

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА**

На правах рукопису

ТАРАНОВ ІГОР МИХАЙЛОВИЧ

УДК 336.225.62

**ФІСКАЛЬНИЙ ПОТЕНЦІАЛ УКРАЇНИ ТА ЕФЕКТИВНІСТЬ
СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ**

Спеціальність 08.04.01 – Фінанси, грошовий обіг і кредит

**Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

**Науковий керівник:
Юрій Сергій Ілліч,
доктор економічних наук,
професор**

ТЕРНОПІЛЬ – 2004

ЗМІСТ

	Стор.
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ.....	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ФІСКАЛЬНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ТА МОТИВАЦІЙНІ ОСНОВИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ.....	11
1.1 Концептуальні основи фіскального потенціалу держави.....	11
1.2 Мультифакторний феномен неповної сплати податків.....	35
1.3 Податкові делікти як загроза національній економічній безпеці.....	64
Висновки до розділу 1.....	76
РОЗДІЛ 2. ВІТЧИЗНЯНІ ФІСКАЛЬНО-КОНТРОЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ.....	79
2.1 Організаційно-структурні аспекти державного податкового менеджменту.....	79
2.2 Відповідність справляння податків фіскальному потенціалу.....	93
2.2.1 Податки на доходи.....	94
2.2.2 Податки на майно та власність.....	101
2.2.3 Податки на споживання.....	106
2.2.4 Інші податки.....	111
2.3 Податковий контроль в Україні: організація та ефективність.....	114
Висновки до розділу 2.....	131
РОЗДІЛ 3. РЕЗЕРВИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ.....	134
3.1 Інтенсифікація профілактики податкових зловживань.....	134
3.2 Зарубіжний досвід оподаткування.....	155
3.3 Міждержавна податкова уніфікація як фактор підвищення збираності податків.....	173
Висновки до розділу 3.....	187
ВИСНОВКИ.....	190
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	195
ДОДАТКИ.....	212

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

АРК	- Автономна Республіка Крим;
АРМ	- автоматизоване робоче місце;
ВВП	- валовий внутрішній продукт;
ВНП	- валовий національний продукт;
ГДПІ	- Головна державна податкова інспекція;
ГУПМ	- Головне управління податкової міліції;
ДАІ	- Державна автоінспекція;
ДПА	- Державна податкова адміністрація;
ДПАУ	- Державна податкова адміністрація України;
ДПІ	- Державна податкова інспекція;
ДПСУ	- Державна податкова служба України;
ЕОМ	- електронні обчислювальні машини;
ЄС	- Європейський Союз;
ЗЕД	- зовнішньоекономічна діяльність;
КК України	- Кримінальний кодекс України;
КМУ	- Кабінет Міністрів України;
МВС	- Міністерство внутрішніх справ;
МФУ	- Міністерство фінансів України;
НБУ	- Національний банк України;
НДЦ	- науково-дослідний центр;
НЕП	- нова економічна політика;
ОЕСР	- Організація економічного співробітництва і розвитку;
ПДВ	- податок на додану вартість;
СПД	- суб'єкт підприємницької діяльності;
VAT	- value added tax (податок на товари та послуги).

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Реформування економіки України в цілому та її податкової системи зокрема є складовою частиною глибоких соціально-економічних перетворень у державі. Успіх економічної стабілізації значною мірою залежить від створення оптимальних форм оподаткування як для платників податків, так і для держави. Становлення економіки ринкового типу в Україні диктує нові засади взаємовідносин між платниками податків та державою щодо наявності чіткого механізму справляння податків та притягнення платників до відповідальності за порушення норм податкового законодавства. З урахуванням цього в Україні є нагальна потреба розробити сучасні підходи до формування фіскального потенціалу, у тому числі теоретичні і практичні, а також впроваджувати нові засоби автоматизації у практику оподаткування.

Кожна держава приходить до власної, ефективної з точки зору влади, податкової системи шляхом спроб і помилок, проте із врахуванням позитивних моментів, виявлених у процесі вивчення світового досвіду.

Як свідчить аналіз, податкові відносини, в першу чергу, податковій службі, слід розглядати як систему, що складається із нормативно-правової бази, об'єктів та суб'єктів оподаткування та податкового апарату. Причому, політичний устрій держави позначається на визначенні фіскального потенціалу, адже унітарна та федеративна держави часто відрізняються у способах побудови податкової системи. Але основним фактором є все ж таки ступінь податкоспроможності платників, який ґрунтується на використанні прозорого механізму оподаткування.

Серед найбільш вагомих робіт із питань теорії та практики оподаткування, що висвітлюють проблеми ухилення від сплати податків, можна назвати праці відомих вчених М. Алексеєнка, І. Озерова, М. Мітіліно, Е. Селігмана, Дж. Стігліца, П. Тарасова, Р. Штурма. Значний внесок у розробку основ формування оподаткування внесли вітчизняні вчені та економісти В.Л. Андрущенко, О.Д. Василик, О.Д. Данілов, Н.І. Дорош, В.П. Завгородній, О.П. Кириленко, В.І. Кравченко,

А.І. Крисоватий, В.А. Онищенко, В.М. Опарін, В.М. Попович, Г.О. П'ятаченко, А.В. Скрипник, А.М. Соколовська, В.М. Суторміна, Л.Л. Тарангул, В.М. Федосов, Н.П. Фліссак, М.П. Чорний, С.І. Юрій та інші. Серед зарубіжних досліджень проблем неповної сплати податків виділимо праці Брю С.Л., Був'єра М., Бухенена Дж. М., Ганді В.П., Годме П.М., Гроппеллі А., Джеймса С., Іцкевич Я., Куровського Л., Макконелла К.Р., Міддлтона Д.Р., Мруза Б., Мулінера Ж., Нікбахта Е., Ноубса К., Овсяка С., Паркінсона С.Н., Руськовського Е., Сохацької-Крисяк Х., Стерна Ш.М., Таубмена П., Фрома Т., Шченсного В.

Водночас аналіз літературних джерел свідчить, що наукові питання визначення фіскального потенціалу України в контексті мінімізації ухилення від сплати податків досліджені ще не досить повно. Зокрема, немає узгодженості у питанні організації податкового менеджменту. Не окреслено права та обов'язки державних владних структур щодо застосування непрямих методів фіскального контролю. Відсутня чітка програма гармонізації національного оподаткування в умовах глобалізації світової економіки. Неналежно поширені заходи держави з профілактики податкових зловживань. У процесі побудови податкової системи в країні недостатньо використовується світовий досвід.

Крім того, потрібно вказати на існування у фіскальній практиці ряду нерозв'язаних проблем як теоретичного, так і методичного характеру, вирішення яких об'єктивно необхідне для реформування податкової системи, здатної забезпечити надходження фінансових коштів до бюджету, і в той же час не пригнічувати активність платників податків щодо їх господарської діяльності.

Вирішення цих та інших проблем підвищення ефективності справляння податків об'єктивно зумовлює необхідність подальшої розробки методологічної бази фіскального потенціалу України у частині поглиблення його змісту, понятійно-термінологічного апарату, що загалом має спиратися на наукові основи, розробка яких помітно відстає від потреб практики.

Актуальність, науково-практичне і теоретичне значення проблеми, її недостатнє висвітлення в Україні і зумовило вибір теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Обраний напрям дослідження є складовою частиною науково-дослідних робіт кафедр фінансів і податків та фіскальної політики Тернопільської академії народного господарства, відповідно, на теми: “Удосконалення фінансових відносин в умовах становлення економіки ринкового типу” (номер державної реєстрації 0101U002355) та “Фіскально-податкове адміністрування: прагматика, проблематика та перспективи розвитку” (номер державної реєстрації 0101U005699) у частині пошуку резервів фіскального потенціалу та підвищення ефективності оподаткування в Україні.

Мета і задачі дослідження визначені провідною ідеєю дисертації – мінімізація масштабів ухилення від сплати податків у контексті фіскального потенціалу України шляхом теоретичного осмислення проблеми, раціоналізації системи оподаткування, удосконалення форм і технологій податкового контролю.

Реалізація поставленої мети обумовила такі задачі дослідження:

- розкрити природу фіскального потенціалу як поняття, економічного явища та фінансової проблеми;
- визначити місце і роль держави у формуванні податкових взаємовідносин в Україні та виділити історичні етапи виникнення і розвитку національних податкових технологій;
- розкрити та визначити сутність понять “податки”, “мультифакторний феномен неповної сплати податків”, “податкові делікти”, “державний податковий менеджмент”, “профілактика податкових злочинів”;
- проаналізувати вітчизняну фіскально-контрольну практику з точки зору ефективності мобілізації податкових надходжень до бюджету;
- оцінити можливості, механізм та перспективи застосування світового досвіду оподаткування в Україні для підвищення ефективності справляння податків;
- запропонувати заходи щодо вдосконалення вітчизняного оподаткування в період уніфікаційного зближення систем справляння податків.

Об'єктом дослідження є явище неповної сплати податків в Україні у контексті фінансово-правових методів мінімізації її масштабів та впливу на добробут нації.

Предмет дослідження складають фіскальний потенціал України та ефективність справляння податків.

Методи дослідження. Виходячи зі специфіки теми дисертації, в процесі дослідження у роботі в цілому використовувалися методи діалектичного і системного підходу, концептуального аналізу, метод порівнянь та історичний метод (перший розділ); позитивно-нормативний метод дослідження фактів, явищ та реалій існуючої практики, метод супутніх змін, метод формалізації (другий розділ); метод моделювання, метод формалізації, нормативно-оцінний метод досягнення поставлених цілей (третій розділ).

Методологічно-теоретичну та інформаційну базу роботи складають Конституція і закони України, інші нормативно-правові акти з питань оподаткування; теоретичні положення економічної та фінансової науки; численні роботи вітчизняних і зарубіжних учених; документи міжнародних організацій і економічні звіти науково-дослідних центрів; дані Міністерства фінансів і Державної податкової адміністрації України; матеріали Державного комітету статистики.

Наукова новизна одержаних результатів. У процесі дослідження автором були одержані такі найбільш суттєві наукові результати, які розкривають його особистий внесок у розробку проблеми, що досліджується, та характеризують новизну роботи:

- обґрунтовано зміст фіскального потенціалу держави як дефініції, що означає використання ефективних податкових технологій, які відповідають рівню розвитку економіки, демократизації та інформатизації суспільства, державного управління економікою;
- вперше сформульовано визначення мультифакторного феномену неповної сплати податків як унікального явища, притаманного економікам різного типу – перерозподільчих відносин, призначених для максимізації доходів окремих платників податків, що загалом призводить до деформації суспільної моралі та підриву національних економічних інтересів через несплату податків;
- доведено, що податкові делікти мають значний вплив на рівень виконання доходів бюджету, становлять загрозу національній економічній безпеці і

потребують мінімізації як перспективне джерело фіскального потенціалу України;

- розкрито доцільність і необхідність інтенсифікації профілактики податкових правопорушень для підвищення рівня правосвідомості платників податків, податкової культури нації, показників збирання податків;
- розраховано коефіцієнти ефективності проведених податкових перевірок та умовної окупності діяльності податкових органів, аргументовано висновок про величину повернутих бюджету коштів внаслідок виявлення податкових правопорушень;
- визначено позитиви міжнародного оподаткування для України (зміни в організаційній структурі податкових органів; запровадження оподаткування в Україні майна, спадщини та нерухомості; ефективне використання непрямих методів податкового контролю; формування бази даних порушників податкового законодавства) та можливості їх втілення у вітчизняну фіскальну практику з огляду на шкідливу податкову конкуренцію та необхідність мінімізації масштабів податкової злочинності;
- запропоновано нові підходи (використання на стадії відбору об'єктів податкового контролю математичних розробок функції корисності, створення ефективної системи податкового всеобучу, гармонізація та уніфікація національного оподаткування) до вирішення проблеми максимізації бюджетних надходжень.

Практичне значення одержаних результатів полягає у сформульованих та обґрунтованих наукових положеннях, висновках і пропозиціях щодо визначення фіскального потенціалу України та підвищення ефективності справляння податків у контексті мінімізації масштабів ухилення від сплати податків.

Окремі положення та висновки дисертації використовуються у діяльності СПД та громадських організацій. Висновки автора використовуються асоціацією “Європейський шлях” при розробці програми побудови оптимальної податкової системи регіону, формування податкового паспорту регіону з метою оптимального використання податкового потенціалу окремих територій (довідка № 2/01 від 26.11.03 р.). Пропозиції щодо міждержавної податкової уніфікації у частині

мінімізації податкового навантаження та пошуку сприятливого податкового клімату використовуються у практичній діяльності спільного Українсько – Польського підприємства “ТОВ “СП Ук-Пол” м. Волочиськ Хмельницької області (довідка № 234/78 від 24.10.2003 р.).

Практичні результати дослідження використовуються у діяльності органів ДПСУ для визначення оптимального обсягу прогнозованих податкових надходжень та аналізу бюджетних втрат внаслідок ухилення від сплати податків, а також під час моніторингу податкових ризиків (довідки № 15042/10/24-213 від 4.12.03 р. і № 8556 від 26.12.2003 р.).

Матеріали дисертаційного дослідження використовуються в навчальному процесі Тернопільської академії народного господарства під час викладання дисциплін “Податкова система”, “Податкові системи зарубіжних країн”, “Фіскальне адміністрування”, “Податковий менеджмент”, “Моніторинг податкових ризиків”, “Фіскальна політика” (довідка № 126-33/120 від 2.09.2003 р.).

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дисертаційного дослідження доповідались та обговорювались на: міжвузівській науково-практичній конференції “Проблеми і перспективи розвитку фінансової політики в Україні в умовах ринкової економіки” 17-18 травня 1999 р. у м. Чернівці, Другій міжнародній науково-практичній конференції “Проблеми становлення ринкової економіки: інформаційне і фінансове забезпечення діяльності підприємницьких структур” 4-6 травня 2000 р. у м. Севастополі, Третій Всеукраїнській науково-практичній конференції “Підвищення ролі фінансових відносин у комплексному соціально-економічному розвитку регіону” 7-8 листопада 2002 р. у м. Дніпропетровську, Всеукраїнській науково-практичній конференції “Економічні проблеми ринкової трансформації України” 3-4 грудня 2002 р. у м. Львові, міжнародній науково-практичній конференції “Реформування фінансово-кредитної системи і стимулювання економічного зростання” 30-31 травня 2003 р. у м. Луцьку, Першій міжнародній науково-практичній конференції “Фінансово-правові засади перспектив розвитку економіки України” 4-6 грудня 2003 р. у м. Хмельницькому.

Наукові публікації. Результати дисертаційного дослідження викладено автором у двадцяти п'ятьох публікаціях загальним обсягом 8,1 д.а. Частка дисертанта в опублікованих працях становить 7,75 д.а. З них: 12 наукових статей у фахових виданнях України загальним обсягом 5,2 д.а. (частка дисертанта в опублікованих працях становить 4,95 д.а.); 3 наукових статті у зарубіжних виданнях загальним обсягом 1,5 д.а.; 3 статті у збірниках наукових праць загальним обсягом 1,1 д.а. (частка дисертанта в опублікованих працях становить 1,0 д.а.); 7 тез конференцій загальним обсягом 0,3 д.а.

Обсяг і структура дисертації. Відповідно до мети, завдань та логіки дослідження визначено структуру роботи, яка складається із переліку умовних скорочень, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг дисертації становить 194 сторінки комп'ютерного тексту. У дисертації наведено: 6 таблиць на 2 сторінках, 11 рисунків на 5 сторінках, 25 додатків на 89 сторінках. Список використаних джерел налічує 192 найменування і розміщений на 17 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ФІСКАЛЬНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ТА МОТИВАЦІЙНІ ОСНОВИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ

1.1. Концептуальні основи фіскального потенціалу держави

Для вирішення проблем гармонійного розвитку суспільства в сучасних умовах господарювання важливу роль відіграє дослідження теоретичних засад повного обліку фінансових ресурсів держави, об'єктивна оцінка можливостей держави у реалізації її фіскального потенціалу.

Зазначені проблеми знайшли своє відображення у багатьох наукових дослідженнях і працях вітчизняних вчених-економістів таких як Андрущенко В.Л. [1], Василик О.Д, Павлюк К.В. [2, 3], Кириленко О.П. [4], Кравченко В.І. [5], Сидорець О.В. [6], Тарангул Л.Л., Горленко І.О. [7, 8], Ткаченко В.А., Каламбет С.В. [9, 10], Юрій С.І., Крисоватий А.І. [11] та інших працях вітчизняних дослідників [12, 13].

Серед зарубіжних праць відмітимо дослідження польського професора Глодзика Ф. [14], російських дослідників Горского І.В. [15], Кашиної Н.В. [16], Клімової Н.І. [17], Коломієц А.Л., Мельнік А.Д. [18], Паскачова А.Б., Саакяна Р.А. [19], Шалюхіної М.М. [20], білоруської дослідниці Масінкевіч Н. [21].

Проте праці зазначених вчених та дослідників не дають повної та вичерпної відповіді на досліджувані нами питання щодо визначення сутності поняття “фіскальний потенціал”. Це пов'язано із тим, що держава досить часто змінює податкові технології щодо мобілізації платежів до бюджету, а самі платники податків вдаються до максимально можливого зменшення власних податкових зобов'язань. Динамічні зміни в економіці та у податкових технологіях ускладнюють можливість універсального визначення фіскального потенціалу і призводять до того, що визначення сутності поняття “фіскальний потенціал” постійно змінюється. З

огляду на це потребує подальшого дослідження та уточнення у загальнонауковому плані категорія “фіскальний потенціал”.

На початку XVII ст. у Росії об’єктивно виникла потреба облаштування господарського життя і задоволення фінансових потреб держави. З цієї причини на Земському соборі у 1619 р. було прийнято постанову, в силу якої у 1620-1629 рр. було проведено загальний перепис оподаткованого населення у державі з метою доведення до відома та облаштування його податкових сил. Ця подія вважається першою спробою визначення фіскального потенціалу держави [22].

Перш ніж перейти до розкриття сутності економічної категорії “фіскальний потенціал”, що є основною в його подальшій оцінці та використанні для обґрунтування стратегії економічного розвитку держави, у першу чергу, проблем забезпечення держави фінансовими ресурсами, необхідно розглянути, як трактується саме поняття “потенціал”.

Так, у тлумачному словнику “потенціал” визначено як потужність соціально-економічної системи щодо виконання багатоаспектних функцій для задоволення потреб суспільства [23, с. 630]. Дане визначення коректне в цілому, але тлумачить “потенціал” у вузькому розумінні слова і не є конкретизованим.

У великому енциклопедичному словнику поняття “потенціал” розглядається у двох ракурсах:

- по-перше, як засоби, запаси, джерела, які є в наявності та можуть бути мобілізовані, приведені в дію, використані для досягнення певної мети, здійснення плану, вирішення будь-якого завдання;
- по-друге, як можливість окремої особи, суспільства, держави в цілому в певній сфері [24, с. 1248].

Таке трактування, на наш погляд, є найбільш прийнятним для визначення сутності категорії “фіскальний потенціал”, оскільки, виходячи із поданого вище означення, фіскальний потенціал можна розглядати:

- по-перше, як цілісну характеристику сучасного стану соціально-економічного розвитку держави;

- по-друге, як можливість мобілізації фінансових ресурсів на користь держави, що використовується сьогодні і може використовуватись у перспективі, при розробці податкової стратегії розвитку держави на альтернативній основі з урахуванням інтересів розширеного відтворення виробництва, фінансового забезпечення трансформаційних перетворень тощо;
- по-третє, фіскальний потенціал держави дозволяє розглядати його як окремий і важливий напрям дослідження її економічного розвитку.

У загальнонауковому понятійно-термінологічному апараті категорія “фіскальний потенціал” виходить із загальнонаукової категорії “фінансовий потенціал” і є похідною від таких ключових понять економічної теорії: “фінанси”, “податки”, “оподаткування”.

Необхідно зазначити, що в науковій літературі, особливо у західній, немає чіткого розмежування між поняттями “фінансовий”, “податковий” та “фіскальний” потенціали, що пов’язано з особливістю їх перекладу та специфікою розгляду даної проблеми в умовах ринкової економіки. Фактично в зарубіжних країнах з розвиненими формами моделей бюджетного федералізму ці поняття ототожнюються [25].

У вітчизняній науковій літературі під фінансовим потенціалом розуміється сукупність усіх фінансових ресурсів, які зосереджені на тій чи іншій території [26].

У свою чергу, податковий потенціал є важливою складовою фінансового потенціалу, яка включає в себе лише ту частину фінансових ресурсів, яка формує податкові доходи бюджету і слугує для оцінки податкової бази держави [18, с. 3].

Проте і щодо визначення сутності поняття “податковий потенціал”, і щодо методів його обрахунку в теорії і практиці існує чимало різних тверджень [10, 12, 15, 16, 18, 19, 20].

Так, Литвин М.І. зазначає, що у прикладному аспекті під податковим потенціалом розуміють суму потенціалів усіх діючих у даному регіоні окремих податків, а під потенціалом конкретного податку максимально можливу за певний період суму надходжень із даного податку, виходячи з установлених податковим законодавством податкової бази і ставок [12, с. 29].

Подібної точки зору щодо визначення сутності податкового потенціалу притримуються І.В. Горській [15, с. 27-29] та Н.В. Кашина [16, с. 36].

Інший підхід до визначення сутності “податкового потенціалу” використовують Ткаченко В.А. та Каламбет С.В. Ці дослідники відійшли від традиційного тлумачення “податкового потенціалу” спеціалістами податкових служб, котрі його визначають як увесь обсяг запланованих податкових доходів у межах затвердженого бюджету, оскільки такого роду тлумачення зумовлене традиційним підходом до самої суті оподаткування – визначенням податкової системи як суто фіскального механізму. Але система оподаткування є органічним елементом відтворення і однаковою мірою зачіпає всі сфери фінансових відносин. Тому, на думку вказаних вчених, податковий потенціал необхідно визначати з розрахунку співвідношень елементів вартості, яка споживається і створюється, встановлюючи співвідношення між часткою сукупного доходу суспільства, що перерозподіляється через фонди споживання та сумами національного доходу [9, с. 32]. Зрозуміло, що сам сукупний дохід суспільства не може бути податковим потенціалом, оскільки існує об’єктивна необхідність відтворення засобів виробництва і предметів праці. Величина ж національного доходу, як джерело податків, також не може виступати податковим потенціалом. Якщо у кінцевому підсумку зменшити величину національного доходу на суму витрат із відтворення певних життєво необхідних потреб і капітал, що залишився після забезпечення інвестиційних потреб, – то таку величину теоретично можна оцінювати як податковий потенціал. Розрахунок величини податкового потенціалу Каламбет С.В. пропонує проводити із використанням показників виробленого та отриманого доходів [10].

Окремі ж вчені виділяють таке поняття як бюджетно-податковий потенціал, ототожнюючи його з фіскальним потенціалом. Так, наприклад, Клімова Н.І. визначає бюджетно-податковий потенціал як максимально досягнутий обсяг бюджетно-податкових надходжень, який можна одержати в межах окремої території в діючих умовах господарювання [17]. На думку російської вченої, розрахунок бюджетно-податкового потенціалу доцільно здійснювати на базі уніфікованих

підходів, які враховують специфіку розвитку і функціонування окремих територій у порівнянні із середніми у країні. В узагальненому вигляді сутність даного підходу заключається в переході від традиційних методів планування бюджетних доходів від досягнутого рівня до оцінки фінансових можливостей територій і їх врахування у системі розподільчих відносин. Такий підхід превалює у світовій практиці побудови міжбюджетних відносин [27, 28, 29]. У якості вихідних категорій у такому підході використовуються податковий ресурс території і її податковий потенціал. Так, під податковим ресурсом території розуміються потенційно можливі податкові надходження, обчислені на основі розрахованих податкових баз відповідно до діючих (прогнозних) податкових ставок без врахування податкових пільг та вирахувань. У свою чергу податковий потенціал розглядається як можливі податкові надходження, розраховані на оподатковуваній базі із врахуванням діючих (прогнозних) податкових ставок, визначеного порядку їх нарахування в умовах стандартних податкових зусиль [30, с. 17].

Виходячи з позицій епістемології використання синонімів можливі або потенційно можливі податкові надходження при розкритті сутнісної основи категорій і конструювання понятійного апарату знижує визначеність і логіку певної конструкції. Тому, на нашу думку, доцільно було б для визначення сутності категорії “фіскальний потенціал” через його складові оперувати конструкцією потенційно можливі податкові надходження.

Важливою економічною категорією, яка має велике значення для визначення сутності категорії “фіскальний потенціал” є “податкоспроможність”. Вона була введена у науковий обіг ще у 1998 р. Так, Тарангул Л.Л. та Горленко І.О. визначають податкоспроможність як здатність окремих адміністративно-територіальних одиниць акумулювати податкові доходи до бюджетів усіх рівнів за наявності в них певних можливостей (умов і ресурсів), масштабів економічної діяльності та рівня суспільної ефективності функціонування господарства [7, с. 107-110]. Важливо зазначити, що показник податкоспроможності використовується у практиці багатьох зарубіжних країн.

