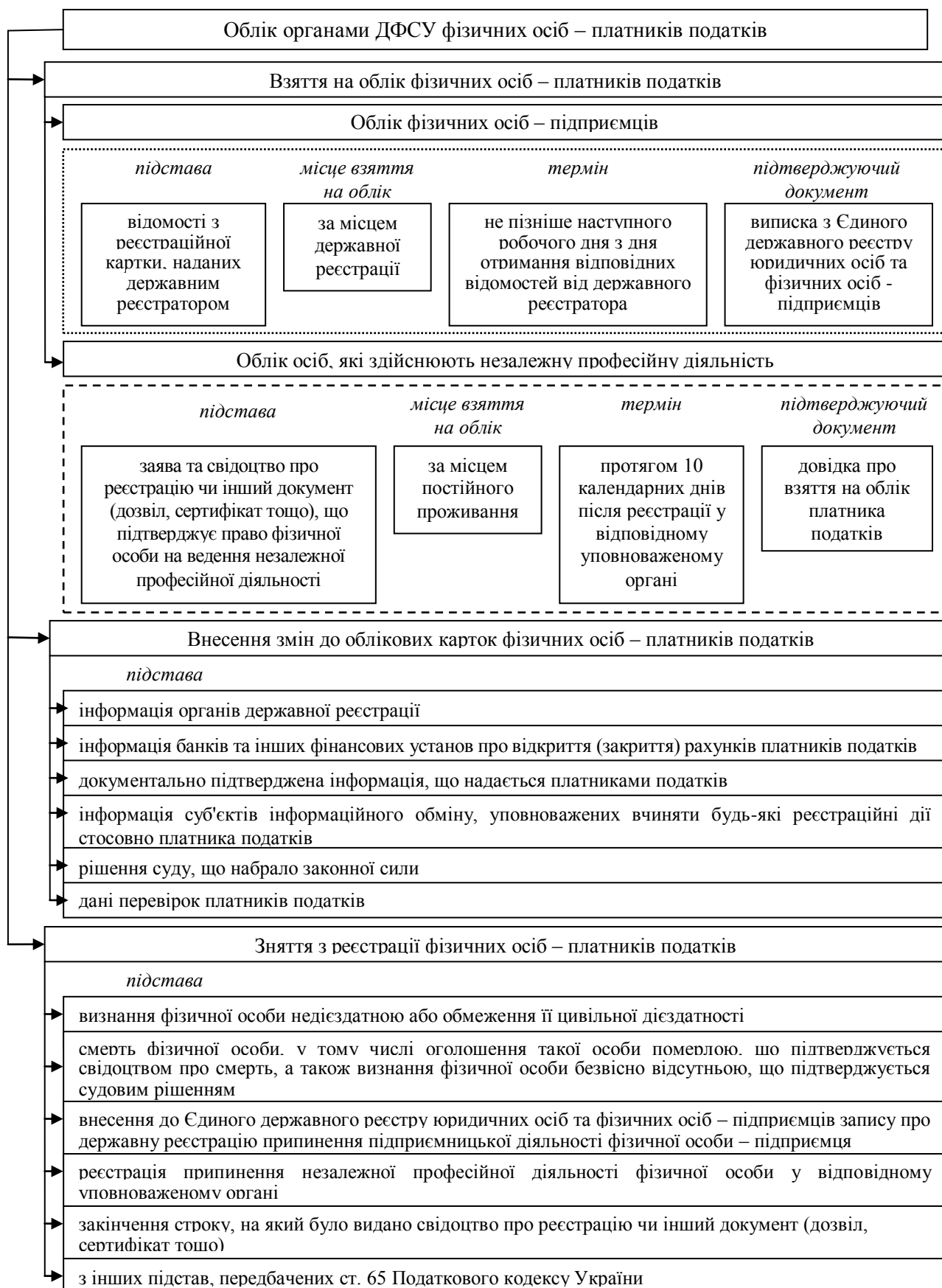


* Джерело: складено автором на основі [106]

** До складу спеціалізованих департаментів та органів входять: Інформаційно-довідковий департамент ДФС, Спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень, Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення ДФС

Додаток В

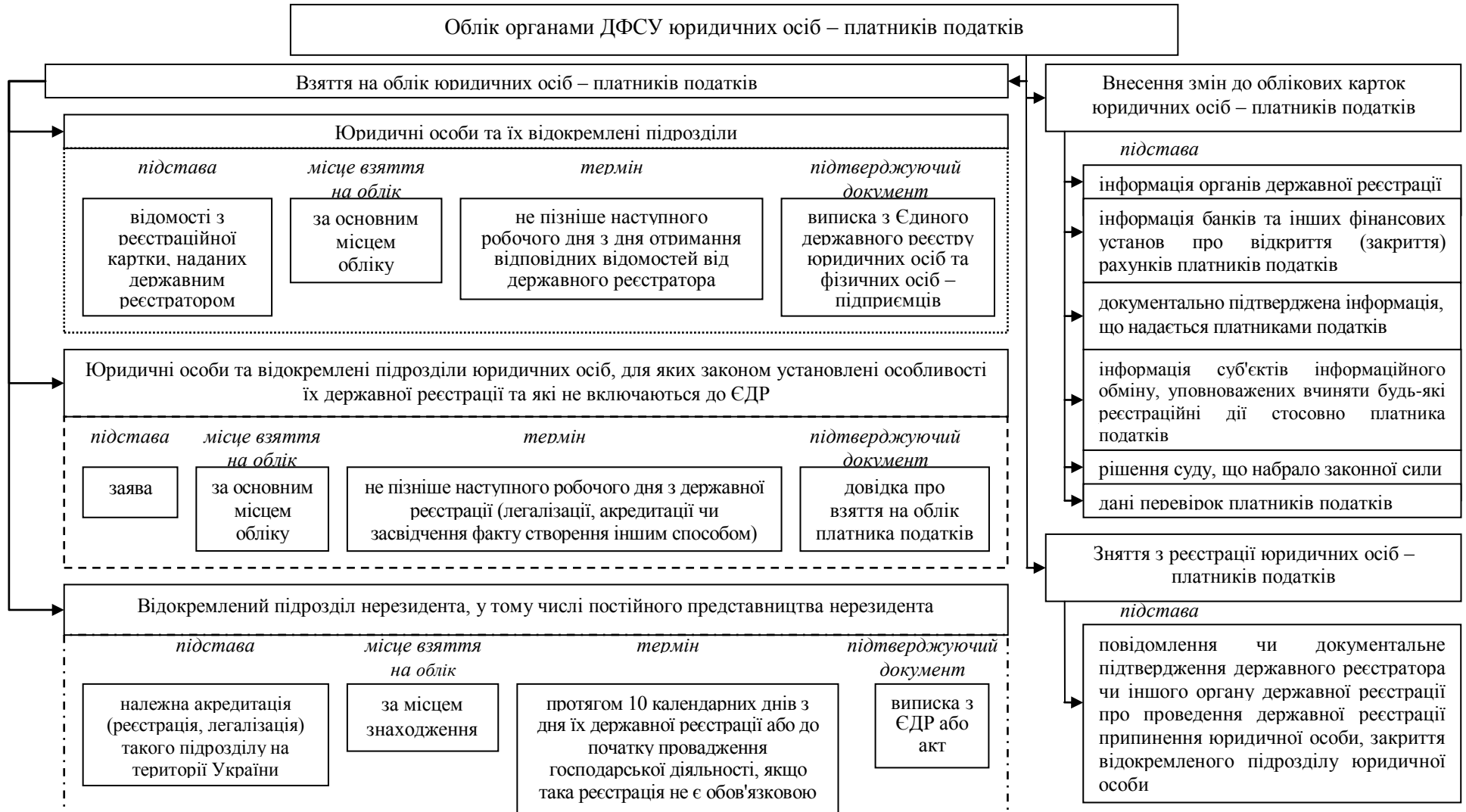
Облік фізичних осіб – платників податків органами ДФС*