Вітчизняні вчені В.І. Кравченко та О.В. Сидорець дали визначення такого поняття, як “податкоспроможність територіального колективу”. Так, В.І. Кравченко трактує його як “обсяг доходів, який потенційно може бути об’єктом оподаткування комунальними податками на душу населення в межах конкретного територіального колективу” [5, с. 407].

О.В. Сидорець розглядає податкоспроможність територіальної громади як обсяг доходів, що потенційно може бути об’єктом оподаткування власними податками на душу населення в межах громади [6, с. 110].

Запропоновані вище визначення податкоспроможності не різняться своєю суттю. Ми вважаємо податкоспроможність базовою характеристикою, що відображає можливість сплати в бюджет країни грошових ресурсів і поділяємо думки вказаних вище вчених щодо визначення її сутності.

Розглянуті вище економічні категорії та поняття виступають підґрунтям для визначення сутності поняття “фіскальний потенціал”.

Як свідчить наукове джерело, потенціал доходів бюджету складається із суми податкового потенціалу, інвестиційного потенціалу та заборгованостей бюджету (як кредиторської, так і дебіторської) [17]. Отже, за своєю суттю та змістом поняття “фіскальний потенціал” є значно ширшим, ніж поняття “податковий потенціал”. Тобто, податковий потенціал є складовою фіскального потенціалу.

У світовій практиці під фіскальним потенціалом розуміється потенціальний бюджетний дохід на душу населення, який може бути отриманий органами влади за визначений проміжок часу при застосуванні єдиних на усій території країни умов оподаткування [31, с. 41]. У даному випадку фіскальний потенціал визначено з точки зору потенціальної доходності бюджету на душу населення без урахування необхідності його реалізації для вирішення загальнодержавних завдань. Таке визначення досить вузько інтерпретує поняття “фіскального потенціалу”.

Енциклопедичні джерела тлумачать фіскальний потенціал як наявні в економічного суб’єкта ресурси, оптимальна структура та вміння раціонального використання яких сприятиме реалізації інтересів державної скарбниці [32, с. 13; 33, с. 616]. Це визначення фіскального потенціалу більш повно та ґрунтовно розкриває

його сутність із точки зору залежності стану соціально-економічного розвитку держави від можливості мобілізації бюджетних доходів з урахуванням інтересів розширеного відтворення виробництва, фінансового забезпечення трансформаційних перетворень.

Обидва вище вказані визначення фіскального потенціалу є коректними, але трактують його у дещо відмінний спосіб.

На нашу думку, фіскальний потенціал представляє собою потенційно можливий обсяг бюджетних надходжень на душу населення, який можна мобілізувати в діючих умовах господарювання, не зазіхаючи на фінансову свободу та самостійність економічних суб'єктів, для реалізації інтересів держави.

Вирішення такого важливого державного завдання як забезпечення росту податкових надходжень і підвищення рівня збирання податкових платежів вимагає розробки нового науково-методологічного підходу до кількісної оцінки фіскального потенціалу держави. Розрахунок його величини доцільно проводити на базі уніфікованих підходів, які враховують специфіку розвитку і функціонування окремих територіальних одиниць у порівнянні із загальнодержавними параметрами. Розробка такого уніфікованого підходу в сучасних умовах є предметом досліджень як вчених, так і спеціалістів органів управління. В узагальненому вигляді його суть заключається у переході від традиційних методів планування бюджетних доходів стосовно досягнутого рівня, до оцінки фінансових можливостей держави в системі розподільчих відносин.

Одним із найбільш часто використовуваних у світовій фіскальній практиці показників оцінки фіскального потенціалу є податкове навантаження на економіку, яке характеризує питому вагу податків і зборів у ВВП [21].

Досить некоректним, на нашу думку, є підхід до оцінки фіскального потенціалу, який ґрунтується лише на визначенні показника фактично зібраних платежів до бюджету на певній території. Адже на практиці утворюється розрив між кількістю фактично зібраних на певній території податків і потенційною спроможністю території генерувати бюджетні доходи. Наприклад, території з однаковими податковими потенціалами в реальності можуть збирати різну кількість

платежів з тієї причини, що застосовуються різні податкові ставки, чи внаслідок різної результативності діяльності податкових органів. До того ж на обсяг бюджетних надходжень за рахунок власних джерел має вплив рівень податкової дисципліни серед платників податків: на одній території переважають законослухняні платники, а на іншій – які намагаються приховати об'єкти оподаткування.

Важливо відмітити, що фіскальний потенціал не є оцінкою прогнозованих обсягів надходжень до бюджету на черговий рік. Показники фіскального потенціалу безпосередньо не використовуються з метою вилучення податків чи забезпечення певного рівня податкового навантаження на територію. Вони також не використовуються з метою короткострокового прогнозування надходження податків.

Негаразди щодо повноти мобілізації бюджетних доходів призводять до того, що в умовах транзитивної економіки, нестабільності податкового законодавства, високої криміналізації фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва і масового ухилення від сплати податків, з одного боку, та проголошеної політики лібералізації зі сторони держави до платників податків у частині зменшення втручання держави у діяльність суб'єктів господарювання, з іншого – перед податковими органами постають проблеми удосконалення процесів мобілізації доходів бюджету. Значний вплив на рівень сплати податків до бюджету мають податкові технології, які постійно змінюються та вдосконалюються. З огляду на це концептуальні основи фіскального потенціалу зазнають змін залежно від економічної політики держави та використовуваних нею податкових технологій.

Однак з'ясовано, що фіскальний потенціал є похідним від категорії “податки”, які виступають найстарішою формою економічних відносин між державою та членами суспільства. Наявність податків спонукала як їх збирачів, так і платників до пошуків найбільш сприятливих умов співіснування. Для фіскальних органів вагомим є те, які податки запровадити і як їх збирати. Платники податків здебільшого ж вишуковують можливості зменшення платежів на користь держави.

В обох напрямках людська думка працювала безперервно і виявляла чудеса винахідливості. Англієць С. Паркінсон писав: “Оподаткування старе, як світ і його початкова форма виникла тоді, коли будь-який місцевий вождь перегороджував гирло річки, місце злиття двох рік чи гірський перевал і утримував плату за прохід із купців чи подорожуючих” [34, с. 14-15].

Історія податків є багатоміною і надзвичайно цікавою. Оподатковувалось у різний час і в різних країнах майже все: майно, доходи, земля, спадок, товари, роботи, послуги тощо. Так, зокрема, у Біблії сказано: “Конче даси з усього врожаю насіння твого, що рік річно на полі зросте десятину збіжжя свого, виноградного соку свого, і оливки своєї, і первородних худоби своєї великої і худоби своєї дрібної” [35]. Тобто, на ранніх етапах зародження оподаткування його початковою формою можна вважати свого роду жертвопринесення, яке, у свою чергу, було неписаним законом і у такий спосіб ставало примусовою виплатою або збором. При цьому відсоткова ставка, яка визначається на збір плодів від землі та дерева належить Богові [36, с. 58].

Характерною ознакою податків у період їх становлення було те, що вони були започатковані у вигляді різного роду виплат, які вимагались в особливих випадках, при надзвичайних обставинах (війни, стихійні лиха). Участь громадян у реалізації спільних цілей щодо захисту від зовнішньої небезпеки та вирішенні завдань державного розвитку на етапі становлення державності обмежувалась механізмом, який за основу мав систему повинностей у формі безкоштовного надання послуг населенням державі. Поступово у системі таких стосунків виділяється і певного роду різновид грошових внесків замість особистих послуг. Саме виникнення держави спричинило появу платежів до її скарбниці для фінансового забезпечення виконання функцій держави.

Таким чином, природа виникнення податків характеризується наявністю ряду передумов, серед яких слід обов’язково виділити такі як перехід від натурального господарства до грошового та зародження і формування держави.

Російський економіст Д.Г. Чернік відмічає, що податки виникли разом із товарним виробництвом, поділом суспільства на класи і появою держави, яка потребувала коштів на утримання армії, судів, чиновників та інші потреби [37, с. 41].

У вченні К. Маркса зазначається, що у податках втілене економічно виражене існування держави [38, с. 308]. На нашу думку, це твердження достовірно пояснює об'єктивний характер виникнення податків: податки властиві для економічно розвинутої держави.

Для дослідження еволюції податків та податкових технологій за допомогою історичного методу розглянемо вчення американського економіста Е. Селігмана,

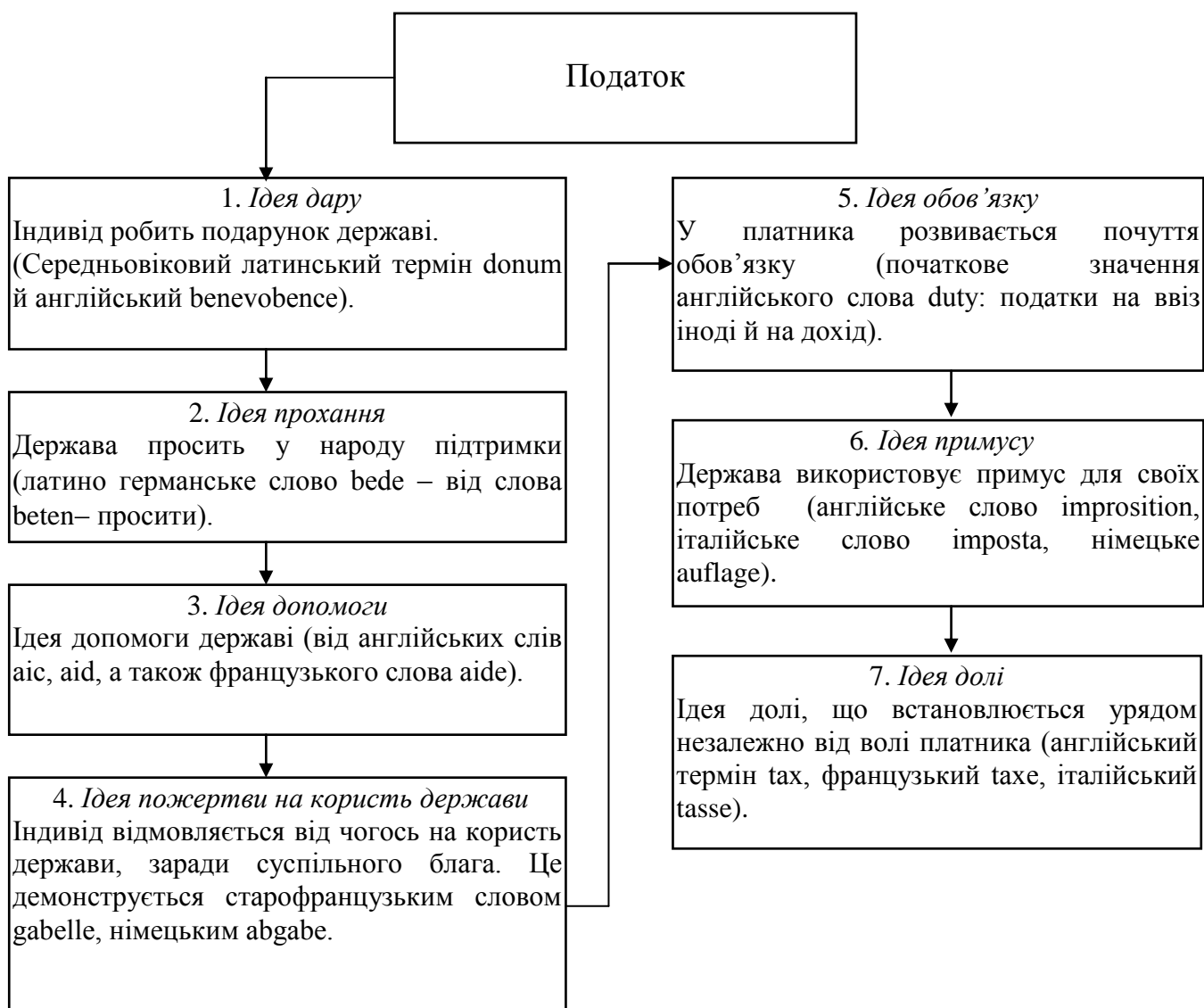


Рис. 1.1. Ступені податку за Е. Селігманом

який у своїх працях певну увагу приділив саме процесу становлення оподаткування. Зокрема, у терміні, що означає податок, він нараховує близько семи ступенів (рис. 1.1) [39, с. 7-9].

Отже, як видно з рис. 1.1, Е. Селігман виділяє такі ступені розвитку податку, які пов'язані з домінуючою суспільною мораллю та наявними податковими технологіями у відповідний період функціонування оподаткування.

У процесі історичного розвитку оподаткування можна виділити декілька періодів, кожний із яких вплинув на процес з'ясування сутності поняття “податок”.

На думку російського економіста М.М. Алексеєнка: “З одного боку, податок – один із елементів розподілу, одна із складових частин ціни, з аналізу якої власне і почалась економічна наука. З іншого боку – встановлення, розподіл, стягнення і використання податків складає одну із функцій держави” [40, с. 25].

Зрозумілим є те, що реальний процес оподаткування здійснюється державою залежно від рівня розвитку її демократичних форм. З цієї причини дослідження природи податку та податкових технологій фінансова наука проводила в рамках вчення про державу. Досить вдало про це зазначав П.- Ж. Прудон: “По суті питання про податок є питання про державу” [41, с. 56]. Зважаючи на це, еволюція вчення про оподаткування значною мірою залежить від еволюції вчення про державу.

Так, П. Тарасов у своїй праці “Очерк науки фінансового права” розвиток держави досліджує на прикладі Східних держав, Класичних держав древнього світу, держав епохи середньовіччя, держав абсолютизму та конституціоналізму [42, с. 22-26]. Таку ж періодизацію на ранніх етапах існування держави має й оподаткування. Із врахуванням цього можна виділити три основні етапи еволюції оподаткування: перший етап охоплює древній (стародавній) світ, другий – XVI-XVIII ст., третій – з XIX ст. Аналогічно періодизація оподаткування висвітлена Янжулом І.І. [43, с. 94], Пушкарьовою В.М. [41, с. 157], Черніком Д.Г., Почінком А.П., Морозовим В.П. [43, с. 94].

Історичні факти підтверджують, що фінансові стосунки у Східних державах в основному ґрунтувались на релігійних уявах. Особливістю даного періоду державотворення є і те, що у фіскальній практиці державою використовувався

такий інструмент як привілеї окремим платникам (панівним класам). Для прикладу, книги Ману засвідчують те, що завдяки молитвам брамінів було можливим знаходити скарби у надрах землі, а тому половину скарбів слід було віддати царю, а другу – брамініам, причому, цар не повинен будь-чим зобов'язувати брамінів [42, с. 34].

У Стародавньому Єгипті примус державної влади уособлювали озброєні збиральники податків (відкупники), які були наділені широкими повноваженнями щодо їх збору.

Особлива увага на ранніх етапах становлення оподаткування приділялась формуванню податкової культури для реалізації фіскального потенціалу держави. Так, Сенатом Стародавнього Риму приймалися дієві заходи щодо виховання законослухняного платника податків: за невірно повідомлені відомості про вартість майна громадянин позбавлявся всіх прав, а податок збільшувався у двічі, тричі чи четверо. А за приховування майна від оподаткування винних осіб продавали у рабство.

Певного вдосконалення набувала і фіскальна техніка. Так, із метою притягнення до оподаткування держава проводила майновий поділ громадян на класи, що залишались незмінними протягом п'яти років (своєрідний податковий кадастр того часу). Причому, осіб, що належали до найменш заможного шостого класу звільняли від податків та військової служби. У такий спосіб реалізовувався принцип справедливості в оподаткуванні. Римська імперія володіла розгорнутою системою податкових органів. Наприклад, за збиральниками порторіуму (мита) спостерігали особливі чиновники – фіскопрокуратори.

Таким чином, у Стародавньому Римі держава підкреслює своє виключне право на володіння податковими надходженнями з метою реалізації власного фіскального потенціалу, вдаючись до профілактично-виховних заходів серед платників податків та жорстких контрольних дій щодо порушників податкових законів.

Стародавня Греція правниками вважається першою державою із розвинутою законодавчою базою, де оподаткування повністю виступає фіскальним абсолютом правової держави. Так, Ксенофонт стверджував, що держава має виключне право, у випадку необхідності, користуватися усім майном громадян як своєю власністю [44,

с.11]. Аналіз вчення Ксенофонта дає підстави стверджувати, що у такий спосіб проявлявся державний примус щодо збору податків та виділити такі джерела державних доходів Стародавньої Греції (рис. 1.2). Як видно з рис. 1.2, держава проводить оподаткування відповідно до наявних потенційних доходних джерел, використовуючи усі свої права.

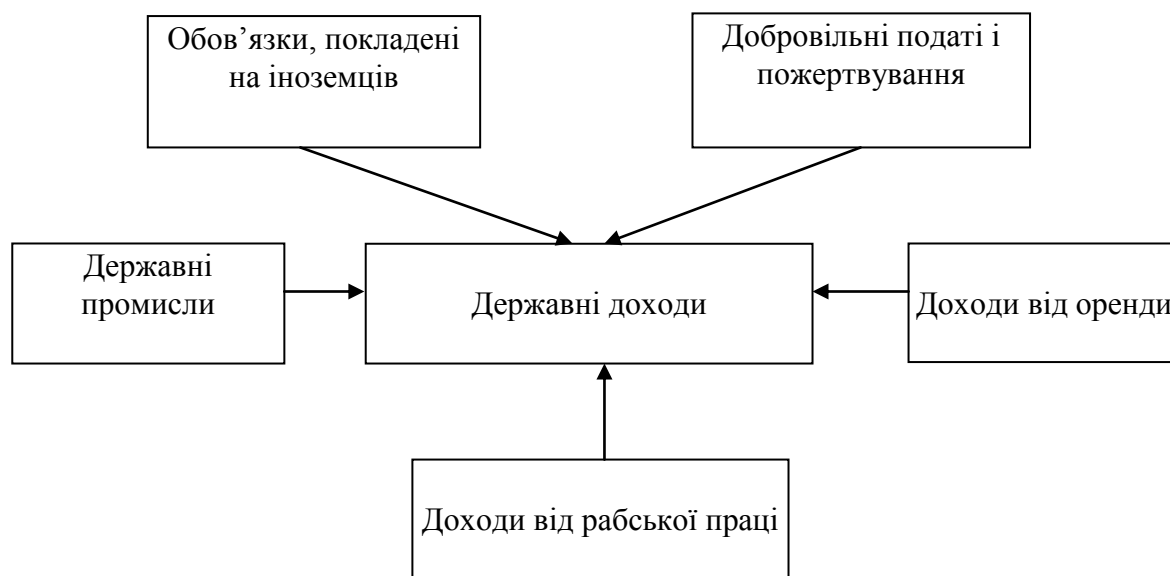


Рис. 1.2. Джерела державних доходів Стародавньої Греції за Ксенофонтом

Історичні аспекти зародження оподаткування в Україні розглянемо на прикладі стародавньої Русі, де в кінці IX ст. основним джерелом доходів княжої казни була данина натурою (хутрами, медом, воском) або грошима. Це був спочатку нерегулярний, а потім усе більш систематичний прямий податок. Але в подальшому фіскальна техніка удосконалювалася і для визначення податків за часів царювання Івана Грозного використовувався “сошний” лист, який передбачав обмір земельних ділянок і перерахунок одержаних даних в умовні податкові одиниці “сохи” та визначення на цій основі розміру податку [36, с. 58-59]. Як бачимо, у цей період державотворення доходи князів та доходи держави абсолютно не відокремлювались і уявлялись як єдине ціле.

Певних змін зазнало оподаткування у Київській Русі за часів правління княгині Ольги, яка, усвідомивши, що надмірний податковий тиск на платників податків не сприяє зміцненню держави, вдалась до економічних реформ. Задля них

княгиня прислухалася до народу і встановила чіткий порядок сплати податків. З'явилися такі поняття як “знамення” – княжі знаки (новостворені села і міста), куди направлялася данина для їх розвитку, “погости” (місця збору податків), “ловища” – митниці, де сплачувалися податки купецькі. Створені княгинею Ольгою “приписи” законодавчо визначили розмір податків і порядок їх сплати, що пізніше знайшли своє відображення у “Руській правді” Ярослава Мудрого [45].

Отже, на ранніх етапах розвитку держави податки ще не були відокремленими від приватноправових форм державних доходів та виконували другорядну роль. Це пояснюється декількома чинниками: низький рівень державних потреб, які досить легко задовольнялися без застосування податків; нерозвиненість грошового господарства та проблема збуту стягнених у натуральній формі податків; відсутність розвинутого інституту держави, спроможного повною мірою використати примус для збору податків у суспільстві. На першому етапі становлення оподаткування податки мають випадковий і тимчасовий характер, а їх запровадження здебільшого відбувається з причин надзвичайних обставин, перш за все, воєн. Звідси і виникнення податків на переможених чи пригноблені класи. З причини відсутності чітких і єдиних правил оподаткування, ведення фінансового господарства без певних принципів та системності, оподаткування було зорієнтовано виключно на максимальну експлуатацію податкового потенціалу населення для повної реалізації фіскального потенціалу держави. Відсутність розвинутого фіскального апарату спонукала державу користуватися послугами відкупників, діяльність яких не вдавалося повною мірою контролювати, а це спричиняло їх свавілля і, як наслідок, невдоволення платників податків. Фіскальний грабіж, до якого вдавалися відкупники, і був причиною перших податкових бунтів та повстань. На першому етапі еволюції оподаткування вирізняється і така його особливість як відсутність відносин з індивідуальними платниками. Натомість держава вступає у податкові відносини з громадою. В умовах феодалізму підходи до оподаткування докорінно змінилися. Основний податковий тягар перемістився на нижчі класи, а податкові важелі досить часто змінювалися. Це спричинило нерівномірний розподіл податкового тягара, у результаті якого відбувся поділ населення на податні і

неподатні класи. Ця стадія розвитку держави практично зрівнює доходи глави держави та доходи самої держави.

Фінансовий устрій середньовіччя характеризується перевагою місцевого, автономного господарства над центральним. У податкових технологіях цього періоду спостерігаємо сплату податків шляхом відбуванням повинностей. Здобутки податкової техніки минулих років набули подальшого розвитку. Наприклад, середньовічна Франція за основу оподаткування взяла Римське податне право, наділивши общини правом збирання та розподілу податків. У середні віки надалі зберігається надзвичайний характер податків. Так, досить часто податки запроваджувалися у виняткових випадках (наприклад, викуп короля з полону, видання королівської дочки заміж тощо). Відмінною рисою стягнення податків у середньовіччя була самостійна оцінка можливостей платника податків щодо внесення необхідної суми до казни держави. Наприклад, так звана податкова клятва, принесення якої вимагали від громадян міста і в якій вони повинні були декларувати свою податкову повинність на засадах майна, яким володіли, була швидше урочистою обіцянкою, виявленням доброї волі, ніж заява боржника про свій майновий стан [45, с. 19].

Поступово фінансове управління у державі ставало більш централізованим, набувало рис фінансів абсолютної монархії. Яскравим тогочасним прикладом фінансів абсолютної монархії є податки в Англії, які характеризувались свавіллям королівської влади: запровадження довільних податків відбувалося не дивлячись на протести парламенту. Німецькі монархи іноді використовували розподіл податку між членами усієї общини (солідарна відповідальність за сплату податків). У Франції формально жоден податок не міг бути запровадженим без згоди, попереднього обговорення у державній і фінансовій радах, але фактично монарх одноосібно приймав рішення з будь-яких податкових питань. Становище податкоплатників та збирачів податків було однаково важким: за невиконання обов'язків по сплаті та збору податків винних жорстоко карали. Як позитив тодішньої системи оподаткування Франції слід відмітити якісні зміни, які відбулися на рубежі 60-70-х рр. ХУІІІ ст. Саме тоді міністр фінансів Франції Л. Терре

запровадив податки на споживання як такі, що є найменш обтяжливими та непомітними для платників податків.

Розвиток податків в Україні на другому етапі становлення оподаткування пов'язаний із розширенням і функціонуванням козацької військової сили. Про це, зокрема, нагадує вимога московського уряду провести в Україні перепис господарств посполитого населення, селян і міщан для їх оподаткування на утримання регулярного війська. Так було введено “помірне” – торгове мито, яке сплачувалось із певної міри привізного товару, а також при його перепродажу. У другій половині XVII ст. у Гетьманщині “помірне” було замінено московським податком, що становив 5% від продажної ціни товару [36, с. 59]. Одним із ранніх документів, що містить письмову згадку про оподаткування в Україні є Договір 1654 р. між Москвою та козацтвом. Цей документ забезпечував Війську Запорозькому серед інших прав самостійність у збиранні податків для українського скарбу. Надалі у договорі поміж Цісарем Турецьким і Військом Запорозьким із народом руським відносно торгівлі на Чорному морі визначено для запорожців та їх земель пільгове оподаткування – повне звільнення від будь-яких податків на 100 років. Після закінчення терміну тодішніх податкових канікул передбачалося проводити оподаткування на рівні податків для турків [46, с.11]. Таке явище у тогочасній фіскальній практиці доцільно вважати першими спробами податкової уніфікації з метою визначення фіскального потенціалу держави.