* Джерело: складено автором на основі [113]

Додаток Г

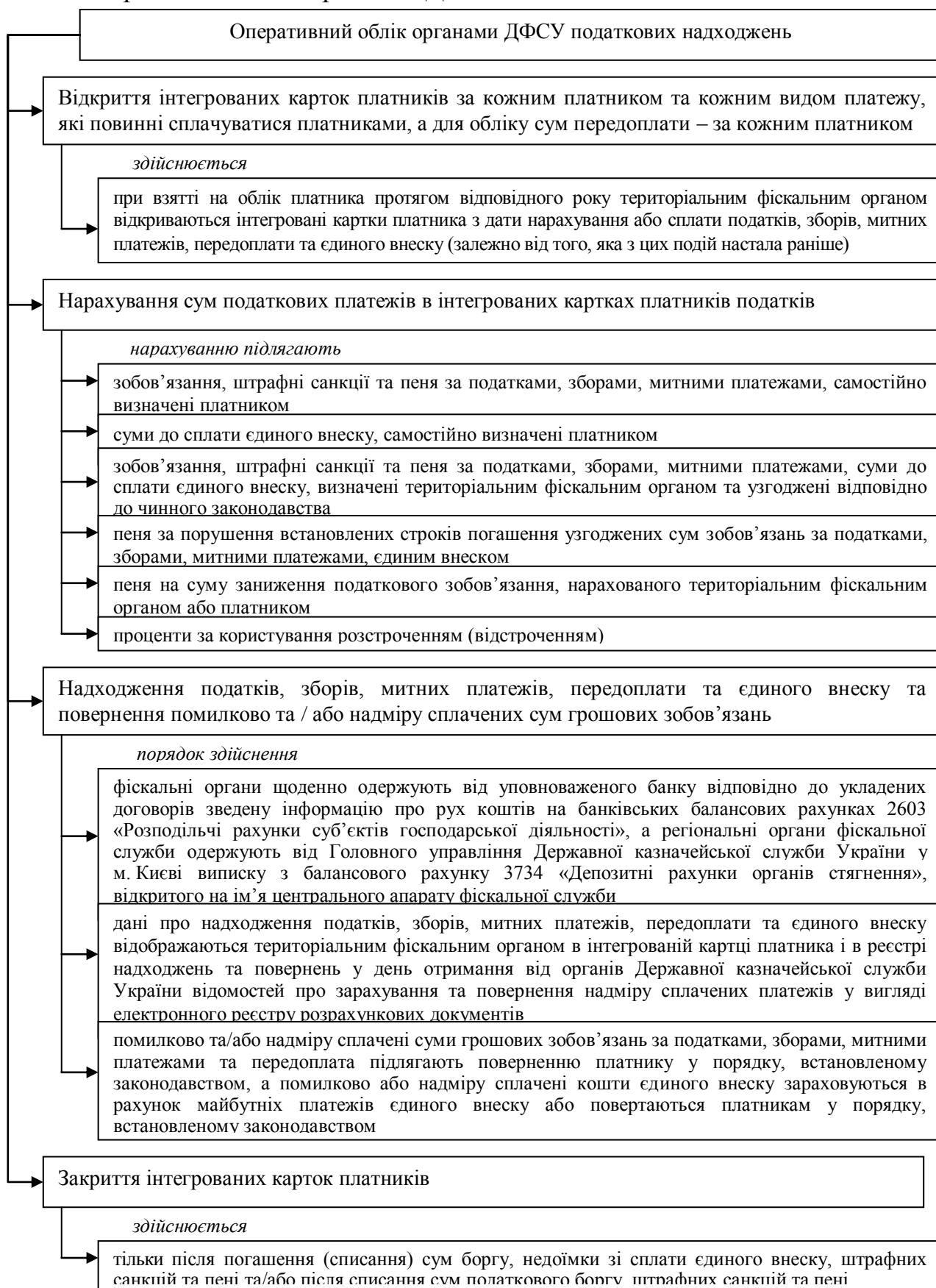
Облік органами ДФС юридичних осіб – платників податків *



* Джерело: складено автором на основі [113]

Додаток Д

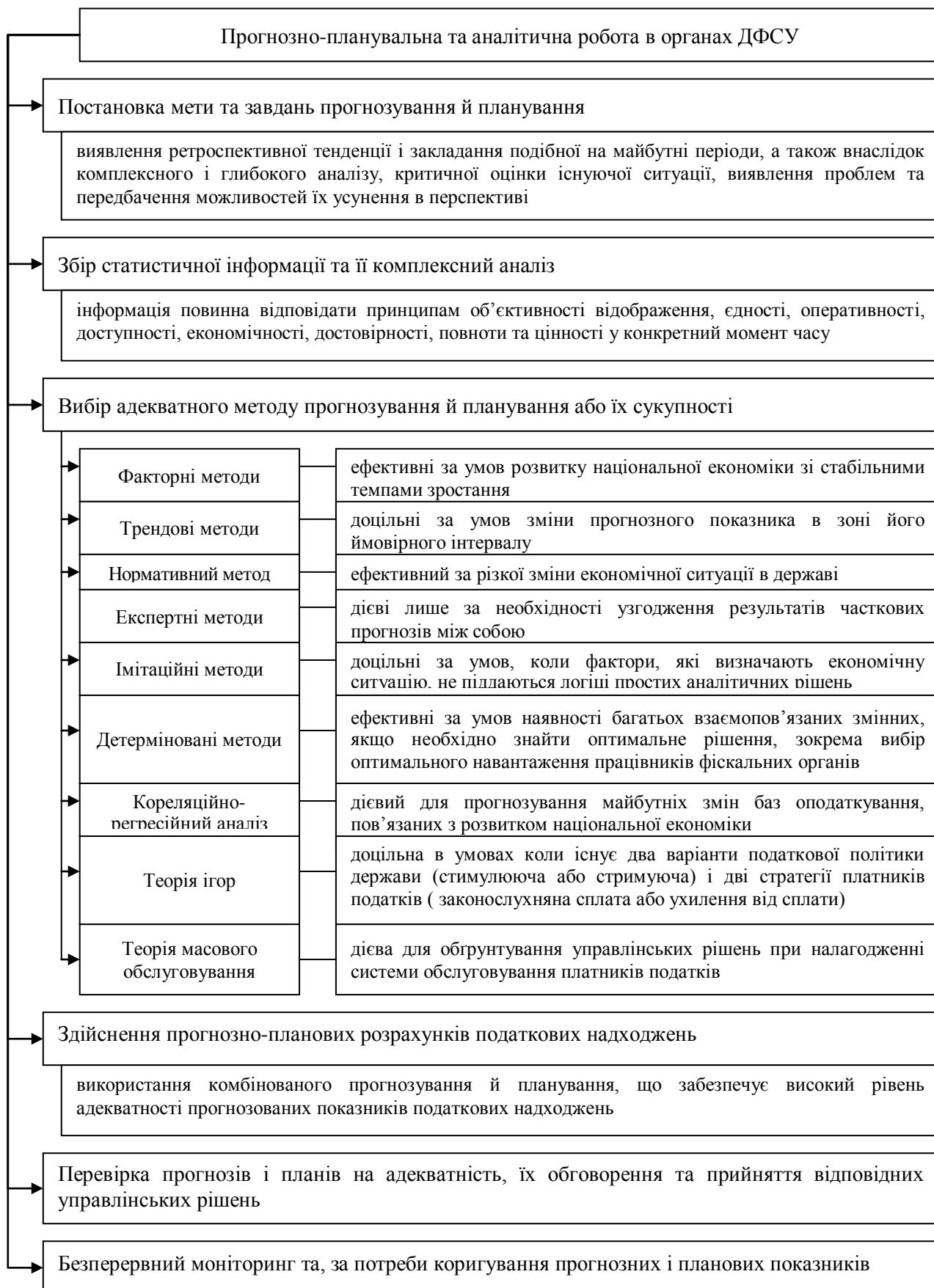
Оперативний облік органами ДФСУ податкових надходжень*