Статті Б. Хмельницького теж вміщують опис тогочасних податкових технологій в Україні: “Мають по містах бути урядниками війти, бурмистри, райці, лавники, і доходи всякі грошові і хлібні збирати на царську величність і віддавати до государевого скарбу тим людям, яких пришле царська величність. І ті прислані люди мають доглядати зборщиків, щоб робили по правді” [46, с. 14-15]. Тобто, держава задовольняла свої фіскальні потреби шляхом створення певного механізму збору податків із залученням вищих податкових контролерів з метою реалізації законності в оподаткуванні. Після втрати Україною незалежності та повного її поневолення Московською державою почали вводитись нові податки, які використовувались на території України для поповнення імперської казни.

Наприклад, було запроваджено подвірне оподаткування як система оподаткування населення прямими податками [36, с. 59].

Отже, держава, переслідуючи ціль максимального збору коштів на власні потреби, вдавалась до впровадження найновітніших податкових розробок у певний період свого функціонування. Причому, такі розробки характеризувались непомітністю недоліків щодо учасників процесу оподаткування. Другий етап становлення оподаткування є періодом перетворення податків із надзвичайного і тимчасового на звичайне і постійне джерело державних доходів. Таке перетворення ґрунтується на декількох чинниках. По-перше, розвиток товарно-грошового господарства, який вніс суттєві зміни в оподаткування: сплата податків у натуральній формі була замінена сплатою певних грошових сум. По-друге, зросли потреби держави у фінансових ресурсах, що було зумовлено створенням регулярної армії, формуванням адміністративного апарату, видатки на утримання яких фінансувалися з державної скарбниці. По-третє, відбулося посилення центральної державної влади, внаслідок становлення абсолютних монархій. Незважаючи на зростання чиновницького апарату, важливу роль у зборі податків продовжують і надалі відігравати відкупники. І.І. Янжул це пояснював тодішнім станом чиновництва. Він підкреслював, що організація здібного, вмілого і чесного чиновництва є явищем новітньої культури, а в XVII і XVIII ст. у Західній Європі зловживання чиновників робили ризикованою будь-яку спробу доручити їм утримання податків [43, с. 98].

Перехід від абсолютизму до конституціоналізму вимагав розширення джерел наповнення дохідної частини бюджету. Труднощі, що постали перед державою у цей період, робили неможливим вихід із кризового стану без залучення суспільної допомоги для вирішення проблем дефіциту бюджету. Є всі підстави третій етап становлення оподаткування характеризувати як нову епоху в його еволюції. Ця епоха була підготовлена розвитком виробництва і суспільного життя. Внаслідок таких суспільних змін відбулося посилення взаємозв'язків і взаємозалежності індивідів, а це, у свою чергу, спричинило зростання суспільних потреб та інтересів. Розкриваючи цю взаємозалежність, І.Х. Озеров писав, що всі люди стають

зацікавлені в розумовому розвитку один одного, у розвитку фізичного здоров'я, передбачливості тощо. Ніхто не може жити у санітарно-гігієнічних умовах, гірших від певного мінімуму, інакше він стане джерелом серйозної небезпеки для інших. Зважаючи на це, держава повинна енергійно наполягати на виконанні цього мінімуму (!) [43, с. 98]. Ускладнення людського життя, гармонізація інтересів світового співіснування підкреслюють нашу залежність один від одного. А зростаюче розуміння цієї залежності обумовлює зростання бюджетів і держави, і територіальних громад. За таких умов податки перетворюються не просто на постійне, а на основне джерело державних доходів.

В Україні за часів Російської імперії основний податковий тягар несло селянство, а головним фіскальним інструментом була тоді десятина. Дослідження фінансів дореволюційного періоду в Росії демонструють різні підходи до періодизації розвитку оподаткування. Вдалою є періодизація запропонована В. Курі (рис. 1.3) [44, с. 138-152]:

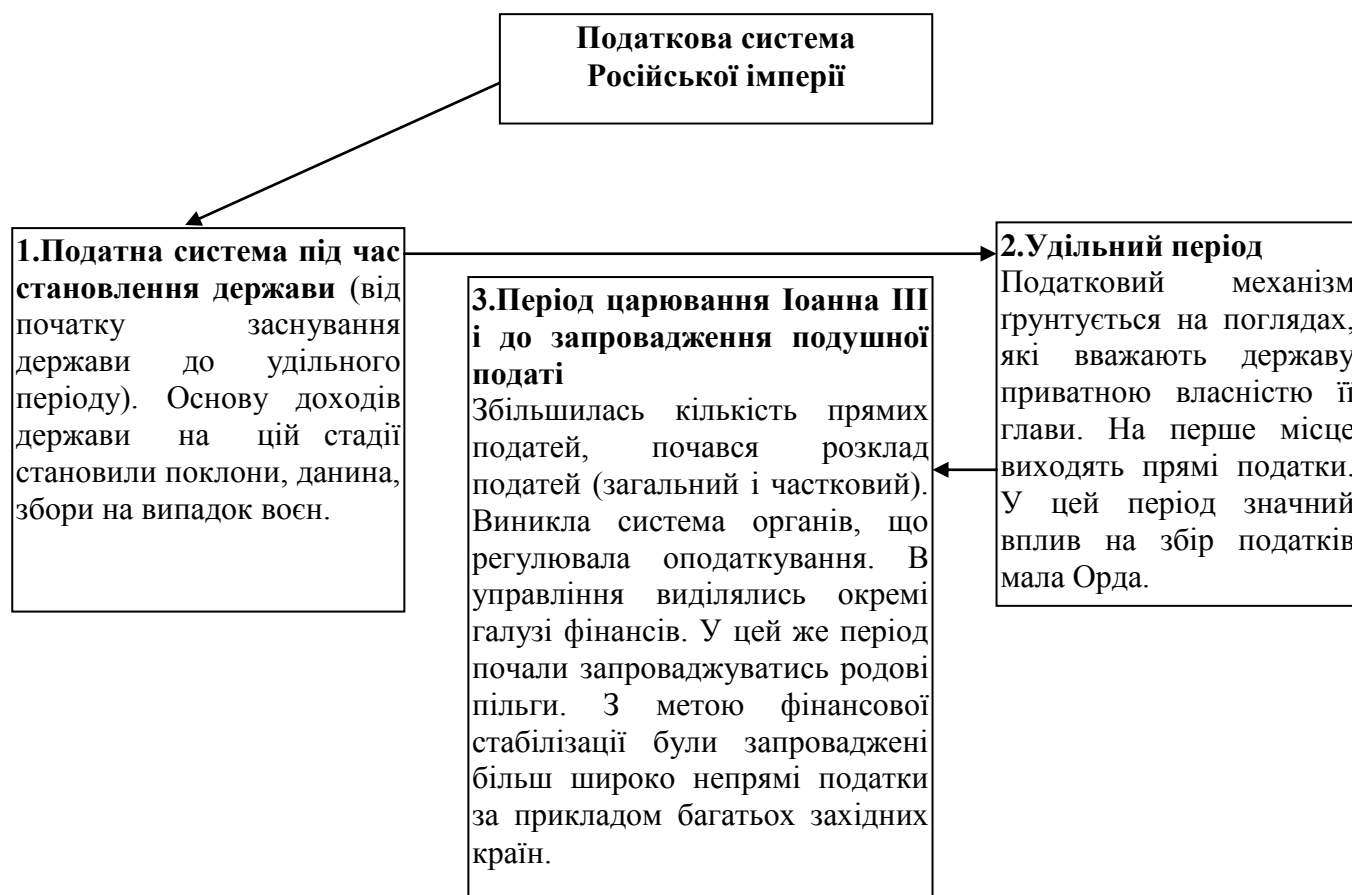


Рис. 1.3. Періодизація оподаткування в Росії до ХУІІІ століття за В. Курі

Але, на нашу думку, все ж таки до основних дореволюційних податків в Україні слід віднести податки, зазначені нами у додатку А.

Отже, з утвердженням конституцій як невід'ємного атрибуту правової держави і перетворенням їх на засіб обмеження державною владою прав та свобод громадян відбулося становлення докорінно нових податкових відносин. Новизна таких відносин полягала у тому, що податки запроваджувались органами законодавчої влади. Регулювання відносин між фіском та громадянами відбувалося на підставі чітких правових норм, гласності та контролю. Зокрема, у Франції вже у Декларації прав 1789 р. і в наступних конституціях, починаючи з конституції 1791 р., було визнано, що без згоди народного представництва податки і збори не можуть як утримуватись, так і витратись. В англійському законодавстві, окрім цього, містилася норма, згідно з якою підпорядкування неправильному збору на користь державної скарбниці, здійсненому не на підставі постанови парламенту, прирівнювалося до державної зради [43, с. 100].

У “Начерках Конституції Республіки Георгія Андрузького” зазначено: “Всякий, хто має не менше 20 років платить особисту подать 7 рублів грошима інші натурою або ж грошима, дивлячись на бажання” [46, с. 45]. А у проекті “Основного Закону” Самостійної України “Спілки Народу Українського”, відмічено: “Податки на користь Всеукраїнської Спілки можуть бути установлені тільки земською радою. Податки на користь громадян – тільки радою громадською. Ніхто не може мати привілеїв від податків” [46, с. 65]. Артикул 49 розділу III Державного Закону Української Народної Республіки гласить: “Всі громадяни зобов’язані бути вірними державі, платити податки і нести всі тягарі та особисті і речові повинності” [46, с. 101]. Як свідчить артикул 83 розділу IV “Державна Рада і Державний Соїм”: “Податки і публічні оплати можна побирати тільки на підставі закону і в спосіб, в законі визначений” [46, с. 107]. Таким чином, перші конституційні акти України містили норми щодо обов’язковості сплати податків, законності їх встановлення, належних до використання податкових технологій та грошової форми їх сплати.

Радянська влада на початку своєї діяльності вважала податки засобом вилучення частини доходу, що належить народу, в імущих класів (як спосіб

конфіскації майна). Запроваджений натуральний податок був покликаний забрати всі надлишки сільгосппродуктів понад певний мінімум. Фіскальна політика цього періоду реалізувалась через експропріацію найбільш дохідного джерела, що призвело до зникнення об'єкта оподаткування. Тому у лютому 1921 р. Радянський Уряд проголосив відміну усіх грошових податків.

Одним із найбільш яскравих та класичних прикладів своєчасного використання податкових важелів є заміна продрозверстки продподатком у період НЕПу. Податкова система цього періоду характеризується гнучкістю: було передбачено пільги в оподаткуванні відповідно до змін у господарських процесах. Наприклад, якщо значну частину надходжень до бюджету забезпечував приватний сектор, то це робило можливим збереження розгалуженої системи пільг для державного. При згортанні ж діяльності приватних підприємств відповідно зменшувалась кількість пільг для державних.

Оподаткування в Україні за часів Радянського Союзу доцільно, на нашу думку, розглядати по таких періодах (рис. 1.4).

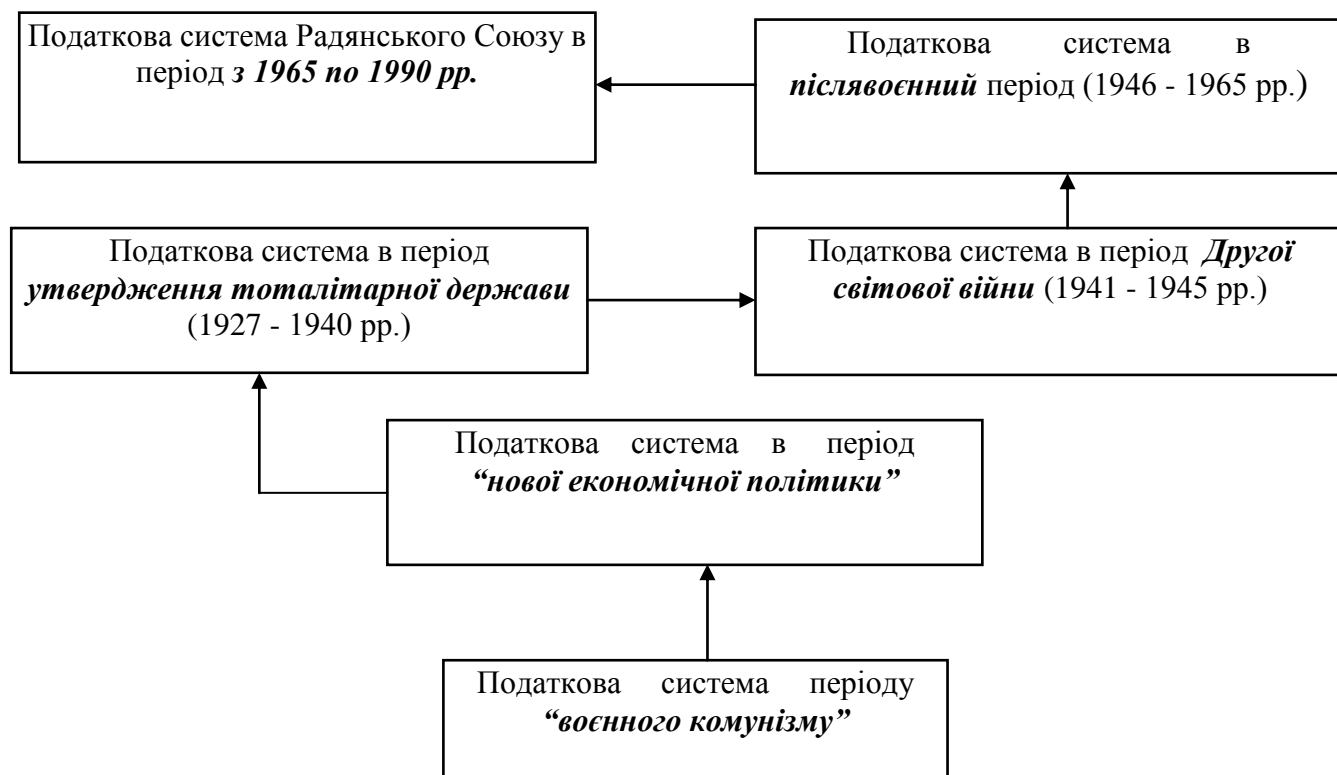


Рис. 1.4. Періодизація оподаткування в Україні у Радянський період

З кінця 1920-х рр. в СРСР починає утверджуватись тоталітарна держава з притаманною їй системою оподаткування. Податковий режим за основу бере форму власності. У зв'язку з цим посилюється перерозподіл на користь держави.

Друга світова війна внесла свої корективи в оподаткування СРСР. З причини скорочення кількості платників податків окремі податкові механізми або функціонували у спрощеному варіанті або зовсім не функціонували.

Післявоєнний період характеризується використанням податкових важелів воєнного та передвоєнного періоду. Спостерігається чіткість функцій податків, зникає їх конфіскаційний напрямок. Широко стимулювалась економічна активність за допомогою системи пільг та звільнень. Але це не означало мінімізації податкового тиску.

Податкова система СРСР 1965-1990 рр. характеризувалась збільшенням податкового тиску на платників податків-юридичних осіб.

Отже, оподаткування в Україні за радянської влади формувалось лише із системи показників доходів державного бюджету колишнього СРСР. При цьому податкова база була мінімальною, бо держава як власник засобів виробництва не оподатковувала доходи, а централізувала їх у бюджеті. При повній централізації грошових коштів та відсутності будь-якої самостійності суб'єктів господарювання у вирішенні фінансових питань не було жодної потреби у податковій звітності, оскільки весь доход належав державі [36, с. 59]. І лише починаючи з 1990 р. в Україні почала зароджуватись податкова система з притаманними рисами суспільства з ринковою економікою, демократичними засадами державного устрою. Одночасно відбувалося й становлення цивілізованих відносин між державою та суб'єктами оподаткування, що передбачають підпорядкування останніх встановленим законам та нормам громадянської поведінки, з одного боку, та відповідальність держави перед економічними суб'єктами – з іншого.

Так, одним із найважливіших обов'язків громадян перед державою є своєчасна сплата податків і зборів у порядку і розмірах, встановлених законом. Саме це проголошує стаття 67 Конституції України [47]. Нині ми добре розуміємо до якої

кризової ситуації в економіці може призвести несплата податків. Саме тому цей обов'язок громадян піднято на конституційний рівень.

Надзвичайно важко конкретизувати дату початку формування незалежною Україною власної податкової системи, оскільки ще довгий час в Україні при здійсненні оподаткування користувалися нормативними актами колишнього СРСР. У 1991 р. в Україні почали користуватися Законом Української РСР “Про систему оподаткування” від 25 червня 1991 р. № 1251-ХІІ. Цей закон хоч і регулював національне оподаткування, проте мав багато недосконалостей в частині обсягу та щодо опису податкових механізмів [48]. Податкова система України у 1992 р. характеризувалась появою нових видів податків: податок на доходи, податок на добавлену вартість, акцизний збір. В Україні продовжують справлятися у цей період податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, плата за землю, прибутковий податок із громадян.

Рубежі 1992-1993 рр. в країні ознаменовано бурхливими дискусіями щодо перспектив розвитку податкової системи. У кінці 1992 р. було сформовано ряд концепцій, серед яких виділимо концепцію ГДПІ України, Міністерства фінансів і Міністерства економіки України, яка базувалась на податку з прибутку за єдиною ставкою, пільгуванні коштів, що спрямовувались на інвестиційні цілі, зменшенні ставки податку на добавлену вартість, чіткому розмежуванні податків на загальнодержавні та місцеві, переході в оподаткуванні фізичних осіб до оподаткування по сукупному річному доходу. У грудні 1992 р. податкова система України зазнала декретного втручання в царину податкового регулювання. Прийняті урядом декрети практично поновили усю податкову систему.

У 1994-1995 рр. податкова система знову зазнала змін, але, на нашу думку, більш якісних. У цей період формуються стійкі, відпрацьовані податкові механізми, формується система місцевих податків та зборів, що запроваджена Декретом Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки і збори” № 56-93 від 20 травня 1993 р. [49]. Значні зміни в цей період пов'язані з прийняттям окремих законів, серед яких важливе місце займає Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” № 334/94-ВР від 28 грудня 1994 р. [50]. Механізм реалізації

контролюючої функції податків закріплюється у Законі України “Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР “Про державну податкову службу в Українській РСР” № 3813-ХІІ від 24 грудня 1993 р. [51], Законі України “Про державний реєстр фізичних осіб-платників податків та інших обов’язкових платежів” № 320/94-ВР від 22 грудня 1994 р. [52].

Якісно нові етапи у розвитку податкової системи України припадають на 1996-1997 рр., свідченням чого є Указ Президента України “Про заходи по формуванню податкової політики” № 621/96 від 31 червня 1996 р., у якому сформовані основні завдання по реформуванню податкової політики [53], а також на 2000 р., що засвідчується прийняттям Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” № 2181-ІІІ від 21 грудня 2000 р. [54]. Безумовно, ми не можемо не підкреслити той факт, що в Україні продовжується робота над прийняттям такого важливого документу для оподаткування як податковий кодекс, який у сучасній інтерпретації визначатиме концептуальні засади фіскального потенціалу України.

Історія розвитку економічної думки і практика підтверджують органічний зв’язок оподаткування з відтворювальним процесом та економічним ростом, з одного боку, і виконанням фіскальних функцій бюджету – з іншого.

Податки, опосередковуючи економічні відносини між державою і платниками, покликані не лише забезпечити доходи держави – реалізацію її фіскального потенціалу, але й регулювати, відтворювати, стимулювати економіку загалом. Податки мають об’єктивний характер, оскільки пов’язані безпосередньо із об’єктивною діяльністю і функціонуванням держави і відображають реально існуючі фінансові відносини.

Сучасна наука називає податком категорію, яка опосередковує процес перерозподілу доходів у державний бюджет [55, с. 17].

Як категорія перерозподілу податки, перш за все, залежать від умов росту чи зниження усього сукупного доходу суспільства. Податки не можна пов’язувати лише з використанням бюджетних ресурсів. Взаємозв’язок бюджету і податків обумовлений більшою мірою фіскальним характером податків. Але, з іншого боку,

стан бюджету визначають податки і позики, і саме вони виступають субстанцією відтворювального процесу, їх стимулюючою функцією [55, с. 22].

Визначимо основні ознаки податків:

- по-перше, державний примус. Це відрізняє податок від добровільних пожертв. Проявом державного примусу не завжди є прямий обов'язок платника сплачувати податок (наприклад, податки на споживання: платником таких податків особи стають під тиском особистої потреби). Держава встановлює ставки податку в односторонньому порядку. М.І. Мітіліно так характеризує державний примус у сфері оподаткування: “Податки – це парадоксальне сполучення двох моментів: відсутності доброї волі і обов'язковості” [56, с. 67];
- по-друге, одностороння спрямованість податкових відносин, пов'язаних із перерозподілом частини вартості національного доходу;
- по-третє, податку не притаманний індивідуальний чи спеціальний еквівалент. Зібрані у вигляді податків кошти можуть принести певну суспільну вигоду, але лише часткову;
- по-четверте, на відміну від особистої повинності, податок є збором в матеріальній (грошовій чи натуральній) формі. В нинішніх умовах господарювання в економіках багатьох країн податок визначається як збір у грошовій формі чи платіж;
- по-п'яте, податки справляються на підставі певного нормативно-правового забезпечення;
- по-шосте, податки виступають платежами лише у бюджет держави, які не мають цільового призначення;
- по-сьоме, основне призначення податків – забезпечення виконання державою своїх функцій та вирішення соціально-економічних завдань.

Отже, визначимо податки як безумовну власність держави у формі грошових платежів юридичних і фізичних осіб, право на яку реалізує фіск із використанням апарату державного примусу і перетворює їх у джерело суспільного багатства для задоволення потреб суспільства у процесі перерозподілу частини ВВП.

Якщо фінансова система орієнтується на збільшення податків по мірі виникнення і зростання потреб казни, без врахування реального економічного стану

країни та достовірних показників фіскального потенціалу держави – висока ймовірність того, що потенційні бюджетні надходження будуть приховуватись. З цієї причини податки повинні сприяти досягненню рівноваги між суспільними, корпоративними і особистими інтересами і тим самим забезпечувати суспільний прогрес.

Отже, розмаїття податкових відносин інтерпретується одночасним поєднанням ознак і фіскального, і соціально-економічного характеру. Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що декларативно держава існує і функціонує для громадян. Над ними вона має примусову і зобов'язуючу їх владу з метою всебічного задоволення інтересів населення. Це єдино-справедливий і розумний погляд для виправдання панування в державі податків. Держава має право впроваджувати нею визначений фіскальний механізм, але це право повинно ґрунтуватись на справедливості і розумі.

1.2. Мультифакторний феномен неповної сплати податків

Негативні тенденції у сфері економіки, що призводять до її тінізації та криміналізації, ставлять сьогодні податкову службу перед дилемою: або рішуче застосовувати контрзаходи, або пасивно очікувати кращих законів, що, безумовно, супроводжується втратами великих сум податків та платежів до бюджету. Проте, перш ніж дійти певних висновків та визначити основні напрямки контрзаходів проти тих осіб, які ухиляються від сплати податків, слід глибоко проаналізувати передумови самого ухилення.

За своєю суттю податкові відносини є феноменом, оскільки вони тісно пов'язані із питаннями власності, з невизначеністю правових меж податкових і фінансових відносин суб'єктів господарювання, платників податків-громадян і держави. Саме це виступає підґрунтям надцентралізації коштів корпоративного власника, у тому числі інвестиційних, вилучення коштів у сфері підприємницької

діяльності фізичних осіб-підприємців. Відносини у сфері справляння податків, як і інші відтворювальні категорії, визначають якісні й кількісні параметри публічних і корпоративних фінансів, а також бюджетів домогосподарств. Не доцільно вилучати з господарського обігу більше того, що в будь-який спосіб зачіпало би право корпоративної та індивідуальної власності, а також порушило би пропорції відтворення.

В умовах фінансового дисбалансу інтересів власників та держави з приводу справляння податків виникає явище неповної їх сплати, яке за своєю суттю також є феноменом, причому, багатофакторним. Феноменальність даного явища полягає у тому, що:

- по-перше, в основі неповної сплати податків знаходяться знову ж таки відносини власності, які є унікальними;
- по-друге, явище неповної сплати податків відоме з давнини і жодній із держав його не вдалося ліквідувати до сьогодні;
- по-третє, практика підтверджує, що із вдосконаленням форм та методів запобігання неповній сплаті податків їх платники витрачають набагато більше коштів на вишукування механізмів зменшення платежів у казну держави.

За традицією, що бере початок ще від А. Сміта, податки прагматично сприймаються як обов'язкові грошові платежі для забезпечення колективних потреб суспільства, як примусові стягнення з фізичних та юридичних осіб державою в силу її виключної влади. Податок постає таким, яким бачить його в реальній дійсності і платник, і чиновник – збирач податків. Але у фіскальній теорії існує більш радикальне бачення податків. Англієць Д. Міддлтон у праці “Влада руйнувати” писав: “Оподаткування (конфіскація) означає пряме захоплення державою приватного доходу чи майна, гарантоване силою примусу. Податки – це легальний грабунок із санкції самої влади” [57, с. 43]. За Д. Міддлтоном податкові побори заважають вільно витрачати гроші за власним бажанням, що обмежує особисту свободу й перешкоджає успішному господарюванню. А це, у свою чергу, спонукає платників вишукувати за будь-яку ціну способи зменшення платежів у казну держави.

Проблема податкових правопорушень вченими розглядається в економічних, правових, етичних, суспільно-політичних, соціально-психологічних аспектах. Окремі аспекти зазначеної проблеми розглядалися у працях провідних вітчизняних вчених: Андрущенко В.Л. [1, 58], Поповича В.М. [59, 60], Соколовської А.М. [43], Суторміної В.М. [58], Федосова В.М. [58, 61]. Проблеми ухилення від сплати податків досліджувались у праці І.Х. Озерова [62] та в інших працях [63-69]. Проте комплексного дослідження проблеми податкових правопорушень на сучасному етапі розвитку економіки України не проводилось. З огляду на це, зазначена проблема потребує нагального вирішення, оскільки стан боротьби з приховуванням прибутків від оподаткування, незважаючи на вжиті заходи з організаційно-технічного, кадрового і правового забезпечення діяльності податкової служби України свідчить про зростаючу кількість фактів ухилення від сплати податків.

Широке розповсюдження порушень податкового законодавства викликане впливом багатьох обставин. Деякі з них діють на загальносуспільному рівні і відображають недоліки, пов'язані з кризовим станом економіки. Так, процес становлення системи оподаткування в Україні відбувається за умов кризи платежів, зростання цін і зниження платоспроможності населення. За таких умов головною метою платників податків стало не збільшення виробництва, надання послуг більш вищої якості, а особисте збагачення за рахунок приховання прибутків від оподаткування.

Недосконалість системи оподаткування в Україні можна розглядати як головну з економічних передумов ухилення від сплати податків. Основними положеннями податкової політики в Україні визначено принципи побудови нової та реформування чинної податкової системи, із врахуванням тих негативних тенденцій у царині оподаткування, які викликані ухиленням від сплати податків [70]. Необхідність таких змін зумовлена необґрунтованими податковими ставками, що спричиняє надмірне навантаження на платників податків. Так, беручи до уваги лише один факт – нарахування на фонд оплати праці, які інколи сягали понад 40 відсотків, – зрозуміло, що такі умови синтезували бажання керівників підприємств уникнути прямої сплати податків. Зменшення межі податкового тиску означає встановлення

його раціонального розміру для платника, при якому би збереглися стимули для розвитку виробництва.

Як відомо, податкове регулювання у другій половині ХХ ст. у країнах із розвинутою ринковою економікою будувалось на ґрунті кейнсіанської концепції функціональних фінансів. Відповідно до неї величина видатків і норма оподаткування підпорядковані потребам регулювання сукупного суспільного попиту на рівні, що забезпечує повне використання трудових ресурсів і капіталу при збереженні стабільності цін (рівновага економічна підпорядковує рівновагу бюджетну). На початку 80-х років, при зниженні частки державного сектору в економіці й зниженні економічної ролі держави, податкова політика, поряд із використанням регулюючих функцій стала засобом забезпечення бездефіцитності бюджету, що досягається не ростом податкового тягаря, а розширенням податкової бази і скороченням державних видатків при широкомасштабному зниженні податків.

Законотворці багатьох країн стикаються з вибором збільшення доходної частини бюджету за рахунок надходження податкових платежів при зростанні ставок податку чи податкового пресу в цілому. Перший напрямок характерний для розв'язання одномоментних проблем здебільшого політичного характеру і притаманний розвитку податкового законодавства України (згадаймо перехід на перші три місяці 1993 р. від оподаткування доходу підприємств до податку на прибуток і зворотний крок при прийнятті Закону України “Про Державний бюджет України на 1993 рік” [71]). Другий напрямок більш зважений, оскільки, додаючи виробникам упевненості в майбутньому, стимулює врешті виробництво, що сприятиме скороченню дефіциту бюджету держави. Цей напрямок відрізняється також дотриманням одного з основних принципів оподаткування – стабільністю як податкових важелів, що використовуються, так і методів їх вилучення. В іншому випадку грошові надходження використовуватимуться у такий спосіб, що будуть виконувати функцію поліпшення становища підприємств за рахунок зменшення платежів до бюджету. Це розвиває у платників економічні міркування про несплату податків і вимагає негайного реформування податкової політики як шляхом

розширення бази оподаткування, так і шляхом зменшення кількості пільг і запровадження нових ставок оподаткування. Деякі позитивні зрушення в Україні у цьому напрямку відбулися шляхом запровадження нульової ставки щодо податку на додану вартість, ставки 6 або ж 10 відсотків за єдиним податком. Проте, проведене у 1999 р. світове опитування представників виконавчої влади з питань визначення рівня ухилення від сплати податків за шкалою від 1 до 7 балів, (де 1 бал – широко розповсюджена практика ухилення від сплати податків) визначило для України не втішне місце [72]. Лише 17 країн визначили цей рівень нижче 4 балів, що означає розповсюдження практики ухилення від сплати податків. Про місце ж України у цьому списку свідчать дані, наведені в табл. 1.1. Як видно з табл. 1.1, в Україні надалі слід докладати максимальних зусиль для ліквідації ухилення від сплати податків, оскільки світове співтовариство визнало нашу країну такою, де рівень бюджетних втрат внаслідок податкових правопорушень є високим – бал 1,99.

Таблиця 1.1

Країни з високим рівнем ухилення від податків

Місце	Країна	Бали
55	Венесуела	2,23
56	Еквадор	2,00
57	Україна	1,99
58	Філіппіни	1,95
59	Росія	1,94

Джерело: [складено автором за 72].

Регулюючий вплив податків на економічне життя має багатосторонній характер. Стрижнем податкового регулювання виступає система економічних заходів оперативного втручання у процес виконання податкових зобов'язань, основу яких складають податкові пільги. Світова практика виробила цілий комплекс принципів організації податкового стимулювання за допомогою пільг. Основними з них можна визначити такі:

- застосування податкових пільг не повинно мати вибіркового характеру залежно від форм власності, виду діяльності, суб'єктивної оцінки їх важливості лобістськими угрупованнями в парламенті;
- податковому пільгуванню не властиві неекономічний примус та обов'язковість застосування;
- інвестиційні податкові кредити надаються виключно тим групам платників податків, які забезпечують виконання інвестиційних програм загальнодержавного значення;
- застосування податкових пільг не повинне завдавати шкоди ані доходам бюджету, ані корпоративним та особистим економічним інтересам;
- порядок формування пільгового податкового портфелю визначається на загальнодержавному рівні й затверджується у законодавчому порядку центральною владою;
- застосування пільг на місцевому рівні повинно відбуватися із врахуванням меж, визначених верховним законодавством.

Згідно з податковим правом пільги – це надання переваги, часткове або повне звільнення від виконання встановлених правил, обов'язків або полегшення умов їх виконання. ДПАУ визначає пільги як право суб'єкта господарювання, передбачене чинним законодавством, не сплачувати або сплачувати не у повному обсязі до бюджету певний податковий платіж.

Вітчизняна податкова система побудована з урахуванням певних принципів, які передбачають введення пільг по оподаткуванню на підставі аналізу показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей, із урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами [48].

Проте, значна кількість пільг по оподаткуванню також сприяє формуванню у платників специфічного типу мислення, що базується на розробці методики пристосування до окремих видів пільг. Так, згідно з довідником № 22 пільг, наданих чинним законодавством юридичним особам по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів, станом на 1 жовтня 2003 р., кількість видів пільг в оподаткуванні юридичних осіб становила 314 [73]. Зокрема, по окремих видах

податків: ПДВ – 121, податок на прибуток підприємств – 92, плата за землю – 36, державне мито – 24, акцизний збір із імпортованих товарів – 14, акцизний збір із вітчизняних товарів – 13, місцеві податки і збори – 6, збори за спеціальне використання природних ресурсів – 4, податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів – 3, збір за забруднення навколишнього природного середовища – 1.

Але, не зважаючи на це, у законодавчих актах вони не усі визначаються як бюджетні втрати. Наприклад, у цьому ж довіднику дається така класифікація податкових пільг у відповідності до бюджетних втрат:

Таблиця 1.2

Класифікація податкових пільг з огляду на бюджетні втрати

Клас пільги	Ознака бюджетних втрат
А	пільги, що є втратами бюджету
А1	пільги соціального призначення
А2	пільги, що забезпечують підтримку окремих галузей народного господарства
А3	пільги, що сприяють проведенню ринкових реформ
А4	інші пільги, що є втратами бюджету
Б	пільги, що не є втратами бюджету

Джерело: [складено автором за 73].

Встановлено, що українським законодавством пільг класу А визнається в кількості 1, класу А1 – 67, класу А2 – 82, класу А3 – 94, класу А4 – 44, класу Б – 42 одиниці. На нашу думку, будь-які пільги в оподаткуванні слід вважати бюджетними втратами. Так, наприклад, упродовж 1997-2002 рр. зведений бюджет України зазнав значних втрат внаслідок надання податкових пільг (додаток Б). Як видно з додатку, у 1997 р. зведений бюджет України недоотримав 19,7 млрд. грн., а починаючи з 1998 р. до 2003 р. в Україні спостерігалась вкрай негативна тенденція – сума наданих пільг перевищувала доходи бюджету: у 1998 р. на 6,4 млрд. грн., у 1999 р. – 13,2 млрд. грн., у 2000 р. – 12,2 млрд. грн., у 2001 р. – 14,9 млрд. грн., у 2002 р. –

15,7 млрд. грн. У відсотках до податкових надходжень податкові пільги становили: 1997 р. – 81,7, 1998 р. – 127,5, 1999 р. – 149,6, 2000 р. – 135,5, 2001 р. – 140,8, 2002 р. – 138,8. Таким чином, надмірне податкове регулювання шляхом невиправданого надання значної кількості податкових пільг підштовхує платників податків до легального їх обходу.

Практика підтверджує, що відчутне підвищення податкових ставок досить часто є не тим бажаним наслідком, якого очікують законодавці. Тобто не зростають надходження в дохід бюджету, а навпаки, збільшується недоїмка. У свій час це виразно довів економіст з Південно-Каліфорнійського університету А. Лаффер. Він відобразив залежність доходів бюджету від прогресивності оподаткування графіком, який отримав назву кривої Лаффера. Дослідження А. Лаффера підтверджують, що при зростанні податкових ставок до певного рівня загальна сума бюджетних надходжень збільшується. Однак подальше збільшення податкових ставок призводить не до зростання податкових надходжень, а до їх скорочення, адже така ситуація руйнує зацікавленість у збільшенні обсягів виробництва. Фіскальна практика підтверджує, що після узагальнення юридично-економічних стимулів, які характеризують визначену кривою Лаффера ситуацію, не завжди будуть лише такі суб'єкти підприємницької діяльності, які беруть участь у виробництві лише для сплати податків. Також будуть зміцнюватися спонукальні мотиви для ухилення від оподаткування, зростання частки доходів тіньової економіки у ВВП. Граничне збільшення ставок оподаткування по-різному змінюється при прогресивному і пропорційному оподаткуванні. Крива Лаффера чітко демонструє переваги запровадження середньої, оптимальної податкової ставки.

Зупиняючись на проблемі податкового тиску, як пілотній у питаннях загальної недосконалості системи оподаткування в Україні, що в цілому сприяє вчиненню податкових правопорушень, М.П. Кучерявенко так визначав податковий прес: “Під податковим тиском (тягарем, пресом) розуміють важкість податкових важелів, які складають лише частину цього тягаря” [44, с. 96]. На наш погляд, податковий тиск здійснюється на чотирьох рівнях:

1-й рівень – тиск безпосередньо податкових важелів;

2-й рівень – тиск усієї сукупності податків, зборів і платежів;

3-й рівень – використання механізму пільг платником. При цьому податковий прес перерозподіляє тиск із одних платників на інших;

4-й рівень – використання податкової техніки, при якій посилюється тиск на платника.

Загалом, високий рівень оподаткування підриває стимули до виробництва, підприємства простоюють або ж виробництва переміщуються в регіони зі сприятливішими економічними умовами. Інший наслідок – стимулювання пошуків шляхів та методів приховування доходів.

Значна кількість інтерпретуючих документів із питань оподаткування створює певні правові труднощі як для платників податків, так і для самих податкових контролерів: нині оподаткування в Україні регулюється 14921 нормативно-правовим актом [74]. Деякі зрушення щодо вирішення цієї проблеми спостерігались у 1994-1996 рр., коли в структурі податкових органів були створені спеціальні підрозділи, що займались масово-роз'яснювальною роботою серед платників податків. Такі управління (відділи) займались аналітично-інформаційною роботою, видавничою та суто інформаційною діяльністю. Платники почали довіряти податківцям та мали можливість отримати кваліфіковану консультацію з питань оподаткування. Але постійні структурні зміни, диференційовані підходи до оплати праці працівників зазначених підрозділів призвели до значної плінності кадрів. У результаті – втрата довіри платників податків, зростання частки податкових правопорушень. Встановлені телефони 007 інформаційно-консультативних служб ДПІ теж ще не приносять бажаного результату, причому існують вони лише у великих містах, а провінційний платник податку позбавлений змоги отримувати послуги з питань оподаткування, бо на районному рівні такі підрозділи або скасовані взагалі, або ж здобули статус сектора в одному з інших підрозділів і в комплексному поєднанні з іншими функціональними обов'язками виконують не на належному рівні попередні функції. Внаслідок цього втрачається довіра платників податків до працівників податкової служби, зростає частка податкових

правопорушень через неправильне застосування окремих норм податкового законодавства.

В. Попович дійшов висновку, що понад 40 відсотків економічного потенціалу країни перебуває у тіньовому обороті. Фінансові ресурси тіньової економіки – це переважно готівкові кошти, котрі знаходяться поза банківським обігом. Ці кошти обслуговують тіньову економіку і сприяють отриманню неоподатковуваних доходів з причини недостатньої урегульованості готівкового обігу в Україні [59, 60].

Таке становище віддзеркалює характер податкової системи, яка практично є виключно фіскальною, основна мета якої – наповнення дохідної частини бюджету. Хоча слід зазначити, що дещо покращилась ситуація із поверненням надлишкових сум податків, внесених платниками в дохід бюджету. Якщо раніше суми переплат із податків підлягали поверненню платнику в п'ятнадцятиденний термін або ж переносились у рахунок майбутніх платежів по будь-яких видах податків за бажанням платника, то, наприклад, згідно зі ст.7 п.7.7.3 діючого Закону України “Про податок на додану вартість” від 3.04.97 р. № 168/97-ВР із внесеними змінами та доповненнями, якщо за результатами звітного періоду сума до сплати має від’ємне значення, вона підлягає відшкодуванню платнику з Державного бюджету України протягом місяця, наступного за звітним періодом [75]. Здійснення відшкодування шляхом зменшення платежів по інших податках не дозволяється. Оскільки звітним періодом стосовно податку на додану вартість є календарний місяць або квартал, то, звичайно, через певний період часу, зважаючи на інфляційні процеси, такі грошові кошти втрачають свою вартість. А це, у свою чергу, не сприяє формуванню високої податкової культури у суспільстві.

Бартеризація господарських зв'язків також зумовлює ланцюг неплатежів та утворення різних видів заборгованості, адже із заміною грошей їх сурогатами виникла проблема неповної сплати податків. Однак, вважаємо за необхідне підкреслити, що до певного моменту платники податків ставились до їх сплати як до пріоритетного обов'язку, нарощуючи інші види заборгованості (наприклад, із заробітної плати). Але в кінцевому результаті виникала критична ситуація: сума грошових надходжень платника податків ставала меншою за його сумарну

податкову заборгованість. Пріоритетна сплата податків у даній ситуації означала господарський та фінансовий крах суб'єкта оподаткування. Таким чином, сплата податків переміщувалась на останнє місце. Політика завищення курсу національної валюти також зумовлювала не вигідність проведення легальних експортних операцій із вітчизняною продукцією, а тому експортери також широко використовували схеми бартерних операцій, що не сприяло, по-перше, надходженням валютної виручки, а, по-друге повному виконанню податкових зобов'язань.

Пік розквіту бартерних операцій в економіці України припадав на 1998 р. За даними Держкомстату України, у 1998 р. вітчизняними промисловими підприємствами реалізовано продукції на 75,4 млрд. грн., зокрема, 32,1 млрд. грн. (42,5%) складала частка бартерних операцій (у 1997 р. – 42,4%) [76, с. 13]. Тобто, рівень бартеризації української промисловості навіть дещо зростав, а держава продовжувала внаслідок цього недоотримувати бюджетні надходження.

Прогалини податкового законодавства та деяких нормативно-правових актів, що регулюють питання бартерних операцій, використання векселів при взаєморозрахунках, надання пільг щодо податків призвели до значних втрат надходжень до бюджету через використання легальних податкових маневрів. Схеми взаєморозрахунків між суб'єктами підприємництва в наявному законодавчому колі із використанням векселів, надання цільових кредитів, права уступки вимоги та переведення боргу дають змогу цілком законно ухилитися від своєчасної сплати податків.

Соціальне озлидніння широких верств населення, значна диференціація в доходах його різних прошарків, невіра у власні сили і владні структури перешкоджають консолідації нації, а сукупно все це деформує поняття справедливості у громадян. Не можна не погодитись із таким твердженням, що справедливість – так само необхідний для життя продукт, як хліб (Л. Берне), що вона має служити нормою людських вчинків (М. Чернишевський), що, коли зникає справедливість, не лишається нічого цінного у житті людей (І. Кант) [77, с. 342]. Саме на етапі суспільних деформацій поняття справедливість і зародився новий тип

економічного мислення платників податків, який одержав назву податкового мислення.

Одним із перших ґрунтовні дослідження податкового мислення та податкової етики громадян провів Г. Шмольдерс, якого називають предтечею фіскальної соціології за розробку нового напрямку знання – фіскальної психології [58, с. 306]. Здобутки дослідника визначені у розробках особистісних моделей поведінки платників податків у певних ситуаціях: інфляційні процеси, зміна умов ринку праці, рівень податкового навантаження, зміна цінової кон'юнктури та інше.

Серед вітчизняних наукових праць щодо дослідження проблем фіскальної соціології найбільш знаними є праці В.Л. Андрущенка, В.М. Суторміної та В.М. Федосова [1, 58]. Проте, у зазначених працях значно більше уваги приділено технологіям та механізмам оподаткування, а сама поведінка податкоплатників недостатньо досліджена з різних причин. По-перше, кожна людина є особистістю, життя якої належить до скомплікованої системи соціальних зв'язків. По-друге, людина є зазвичай досить залежною від системи суспільних відносин. По-третє, поведінка людини у довколишньому світі і надалі потребує вивчення. Серед останніх наукових публікацій на зазначену тематику відмітимо працю [64], де автор також відмічає необхідність подальшого дослідження проблеми податкових взаємовідносин між державою та платниками податків із метою зменшення кількості податкових правопорушень.

Реалізація суб'єктивних можливостей кожного учасника господарської діяльності залежить від багатьох обставин різного масштабу. В першу чергу, це визначається суспільним і державним ладом. У межах даного суспільства поведінка і економічна діяльність в основних своїх рисах детермінується своєрідністю господарського механізму. При цьому, якими би багатогранними не були фактори, що впливають на поведінку у сфері економіки, людина все-таки сама керує власною поведінкою.

Окремі платники податків готові поділитися своїми думками з цього приводу з близькими, обговорити з ними свої задуми з приводу роботи, тією чи іншою мірою врахувати їхні зауваження. Інші, одного разу переконавшись у справедливості

власних поглядів на трудову поведінку, притримуються їх наполегливо, слабо піддаються коректуючому впливу.

Мотиви поведінки людини в основному вже закладені в структурі особистості до моменту, коли з'являється стимул, у відомому розумінні вони автономні, незалежні від стимулів. Практика підтверджує, що фундаментально поведінку індивідів визначають реалії відомого феномену – відносин власності.

Положення, у відповідності з яким сутність людини є сутністю всіх суспільних відносин, є фундаментальним та таким, що визначає методологічні підходи до пояснення закономірностей соціальної поведінки людини. Разом із тим, абсолютно очевидно, що вся сукупність соціальних відносин не притаманна кожній окремій людині. Проблема особистості є центральною серед усіх проблем фіскальної психології. У системі “людина-податки” реалізуються особисті аспекти людини як суспільної істоти, включеної у соціальні відносини, як носія свідомості і, зокрема, правосвідомості. У зв'язку з цим економічна психологія аналізує особистість у багатьох психологічних аспектах.

Особистість поняття багатопланове. Дослідники у це поняття вкладають самий різноманітний зміст. Проте, можна виділити два основних підходи: деякі з них розглядають особистість як конкретну людину, носія свідомості, інші роблять нахил на соціальні властивості індивіда, як на сукупність інтегрованих у ньому соціально-значущих рис, які утворились у процесі прямої і непрямой взаємодії даної особи з іншими людьми, які роблять її, у свою чергу, суб'єктом праці, пізнання і спілкування [65, с. 71].

Кожна конкретна людина – це не просто індивід зі своїми особливостями, а особистість, що інтегрує соціально типові риси класу, етнічної спільності, групи. Щоб зрозуміти конкретного індивіда, який вдається до ухилення від сплати податків, треба вивчити його як особистість. Поняття “особистість” можна охарактеризувати “роллю”, яку відіграє у суспільстві та чи інша людина.

Вчені розрізняють дві різновидності ролей: конвенціональні і міжособистісні. Конвенціональні ролі представляють собою стандартизовані права і обов'язки (батько, мати, син, керівник). На відміну від конвенціональних, міжособистісні ролі

виступають у вигляді прав і обов'язків, виконання яких залежить від індивідуальних особливостей [77, с. 72].

Конкретну соціальну спільність, у межах якої люди безпосередньо контактують між собою, називають малою групою. Група своїми вимогами може посилювати або послаблювати очікувані окремі властивості особи. Наприклад, група підприємців вирішує блокувати один із прийнятих законодавчих актів стосовно оподаткування шляхом несплати певного податку і вимагає цього від усіх, хто повинен сплачувати такий податок. Виникають міжособистісні відносини, які залежать не тільки від морально-психологічних особливостей людини, але й від її соціального статусу. Люди часто подавляють у собі ті прояви, що суперечать груповій думці, але це відбувається не завжди.

Людина притримується такої лінії поведінки, яка підтримується, схвалюється ближнім до неї оточенням, із яким вона контактує. І, якщо в ньому переважають думки, позиції і уявлення, що суперечать загальноприйнятим нормам моралі, то розділяючи їх, індивід вступає в конфлікт із суспільством, а в подальшому – із законом.

У працях західних науковців, розробників “політекономії податкової антипатії” (М. Аллінгема, С. Колма, А. Сандмо, А. Шенфілда) провідним поняттям, що характеризує причетність людини до фіскальних взаємовідносин визначено атитюд (соціальну установку) [58, с. 306-307; 78, с. 39].

Важливою складовою атитюду є мотивація поведінки особистості, яка розкривається через систему спонукань людини, спрямованих на досягнення конкретних цілей. Спонування людини завжди залежать і пов'язані з реалізацією домінуючих потреб (наприклад, отримання надприбутку в країні з кризовою економікою шляхом несплати податків) із метою економічного самоутвердження.

Отже, в основі поведінки індивідів лежать потреби, які є соціально-обумовлені. Під потребою вітчизняною наукою розуміється нужда, що переживається людиною, задоволення якої життєво важливе для її існування, збереження цілісності особистості чи розвитку індивідуальності. Людина для свого існування, розвитку і вдосконалення потребує активності і засобів для задоволення

своїх потреб. Нині виділяють матеріальні потреби і духовні. Проте, вести мову в контексті ухилення від сплати податків, задовольняючи духовні потреби, є ірраціональним. Потреба є головним фундаментом, на якому будується вся психічна діяльність людини, її розум почуття і воля. До потреб безпосередньо приєднується система таких спонукальних факторів, як переконання, погляди, прагнення, інтереси, ідеали. Ця система у співвідношенні з потребами і стає мотивацією поведінки.

З метою диференціації спонукальних сил людини слід виділити її усвідомлені і неусвідомлені спонукання, тобто мотиви. Усвідомлені спонукання реалізуються після тривалого обдумування. Неусвідомлені спонукання реалізуються автоматично на основі засвоєного особистістю попереднього досвіду. Такі спонукання представляють собою систему установок. Однак, можна виділити декілька видів установок. Наприклад, соціальна установка (атитюд), яка пов'язана з якістю комфортності особистості.

Серед соціально-психологічних аспектів ухилення від сплати податків слід також виділити встановлення і розвиток психологічних контактів. Успішність встановлення і розвитку психологічних контактів у більшості зумовлена гармонією людських відносин, розвитком психологічних зв'язків між тими, хто спілкується. Якщо люди проникаються інтересами чи довір'ям один до одного, можна стверджувати, що між ними встановився психологічний контакт.

Ефективність позитивного сприйняття вимог дисципліни, моральних правил, правових норм знаходиться в прямій залежності від ряду соціально-психологічних факторів. По-перше, від рівня вихованості і правосвідомості людей на даному етапі соціального розвитку. По-друге, від позитивної оцінки і характеристики моральних правил, правових норм чи установок особою, колективом, суспільством і створення суспільної думки про відповідність даних норм соціальним інтересам. По-третє, від психологічних особливостей індивіда, його свідомості, потреб, інтересів і мотивів діяльності.