* Джерело: складено автором на основі [121]

Додаток Е

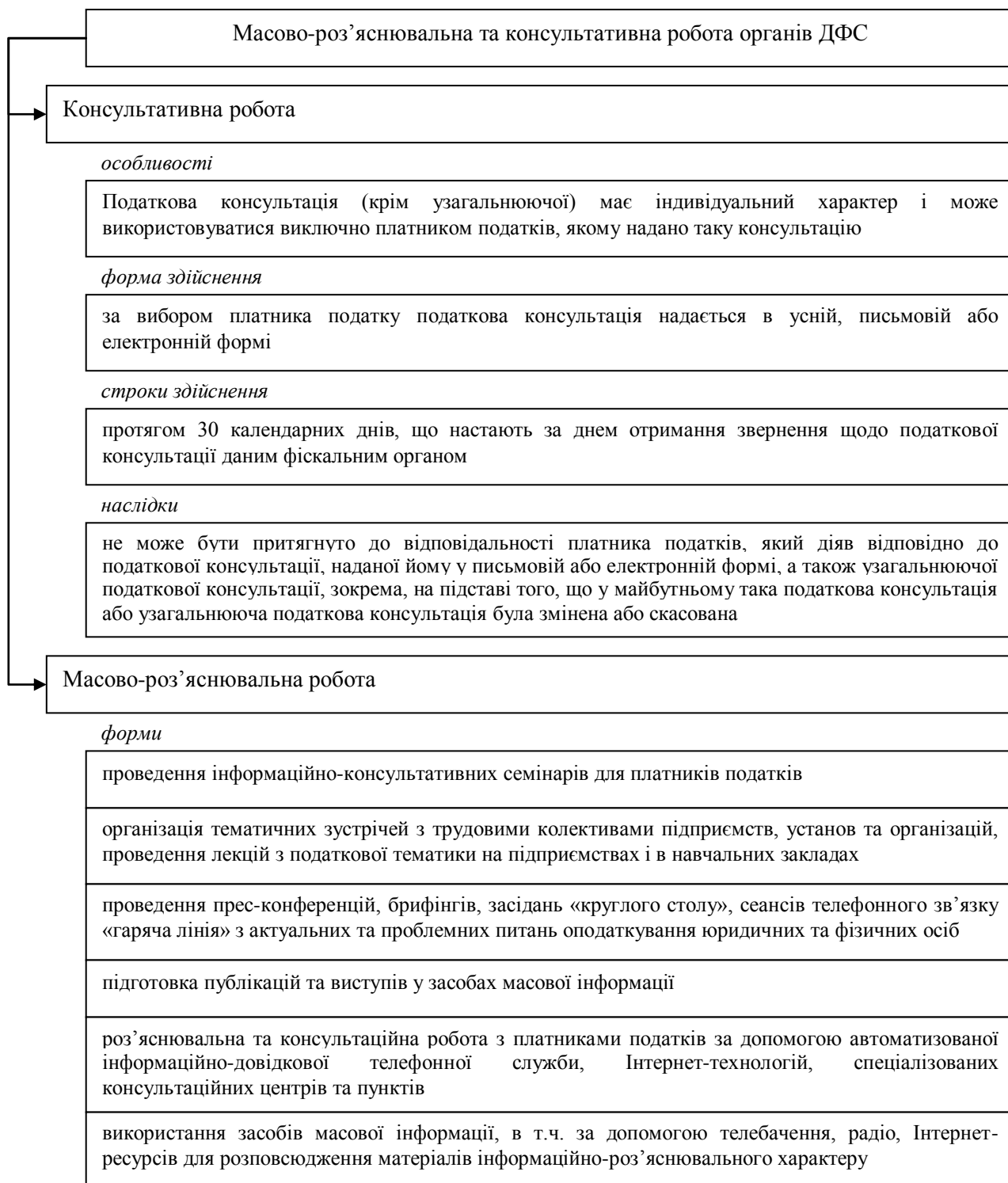
Прогнозно-планувальна та аналітична робота органів ДФС*



* Джерело: складено автором на основі [73, с. 74-94; 157, с. 72-85]

Додаток Ж

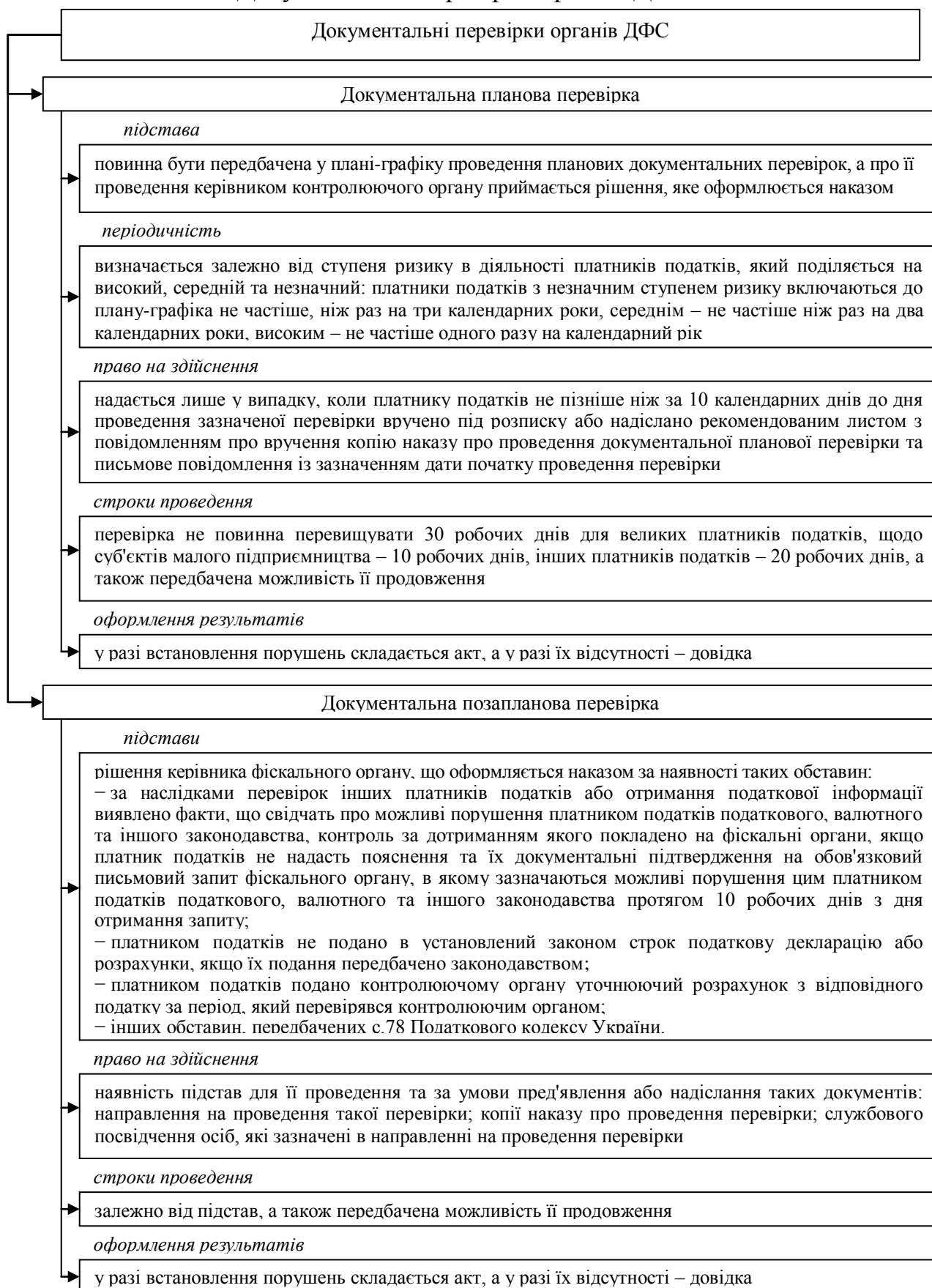
Масово-роз'яснювальна та консультативна робота органів ДФС*