Таким чином, психологія податкових правопорушень – це характеристика внутрішньої сторони, внутрішнього змісту протиправної поведінки людини. Всяке

порушення правових норм має таку складову частину у собі, що є психологічною, прихованою від стороннього спостереження.

Мотиви корисних злочинів важливо знати і тому, що вони дають необхідну інформацію про те, наскільки сприйняті особою моральні і правові норми, що охороняють державне, суспільне і особисте майно, як оцінюється його відповідна соціальна практика. Саме особа знаходиться у центрі мотивації ухилення від сплати податків. Вперше цю проблему у психологічно-нормативних аспектах серед вітчизняних вчених досліджував В. Кудрявцев. На підставі дослідження теорії мотивації ухилення від сплати податків В. Кудрявцева можна виділити наступні варіанти схематичного зображення мотивації поведінки платників податків (рис. 1.5, 1.6).

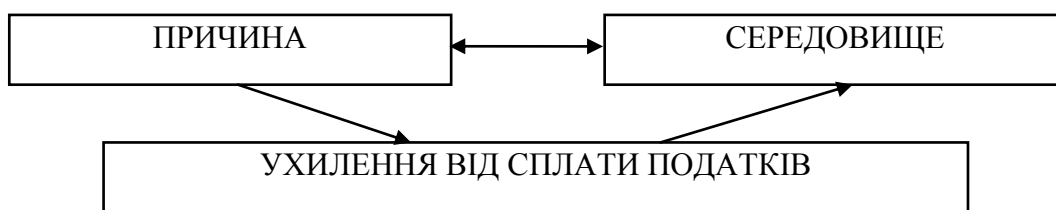


Рис. 1.5. Мотивація ухилень від сплати податків (1-й варіант)

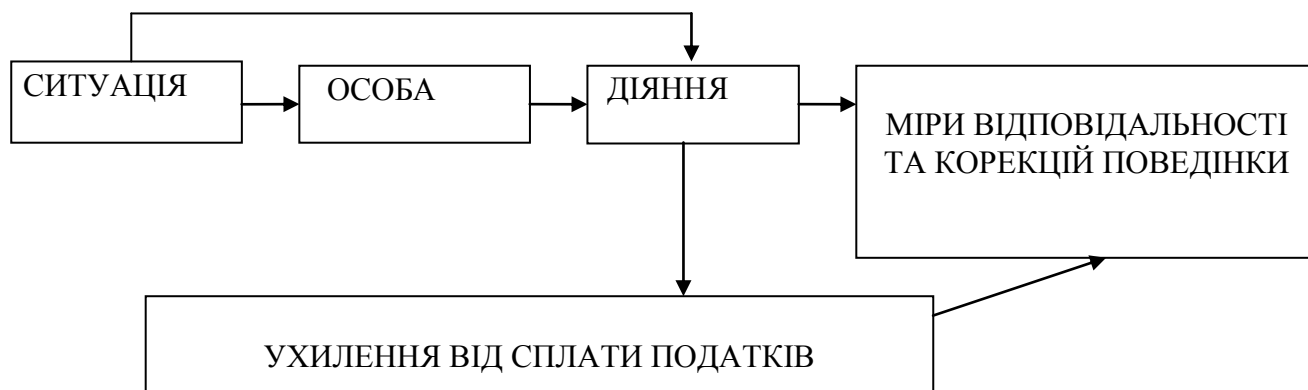


Рис. 1.6. Мотивація ухилень від сплати податків (2-й варіант)

Як видно з рис. 1.5-1.6, особа представляє собою цілісну систему, нерозривну єдність взаємопов'язаних якостей, яких природний індивід набуває у конкретно-історичних умовах існування на основі діяльності, спілкування і пізнання. В жодній мірі не відкидаючи важливу роль природних задатків, сучасна психологія продемонструвала, що людина не народжується економічним егоїстом (“не сплачу податки, а кошти залишу лише собі”) чи альтруїстом, дисциплінованою чи

хуліганом. Усі психічні властивості особистості утворюються і проявляються у процесі діяльності, шляхом якої індивід не лише на власному досвіді пізнає оточуючий світ, але й вивчає досвід попередників, їх досягнення у сфері ухилення від сплати податків.

Отже, кінцева мета індивіда-порушника податкового законодавства криється у самозбагаченні шляхом несплати належних бюджету податків. Причому це відбувається за певних умов у сприятливому для правопорушення середовищі у ситуації неспроможності держави належним чином покарати порушників.

Розгляд соціально-психологічних особливостей осіб, що ухиляються від сплати податків (девіантів), дозволяє виділити деякі їх характеристики. По-перше, це прагнення до пристосування. Пристосування полягає у тому, що хворобливе бажання за будь-яку ціну задовольнити свої потреби, отримати особисту вигоду чи зберегти у таємниці негативну спрямованість інтересів, люди з відхиленою від норм поведінкою добре маскують. По-друге, це данина моді. По-третє, розходження знань норм і цінностей та реальних проступків. По-четверте, це роздвоєння переконань.

В даний час є достатньо розроблених орієнтованих класифікацій осіб з таким типом поведінки. Для прикладу, розглянемо, як їх поділяють кримінологи:

1-а категорія – це люди, що здійснили податкове правопорушення випадково, всупереч загальній спрямованості особистості;

2-а категорія – об'єднує тих, для кого здійснення правопорушення виявилось реально можливим із врахуванням загальної нестійкості особистісної спрямованості;

3-я категорія – люди, правопорушення яких випадкові з точки зору приводу, ситуації, але виникають із загальної спрямованості особи;

4-а категорія – ті, чиє правопорушення відповідає злочинній установці особи і є результатом активного пошуку для створення приводу і відповідної ситуації.

Психологи на основі розкриття спрямованості особи і особливостей її поведінки пропонують іншу типологію. Так, перша група характеризується стійким комплексом аморальних, примітивних потреб, прагненням до споживацького часопроведення, деформацією цінностей і відносин. До другої групи відносять осіб із деформованими потребами. Володіючи більш менш широким колом інтересів,

вони відрізняються загостреним індивідуалізмом, бажанням зайняти привілейоване положення за рахунок пригнічення інших. Третю групу осіб характеризує конфлікт між деформованими і позитивними потребами, цінностями, відношеннями, поглядами. Четверту групу складають особи, які відрізняються слабо деформованими потребами і в той самий час відсутністю визначених інтересів і досить обмеженим колом спілкування.

Серед інших досліджень природи податкових девіацій виділимо теорію аномії (розрегульованості) Е. Дюркгейма, де підкреслюється, що явище аномії виникає під час кризи і різких соціальних змін. Втрата ідеалів, крах культурних цінностей і норм призводять до соціальної дезорганізації, що в кінцевому результаті сприяє зростанню девіацій [64, с. 39].

П. Годме стверджує, що в основі протиправної діяльності платників податків знаходиться група причин, які регулюють дії платників і податкових органів. Ця група включає моральні, політичні, економічні і технічні причини [66, с. 399-406]. Моральні причини випливають із неспівпадання ідей і принципів усезагальності, рівності і їх законодавчого закріплення. Політичні передумови ухилення від сплати податків заключаються у недоліках механізму регулюючої функції податків. Економічні проявляються в порівнянні платником наслідків сплати податків і застосування санкцій за їх несплату. Технічні причини фіскальних деліктів пов'язані з недосконалістю форм і методів контролю. А всі ці причини в комплексі – з психологією платника податку.

Наслідком економічних та екологічних негараздів останнього десятиріччя стали серйозні демографічні проблеми. Демографічні, соціальні і економічні проблеми поряд із практично повною відсутністю структурних перетворень в економіці і позитивних зрушень в області створення сприятливого для розвитку українського суспільства законодавчого клімату, популістські настрої серед представників виконавчої і особливо законодавчої влади призвели до того, що значно збільшились витрати на соціальну сферу. Таке становище в економіці змушує українських громадян переносити всю свою активність у тіньову економіку, що розвивається потужними темпами.

Значною мірою ріст тіньової економіки пов'язаний з об'єктивною реакцією підприємств і населення на суспільні негаразди та нездатністю держави ефективно управляти економічними процесами, з необхідністю компенсувати неофіційною індивідуальною діяльністю обвальний спад рівня соціального захисту.

В. Зомбарт, характеризуючи законослухняного платника податків, писав, що бути гарною діловою людиною – це не тільки тримати своє господарство у зразковому порядку, але й володіти відповідною діловою мораллю, яка поділяється нині на мораль в ділі і мораль для діла.

Сьогоднішні бізнесмени вважають себе прагматиками. Проте, існує одна значна різниця між діловим прагматизмом і традиційним філософським. Це пов'язано із відношенням до етики. Перший загальний погляд ділових людей на етику зводиться просто до того, що в бізнесі немає місця етиці. Багато підприємців прямо стверджують, що роль бізнесу у нашому суспільстві є виключно економічною і бізнес повинен забезпечувати лише надвисокі прибутки. Основною причиною, в силу якої бізнесмени уникають у своїй діяльності апелювати до етики є те, що мова етики дуже часто виявляється перешкодою до досягнення ділових і особистих цілей.

В Україні проблема невисокої податкової культури набула особливої гостроти ще у 1990 р., коли була заснована податкова служба в державі. Перед урядом стояли завдання щодо формування податкової стратегії, яка неодмінно повинна була включати положення податкової етики. Проте, досвіду, достатнього для формування податкової свідомості у платників ще не було у фахівців, як і не було в структурі органів державної податкової служби підрозділів, що займалися масово-роз'яснювальною роботою. Не було достатньо видань, що допомогли би платникам безпомилково орієнтуватись у податкових законах. Негативному сприйняттю податкової культури сприяло неодноразове несвоєчасне впровадження в дію законів. Це сприймалось платниками як належна уседозволеність в оподаткуванні. Практично переконатися, на які цілі витрачено кошти платника, сплачені ним до бюджету у вигляді податків, неможливо. Це руйнує у громадян почуття гордості за те, що і вони є причетними до певних важливих урядових програм, як і руйнує взагалі почуття гордості за державу.

Окремої уваги заслуговує слабо контрольована корупція, яка створена недосконалістю діючого законодавства, комбінацією високих податків та митних тарифів і багатьма іншими обставинами. Якщо держава не допомагає вам повернути борги, захистити ваш бізнес і цілковито є для вас некорисною, то, діючи раціонально, ви свою увагу спрямуєте в іншу сторону діяльності. Як свідчить практика, незаконні доходи пов'язані із галузями, які своїм існуванням зобов'язані виключно операціям по відмиванню грошей або представляють собою монополії, зміцнені силою держави. Великий ризик і того, що будь-які грошові кошти, що надходять в Україну з-за кордону, можуть бути викрадені організованою злочинністю не без допомоги держави.

Ключовим фактором щодо ліквідації таких негативних явищ є суспільна неприязнь до злочинності і корупції у поєднанні з тиском зі сторони сусідніх держав. Однак, слід розрізняти корупцію і опортуністичну поведінку стосовно своїх обов'язків перед державою. Остання (перш за все, у формі несплати податків) властива більшості населення, яскравим прикладом чого виступає тіньова економіка. Слід зазначити, явище корупції в тих чи інших масштабах має місце в усіх державах. В Україні ж основною її причиною вважається відсутність у відповідальних державних службовців прямих матеріальних стимулів добросовісно та з повною віддачею виконувати свої обов'язки стосовно наймача – держави. Сьогодні підвищення зарплати державному службовцю розглядається як антинародний акт. Основні положення теорії адміністративного менеджменту підтверджують, що особистий економічний фон життя чиновника відіграє дуже важливу роль у будь-якій державі. В результаті ситуація, коли міністр на свою зарплату не може на підставі діючих ринкових цін раз у тиждень піти до ресторану, придбати автомобіль, купити квартиру, побудувати дачу, поїхати у відпустку за кордон, оплатити навчання своїх дітей у приватній школі та у платному вузі у різних історичних ситуаціях призводить до цілковито різних наслідків для держави. У нашій дійсності спроба прожити на зарплату призводить до повсякденного приниження для сім'ї відповідального чиновника.

Ефективна податкова система не може бути отримана за безцінь. Суспільству доведеться призначити досить високу ціну за виконання обов'язків відповідними державними службовцями. Вважаємо за доцільне наполегливе формування системи соціальних гарантій для працівників державного апарату. Економити на державному апараті можна і потрібно, ліквідовуючи його надлишкові ланки, але не можна недоплачувати чиновникам: ймовірність пошуку ними додаткових доходних джерел на шкоду державі досить висока.

Корупція знизу (зі сторони громадян, сімей і підприємств) існує як один із супутніх елементів тіньової економіки. Якщо одній із сторін ринкової оборотки вигідно не платити податків, вона, як правило, може примусити свого партнера змістити оборотки в тінь. Методи примусу – суто економічні: пропозиція заздалегідь кращої ціни без податків, просто відмова від легального бізнесу в умовах відсутності інших конкурентних пропозицій.

Сьогодення характеризується сформованими цілими конкурентними ринками, що базуються на нелегальній готівці. Це – естрада, консультаційні послуги, видавнича справа, мас-медіа, інші. Побудова відкритої економіки і відсутність ефективного державного регулювання ЗЕД підприємств і громадян призвели до перманентної ситуації нелегального відтоку капіталу з України.

Таким чином, тіньова економіка як поживне середовище корупції може бути обмежена тільки радикальною податковою реформою. Сукупний платіж на користь держави та цільових фондів не може претендувати на більшу половину фонду оплати праці, як це є зараз. Приймаючи гіпотезу, що безподаткова економіка створює 40% ВВП, вважаємо оптимальною величину оподаткування 25-27% разом із відрахуваннями до цільових фондів. Заможні громадяни повинні також сплачувати адекватні щорічні податки на майно (0,5-1,25% ринкової вартості), як це прийнято у світовій практиці.

Фінансове становище держави характеризується двома показниками: виконанням бюджету і сталістю національної грошової одиниці.

Найважливішим показником фінансового стану держави є виконання бюджету. Сьогодні уже всім стало зрозуміло, що питання виконання усіх показників

бюджету – це, в кінцевому підсумку, питання забезпечення суспільного добробуту, економічного розвитку, стабільності грошової одиниці. В Україні виконання показників бюджету значною мірою залежить від того, наскільки повністю враховуються із ним платники податків. Необхідно врахувати і те, що у 1996-1998 рр. було списано заборгованість підприємницьких структур перед бюджетом у розмірі понад 5 млрд. грн. Відповідно безпідставним є твердження про те, що для економічного зростання потрібна фінансова допомога держави. Якщо підрахувати усі втрати бюджету від несплати податків, то вони щорічно перевищують 11 млрд. грн. На нашу думку, практика списання бюджетних боргів платникам податків не приносить бажаного результату для держави, адже охочих скористатися таким податковими привілеями з кожним роком стає все більше. Позбутися цього можна лише при дотриманні жорсткої бюджетної дисципліни в державі. Це сприяло би погашенню усіх видів заборгованості перед населенням, дало б можливість профінансувати цілий ряд загальнодержавних програм, які б забезпечили економічне зростання, розв'язати проблему неплатежів.

Таким чином, платник, який не сплачує податків – економічний паразит на державному тілі. За несплату податків не може бути ніякого виправдання, як за кримінальний злочин. Неплатник податків повинен нести кримінальну відповідальність.

Зарубіжний досвід переконує, що більшість країн досягла сучасного рівня збору податків, пройшовши довгий шлях жорстких заходів, у тому числі й застосування кримінальної відповідальності до порушників податкового законодавства. Думки про те, що варто суттєво знизити податки і тим самим можна відразу досягти високого рівня добробуту, забезпечити кожному підприємцеві процвітання, є хибними. У світовій практиці є одна незаперечна тенденція: чим вищий рівень економічного розвитку держави, тим вища частка перерозподілу національного багатства через бюджет.

Несплата податків сприяє ще й росту дефіциту бюджету, який ми вважаємо додатковим податком на законослухняних платників. Однак, вважаємо, що недоцільно вдаватися до таких непопулярних механізмів його ліквідації, як

додаткова грошова емісія чи запровадження нових податків. Слід вишукувати резерви додаткових бюджетних надходжень шляхом ліквідації існуючих недоліків у справлянні вже діючих податків.

Особливо актуальною нині є стабілізація політики ДПАУ щодо наступу на тіньову економіку. Така політика повинна залишатися незмінною упродовж періоду формування правосвідомості платників податків: не фронтальні перевірки легально працюючих платників, а посилення роботи у тіньовому секторі економіки є головним завданням, яке стоїть сьогодні перед податковою службою в Україні. З метою забезпечення ефективної боротьби з податковими правопорушеннями, детінізації економіки у складі Державної податкової служби України з 1996 р. функціонують підрозділи податкової міліції. Серед завдань цих підрозділів чільне місце належить запобіганню злочинам та іншим правопорушенням у сфері оподаткування, їх розкриттю, розслідуванню, а також розшуку платників податків, які ухиляються від їхньої сплати [51]. Реалізуючи основні положення політики ДПАУ у практичній діяльності, податкова міліція також керується вимогами інших нормативно-правових актів [54, 79]. В основу зазначених документів закладена ідея зменшення кількості контрольних перевірок у платників податків.

Отже, діюче нині податкове законодавство одночасно обмежує втручання податкової міліції у сферу підприємництва й надає їй широкі повноваження.

Реалізуючи концепцію розвитку та модернізації податкової служби України, ДПАУ розробила спеціальні рекомендації щодо зменшення кількості податкових перевірок. Податкова міліція прийняла за основу своєї діяльності ці рекомендації. Результати таких змін у контрольній діяльності податкової міліції відображені у додатку В. Так, якщо у 1997 р. кількість проведених перевірок працівниками податкової міліції становила 19880 одиниць, то вже у 1998 р. – 16401. У 1999 р. ми спостерігаємо незначне збільшення кількості проведених перевірок – 16648 одиниць, що пов'язано із структурними змінами в апараті податкової міліції (були створені нові відділи та дещо збільшено штат працівників). Але вже у 2000 р. – відбулося зменшення проведених перевірок до 14169 одиниць. У 2001-2002 рр. кількість перевірок відповідно становила 13876 та 12300 одиниць. Слід зазначити,

що у загальну кількість перевірок включені не лише документальні, але й податкові розслідування, дослідчі перевірки. Таким чином, зменшення загального перевірного навантаження на підрозділи податкової міліції дозволило працівникам більше уваги приділити вивченню методології перевірок та сучасних технологій вчинення податкових правопорушень. Внаслідок цього покращився рівень професійної підготовки спеціалістів податкової служби, що відобразилося на якісних показниках контрольно-економічної діяльності податкової міліції (додаток В.1). Наприклад, якщо у 1996 р. за наслідками перевірок податкової міліції було повернуто бюджетам надходжень у сумі 200 млн. грн., у 1997 р. – 700 млн. грн., то вже у 1998 р. – 1250 млн. грн., у 1999 р. – 2500 млн. грн., у 2000 р. – 3520 млн. грн., у 2001 р. – 2364 млн. грн., а у 2002 р. – 2496 млн. грн.

Однією із складових мультифакторного феномену несплати податків, як зазначено вище, вважаємо також недосконалість діючого законодавства у сфері ЗЕД, яка сприяє підвищенню мотивації платників податків щодо приховування сум валютної виручки та неповернення її в Україну. Для досягнення цієї мети порушниками податкового законодавства використовуються як досить примітивні способи (відкриття банківських рахунків за кордоном, переведення безготівкових коштів у готівкові), так і досить складні схеми ухилення від сплати податків із використанням фіктивних фірм чи суб'єктів підприємництва, які проводять свою діяльність у безподаткових юрисдикціях. Варто нагадати, що у США особа, яка знімає з рахунку суму, що перевищує 1000 доларів, обов'язково повідомляє про це податкові органи.

Певних зрушень у вирішенні проблеми повернення в Україну валютної виручки та інших валютних коштів, які приховуються від оподаткування досягнуто завдяки приєднанню України до прийнятої у 1990 р. у Страсбурзі країнами-членами Ради Європи “Конвенції про відмивання, виявлення, вилучення та конфіскацію доходів від злочинної діяльності”. Таким чином, ДПАУ отримала можливість більш досконало координувати свою діяльність щодо питань повернення в Україну валютних цінностей із податковими службами інших країн. У результаті цього, за наслідками контрольних перевірок податкової міліції за 1997-2002 рр. в Україну

було повернуто 407,8 млн. дол. США (додаток В.2). Звичайно, це лише частка валютних коштів, які належать українським платниками податків та знаходяться за кордоном. Проте, динаміка повернення таких коштів свідчить про певну ефективність застосовуваних ДПАУ методів по боротьбі з податковими правопорушеннями. Так, у 1998 р. в Україну було повернено з метою оподаткування в 1,67 рази більше валютних коштів, ніж у 1997 р.; у 1999 р. – у 2,16 рази більше, ніж у 1998 р.; а у 2000 р. – в 1,15 рази більше, ніж у 1999 р. Але починаючи з 2001 р. ми спостерігаємо зменшення загальної суми легалізованих податковою міліцією повернутих в Україну валютних коштів (2001 р. – 60,3 млн. дол. США, 2002 р. – 41 млн. дол. США). Причиною цього, у відповідності до оприлюднених ДПАУ відомостей, стало регулювання банківської діяльності у юрисдикціях знаходження валюти. А, зокрема, небажання закордонних банків співпрацювати з ДПАУ у царині повернення неоподаткованих валютних цінностей в Україну. Слід зазначити, що з метою посилення боротьби з приховуванням неоподатковуваних доходів, а також відмивання доходів отриманих незаконним шляхом Президент України підписав указ “Про додаткові заходи щодо посилення боротьби з приховуванням неоподатковуваних доходів, а також відмивання доходів, одержаних незаконним шляхом” № 813/2000 від 22 червня 2000 р. [80]. У п.2 указу для досягнення вказаної мети визначено необхідність створення за рахунок штатної чисельності органів державної податкової служби та в межах коштів на їх утримання спеціальних підрозділів. На сьогодні питання створення таких спеціальних підрозділів ще не вирішено.

Фіскальна практика підтверджує, що у нашій державі ще не вироблено єдиної, адаптованої до вітчизняних умов методики розрахунку тіньового сектора, немає науково-дослідницьких і аналітичних структур спроможних дати повномасштабну характеристику цього явища, та найголовніше, що ще не усвідомлено важливість вивчення цього питання. Таким чином, для успішної детінізації економіки слід узгодити бюджетні та податкові пріоритети й визначити спільну концепцію, що ґрунтується на створенні вигідних умов господарювання в офіційному секторі.

Тіньова економіка, на наш погляд, представляє собою сферу прояву економічної активності, спрямованої на отримання доходів шляхом здійснення заборонених видів діяльності або ж ухилення від державного контролю та сплати податків при здійсненні легальних видів економічної діяльності. Ми вважаємо тіньову економіку противагою офіційній (нормативній) економіці. Така економіка виникає як своєрідна реакція на недосконалість офіційної, утримуючи таким чином господарську систему у відносній рівновазі.

Протягом віків митниця була і залишається одним із найсуттєвіших факторів державності. Митні органи України виконують ряд функцій, які впливають на виконання дохідної частини державного бюджету, серед яких обов'язково слід виділити такі: захист економічних інтересів України, контроль за додержанням митного законодавства, митне оформлення та оподаткування товарів і інших предметів, що переміщуються через митний кордон України, контроль разом із НБУ за валютними операціями. Проте, реалії сьогодення свідчать, що оперативна обстановка на митній території України складається під впливом ряду чинників. У групі цих чинників на першому місці знаходиться активізація контрабандної діяльності злочинних угруповань та окремих громадян, яка стимулюється невідповідністю штрафних санкцій митним платежам та належним до сплати податкам у разі виявлення правопорушень, що дає можливість отримувати надприбутки, а це, у свою чергу, робить контрабанду дуже привабливою сферою діяльності.

Як відомо, соціальна обумовленість кримінально-правової заборони контрабанди, головним чином, визначається тим, що це діяння характеризується приховуванням або заниженням об'єкта митного оподаткування, несплатою обов'язкових платежів державі. Митні платежі є не лише ефективним засобом економічної і торговельної політики, а й відіграють значну і вагомую фіскальну роль. Так, за рахунок мита і митних платежів у державну скарбницю країн із розвинутою ринковою економікою надходить близько 40% усіх доходів, у Німеччині та Франції – 30%, а в Україні з 1999 р. даний показник становить більше 25%. Тому у законодавстві ряду зарубіжних країн (Англія, ФРН, КНР, Росія) виділено положення

про тісний зв'язок контрабанди із заподіянням шкоди податковій системі [81, с.16]. Для України це теж є актуальним, адже за даними Держмиткому у 3 рази, порівняно з 1995-м, і майже у 2 рази, порівняно з 1996-м рр., протягом 2001 р. виріс внесок митних органів у справу боротьби з контрабандою і порушенням митних правил [82]. Тобто, в Україні також слід законодавчо закріпити норму, яка б розглядала контрабанду як злочин проти фіскальних інтересів держави.

Сучасна господарська практика України характеризується поширенням таких дій суб'єктів економіки, які спрямовані на повне або часткове ухилення від митного оподаткування. Спільними для них є повідомлення у документах, які є необхідними для митного оформлення, неправдивих відомостей. Такі ж відомості, власне, і служать підставою для несплати (повної або часткової) митних платежів.

Як свідчить практика, основним впливовим механізмом податкової служби у боротьбі з несплатою податків є безспірне стягнення недоїмки і пені з банківських рахунків платників податків. Необхідно відмітити, що хоча принцип пріоритетного накладання стягнення на найбільш ліквідні активи підприємств у цілому досить правомірний, його не можна сприймати в якості догми, оскільки складність вистежування активів прямопропорційна їх ліквідності. Наприклад, досить легко для боржника приховати саме ліквідний актив – гроші. Проте, набагато складніше акції та цінні папери, рухоме майно, а практично неможливо нерухомість. Це й стало основною причиною того, що у світовій практиці встановився принцип переважного вистежування з метою оподаткування товарних потоків. Таке вистежування є головним методом для стягнення ПДВ у більшості розвинутих країн. Хоча це не виключає паралельного вистежування і фінансових потоків.

Заборгованість підприємств перед бюджетами різних рівнів і позабюджетними фондами відіграє важливу роль у загальній проблемі взаємної заборгованості. На відміну від заборгованості між підприємствами, коли борги реально повертаються готівкою або незареєстрованими послугами, заборгованість перед бюджетом ніколи не носить фіктивного характеру. Ріст недоїмки підприємств є однією з причин недонадходження податкових платежів. У процесі дослідження з'ясовано, що

найважливішими причинами кредиторської заборгованості підприємств перед бюджетом є такі:

- 1) недофінансування із бюджетів різних рівнів запланованих витрат;
- 2) недоотримання фінансування, яке очікувалось підприємствами;
- 3) значні штрафи накладені на платників податків за скоєні податкові правопорушення;
- 4) несплатежі з боку покупців;
- 5) помилкова фінансова політика платників податків;
- б) навмисна недобросовісна фінансова політика податкоплатників, яка пов'язана із приховуванням доходів від оподаткування.

Таким чином, ми маємо справу із своєрідним циклом: заборгованість перед бюджетами породжує недоїмку по сплаті податків, а недоїмка – породжує заборгованість.

Оподаткування у транзитивній економіці відіграє важливу роль. У плановій економіці, де при розподілі ресурсів домінувало планування, оподаткування відіграло суто символічну роль. Податки були просто різницею між обсягом виробництва і тією його частиною, яку уряд вирішував залишити приватним домашнім господарствам і фірмам. У такий спосіб самоліквідовувалась проблема несплати податків.

Таким чином, дослідивши основні спонукальні мотиви та причини неповної сплати податків, можна виділити такі основні чинники, які впливають на багатофакторність цього феноменального явища. По-перше, економічні фактори: кризовий стан національної економіки, зростання цін; зниження рівня платоспроможності населення; недосконалість податкової системи (недоліки у наданні податкових пільг, високий рівень податкового навантаження на платників податків, необґрунтованість ставок окремих видів податків); відсутність ефективного регулювання ЗЕД; бартеризація господарських зв'язків; дефіцитний бюджет; контрабандна діяльність; наявність експлоярного сектора національної економіки та інші. По-друге, морально-етичні фактори: низькі рівні податкової культури та правосвідомості платників податків; девіантна поведінка

податкоплатників та можливість уникнення відповідальності за порушення вимог податкового законодавства; поширення шкідливих для суспільної моралі соціально-психологічних контактів; корупція державних чиновників та інші. По-третє, нормативно-правові фактори: ускладненість та непрозорість норм національного законодавства, яке регулює податкові взаємовідносини; значна кількість нормативно-правових актів, які інтерпретують і тлумачать механізм справляння податків; відсутність у вітчизняній судовій практиці спеціальних податкових судів, які б вирішували податкові суперечки та інші. По-четверте, суспільно-політичні фактори: непривабливий міжнародний податковий імідж України; лобіювання у парламенті економічних інтересів окремих підприємницьких структур; низький рівень соціальних гарантій державних службовців; можливість за допомогою тіньових механізмів перемістити бізнес на території із більш сприятливим податковим кліматом та інші.

Отже, мультифакторний феномен неповної сплати податків можна визначити як унікальне явище, притаманне економікам різного типу, в основі якого знаходяться економічні, морально-етичні, нормативно-правові, суспільно-політичні чинники, відносини власності, що разом сприяють підриву національних економічних інтересів держави шляхом несплати податків та деформують суспільну мораль і рівень податкової культури у державі.

У ринковій економіці більшість товарів та послуг виробляється приватним сектором, і, якщо уряд бажає використовувати ресурси економічної системи, він повинен забезпечити їх акумулювання, головним чином, за допомогою ефективного і справедливого оподаткування. З юридичної точки зору, справедливість в оподаткуванні базується на тому, наскільки законодавець обґрунтовано врегулював порядок вилучення власності у платників, а також, у яких стосунках перебувають держава, що збирає податки та особи, які зобов'язані їх сплачувати. Будь-який, навіть найменший дисбаланс у цих стосунках призведе до виникнення надзвичайно складного соціально-економічного явища – несплати податків.

1.3. Податкові делікти як загроза національній економічній безпеці

“Делікт – (лат. delictum – проступок) – правопорушення, яке завдає шкоди суспільству, державі, особі і є підставою для притягнення правопорушника до передбаченої законом відповідальності” [83, с.127].

Інтенсивний розвиток ринкових механізмів у нашій економіці торкається перетворень усіх елементів системи оподаткування. З’являються нові податки, методології їх обчислення та сплати. Такі явища привертають увагу науковців, адже ми всі усвідомлюємо, що у даній ситуації необхідно посилити контролюючі механізми в царині оподаткування з цієї причини, що це обумовлюється стрімким ростом і якісним перетворенням податкових важелів.

Як і в усьому світі, в Україні діяльність контролюючих органів пов’язана з державним контролем за виконанням податкоплатниками своїх обов’язків перед державою по повному і своєчасному внесенню податкових платежів у відповідні бюджети та фонди. Проте, не завжди надходять кошти до державної казни у тій кількості, на яку розраховували при плануванні бюджету.

Окремі аспекти податкових деліктів досліджувались у працях [1, 43, 56, 58, 59, 60, 61, 84] відомих вітчизняних вчених (Андрущенко В.Л., Мітіліно М.І., Опаріна В.М., Поповича В.М, П’ятаченка Г.О., Соколовської А.М., Суторміної В.М., Федосова В.М.).

Серед зарубіжних досліджень даної тематики доцільно виділити праці [37, 41, 66, 85-89] вчених Годме П.М., Іцкевич Я., Мруза Б., Погорлецкого О.І., Пушкарьової В.М., Сутиріна С.Ф., Черніка Д.Г., Щенсного В., а також інші праці [13, 63, 72, 81, 90-93].

Проте, у зазначених роботах податкові делікти не розглядались із точки зору фіскального потенціалу України та загрози національній економічній безпеці, що дає підстави вважати проблему не повністю дослідженою.

Було б неправильним бачити в ухиленні від сплати податків тільки правопорушення – невиконання платником своїх обов’язків. Бюджети

позбавляються коштів за рахунок двох процесів: ухилення від сплати податків і правомірного обходу податку.

В основі правомірного обходу податку лежать шляхи і можливості несплати податку, надані законотворцем, тобто обумовлені фіскальною недосконалістю законодавства. Дослідження Г. Шмольдерса дали можливість фахівцям дійти висновку, що ухилення від сплати податків слід розмежовувати й на такі, що здійснюються без порушення закону (tax avoidance) [58, с. 306].

Широкі можливості уникнути оподаткування без формального порушення закону мають інвестори та дохододержувачі. З цією метою вони можуть використати ділові операції, юридичні нюанси, що дає їм змогу ухилитися від фіскального обов'язку. Українські економісти неодноразово вдавалися до характеристики способів легалізованого приховування доходів і прибутків від оподаткування. Платниками податків використовувались фіктивне збільшення витрат виробництва, прискорене списання амортизації з метою зменшення прибутків; витрати на виснаження надр, із яких видобувались корисні копалини для господарської діяльності; розміщення коштів у благодійних фондах та довірчих товариствах; система опціонів; розподіл доходів через партнерство та дарування; поетапна виплата сум.

Проте, і надалі основними із легальних способів несплати податків є використання наданих державою податкових пільг, складність національного податкового законодавства. По-перше, коли податкові правила і застереження надто складні, нечіткі, заплутані, вони створюють можливість для ухилення від сплати податків тим платникам, котрі мають можливість найняти кваліфікованих експертів або ж зуміють самі формально вивести господарську діяльність з-під дії фіскального зобов'язання перед державою – застосувати податкове планування. Якщо окремі платники мають вигоду в подібних ситуаціях, то суспільство втрачає доходи. При даному рівні бюджетних видатків держава має компенсувати втрати податкових доходів шляхом підвищення податкових ставок для решти платників. Більше того, широкомасштабне приховування доходів, маскування інших об'єктів оподаткування, зумовлене складністю податкової системи та недосконалістю

законодавства, унеможлиблює суспільну діяльність фіскальної служби. По-друге, у випадку законного ухилення від сплати податків суспільству наноситься шкода в декількох аспектах. Адже за відсутності можливості обслуговувати податкові казуси юристи і бухгалтери знайшли б собі більш суспільно корисне застосування, ніж перерозподіл платежів одних податкоплатників на користь інших. Податковий радник порушника сприяє небажаному, неефективному з точки зору суспільних інтересів розподілу й використанню фінансових ресурсів. Крім того, усвідомлення самої можливості несплати податків підриває довіру до уряду, породжує протести.

Отже, радикальний спосіб припинення офіційно допустимого ухилення від сплати податків – ліквідація всіх його можливостей (“лазівок”) – пільг, винятків, нечіткостей і двозначності законів. У такому випадку для податкоплатників зникає необхідність оплачувати послуги юристів і консультантів, пов’язані з мінімізацією податкових платежів.

На практиці цього важко досягти. В той час, коли фінансові органи борються з податковими пільгами, інші відомства клопочуть про отримання бюджетних субсидій. Внаслідок таких неузгоджених дій у податкових маніпуляторів з’являється можливість спрямувати бізнес своїх клієнтів під прикриття субсидійованої діяльності, що є перетвореною формою ухилення від податків.

Таким чином, надмірно ускладнене, нечітке й громіздке податкове законодавство сприяє обходу податкових зобов’язань без формального порушення законів, що, крім втрат бюджетних доходів, наносить і шкоду суспільству. Внаслідок цього держава втрачає можливість повністю реалізувати фіскальний потенціал. Причини подібного явища можна пояснити реальною складністю ринкових економічних процесів, економічними інтересами лобістських груп у парламенті, труднощами визначення і вистежування доходів. Один із шляхів спрощення юридичного тлумачення податкової системи і тим самим скорочення можливостей ухилення від податків, відомі фінансисти Т. Фромм та П. Таубман ще на початку 1970-х рр. вбачали у зміні структурної моделі податкової системи за допомогою внесення змін у базу оподаткування [94, с. 125-127].

На нашу думку, внесення подібних змін на даному етапі розвитку економіки України мало місце (наприклад, внесення змін у визначення бази оподаткування ПДВ) проте, не досягнувши повної уніфікації податкового законодавства, неможливо досягнути повної ліквідації обходу податків.

Правомірний обхід податку доповнюється ухиленням від його сплати, яке репрезентує досить різноманітну групу податкових правопорушень. Зміст цих правопорушень – у неналежному виконанні обов’язків платників перед бюджетом зокрема та перед державою загалом. Як наслідок, приховування належних до сплати в бюджет платежів працює на тіньову економіку.

В окремих публікаціях Д. Фоміна зазначається, що у склад тіньової економіки прийнято включати дві складові:

- економічну діяльність, яка є легальною, але не підлягає оподаткуванню і не враховується офіційною статистикою;
- протизаконну, навмисно приховувану економічну діяльність.

У першу складову найбільш часто включають дрібне виробництво у домашніх господарствах, надання послуг на постійній основі, невеликі доробки, доходи від присадибних ділянок. У другу – отримання навмисно прихованих від оподаткування доходів і прибутків, нелегальне виробництво товарів, надання послуг, крадіжки, шахрайство, наркобізнес та інші види кримінальної діяльності.

Економісти, намагаючись збільшити спадаючі податкові надходження, не звертають уваги на причини цього падіння і борються з наслідками: посилюють відповідальність і перевантажують економіку непрямими податками, тобто перекладають тягар підприємницьких платежів на споживачів [95, с. 3].

Деяку іншу точку зору з приводу ухилення від оподаткування висловлює О. Користін: “У системі ринкових відносин поширене явище – ухилення від сплати податків, яке базується на відносинах, що складаються у процесі розподілу доходів. При розгляді цієї проблеми необхідно врахувати певні обставини. Умови ухилення від оподаткування не однакові для різних осіб. Частина населення, що належить до одержувачів доходу у формі зарплати, за наявної системи прибуткового оподаткування позбавлене можливості ухилення від податків. Тому в цьому разі

об'єктом ухилення буде роботодавець. Інша частина населення бере безпосередньо участь у процесі підприємницької діяльності як суб'єкт або менеджер суб'єкта. У цьому разі оподаткування проводиться на підставі декларації. І саме тут з'являється ґрунт для податкових зловживань" [92, с. 98].

Отже, зазначені вище визначення ухилення від сплати податків тлумачать його як діяння, вчинити яке здатні не усі особи-платники податків, а лише ті, що опинилися у сприятливих для цього умовах, маючи на меті особисте протизаконне збагачення.

У науково-довідковій літературі ж ухилення від сплати податків одноставно визначається авторами як умисні свідомі дії платників податків, спрямовані на їх несплату через заниження власних податкових зобов'язань із метою досягнення вигідної економічної позиції стосовно інших платників із одночасним нанесенням шкоди державі [96, с. 348; 97, с. 694; 98, с. 462; 99, с. 636].

Таким чином, усі автори схиляються до думки, що ухилення від сплати податків є протиправною свідомою діяльністю платників, яка наносить шкоду як суспільству, так і державі.

У кримінальній практиці для кваліфікації правопорушень, виявлених у сфері оподаткування, використовується ст. 212 КК України. Згідно з цією статтею, ухилення від сплати податків виражається у діях особи, спрямованих на повну чи часткову несплату податків державі у відповідності з чинним законодавством. Тут же і чітко визначено суб'єктів правопорушення: службові особи підприємств, установ, організацій, незалежно від форми власності або особи, що займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-які інші особи, які зобов'язані сплачувати податки. Суб'єктивна сторона ухилення від сплати податків характеризується прямим умислом і корисливим мотивом. Правопорушник, усвідомлюючи протиправність своїх дій, передбачаючи їх суспільно-небезпечні наслідки, бажає їх реалізації.

У світовій практиці ухилення від сплати податків належить до найбільш значних злочинів – злочинів проти держави. В Україні ж податкові правопорушення

віднесено розділом 7 особливої частини КК України до злочинів у сфері господарської діяльності [100].

Проаналізувавши особливу частину КК України можна дійти висновку, що загалом ухилення від сплати податків несе у собі значну суспільну небезпеку і торкається практично усіх сфер нашого життя (безпека людства та міжнародний правопорядок, функціонування державних органів, громадський порядок та моральність, безпека виробництва та громадська безпека, реалізація прав власності, права та свободи людей і громадян, національна безпека). Досвід правових держав свідчить, що суспільна небезпека ухилення від сплати податків полягає у створенні перешкод надходженню коштів до бюджету чим ставиться під загрозу виконання і фінансове забезпечення державних програм.

Кваліфікуючою ознакою податкового злочину є заподіяння шкоди державі у значних, великих та особливо великих розмірах.

Так, під значним розміром заподіяної шкоди державі слід розуміти несплачені суми податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують установлений законодавством неоподаткований мінімум доходів громадян, під великим розміром – у три тисячі і більше, а під особливо великим розміром – у п'ять тисяч і більше разів перевищують установлену законом межу [100]. Вражає і масштабність податкових правопорушень (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Кількість засуджених осіб в Україні за ухилення від сплати податків
у 1993-2002 рр.**

Притягнуто до відповідальності за статтею КК України	Роки									
	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
148 ² ч.1	3	23	203	652	1417	1615	1122	-	-	-
148 ² ч.2	-	2	62	367	340	610	688	-	-	-
148 ² ч.3	-	-	-	-	24	176	301	-	-	-
212	-	-	-	-	-	-	-	4328*	9021*	5398*
Разом	3	25	265	1019	1781	2401	2111	4328	9021	5398

Джерело: [складено автором за 93, 101-103].* Порушено кримінальних справ.

Як видно з табл. 1.3, за період 1993-2002 рр. кількість порушників податкового законодавства зростає. Причому, якщо кількість засуджених осіб за ухилення від сплати податків у 1994 р. зростає, у порівнянні з 1993 р., на 22 особи, то вже у 1995 р. – на 262, 1996 р. – на 1016, 1997 р. – на 1778, 1998 р. – на 2398 осіб. Значний ріст кількості засуджених осіб пояснюється активізацією діяльності податкової служби України, особливо це видно з даних 1996-1998 рр.

Саме у 1996 р. почала функціонувати в Україні податкова міліція, до компетенції якої і входить розслідування ухилення від сплати податків. У 1999 р. кількість засуджених осіб за вчинення податкових деліктів, у порівнянні з 1998 р., зменшилася на 290 осіб з причини завантаженості судів кримінальними справами і не винесення у строк звинувачувальних вироків. Але починаючи з 2000 р. кількість порушених судами кримінальних справ за ухилення від сплати податків починає знову зростати, не зважаючи на те, що КК України з вересня 2001 р. збільшено у 10 разів нижню межу завданої державі шкоди, за яку передбачену кримінальну відповідальність.

Отже, в Україні має місце стійка тенденція до зростання кількості порушень у сфері оподаткування. Наслідком таких правопорушень є втрата державою потенційних бюджетних надходжень, що у кінцевому результаті призводить до скорочення фінансування державних програм та унеможливує їх виконання. З цієї причини суспільство зазнає значної шкоди: підривається авторитет держави як інституції, що повинна захищати інтереси громадян, деформується суспільна мораль. Ліквідація такого негативу може розглядатися як складова фіскального потенціалу держави. По-перше, зменшення кількості податкових правопорушень сприятиме підвищенню рівня податкової культури у суспільстві, а це, у свою чергу, підвищуватиме рівень добровільності виконання платниками своїх податкових зобов'язань. По-друге, зросте рівень бюджетних надходжень. По-третє, зменшаться державні видатки на розслідування та розгляд справ порушників податкового законодавства, притягнення їх до відповідальності та утримання у пенітенціарних закладах. По-четверте, мобілізовані та заощаджені державні кошти можна буде спрямувати на фінансове забезпечення виконання державних програм.

Аналіз та узагальнення фіскальної практики дозволяють виділити найбільш загальні та специфічні способи та напрями ухилення від сплати податків (додатки Г-Г.1). Потрібно зазначити, що наведений перелік способів і напрямів ухилення від сплати податків не є вичерпним, адже фіскальний криміналітет, переслідуючи ціль самозбагачення, постійно вдосконалює свою протиправну діяльність, користаючи з найбільш вишуканих механізмів завдання фінансової шкоди державі. На практиці податкова міліція протистоїть таким порушенням податкового законодавства. Але зміст окремих податкових деліктів не може бути розкритий для того, щоб виключити їх поширення у діяльності суб'єктів підприємництва.

З метою більш детального дослідження різних способів ухилення від сплати податків, доцільно розглядати таку діяльність із точки зору механізму її безпосереднього провадження. Судово-слідча практика підтверджує, що злочинна діяльність у сфері оподаткування характеризується виконанням різноманітних дій і використанням складних схем ухилення від оподаткування (додатки Д-Д.3). Це, відповідно, ускладнює їх встановлення і доведення фактів та результатів протиправної поведінки.

Так, наприклад, для ухилення від сплати податків часто використовується так звана конвертація грошових коштів (переведення безготівкових грошових коштів у готівкові). Отримання суб'єктами підприємництва у фінансово-кредитних установах готівкових грошових коштів є цілком законним заходом, який часто використовується для отримання заробітної плати. Фінансові операції з готівковими грошовими коштами на сучасному етапі в господарській діяльності використовуються також як основні складові злочинних схем ухилення від сплати податків. Сутність такої схеми полягає у завищенні витратної частини виробництва, заниженні обсягів операцій, які підлягають оподаткуванню.

Варіант мінімізації податків із використанням неврахованого готівкового обороту передбачає обов'язкове проведення фіктивних обороток не тільки по вилученню частини доходу підприємств, отриманого в готівковій формі, а й заміщення одних видів витрат іншими. Класичним прикладом цього виступає заміщення зарплати фіктивними матеріальними витратами. При використанні цього

варіанту одна із компаній є завжди фірмою-одноденкою, яка абсолютно не звітується перед податковими органами й існує лише 2-3 місяці. На цій фірмі замикаються усі можливі вектори фінансових і товарних потоків, які виникають у легально працюючих підприємств, задіяних у схемі (додаток Д.1). Ризики легальних підприємств суттєво знижуються, а масштаби ухилення від податків, навпаки, збільшуються. Зазначені нами схеми можуть використовуватися на усіх типах підприємств, але на великих підприємствах, де значна кількість осіб володіє інформацією про такі схеми й значно більші обсяги операцій, використання вказаних схем є дещо ускладненим. Значно рідше такі схеми використовуються у малих містах, оскільки серед загальної кількості СПД у великих містах малим фірмам-одноденкам легше загубитися. Наприклад, базова схема розкриває у чорному секторі повністю нелегальну діяльність, а фірма не може задекларувати витрати, що відносяться до наданих послуг, а також пояснити зникнення коштів; зворотна схема у нелегальному секторі економічної діяльності не може пояснити походження коштів, що сплачуються за товари, а також вказати місце знаходження товарів (додатки Д.2-Д.3).

Практична діяльність податкової служби України підтверджує, що найбільшого розповсюдження ухилення від сплати податків отримало у сфері ЗЕД, реалізації підакцизних товарів, нафтобізнесу, торгівлі тощо. Так, наприклад, за період 2000-2002 рр. частка зазначених вище правопорушень у загальній чисельності ухилення від сплати податків становила відповідно по роках 8,5%, 11,1% та 64,6% [101, с. 83; 102, с. 89; 103, с. 91]. Це викликано тим, що перелічені вище види діяльності дають найбільшу можливість отримання прибутку шляхом неповернення валютної виручки в Україну, відкриття або використання за межами України валютних рахунків, незаконного виготовлення, збуту або транспортування з метою збуту підакцизних товарів, легалізації грошових коштів та іншого майна, здобутих злочинним шляхом, підробки та реалізації підроблених марок акцизного збору.

Сприятливим фоном для таких фіскальних злочинів служить низький ризик розкриття даних схем і неефективність можливих санкцій із боку фіскальних

органів. Звичайно, посилити санкції можна, але швидше за все це впливатиме на ділову активність платників податків. Подібний ефект можна спостерігати у Білорусі й Узбекистані, де репресивний характер економічної політики суттєво загальмував ринкові реформи.

Безперечно, що перш, ніж вдатися до певного виду податкових правопорушень, використовуючи здобутки науки і техніки, платники податків вдаються до усестороннього економіко-математичного аналізу наслідків ухилення від сплати податків, їхніми словами – розрахунку економічного ефекту. Західні дослідники довели, що поведінка платників податків відповідає в цілому функції корисності фон Нейманна-Моргенштерна, згідно з якою платник розподіляє час і зусилля між законною та незаконною діяльністю, з метою максимізації очікуваної користі за умови, що доход є єдиним прагненням, ціни постійними, ризик мінімальним [58, с. 307]. Серед останніх досліджень науковців із цього приводу виділимо праці [104-108]. Маючи на озброєнні математичні моделі, податкоплатники вдаються до вчинення різного роду податкових деліктів.

Теоретичні узагальнення дають можливість вивести математичну формулу для обчислення загального проценту ухилення від сплати податків залежно від прогнозованих бюджетних надходжень:

$$T_i^e = 100 - B_p, \quad (1.1)$$

де T_i^e – процент ухилення від сплати податків;

B_p – процент фактичного надходження податків до бюджету держави, який можна визначити так:

$$B_p = \frac{F_p^b}{N_p^b} \times 100\%, \quad (1.2)$$

де F_p^b – фактичні надходження податків до бюджету;

N_p^b – прогнозовані надходження податків до бюджету.

Про чітку математичну залежність щодо визначення проценту ухилення від сплати податків важко стверджувати, але у науково-пізнавальному аспекті цей показник заслуговує певної уваги.

Таким чином, на підставі проведеного дослідження ми можемо визначити податкові делікти як антисуспільний, антидержавний фіскальний злочин платників податків, скоєний ними в порушення конституційних норм співжиття громадян із метою особистого самозбагачення, який негативно впливає на показники мобілізації бюджетних надходжень та рівень реалізації фіскального потенціалу держави.