* Джерело: складено автором на основі [73, с.74-94; 113]

Додаток 3

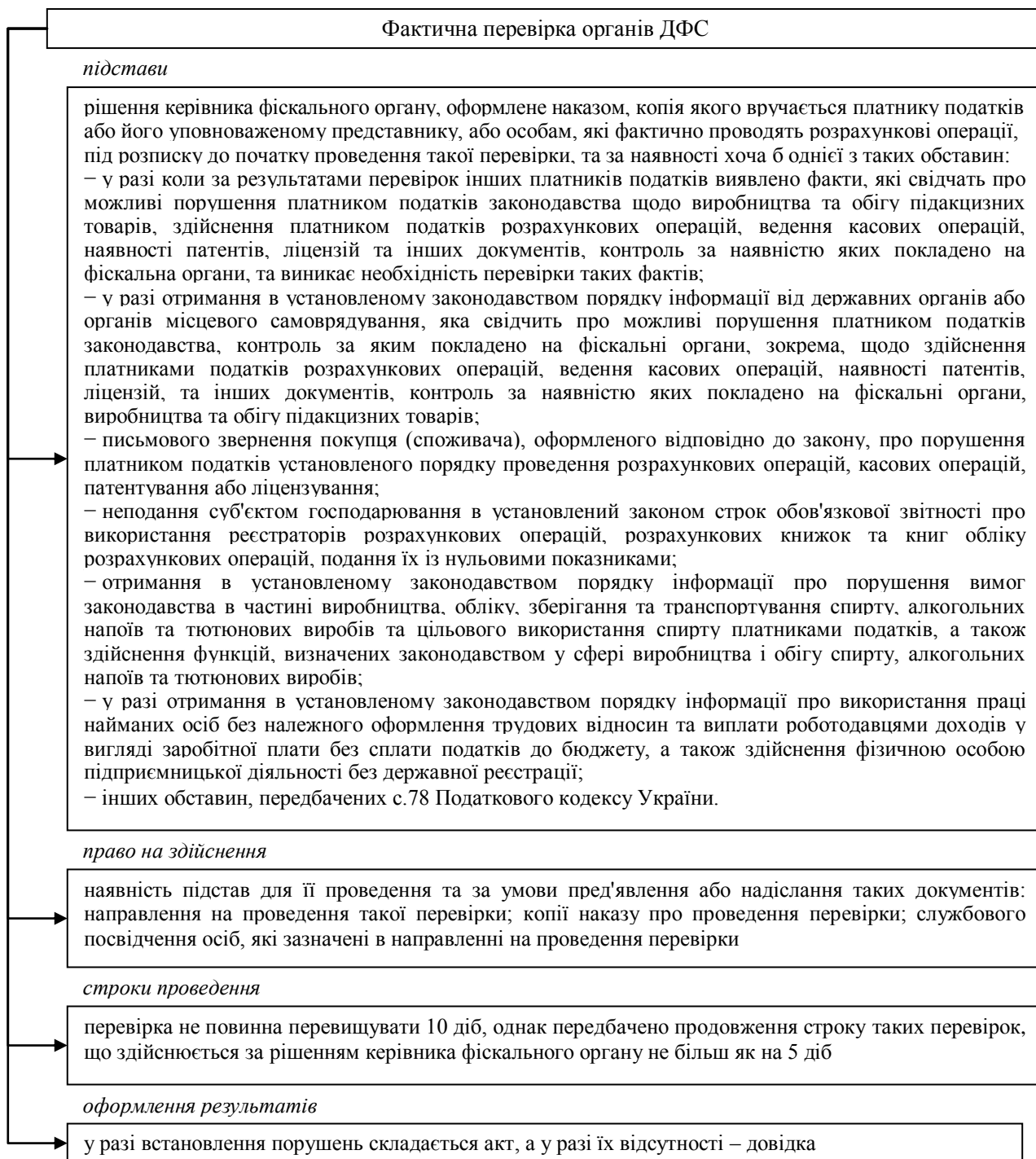
Документальні перевірки органів ДФС*



* Джерело: складено автором на основі [90; 113]

Додаток И

Фактична перевірка органів ДФСУ*



* Джерело: складено автором на основі [113]

Додаток К

Структура податкових надходжень до зведеного бюджету України протягом 2006-2013 рр.*

	2006 р.		2007 р.		2008 р.		2009 р.		2010 р.		2011 р.		2012 р.		2013 р.	
	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%
Доходи зведеного бюджету, в т.ч.	171748,3	100,00	219939,1	100,00	297893,00	100,00	288579,56	100,00	314506,25	100,00	398553,6	100,00	445454,3	100,00	442742,9	100,00
Податкові надходження:	125743,08	73,21	161264,18	73,32	227164,84	76,26	208073,21	72,10	234447,75	74,54	334691,9	83,98	360567,2	80,94	353968,1	79,95
податок на прибуток підприємств	26172,05	15,24	34407,21	15,64	47856,82	16,07	33048,03	11,45	40359,07	12,83	55096,98	13,82	55793,02	12,52	54993,8	12,42
податок на доходи фізичних осіб	22791,14	13,27	34782,07	15,81	45895,76	15,41	44485,27	15,42	51029,25	16,23	60224,52	15,11	68092,39	15,29	72151,1	16,30
податок на додану вартість	50396,72	29,34	59382,81	27,00	92082,62	30,91	84596,66	29,31	86315,92	27,44	130093,8	32,64	138826,8	31,17	128269,3	28,97
акцизний податок (збір)	8608,14	5,01	10567,76	4,80	12783,15	4,29	21624,48	7,49	28316,07	9,00	33919,18	8,51	38428,74	8,63	36668,2	8,28
мито	7242,58	4,22	9880,31	4,49	12130,24	4,07	6711,52	2,33	8851,21	2,81	11774,09	2,95	13186,56	2,96	13342,5	3,01
податки на власність, в т.ч.	1084,84	0,63	1354,64	0,62	1558,42	0,52	1538,35	0,53	1905,37	0,61	673,67	0,17	685,18	0,15	576,7	0,13
збір за першу реєстрацію з власників транспортних засобів	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	285,12	0,07	659,64	0,15	568,8	0,13
податок з власників транспортних засобів	1084,84	0,63	1354,64	0,62	1558,42	0,52	1538,35	0,53	1905,37	0,61	388,55	0,10	25,54	0,01	7,9	0,00
збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів, в т.ч.	4746,68	2,76	5948,20	2,70	9291,98	3,12	11230,65	3,89	12709,5	4,04	14826,41	3,72	17537,35	3,94	28862,9	6,52
збір за використання води	309,43	0,18	507,63	0,23	584,46	0,20	711,91	0,25	883,63	0,28	1170,34	0,29	1363,19	0,31	1474,9	0,33
плата за користування надрами	556,03	0,32	591,48	0,27	1190,18	0,40	1335,05	0,46	1481,06	0,47	2683,95	0,67	3271,6	0,73	14225,3	3,21
плата за землю	3 122,34	1,82	3 889,30	1,77	6681,35	2,24	8362,74	2,90	9539,88	3,03	10700,93	2,68	12581,71	2,82	12802,9	2,89
місцеві податки і збори	642,35	0,37	729,9	0,33	819,96	0,28	808,62	0,28	819,45	0,26	2549,8	0,64	5456,92	1,23	7316,2	1,65
інші податки і збори	4058,56	2,36	4211,28	1,91	6304,31	2,12	4029,63	1,40	4141,91	1,32	25533,5	6,41	22560,23	5,06	11787,42	2,66