Як відомо, фінансову безпеку будь-якої держави визначає, насамперед, її фінансова незалежність. При цьому, рівень фінансової безпеки держави зумовлений багатьма факторами, чільне місце серед яких посідають бюджетна безпека як стан платоспроможності держави і боротьба з фінансовими правопорушеннями. Будь-який із зазначених факторів при відхиленні за оптимальні межі може призвести до порушення фінансової безпеки держави, як, наприклад, збільшення дефіциту державного бюджету, тінізація економіки. Тривале порушення фінансової безпеки шляхом вчинення податкових деліктів, які призводять до втрати бюджетних надходжень, створює передумови щодо порушення економічної і навіть національної безпеки. Таким чином, будь-які відхилення від ustalених норм національної економічної безпеки можна розглядати як її загрозу.

Динамічний розвиток податкових деліктів та можливість уникнення покарання за їх вчинення підривають віру українців у державну владу і закон, внаслідок чого в Україні утворилась кримінально-синдикалістська економіка з усіма притаманними їй атрибутами (корупція; монополія на пріоритетні галузі економіки; насильство; безвідповідальність за вчинені важкі злочини; слабка правоохоронна система; недостатнє фінансове забезпечення антикримінальних програм). Такий стан у царині національного оподаткування є загрозою національній економічній безпеці.

Маючи в наявності дві економіки – офіційну і тіньову, наповнювати бюджети всіх рівнів відповідно до прогнозованих показників для нормального функціонування держави та пристойного життя її електорату видається складним.

Без відповідної допомоги та сприяння з боку платників податків органи податкової служби не можуть досягти високої ефективності у своїй роботі навіть за умови оптимальної податкової політики. Урядові кола деяких країн створили спеціальні інститути для комплексного аналізу вказаної проблематики. В Україні цей досвід ще не набув широкого поширення. Однак, західні дослідники довели, що тіньова економіка – органічна складова частина будь-якого народногосподарського комплексу. Тіньові відсотки в економіці є у всіх країнах за всіх типів економіки. Але сегменти тіньової економіки в тій чи іншій країні відрізняються масштабами, структурою, ступенем розвитку, рівнем регулювання. При цьому відмічається обернена залежність: що гірші справи в офіційному секторі, то активніша підпільна сфера і навпаки. Недооцінка суспільної небезпеки існування нелегальної економіки, а у її складі ухилення від сплати податків, неналежний рівень форм і методів діяльності правоохоронних органів у зв'язку з якісними змінами в економічній діяльності суб'єктів тіньової економіки – соціально-політичні причини її функціонування.

Величезне значення в контексті неповної сплати податків має і моральний клімат суспільства. Інтегрування національної тіньової економіки, а у її складі податкових деліктів, у міжнародних масштабах, координація діяльності світових тіньових структур під час здійснення зовнішньоекономічних, банківських операцій, у сфері приватизації сприяють ресурсному, фінансовому, технологічному спустошенню економіки України. Усі ці причини в комплексі формують негативний імідж України на міжнародній арені, перешкоджають надходженню іноземних інвестицій, є реальною загрозою національній економічній безпеці держави. Практика доводить, що економічні агенти тим швидше переходять у нелегальну економіку, чим вище сягає рівень оподаткування.

Висновки до розділу 1

Державним фінансам властивий нерозривний зв'язок із розвитком суспільства та державотворення. Чільне місце у складі фінансових відносин належить оподаткуванню. Розвиток національної економіки, суспільних відносин значною мірою залежить від того, на скільки воно є науково обґрунтованим та відповідає реаліям.

Податок одне із основних понять фінансової науки. Складність розуміння природи податку обумовлена тим, що податок одночасно виступає економічним та політичним явищем реального життя. Усім визначенням категорії “податок” притаманні такі визначальні фактори: економічна побудова суспільства; соціальна політика держави; конкретна мета стратегії розвитку держави. Разом із тим податки є найстарішою формою державних доходів – складовою фіскального потенціалу держави.

У загальнонауковому плані категорія “фіскальний потенціал” є похідною від загальнонаукової категорії “фінансовий потенціал” і таких ключових понять економічної теорії: “фінанси”, “податки”, “оподаткування”.

Фіскальний потенціал можна визначити як потенційно можливий обсяг бюджетних надходжень на душу населення, який можна мобілізувати в діючих умовах господарювання, не зазіхаючи на фінансову свободу та самостійність економічних суб'єктів, для реалізації інтересів держави.

У західних наукових джерелах з фінансової проблематики немає чіткого розмежування між фінансовим, податковим та фіскальним потенціалами. Однак податковий потенціал за своєю сутністю є складовою фіскального потенціалу, а фіскальний потенціал, у свою чергу – фінансового потенціалу.

Держава з метою реалізації фіскального потенціалу та збору необхідних їй коштів у вигляді податків використовує наявні у фіскальній практиці податкові технології, займалась конфіскацією всього, починаючи із заощаджень (через

механізм грошових реформ) до життя самих громадян (підштовхуючи їх до рабської праці).

Невідповідність точки зору платників податків уявленням держави щодо справедливої частки доходів, які повинні перерозподілятися шляхом оподаткування, є стабільним потенціалом для існування конфліктної ситуації між платниками, основна мета яких – мінімізувати податковий тягар, та податковими органами – представниками державних потреб у збільшенні податкових надходжень. Тому природною реакцією податкоплатників на оподаткування є вибір варіанту провадження діяльності, за якого негативний податковий вплив мінімізується.

Неповна сплата податків є за своєю суттю багатофакторним феноменальним явищем, суть якого полягає у вишукуванні різноманітних технологій і механізмів для зменшення платежів державі та пристосування до найбільш сприятливих умов співжиття. Мультифакторний феномен неповної сплати податків можна визначити як унікальне явище, притаманне економікам різного типу, в основі якого знаходяться економічні, морально-етичні, нормативно-правові, суспільно-політичні чинники, відносини власності, що разом сприяють підриву національних економічних інтересів держави шляхом несплати податків та деформують суспільну мораль і рівень податкової культури у державі.

Ухилення від сплати податків може відбуватися шляхом їх уникнення, що є цілком законним, і через вчинення податкових деліктів – фіскальних правопорушень. Уникнення податків зазвичай базується на мінімізації податкового навантаження платників за допомогою податкового планування. Податкові делікти ж реалізуються через свідомі протизаконні дії податкоплатників, спрямовані на несплату до бюджету належних податків із метою забезпечення для себе найбільш вигідних умов співжиття.

Як антисуспільний, антидержавний фіскальний злочин платників податків, скоєний ними в порушення конституційних норм співжиття громадян із метою особистого самозбагачення, податкові делікти справляють негативний вплив на показники мобілізації бюджетних надходжень та рівень реалізації фіскального потенціалу держави і становлять реальну загрозу національній економічній безпеці.

Масове вчинення суб'єктами господарювання ухилень від сплати податків ставить під загрозу виконання державних програм, чим загрожує безпеці держави.

Реалізація стратегії боротьби з явищем неповної сплати податків може бути досягнута заходами політичного, економічного, правового та організаційного характеру.

Основні результати розділу опубліковано у наукових публікаціях [13, 67, 68, 69].

РОЗДІЛ 2

ВІТЧИЗНЯНІ ФІСКАЛЬНО-КОНТРОЛЬНІ ТЕХНОЛОГІЇ

2.1. Організаційно-структурні аспекти державного податкового менеджменту

Одним із найголовніших завдань переходу України до ринкової економіки є створення ефективної податкової системи, яка забезпечувала б розвиток економіки країни та належним чином регулювала економічні взаємовідносини. Зважаючи на це, управління оподаткуванням виступає однією із найважливіших сфер науково-практичних досліджень і методичних дій, які є складовою частиною загальної теорії менеджменту. Воно ґрунтується на фундаментальних пізнаннях у сфері політики, економіки, правознавства та інших наук, збагачених досвідом сучасної вітчизняної та зарубіжної практики.

Практика показує, що податковий менеджмент – найбільш соціально виражена сфера управлінських дій. Недоліки податкового адміністрування призводять до різкого зниження надходжень податків до бюджету, збільшують імовірність податкових злочинів, порушують баланс міжбюджетних відносин, нагнітають соціальну напруженість у суспільстві.

Серед наукових праць, які торкаються досліджуваних нами питань щодо організаційно-структурних аспектів податкового менеджменту слід виділити праці вітчизняних вчених В.Л. Андрущенка, О.Д. Данілова, В.М. Опаріна, Г.О. П'ятаченка, А.М. Соколовської, В.М. Суторміної, В.М. Федосова, Н.П. Фліссак [1, 58, 84, 109, 110], праці зарубіжних вчених П.М. Годме, Я. Іцкевич, Д.Г. Черніка, [37, 66, 85], інші праці [44, 111, 112]. Проте, наявні наукові здобутки щодо функціонування державного податкового менеджменту не дають відповіді на всі питання, які виникають у процесі дослідження даної проблематики. Так, у дослідженнях вказаних вище вчених дано загальну оцінку структури податкових

органів залежно від складу податкової системи. Але дослідження не містять матеріалів щодо функціональних напрямків діяльності податкової служби із врахуванням неповної сплати податків. Тому, на нашу думку, важливим є дослідити організаційно-структурні аспекти державного податкового менеджменту в Україні з врахуванням негативізму щодо масштабності ухилення від сплати податків та внаслідок його здійснення – бюджетних втрат. Важливість і необхідність проведення дослідження у вибраному нами напрямку підкреслює і те, що загалом організаційна структура податкових органів за останніх десять років зазнала понад дванадцять змін. Тобто, практично щороку відбувалися структурні зміни у ДПСУ.

У період функціонування адміністративної системи управління економікою такі сфери управлінських дій як податкове планування, прогнозування, інформаційний аналіз, контроль підлягали жорсткому регламентуванню. Це забезпечувало досягнення мети (виконання доведеного директивою встановленого плану) за будь-яку ціну. Інформаційно-аналітичні дії зводились лише до складання статистичної звітності про хід виконання директивних завдань по платежах до бюджету.

Перехід від планової економіки до економіки ринкового типу надає управлінню оподаткуванням глибокого економічного змісту і одночасно ставить перед ним діаметрально протилежні вимоги. Податковий менеджмент починає оперативно реагувати на зміни фіскальних правовідносин. Внаслідок цього сама система оподаткування набуває індикативних властивостей. Так, недоїмка до бюджету по податках та податкових платежах може свідчити про:

- 1) невідповідність діючих податкових норм відтворювальним потребам;
- 2) втрату органами податкової адміністрації здатності відслідковувати тенденцію податкових надходжень і перешкоджати ухиленню від податків;
- 3) посилення міжнародних інтеграційних процесів і виникнення необхідності вивчення особливостей зарубіжного податкового законодавства, яке стосується міжнародних правил укладання угод про усунення подвійного оподаткування та співпрацю у сфері боротьби з податковими злочинами.

З огляду на це, управління оподаткуванням можна визначити як сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи державної влади та управління скеровують податковий механізм у визначеному законодавством напрямку та координують податкову діяльність при відчутних змінах в економіці та політиці.

Сучасне управління оподаткуванням вченими розглядається з двох сторін. По-перше, як система органів управління (законодавчі та адміністративні органи влади), в обов'язки яких входить процедурне забезпечення проходження податкової концепції на визначений період. По-друге, як сукупність норм і правил, які регламентують податкові дії та конкретну податкову техніку, а також визначають відповідальність за порушення податкового законодавства. Перше із зазначених положень дозволяє методом порівняння дослідити розвиток державного податкового менеджменту в Україні.

Менеджмент (англійський відповідник “managment”) за своїм змістом означає керувати чи управляти і розглядається вченими у таких аспектах:

- як вид діяльності, спрямованої на координацію зусиль людей, з використанням їх праці, інтелекту, врахування мотивів поведінки для досягнення поставленої мети;
- як галузь людського знання, що допомагає здійснювати управлінську діяльність;
- як соціальний прошарок людей, котрі професійно займаються управлінською діяльністю [31, с. 11].

Однак таким трактуванням поняття “менеджмент” не враховано здобутків науки і техніки, а саме новітніх управлінських технологій із використанням комп'ютерних систем та мереж. Зважаючи на те, що з року в рік зростає кількість управлінських технологій, які базуються власне на використанні інтернет ресурсів та комп'ютерних інформаційно-аналітичних систем і мереж баз даних, доцільно було б розглядати менеджмент із врахуванням цього.

Таким чином, менеджмент можна визначити як особливий вид управлінської діяльності, яку проводять фахівці-управлінці, що ґрунтується на використанні зновелізованих здобутків управлінської теорії та практики для досягнення заздалегідь визначеної мети.

У структурі управлінських відносин чільне місце займають відносини у царині управління оподаткуванням – податковий менеджмент. Як складова менеджменту, податковий менеджмент перебуває у тісному причинно-наслідковому зв'язку із процесом справляння податків, виступає рушієм змін правил і процедур сплати податків на користь держави, дає змогу визначити конфлікт інтересів суб'єктів оподаткування. Метою податкового менеджменту можна визначити реалізацію гармонійного поєднання інтересів та намірів суб'єктів податкових відносин із реаліями сучасної національної фіскальної практики для досягнення ідеально бажаного результату за існуючих умов функціонування податкової системи.

Наукові здобутки не відзначаються значною кількістю праць у сфері дослідження поняття “податковий менеджмент”. У наявних працях сучасні дослідники по-різному розглядають структуру податкового менеджменту. Так, Юткіна Т.Ф. виділяє такі його складові: податковий механізм, державний податковий менеджмент, корпоративний податковий менеджмент [113, с. 134-193]. Кізіма А.Я. включає у структуру податкового менеджменту, крім державного та корпоративного, ще й особистий (сімейний) податковий менеджмент [31, с. 11-12]. Інші дослідники (Дж. М. Бухенен, С. Овсяк) також виділяють у структурі податкового менеджменту державний, корпоративний та індивідуальний податковий менеджмент [114, с. 41-66; 115, с. 166-196].

Ми поділяємо думку більшості вчених щодо структури податкового менеджменту і до його складових відносимо державний, корпоративний та особистий (індивідуальний) податковий менеджмент.

Усіма дослідниками одностайно визначено у структурі податкового менеджменту таку його важливу складову як державний податковий менеджмент.

Так, Юткіна Т.Ф. визначає державний податковий менеджмент як діяльність держави у сфері бюджетно-податкового планування та прогнозування, бюджетно-податкового регулювання і бюджетно-податкового контролю [113, с. 148-180]. Таке визначення ґрунтується суто на методах передбачення майбутніх доходів бюджету з одночасним їх регулюванням, а також включає контрольну діяльність держави за повнотою сплати належних бюджету доходів. Проте, даним визначенням не

враховано, що основою державного податкового менеджменту є нормативно-правова база з питань оподаткування, яка реалізується через діяльність законодавчих та адміністративних органів, причетних до процесу справляння податків.

Кізима А. Я. зазначає, що “під державним податковим менеджментом слід розуміти систему державного управління оподаткуванням, що займається координацією і вдосконаленням усіх сторін оподаткування. В цю систему входять законодавчі та адміністративні органи і включається сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії, а також відповідальність за порушення податкового законодавства” [31, с. 12]. Дане визначення більш коректно характеризує поняття державного податкового менеджменту, проте без зазначення особливостей використання переваг автоматизації процесу управління оподаткуванням.

Дж. М. Бухененом визначено державний податковий менеджмент як діяльність держави в особі податкових органів із метою реалізації доходних бюджетних призначень відповідно до норм чинного законодавства [114, с. 79-81]. У свою чергу С. Овсяк визначає державний податковий менеджмент як управлінські дії держави в галузі оподаткування на підставі нормативно-правової бази з метою мобілізації податкових надходжень до бюджету [115, с. 397-399]. Так стисло дані визначення поняття державного податкового менеджменту західними дослідниками не дають можливості чітко з’ясувати, що саме вони вкладають у сутність поняття державний податковий менеджмент, адже управлінські дії держави у галузі оподаткування охоплюють реалізацію значної кількості функцій.

На нашу думку, державний податковий менеджмент можна визначити як управлінську діяльність держави у сфері оподаткування на підставі чинної нормативно-правової бази із залученням законодавчих органів та органів виконавчої влади для досягнення максимального задоволення інтересів суб’єктів оподаткування, причому, така діяльність повинна ґрунтуватись на: використанні сучасних здобутків науки і техніки, недопущенні проявів податкової дискримінації та порушення прав платників податків, подальшому контролі за належним виконанням платниками своїх податкових зобов’язань. Таке визначення більш

повно охоплює усі складові державного податкового менеджменту, визначені вченими і одночасно трактує державний податковий менеджмент у більш сучасній науково-теоретичній інтерпретації.

На відміну від трактування поняття державний податковий менеджмент, думки вчених щодо визначення його завдань та їх складових у більшості співпадають. Так, до завдань державного податкового менеджменту віднесено такі:

- забезпечення мобілізації податкових надходжень у доходну частину бюджету;
- прогнозування обсягів податкових надходжень на основі прогнозних розрахунків бази оподаткування та здобутків світової фіскальної практики;
- реалізація новітніх концепцій оподаткування для поживлення бізнесу та покращення фінансування соціальних програм;
- розробка програм податкових експериментів та реформ для забезпечення державної підтримки суб'єктів ЗЕД.

Виходячи із завдань державного податкового менеджменту, можна виділити такі його складові: податкове планування і прогнозування, податкове регулювання, податковий контроль.

Таким чином, державний податковий менеджмент репрезентується у вигляді комплексу трьох взаємодіючих та взаємопов'язаних сфер фінансово-бюджетної діяльності. Комплексність складових державного податкового менеджменту розкривається через їх взаємодію та взаємозв'язок:

- по-перше, податкове планування визначає встановлення та оцінку планових, виконаних та прогнозованих податкових зобов'язань платників податків;
- по-друге, податкове регулювання дає змогу державі застосовувати науково-обґрунтовані важелі стимулюючого характеру шляхом поточного втручання у процес реалізації бюджетних призначень;
- по-третє, податковий контроль є визначальним для податкового планування та регулювання і одночасно дає змогу реалізувати репресивні заходи держави до порушників податкового законодавства.

Основи державного податкового менеджменту в Україні були законодавчо визначені 4 грудня 1990 р. Законом України "Про Державну податкову службу в

Українській РСР” № 509-ХІІ. До цього часу окремих податкових органів в Україні не було. Міністерство фінансів та його органи на місцях включали до свого складу підрозділи державних доходів (управління, відділи, інспекції). Ці підрозділи відповідали за дотримання діючого порядку справляння бюджетних доходів і за виконання плану надходжень платежів до бюджету. Перехід від системи платежів у бюджет до системи оподаткування на підставі податкового законодавства став першоосновою створення податкової служби в Україні.

За умов податкового методу формування доходів бюджету на законодавчій основі вкрай необхідна самостійна, чітко організована і міцна державна служба, яка здійснює контроль у сфері оподаткування.

Набувши подальших змін та доповнень закон чітко визначає статус державної податкової служби в Україні, її функції та правові основи діяльності. Цим законом державну податкову службу в Україні визначено як сукупність державних органів, які організують і контролюють надходження податків, податкових і окремих видів неподаткових платежів до бюджету [51].

Важливість та значення податкової служби для держави розкривається через завдання, які стоять перед нею. Узагальнивши завдання ДПСУ, які впливають із Закону України “Про Державну податкову службу в Українській РСР” № 509-ХІІ, головним із них визначено здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків, зборів (обов’язкових платежів), а також неподаткових доходів, встановлених законодавством [51]. Безперечно, що для ефективної контрольної діяльності податкова служба долучається також і до нормотворчої діяльності, і до масово-роз’яснювальної роботи серед платників податків.

Особливістю нині діючих податкових органів є те, що починаючи з 1994 р. структура ДПАУ побудована за функціональними напрямками діяльності – блоками, в яких концентрується виконання певної функції. На сьогодні можна виділити 32 основні функції податкових органів [116]. Разом з тим, кожна із функцій включає у себе певні процедури, які відображають її зміст. Таких процедур

виділено понад 124. У процесі дослідження з'ясовано, що таким чином побудована структура податкових органів є одним із кроків проведення адміністративної реформи в Україні. Понад це, така структура сприяє підвищенню ефективності діяльності податкової служби за рахунок максимального використання внутрішніх резервів, усунення дублювання функцій структурними підрозділами, розмежування обов'язків працівників, підвищення їх відповідальності за доручену ділянку роботи.

1996 р. у сфері державного податкового менеджменту було ознаменовано ще одним важливим реформаторським кроком: із набранням чинності Указу Президента України “Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій” № 760/96 від 22 серпня 1996 р. державна податкова адміністрація України набула статусу міністерства і таким чином отримала певну самостійність щодо здійснення контрольної-економічної діяльності [117]. У такий спосіб податкові органи були виведені з-під подвійного підпорядкування – до цього часу вони підпорядковувались, крім вище стоячих податкових інспекцій, ще й місцевим адміністраціям. Такі організаційно-управлінські зміни певним чином сприяють об'єктивності прийняття остаточних рішень щодо притягнення порушників податкового законодавства до відповідальності, але погіршили механізм співпраці органів влади та податкових органів. В основному таке погіршення викликане конфронтацією економічних інтересів керівних органів, з огляду на інтереси адміністративно-територіальних одиниць.

Крім цього, у 1996 р. у структурі податкових органів з'явився підрозділ податкової міліції, який було виведено із складу МВС України (попередня назва – відділ по боротьбі з кримінальними приховуванням прибутків від оподаткування). На відміну від цивільних підрозділів ДПСУ, податкова міліція виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції, виконуючи завдання із детінізації економіки країни шляхом боротьби з фіскальними деліктами.

Слід відзначити й той факт, що долучившись до програми євроінтеграції та приєднання до Єдиного економічного простору податкові органи України і надалі

зазнаватимуть певних структурних змін, які викликані гармонізацією податкового законодавства.

Сучасна податкова служба в Україні представлена системою органів і має трирівневу структуру (додаток Е). ДПАУ є вищою ланкою в ієрархії органів ДПСУ. Саме їй належить організуюча роль у процесі справляння податків. Середньою ланкою виступають ДПА в АРК, областях, містах Києві та Севастополі. Податкові органи середнього рівня є свого роду проміжною ланкою між ДПАУ та низовими ДПІ. Вони забезпечують необхідний зв'язок між основним організуючим органом та основним виконавцем податкової роботи. Слід зазначити, що статус адміністрацій надано податковим органам м. Києва та м. Севастополя. Це викликано особливим статусом цих міст у адміністративно-територіальному поділі України. Низова ланка представлена ДПІ у районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонними та об'єднаними ДПІ, а також ДПІ з обслуговування великих платників податків. Проте весь тягар податкової роботи припадає саме на ДПІ.

Однак, крім податкових органів в управлінні оподаткуванням приймають участь ще й інші інституції (рис. 2.1). В управлінні податковими процесами в Україні приймають участь органи законодавчої та виконавчої влади, Конституційний суд, науково-дослідні заклади та вузи (наприклад, НДЦ Національної академії державної податкової служби України, Тернопільська академія народного господарства), громадські організації (асоціація платників податків – як орган захисту інтересів податкоплатників).

Загальне керівництво управлінням оподаткування шляхом підписання відповідних законів здійснює Президент України.

Зрозумілим є те, що законодавча влада здійснює нормативно-правове забезпечення податкового менеджменту шляхом прийняття відповідних законодавчих актів.

Діяльність Конституційного суду пов'язана з оцінкою відповідності прийнятих законодавчих актів із питань оподаткування нормам Конституції України.

Недержавні організації також приймають участь у процесі управління оподаткуванням в особі асоціації платників податків України. Це єдина на сьогоднішній день в Україні структура, яка захищає інтереси платників податків шляхом внесення пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства, проведення нарад та семінарів із проблемних питань оподаткування, надання юридичного захисту платникам податків.