* Джерело: складено автором на основі [103]

Додаток Л

Тенденції удосконалення обліку платників податків органами податкового адміністрування*



* Джерело: складено автором на основі [64; 113; 122; 127]

Додаток М

Випуск друкованої продукції податковими органами в 2006-2013 рр.*

Показники	2006 р.		2007 р.		2008 р.		2009 р.		2010 р.		2011 р.		2012 р.		2013 р.	
	тис. од.	%	тис. од.	%	тис. од.	%	тис. од.	%	тис. од.	%	тис. од.	%	тис. од.	%	тис. од.	%
Кількість видів, з них	19,4	100,0	21,6	100,0	25,6	100,0	26,2	100,0	27,6	100,0	28,9	100,0	28,3	100,00	25,9	100,00
брошур	1,1	5,7	1,4	6,5	1,6	6,3	1,4	5,3	1,5	5,5	1,6	5,6	2,0	7,0	3,0	11,6
листівок	9,0	46,4	9,7	44,8	11,9	46,6	12,5	47,7	13,0	47,1	13,5	46,6	12,9	45,4	12,2	47,1
пам'яток	5,2	26,8	5,7	26,4	6,6	25,8	7	26,7	7,4	26,8	7,7	26,8	7,2	25,5	5,5	21,2
плакатів	1,3	6,7	1,4	6,5	1,7	6,5	1,5	5,7	1,7	6,0	1,8	6,2000	1,5	5,4	0,7	2,7
буклетів	1,1	5,7	1,5	6,9	1,9	7,3	1,7	6,5	1,9	6,9	1,9	6,7	2,5	8,7	3,1	12,0
інша друкована продукція	1,7	8,8	1,9	8,8	1,9	7,4	2,1	8,0	2,2	7,9	2,4	8,2	2,2	7,9	1,4	5,4
Кількість примірників, млн од., всього	2,3		2,9		3,0		4,0		4,2		4,4		4,8		4,2	

* Джерело: складено автором на основі [106].

Додаток Н

Кількісні методи оцінки ефективності функціонування системи адміністрування податків

Назва	Система показників
Методика Местоєва М. Б. [88, с. 221-222]	1. Показники внутрішньогосподарської ефективності (розраховуються на мікрорівні) 2. Показники відтворювальної ефективності 3. Показники фіскальної ефективності
Методика Міністерства з податків і зборів Росії [13, с. 9-10]	1. Показники оцінки результативності діяльності податкової служби щодо забезпечення стабільного надходження податків і зборів 2. Показники оцінки результативності заходів з покращення обслуговування платників податків 3. Показники оцінки ефективності податкової системи
Методика Дадашева А. З., Лобанова А. В. [51]	Показники витрат на контроль (основні і додаткові)
Методика Реш В. К., Альохіна С. Н. [153, с. 13-14]	Показники якості роботи податкових органів (основні, додаткові, уточнюючі)
Методика Іванової О. В. [61, с. 116]	Показники якості контрольної роботи (результативності, дієвості, інтенсивності)
Методика Мельника В.М. [87, с. 165-172]	1. Показник затратності адміністрування податків 2. Показник контролюючого впливу адміністрування податків
Методика Проскури К. П. [147, с. 40-41]	1. Показники обліку платників податків 2. Показники податкового консультування 3. Показники податкового контролю 4. Показники адміністрування податкового боргу 5. Показники міжнародної взаємодії 6. Показники відповідальності 7. Показники нарахування пені 8. Показники обробки податкової звітності 9. Показники податкових перевірок 10. Показники інформаційного забезпечення діяльності органів податкової служби.
Методика Олейнікової Л. Г. [98, с. 55]	1. Показники повноти виконання чинного законодавства 2. Показники результативності урегулювання податкових спорів 3. Показники надання якісних послуг платникам податків 4. Показники відповідності рівня сплачуваних податків показникам розвитку економіки 5. Показники ефективності адміністрування податкового боргу 6. Показники оцінки результативності контрольно-перевірочних заходів 7. Показники ефективності адміністрування окремих податків
Методика Світового банку в інтерпретації Андрущенко В. А. [14, с. 24-26]	1. Показники кількісного виміру функціональної ефективності («effectiveness») 2. Показники якісного виміру економічної ефективності («efficiency»)
Методика Міжнародного валютного фонду [151, с. 3-5]	Показник податкового розриву

* Складено автором за даними [13; 14; 51; 61; 87; 88; 98; 147; 151; 153]

Додаток П

Співвідношення даних обліку податкових органів та органів державної реєстрації щодо суб'єктів господарювання в
2006-2013 рр.*

Показники	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Платники податків - юридичні особи, що зареєстровані в податкових органах, тис. од.	752,5	796,6	835,1	838,9	868,9	896,8	919,5	919,8
<i>Темп росту до попереднього періоду, %</i>	-	105,86	104,83	100,45	103,58	103,21	102,54	100,03
Кількість зареєстрованих юридичних осіб в органах державної реєстрації, тис. од.**	833,4	882,6	917,5	981,1	978,5	1003,3	1025,8	1053,3
<i>Темп росту до попереднього періоду, %</i>	-	105,90	103,96	106,93	99,74	102,53	102,22	102,68
Платники податків – фізичні особи – суб'єкти підприємництва, що зареєстровані в податкових органах, тис. од.	2017,3	2209,9	2390,3	2426,0	2471,7	2403,9	2378,1	2670,2
<i>Темп росту до попереднього періоду, %</i>	-	109,55	108,16	101,49	101,88	97,26	98,93	112,3
Платники податків – фізичні особи – суб'єкти підприємництва, що зареєстровані в органах державної реєстрації, тис. од.**	2560,5	2778,9	2982,3	3112,7	3115,5	3042,0	3020,4	3039,8
<i>Темп росту до попереднього періоду, %</i>	-	108,53	107,32	104,37	100,09	97,64	99,29	100,64

* Джерело: складено автором на основі [104; 106]

** Дані наведені щодо осіб діяльність яких не припинено

Додаток Р

Аналіз виконання планових показників податкових надходжень зведеного бюджету України в 2006-2013 рр., млн. грн.*

Показники	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Планові податкові надходження	122087,94	158770,71	232475,25	240641,47	243748,86	330618,0	397508,03	378994,24
Фактичні податкові надходження	125743,08	161264,18	227164,84	208073,21	234447,75	334691,9	360567,21	353968,12
Абсолютне відхилення фактичних податкових надходжень від планових	3655,14	2493,47	-5310,41	-32568,26	-9301,11	4073,90	-36940,82	-25026,12
Відносне виконання планових показників, %	102,99	101,57	97,72	86,47	96,18	101,23	90,71	93,40

* Джерело: складено автором на основі [106; 107]

Додаток С

Рівень виконання планових завдань щодо забезпечення податкових надходжень до зведеного бюджету по окремих податках і зборів в 2006-2013 рр., %*

Показники	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
податок на прибуток підприємств	99,4	118,62	112,03	76,92	99,49	114,94	95,16	94,09
податок на доходи фізичних осіб	101,76	104,25	96,17	96,51	97,63	98,45	96,99	92,3
податок на додану вартість	112,07	91,19	92,74	86,64	95,17	101,27	84,59	94,54
акцизний податок (збір)	81,69	101,59	92,62	90,28	93,13	90,23	89,64	87,16
мито	97,6	107,81	97,35	62,86	100,96	94,86	100,72	87,07
податки на власність	105,35	107,35	100,84	88,36	107,1	133,72	139,99	99,01
збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	90,57	104,72	97,91	92,89	88,2	94,42	99,33	95,79
місцеві податки і збори	101,77	102,15	101,94	96,05	97,35	108,29	121,73	114,12

* Джерело: складено автором на основі [106; 107]

Додаток Т

Аналіз донарахованих платежів за результатами контрольно-перевірочної роботи та їх погашення в 2006-2013рр.*

Показники	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Донараховано платежів, млн. грн.	7480,6	5951,2	8519,9	14911,3	23290,6	9658,5	8670,8	9741,8
<i>Темп приросту донарахованих платежів до попереднього періоду, %</i>	-	-20,4	43,2	75,0	56,2	-58,5	-10,2	12,4
Скасовано (зменшено) платежів, млн. грн.	1602,1	803,6	1891,9	6005,8	10570,3	1406,3	1642,4	2447,9
Питома вага скасованих (зменшених) платежів у донарахованих, %	21,4	13,5	22,2	40,2	45,3	14,5	18,9	25,1
Відстрочено платежів, млн. грн.	19,6	56,9	14,4	21,0	6,2	84,3	45,5	101,9
Повинно надійти платежів в звітному періоді, млн. грн.	5858,9	5090,7	6613,6	8884,5	12714,1	8167,9	6983,0	7192,0
Надійшло донарахованих сум за наслідками контрольно-перевірочної роботи відповідного року, млн. грн.	1934,9	2406,9	2822,0	4446,1	4580,4	4690,7	5513,0	5966,0
<i>Питома вага сум, що надійшли в рахунок погашення донарахованих платежів, від тих, що мали надійти в поточному періоді, %</i>	33,0	47,3	42,7	50,0	36,0	57,4	78,9	83,0

* Джерело: складено автором на основі [106]

Додаток У

Податковий борг за податковими/грошовими зобов'язаннями до зведеного бюджету України, можливий для стягнення в
2006-2013рр.*

Показники	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Податковий борг зведеного бюджету, млн. грн.**	7806,4	6340,1	9146,3	11752,7	16045,2	8729,7	9633,1	10998,2
Податкові надходження до зведеного бюджету, млн. грн.	125743,1	161264,2	227164,8	208073,2	234447,8	334691,9	360567,2	353968,1
Доходи зведеного бюджету, млн. грн.	171748,3	219939,1	297893,0	288579,6	314506,3	398553,6	445454,3	442742,9
Дефіцит зведеного бюджету, млн. грн.	3700,8	7701,7	14183,1	21606,9	64684,9	23057,9	50730,3	63591,3
Питома вага податкового боргу у податкових надходженнях, %	6,2	3,9	4,0	5,6	6,8	2,6	2,7	3,1
Питома вага податкового боргу у доходах зведеного бюджету, %	4,5	2,9	3,1	4,1	5,1	2,2	2,2	2,5
Відношення податкового боргу до дефіциту зведеного бюджету, %	210,9	82,3	64,5	54,4	24,8	37,9	19,0	17,3

* Джерело: складено автором на основі [106]

** Дані станом на останнє число останнього місяця звітного року

Додаток Ф

Специфіка організації органів податкового адміністрування *

Держава	Орган податкового адміністрування	Керівник	Принцип організації органу податкового адміністрування
Австралія	Податкова адміністрація	Комісіонер з оподаткування, що підзвітний міністру фінансів	Змішаний принцип
Австрія	Податкове і митне координаційне управління у складі Міністерства фінансів	Міністр фінансів	Змішаний принцип
Бразилія	Секретаріат федеральних доходів	Секретар, що підзвітний міністру фінансів	Функціональний принцип
Велика Британія	Податкова і митна адміністрація	Головний секретар, що підзвітний міністру фінансів	Змішаний принцип
Індія	Департамент доходів Міністерства фінансів	Секретар, що підзвітний міністру фінансів	Функціональний принцип
Іспанія	Податкове агентство	Президент агентства, що одночасно є Секретарем Державного казначейства	Змішаний принцип
Італія	Агентство доходів Департаменту фінансів Міністерства економіки і фінансів	Директор, що підзвітний міністру фінансів	Функціональний принцип
Казахстан	Податковий комітет Міністерства фінансів	Голова, що підзвітний міністру фінансів	Функціональний принцип з елементами спеціалізації
Канада	Податкове агентство	Міністр з національного оподаткування, що підзвітний Парламенту	Функціональний принцип
Китай	Державна податкова адміністрація	Державний консул	Функціональний принцип з елементами спеціалізації
Норвегія	Податкова адміністрація	Генеральний директор з оподаткування, що підзвітний міністру фінансів	Змішаний принцип
Польща	Податкова адміністрація	Міністр фінансів	Змішаний принцип
Сінгапур	Адміністрація внутрішніх доходів	Комісіонер внутрішніх доходів, що підпорядковується Міністру фінансів	Функціональний принцип з елементами спеціалізації
США	Служба внутрішніх доходів	Комісіонер з внутрішніх доходів, що призначається Президентом за погодженням Сенату	Принцип виокремлення сегментів платників податків
Угорщина	Податкова й митна адміністрація	Президент адміністрації	Змішаний принцип
Україна	Державна фіскальна служба України	Голова, що призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України за поданням Прем'єр-міністра	Функціональний принцип
Франція	Головне управління державних фінансів	Генеральний директор	Принцип виокремлення сегментів платників податків

* Джерело: складено автором на основі [9]

Додаток X

Організаційна структура органів податкового адміністрування в різних державах світу станом на кінець 2013 року*

Країна	Центральний апарат	Регіональні підрозділи	Базові підрозділи	Національні центри обробки даних	Колл-центри	Інші структурні підрозділи	Кількість працівників
Австралія	1	31	31	2	2	5	21764
Бельгія	1	63	1182	5	1	14	10488
Бразилія	1	10	118	11	-	-	25840
Велика Британія	1	-	224	9	19	167	64820
Італія	1	21	108	2	7	-	32619
Ісландія	1	8	-	-	2	-	282
Канада	1	5	40	8	9	-	38722
Корея	1	6	107	1	1	2	19671
Німеччина	17/1	12	551	11	-	-	110515
Польща	1	32	400	1	4	-	49273
Португалія	1	21	343	-	1	-	10073
Румунія	1	42	221	1	1	-	22985
Росія	1	82	1029	1	1	17	146080
Сінгапур	1	-	-	-	-	-	1851
США	1	119	134	27	22	-	94709
Туреччина	1	30	1063	2	2	45	39820
Угорщина	1	25	52	1	8	2	23059
Україна	1	55*	333	1	1**	2***	55806
Франція	1	110	1500	9	14	6	69650
Японія	1	12	524	-	-	-	56261

* Джерело: складено автором на основі [9]

** 55 регіональних відомства, в т.ч. Головні управління Міндоходів у областях, обласні та міжрегіональні митниці;

*** Інформаційно-довідковий департамент Міндоходів;

**** Спеціалізована лабораторія з питань експертизи та досліджень Міндоходів; Департамент спеціалізованої підготовки та кінологічного забезпечення Міндоходів.

Додаток Ц

Інфологічна модель формування Служби фінансових розслідувань в Україні*



* Джерело: складено автором самостійно

* Згідно Проекту Закону України «Про Службу фінансових розслідувань України (фінансову поліцію)» [145]

** Згідно із Проектом Закону України «Про основи запобігання та боротьби з економічними правопорушеннями» [140]

Додаток Ш

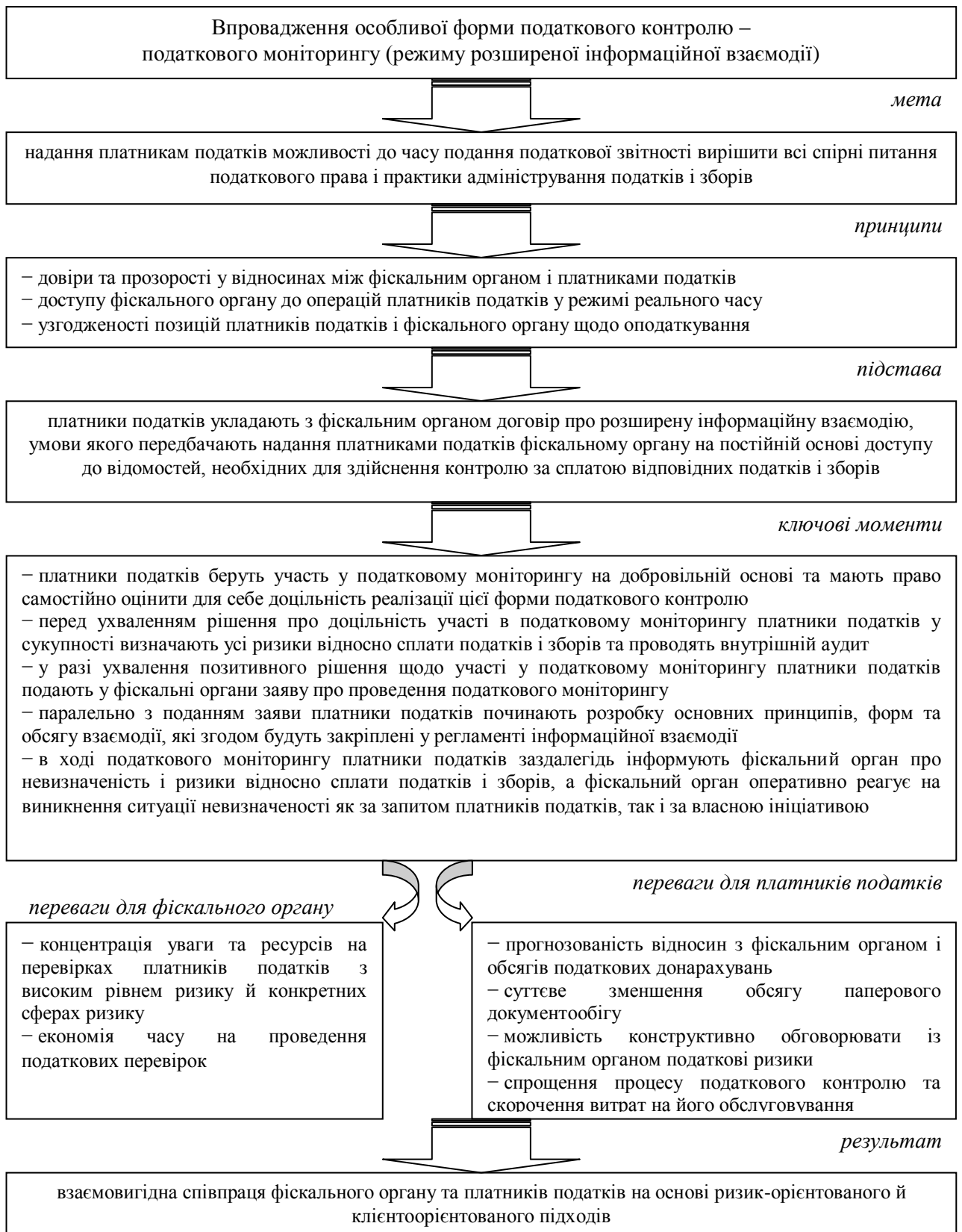
Досвід податкового консультування в європейських країнах *

Держава	Законодавча основа податкового консультування	Зміст податкового консультування	Суб'єкт податкового консультування
Німеччина	Закон «Про консалтингові послуги у сфері оподаткування»	Діяльність з надання послуг, що сприяють правильному веденню бухгалтерського обліку, своєчасній і повній сплаті податків, які віднесені до компетенції федеральних і земельних фінансових органів	Приватні практики та компанії, капітал яких належить професійним юристам, бухгалтерам, аудиторам
Австрія	Закон «Про професійну діяльність, пов'язану з економічним управлінням»	Діяльність з вирішення питань, безпосередньо пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, взаємовідносинами з фіскальними органами, а також комплексних економічних проблем управління виробництвом або майном	Особи, що мають вищу освіту за фахом, пов'язаним з оподаткуванням, і входять до Палати довірених осіб з економічних питань
Велика Британія	Відсутня	Діяльність з реєстрації та повного юридичного супроводу платників податків, включаючи податкове планування	Податкові консультанти (податкові консультанти і сертифіковані податкові консультанти); юристи (баррістери і соліситори); бухгалтери (бухгалтери і сертифіковані бухгалтери).
Чехія	Закон «Про податкове консультування та Палату податкових консультантів Чеської Республіки»	Надання платникам податків правової допомоги та проведення для них фінансово-економічних консультацій у справах, пов'язаних з податками і платежами, а також в інших справах, безпосередньо пов'язаних з оподаткуванням	Податкові консультанти
Польща	Закон «Про податкове консультування»	Допомога платникам податків та надання послуг (поради, експертизи, роз'яснення) у зв'язку з їхніми податковими обов'язками, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, складання декларацій	Податкові консультанти, адвокати, аудитори
Словаччина	Закон «Про податкових консультантів і Словацьку Палату податкових консультантів»	Здійснення для платників податків консультацій у сфері податків, зборів і платежів, а також у сфері їх взаємовідносин з фіскальними органами	Податкові консультанти

* Джерело: складено автором на основі [182, с. 89-95]

Додаток Ш

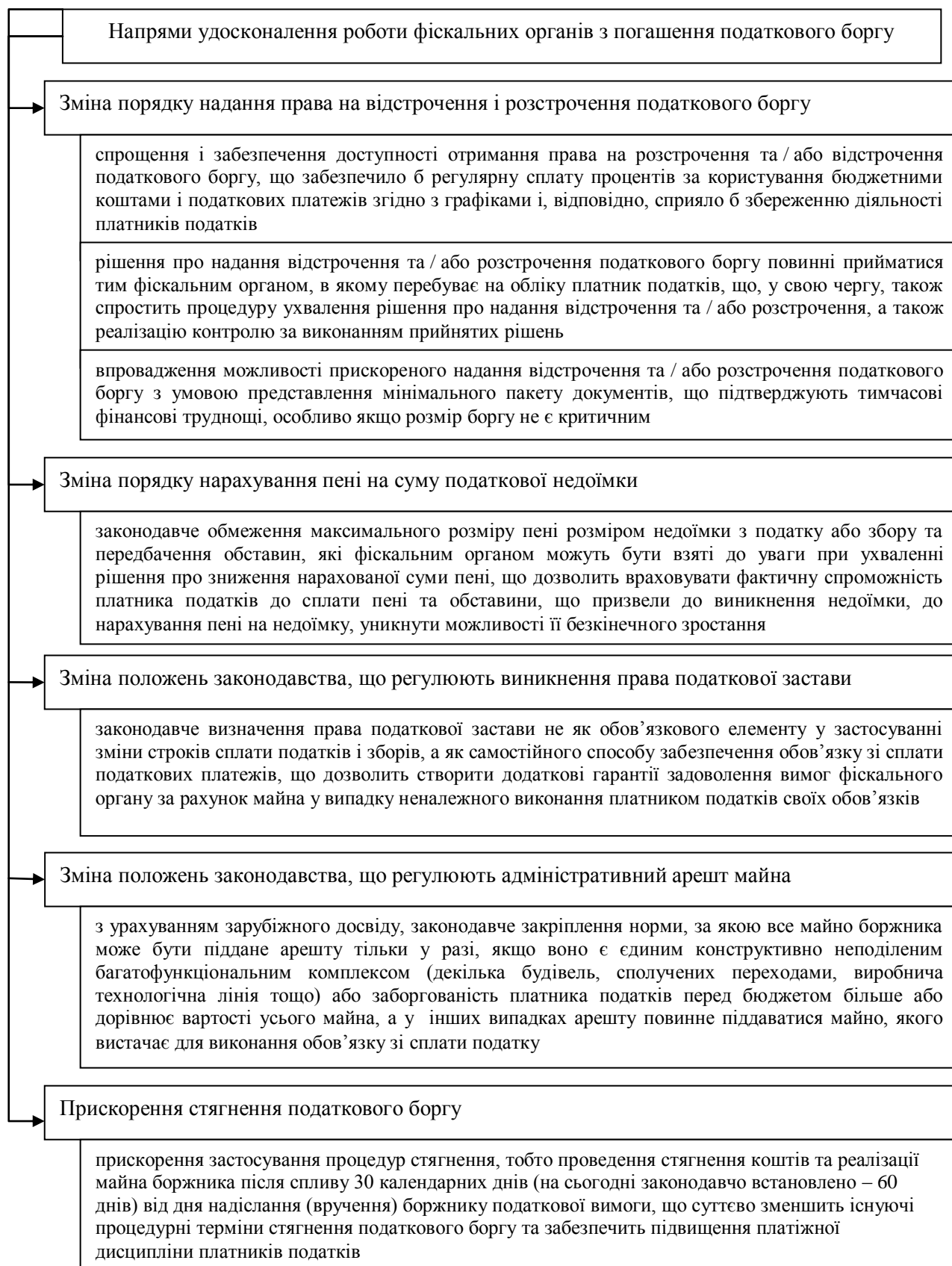
Інфологічна модель впровадження податкового моніторингу у вітчизняну практику податкового контролю*



* Джерело: складено автором самостійно

Додаток Ю

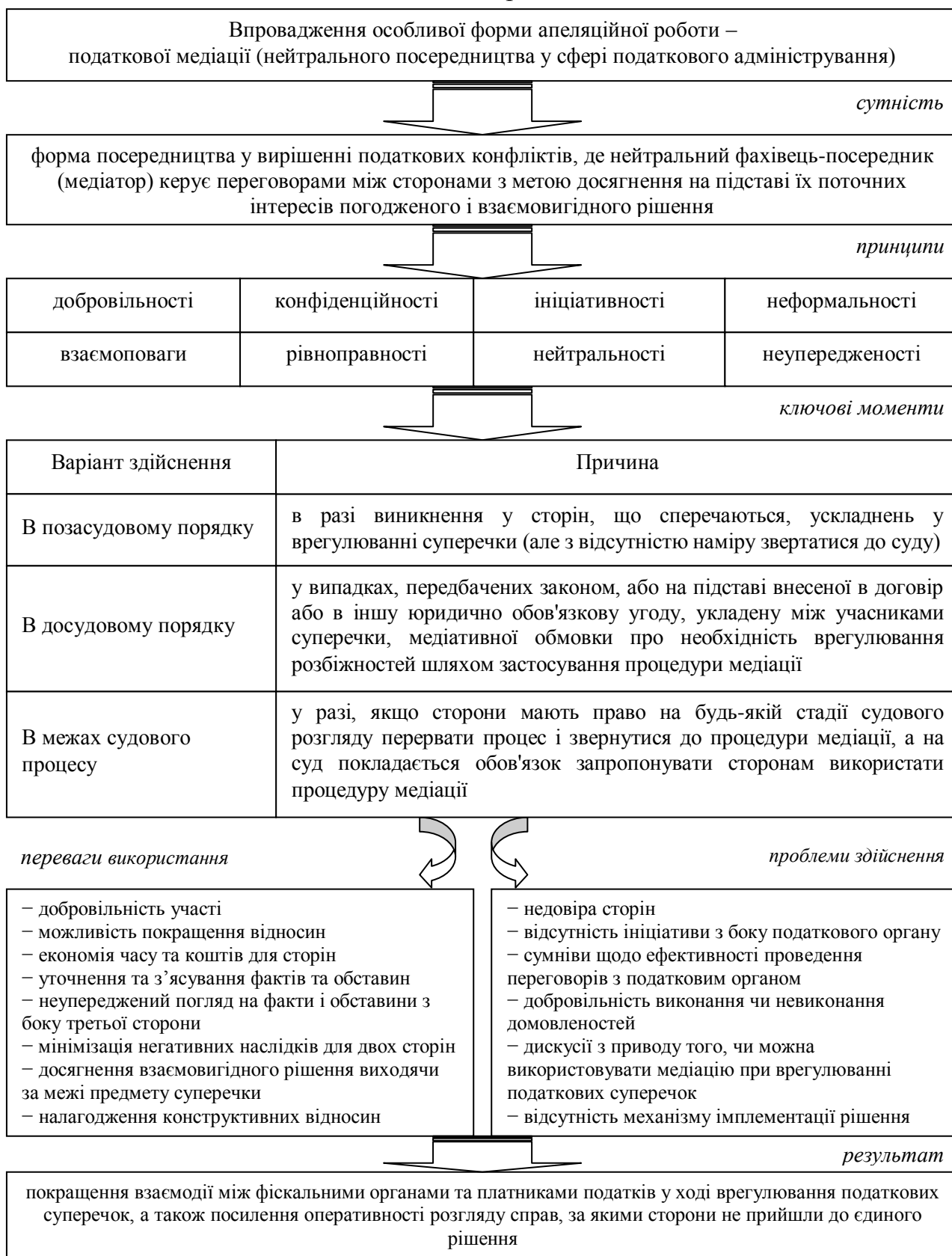
Шляхи удосконалення роботи фіскальних органів з погашення податкового боргу*



* Джерело: складено автором на основі [54, с. 87-92; 94, с. 395-399; 185]

Додаток Я

Інфологічна модель впровадження податкової медіації у вітчизняну практику апеляційної роботи*



* Джерело: складено автором самостійно