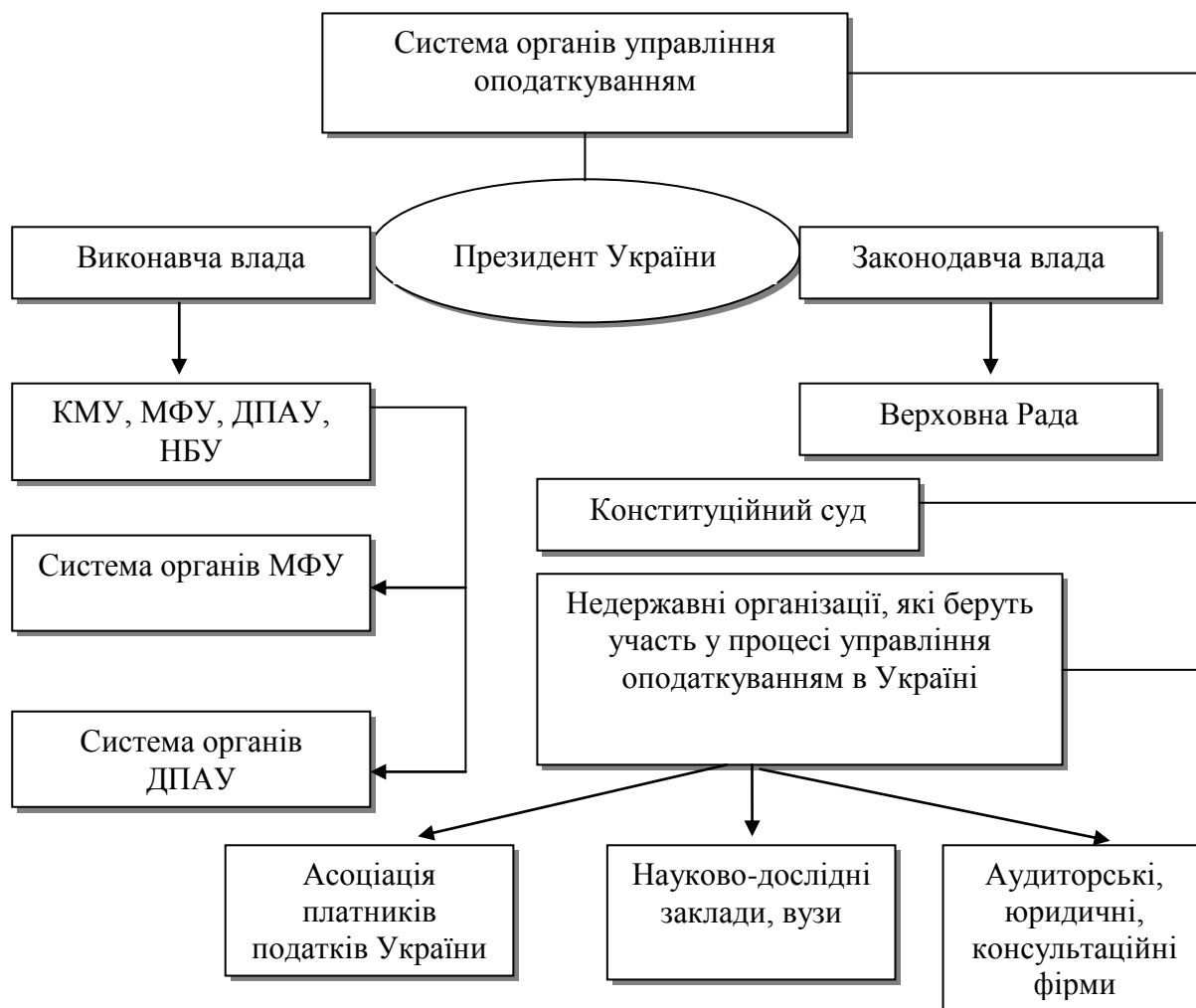


Рис. 2.1. Система органів та інституцій, які беруть участь у процесі управління оподаткуванням

Проте функціонування асоціації певною мірою залежить від фінансування її діяльності – розміру сплачених вступних та членських внесків. За умови повної сплати внесків усіма членами асоціації можна очікувати більш ефективної

діяльності зазначеної структури, адже просвітницька та захисна функція потребує залучення кваліфікованих фахівців, які не завжди є членами асоціації і потребують належної оплати своїх послуг.

Науково-дослідні заклади, економічні вузи проводять науково-дослідну роботу, пов'язану з національним оподаткуванням.

Аудиторсько-консультаційні та юридичні фірми також причетні до процесу управління оподаткуванням з огляду на зміст пропонованих ними послуг, які в основному стосуються корпоративного та особистого податкового менеджменту (мінімізація податків, оптимізація податкового навантаження та інше).

Серед органів державного управління, які задіяні у процесі державного податкового менеджменту, чільне місце належить структурним підрозділам ДПСУ (додатки Е-Е.14). Як зазначалось вище, структура податкових органів змінювалась досить часто, а тому для дослідження ми обрали структурні зміни за останні два роки.

Як показує практика, за останні два роки дещо зазнала змін структура керівництва ДПАУ (додатки Е.1-Е.2). Так, вже на 12.03.2003 р. нараховувалось 7 посад заступників голови ДПАУ (у 2002 р. – 6). Крім цього, окремі управління, які безпосередньо підпорядковувались голові були перейменовані в департаменти (наприклад, департамент захисту інформації) та було створено зовсім нові управління – управління прес-служби ДПАУ. Якщо у 2002 р. голові ДПАУ безпосередньо підпорядковувалось 6 підрозділів ДПАУ, то вже починаючи із 12.03.2003 р. – лише 5. Управління та відбір кадрів було доручено одному із заступників.

Перші заступники голови ДПАУ традиційно є кураторами цивільних та міліцейських підрозділів (додатки Е.3-Е.4). Але, якщо у 2002 р. у складі ДПАУ було 3 міліцейських підрозділи, то вже з 12 березня 2003 р. залишилося головне управління податкової міліції та департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом. Створення останнього було реалізацією положень Указу Президента України “Про додаткові заходи щодо посилення боротьби з приховуванням неоподатковуваних доходів, а також відмиванням доходів,

одержаних незаконним шляхом” № 813/2000 від 22 червня 2000 р. [118]. Важливою структурною зміною ДПАУ є створення департаменту з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів. Як зазначено у параграфі 1.3 дослідження, дана сфера економічної діяльності є найбільш привабливою для порушників податкового законодавства. З огляду на це і був створений зазначений департамент, завдання якого полягають у реалізації новітніх податкових технологій, які би сприяли реалізації бюджетних завдань. Поряд із цим, окремі управління знову ж таки були перейменовані у департаменти (наприклад, департамент організаційно-розпорядчої роботи) та виведені з підпорядкування першого заступника голови ДПАУ. Загалом станом на 12 березня 2003 р. до складу центрального апарату ДПАУ входять 14 департаментів, 4 головні управління та 8 управлінь [119].

Особливої уваги заслуговують зміни, пов'язані з підпорядкуванням відповідних підрозділів ДПАУ заступникам голови (додатки Е.5-Е.9). Такі зміни ми згрупували за певними ознаками. По-перше, зміни організаційного характеру (створення нових департаментів на базі вже існуючих головних управлінь, наприклад, департамент оподаткування фізичних осіб). По-друге, зміни інформаційно-технологічного характеру (створення нових департаментів та управлінь, які пов'язані з адмініструванням облікових показників та звітності, а також із автоматизацією процесів оподаткування, наприклад, департамент автоматизації процесів оподаткування). По-третє, зміни, які сприяють прозорості у роботі податкових органів та заохочують платників до добровільної сплати податків (наприклад, створення департаменту громадських зв'язків та масово-роз'яснювальної роботи, управління організації роботи з населенням і розпорядження безхазяйним майном та майном, що переходить у власність держави). По-четверте, зміни координаційного характеру – створення управління з питань забезпечення роботи з органами державної влади (!). По-п'яте, зміни аналітично-моніторингового характеру – створення департаментів економічного аналізу та планування податкових надходжень і стягнення податкового боргу.

Отже, як показує аналіз, упродовж останніх років продовжується реалізація єдиної відомчої цілеспрямованої ідеології розвитку податкової служби в напрямку реорганізації її організаційної структури, інформатизації процесів адміністрування податків, розробки нових підходів до проведення податкового аудиту, протидії злочинності та корупції у сфері оподаткування.

Зазначені стереотипи знайшли своє відображення і у структурі податкових органів середньої та нижчої ланок (додатки Е.10-Е.14). Слід відзначити, що на практиці структури податкових органів зазначених рівнів можуть дещо відрізнятися від типової (рекомендованої ДПАУ). Такі відмінності пов'язані з економічним і податковим потенціалом адміністративно-територіальних одиниць, економіко-географічними відмінностями територій, кількістю платників податків. Загальні ж відмінності у структурі вказаних податкових органів полягають у тому, що окремі підрозділи функціонують у вигляді управлінь, відділів, груп і навіть інколи секторів. У зазначених додатках не представлено структуру ДПІ з обслуговування великих платників податків, яка є досить подібною до структури відділення ДПІ.

Дослідження організаційної структури ДПС України показують, що на початкових етапах розвитку податкової служби окремі підрозділи податкових органів одночасно виконували функції обліку платників податків, реєстрували та приймали податкову звітність і здійснювали податкові перевірки. Такий підхід до здійснення функціональних обов'язків характеризувався значним службовим навантаженням, але одночасно гарантував більш якісний відбір платників для проведення податкового контролю, оскільки податковий інспектор добре володів інформацією про стан розрахунків із бюджетом певного платника. Сучасна методика організації праці в податкових органах характеризується високим рівнем спеціалізації – податковий контроль проводиться службовими особами, які не працюють безпосередньо із платниками податків. Ми вважаємо це недоліком, оскільки на вивчення матеріалів платника податків додатково затрачається час, який можна було б використати для нормативно-правової підготовки податкового інспектора.

Враховуючи тенденції щодо масового поширення ухилення від сплати податків, ДПАУ проводила реформування податкових органів, зважаючи на розповсюдженість податкових правопорушень на територіях функціонування певних податкових інспекцій. З цією метою ліквідовувались або реорганізовувались податкові інспекції, діяльність яких не характеризувалась значними внесками у детінізацію національної економіки. Таким чином, заощаджувалися державні кошти і знижувався моральний тиск на платників податків. Так, загальна кількість податкових органів із 548 у 2000 р. зменшилася до 505 у 2001 р., 483 у 2002 р. та 473 у 2003 р. (додатки Ж-Ж.1). Загалом за останні чотири роки кількість податкових органів в Україні зменшилася на 75 одиниць.

У процесі дослідження з'ясовано, що найбільший вплив на кількість ДПІ мали зміни в кількості податкових інспекцій у сільських районах, об'єднаних ДПІ, міжрайонних ДПІ (додатки З-З.2). Так, за рахунок зменшення кількості податкових інспекцій, які обслуговували сільські райони, в Україні із 166 одиниць у 2000 р. до 102 одиниць у 2003 р. (додаток З) відбулося збільшення кількості об'єднаних ДПІ на 10 одиниць у 2003 р., у порівнянні з 2000 р. (додаток З.1), та міжрайонних ДПІ на 15 одиниць за цей же період (додаток З.2). У часовому відрізку такі зміни відбувалися у період введення в дію зміненого КК України. Тобто, врахувавши кваліфікаційні ознаки ухилення від сплати податків ДПАУ провела організаційну реформу податкових органів, маючи на меті зосередити увагу податкових інспекторів на найбільш фіскально-ефективних територіях щодо легалізації неоподаткованих доходів. Виходячи з цього, податкові органи були сконцентровані на певних територіях (додатки И-И.3). Так, упродовж 2000-2003 рр. в Україні зберігається тенденція щодо концентрації податкових органів на територіях східних, центральних та південних промислово-розвинутих областей – Донецької, Дніпропетровської, Одеської, Київської, Харківської, Миколаївської. В кожній з областей кількість податкових органів у 2003 р. перевищує 20, а у декотрих 30 (Дніпропетровська) і навіть 40 (Донецька). Натомість у традиційно аграрних західних та північних областях кількість податкових інспекцій у кожній не перевищує 20. Крім цього, як показують результати нашого дослідження у

параграфів 1.2-1.3, індустріально-розвинуті області України є більш сприятливими для реалізації різного типу схем ухилення від сплати податків. Отже, реальна поширеність податкових органів в Україні відбувається із врахуванням тенденцій щодо росту ухилення від сплати податків.

Доцільно підкреслити і той факт, що після будь-яких організаційно-структурних змін в органах державної податкової служби України підрозділи податкової міліції та інші структурні підрозділи, які виконують функції щодо легалізації неоподатковуваних доходів не були скасовані. Такі підрозділи збережені в податкових органах усіх ланок податкової служби України (додатки Е.1-Е.14).

Отже, організаційна структура податкових органів України сформована із врахуванням тенденцій розвитку національної економіки, структури податкової системи, кількості зареєстрованих платників податків, а також стану наповнюваності бюджету в частині боротьби з податковими правопорушеннями.

2.2. Відповідність справляння податків фіскальному потенціалу

Дослідження ступеню лояльності податкових законів до платників податків, зміни обсягу податкових надходжень виступають першоосновою для інформаційно-аналітичного забезпечення процесу визначення відповідності справляння податків фіскальному потенціалу. Вивчивши та проаналізувавши сучасні методики щодо оцінки рівня виконання доходів бюджету, ми своє дослідження побудуємо за допомогою визначення певних коефіцієнтів, які дадуть змогу визначити можливі шляхи вирішення досліджуваної нами групи проблем. У цьому аспекті оцінимо рівень виконання показників бюджету України щодо податкових надходжень.

2.2.1. Податки на доходи

У податковій політиці держави оподаткування доходів посідає особливе місце. Фіскальна функція податків із доходів проявляється у забезпеченні значної частини податкових надходжень, а регулюючий механізм реалізується через диференціацію ставок і пільгове оподаткування. Виходячи з міжнародної класифікації податків, в Україні до цієї групи податків віднесено податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств, абстрагуючись від інших податків, якими оподатковуються доходи.

Як свідчить світова практика, при формуванні податкової системи необхідно виходити з того, що основну частину податкових надходжень у структурі доходів бюджету мають сплачувати споживачі, а не виробники. Доходи підприємств мають продуктивніший характер і спрямовуються переважно на розвиток виробництва, тоді як основна частина доходів громадян використовується здебільшого на особисте споживання. Тому застосовувати єдиний режим оподаткування такого роду доходів економічно не виправдано і не доцільно. Саме такий підхід і зумовив відповідну структуру доходів бюджету у розвинутих країнах світу, за якої питома вага податку на прибуток менша, ніж прибуткового податку з громадян. Так, на початок 1990-х років у США частка податку на прибуток корпорацій у доходах бюджету становила 7,3%, а прибуткового податку з громадян – 35%, в Англії – відповідно 11% і 28%, у Німеччині – 4,7% і 27,4%, у Франції – 5,4% і 11,8% [120]. У сучасних умовах господарювання у країнах ринкової економіки така тенденція і надалі збережена.

В Україні склалася дещо протилежна ситуація. Наприклад, порівняно з прибутковим податком з громадян, податок на прибуток підприємств у доходах зведеного бюджету становить в окремі роки понад 20% при одночасному зростанні частки прибуткового податку (додаток К).

Встановлено, що частка податку із громадян зростає з року в рік, а її приріст за п'ять років склав 14,3% (додаток К). Як позитив слід відмітити, що, у порівнянні з 1998 р., у 2002 р. частка податку з доходів громадян у доходах зведеного бюджету

України зростає в 2,1 рази. Дана тенденція повністю відповідає світовим фіскальним традиціям. Зміни частки податку з доходів громадян у доходах зведеного бюджету України були викликані частково ростом реальних доходів податкоплатників, а частково запровадженням спрощених моделей оподаткування доходів громадян-суб'єктів підприємництва.

Крім цього, встановлено, що певний вплив на зростання частки прибуткового податку справило запровадження в Україні державного реєстру фізичних осіб-платників податків. Саме завдяки такій обліковій технології посилюється контроль за одержувачами доходів в Україні, адже із введенням в дію названого реєстру та звітування за формою 8-ДР податкові органи почали отримувати більш достовірну інформацію про одержувані громадянами доходи: без використання ідентифікаційного коду виплата доходів заборонена. Зміни в декларуванні доходів громадян відображені у додатку Л.

Так, найбільший ефект від запровадження реєстру фізичних осіб-платників податків спостерігається у 1998 р., коли кількість поданих громадянами декларацій становила 1393 тис. (у 1997 р. – 1318 тис.). Певний спад у кількості поданих декларацій спостерігаємо у 1999-2000 рр. – відповідно 1281 тис. та 1019 тис. декларацій. Таке зменшення було викликане декількома причинами: переходом на спрощені моделі оподаткування фізичних осіб-підприємців, скороченням кількості державних службовців, які зобов'язані декларувати свої доходи та запровадженням державою межі одержаних сукупних доходів, за умови не перевищення якої громадян звільнено від подачі декларацій про доходи. Наприклад, від подачі декларацій про одержані доходи не за місцем основної роботи було звільнено громадян, доходи яких не перевищували: у 1999 р. – дванадцять неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (204 грн.) [121], у 2000 р. – трьох мінімальних заробітних плат (354 грн.) [122]. Починаючи з 2001 р. показник кількості поданих декларацій про доходи громадян знову зростає (у 2001 р. – 1522 тис., у 2002 р. – 1726 тис.). Встановлено, що основними причинами таких змін були, по-перше, зміни в КК України (в частині збільшення кваліфікуючого показника вчинення податкових деліктів із 1700 до 17000 грн.), а, по-друге, набуття чинності Указу

Президента України “Про заходи щодо легалізації фізичними особами доходів, з яких не сплачено податки” № 552/2000 від 31 березня 2000 р., що у сукупності створило сприятливі умови для легалізації раніше незаконно одержаних доходів [123]. Слід зазначити, що урядом за 2002 р. також було визначено граничну межу одержаних громадянами доходів не за місцем основної роботи, при не перевищенні якої податкоплатники звільнялись від подачі декларацій. Так, за 2002 р. для користування правом неподачі декларацій доходи не повинні були перевищувати розміру трьох прожиткових мінімумів (1095 грн.) [124]. Таким чином, ріст кількості поданих громадянами декларацій про сукупний річний дохід також був зумовлений і ростом реальних доходів платників прибуткового податку.

Частка податку на прибуток у доходах зведеного бюджету України за аналізований період знаходиться у межах від 18,2% до 23,9% (додаток К). Причому, у 1998-2000 рр. ми спостерігаємо незначне зниження зазначеного показника із загальним спадом на 1,8% у 2000 р., у порівнянні з 1998 р. Дослідження показує, що причиною такого спаду була зміна у механізмі оподаткування прибутку підприємств із набранням чинності Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” № 334/94-ВР від 28 грудня 1994 р. (в редакції Закону України № 283/97-ВР від 22 травня 1997 р., із внесеними змінами і доповненнями) [50]. Проте, починаючи із 2001 р. питома вага податку на прибуток у доходах зведеного бюджету України зростає.

Аналіз показує, що зменшення кількості платників податку на прибуток за 2002 р., у порівнянні з 1998 р. становить 100 тис. одиниць. Встановлено, що причинами цього явища було, по-перше, запровадження альтернативних моделей оподаткування прибутку підприємств, по-друге, ліквідація підприємств-банкрутів за позовами ДПАУ, по-третє, можливість сплати консолідовано податку на прибуток. Натомість ріст кількості платників податку був викликаний реєстрацією новостворених суб'єктів підприємництва (додаток М). Таким чином, зменшення кількості платників податку на прибуток не позначилося негативно на його надходженнях до бюджету.

Визначено, що за останні п'ять років частка податків на доходи характеризується стабільним зростанням від 34,3% у 1998 р. до 51,6% у 2002 р., що є значно вищими показниками, ніж в окремих зарубіжних країнах (додаток К). Таким чином, приріст зазначеного показника за період 1998-2002 рр. складає 17,3%. Вплив на частку податків із доходів відповідно справили частки податку на прибуток та прибуткового податку з громадян, які ми проаналізували вище. Незначний спад на 1,6%, у порівнянні з 1999 р. спостерігається, лише 2000 р., що пов'язано із зменшенням частки податку на прибуток на 2% за цей же період. У подальші роки при одночасному зростанні часток податку на прибуток та прибуткового податку з громадян зростає і частка податків на доходи у зведеному бюджеті України.

Визначення реалій справляння окремих податків у державі неможливе без аналізу бюджетних надходжень. Встановлено, що в цілому по Україні динаміка надходжень до зведеного бюджету України податків на доходи має спадний характер (додаток Н). Так, якщо у 1998 р. відсоток виконання бюджетних показників становив 156,8, то вже у 1999 р. – 122,2, у 2000 р. – 117,0, у 2001 р. – 97,3. У 2002 р. даний відсоток сягнув позначки 85,3. Причому, спостерігається тенденція до зниження рівня надходжень не по всіх податках, а лише по податку на прибуток підприємств. В абсолютних показниках надходження у бюджет від податків на доходи зростають і за період 1998-2002 рр. відповідно по роках становили 9181 млн. грн., 10561 млн. грн., 14105 млн. грн., 16613 млн. грн., 20246 млн. грн.

Відсоток фактичного виконання надходжень по податку на прибуток за 1998-2002 рр. відповідно по роках становив 241,4, 130,3, 108,7, 94,8, 79,1. Але в абсолютних показниках ми спостерігаємо стабільне збільшення надходжень до бюджету за цей же період. Так, у 1998 р. до бюджету надійшло 5620 млн. грн., 1999 р. – 6125 млн. грн., 2000 р. – 7727 млн. грн., 2001 р. – 7848 млн. грн., 2002 р. – 9398 млн. грн. Таким чином, є підстави констатувати факт, що в реальності при невиконанні відносних показників доходів бюджету та одночасному зростанні абсолютних показників у наявності є резерви для росту бюджетних надходжень.

Встановлено, що в цілому за 1998 р. показник виконання надходжень прибуткового податку з громадян, відповідно до бюджетних призначень, становив 3561 млн. грн., або 100,9%, у 1999 р. – 4436 млн. грн., або 112,6%, у 2000 р. – 6378 млн. грн., або 129,1%, у 2001 р. – 8764 млн. грн., або 99,6%, а у 2002 р. – 10847 млн. грн., або 91,5% (додаток Н). Тобто, динаміка виконання бюджетних призначень по прибутковому податку з громадян свідчить про зростання відносного показника за період 1998-2000 рр. Але за останні два роки цей показник зменшився проти середнього за вказані роки (114,2%) до 99,6% у 2001 р. та 91,5% у 2002 р. В абсолютних показниках ми знову ж спостерігаємо тенденцію росту: від 3561 млн. грн. у 1998 р. до 10847 млн. грн. у 2002 р.

Отже, у процесі дослідження встановлено, що за останні п'ять років зменшення бюджетних надходжень від податків на доходи відбулося з причин значного скорочення надходжень від податку на прибуток (у порівнянні з 1998 р., у 2002 р. надходження у відносних показниках зменшились у 3,05 рази) та невиконання бюджетних призначень по прибутковому податку з громадян, особливо за 2001-2002 рр.

Дещо відмінною є динаміка виконання доходів Державного бюджету України в частині податків на доходи за 1998 – 2002 рр. Встановлено, що у 1998 р. в доходи Державного бюджету України не включались ні податок на прибуток підприємств, ані прибутковий податок з громадян (додаток П). У 1999 р. надходження по вказаних податках перевищили бюджетні призначення. Так, по прибутковому податку з громадян передбачалося отримати надходження в сумі 1169 млн. грн., а фактично надійшло 1323 млн. грн., або 113,2% рівня бюджетних призначень. По податку на прибуток підприємств відповідно 1317 млн. грн. та 1529 млн. грн., або 116,1%. Тобто, у 1999 р. в цілому щодо надходжень до Державного бюджету податків на доходи не спостерігається недовиконання бюджетних призначень. Починаючи з 2000 р. прибутковий податок із громадян не враховувався при розрахунках бюджетних призначень у Державний бюджет. А надходження від податку на прибуток підприємств очікувалось одержати в сумі: у 2000 р. - 6093 млн.

грн., у 2001 р. – 6466 млн. грн., у 2002 р. – 8646 млн. грн. Фактичні надходження склали відповідно по роках лише 5644 млн. грн., або 92,6% від призначених, 6156 млн. грн., або 95,2%, 8023 млн. грн., або 92,8% (додаток П).

Отже, Державний бюджет недоодержував за останні три роки надходжень від податку на прибуток, при одночасно кращій ситуації із надходженнями до зведеного бюджету.

У процесі дослідження з'ясовано, що основною причиною бюджетних втрат є ухилення від сплати податків у будь-яких формах. Але у першу чергу платники вдаються до уникнення податків за допомогою дозволених законом механізмів: використання податкових пільг.

Дослідження зазначеного аспекту ухилення від сплати податків є надзвичайно важливим [125]. Встановлено, що кількість наданих пільг по податку на прибуток за 1999-2002 рр. становила від 44622 до 56692 одиниць (додатки Р, Р.2). Причому, якщо у 2000 р. платникам було надано на 9899 одиниць пільг менше, ніж у 1999 р., то при такому зменшенні бюджетні втрати зросли на 1942,6 млн. грн. (додаток Р). У 2001-2002 рр. ситуація дещо змінилася: платникам податків було надано на 5600 одиниць менше пільг у 2002 р., ніж у 2001 р. (додаток Р.2). Загалом за цей же період зменшились і бюджетні втрати на 1696 млн. грн. Крім цього, бюджетні втрати за період 1999-2002 рр. від наданих пільг по податку на прибуток відповідно становили 3579,2 млн. грн., 5521,8 млн. грн., 5457 млн. грн., 3761 млн. грн. (додатки Р, Р.2). Результати аналізу показують, що питома вага пільг по податку на прибуток у загальній сумі наданих податкових пільг за 1999-2002 рр. відповідно по роках становила 9%, 12%, 10,7%, 9,5% (додатки Р.1, Р.3). Отже, надані платникам пільги займають друге місце по величині питомої ваги після пільг по ПДВ. Але вражає той факт, що пільги за цей же період відповідно по роках становили від суми фактичних надходжень податку 56%, 71%, 65,9%, 26,3%. Такі показники, за винятком показника 2002 р., перевищують вироблені світовою фіскальною практикою норми – 30%, що свідчить про недосконалість механізму пільгового оподаткування прибутку в Україні.

Отже, з метою покращення механізмів мобілізації доходів бюджету від прибуткового оподаткування доцільно переглянути механізм надання податкових пільг, оскільки бюджетні втрати внаслідок недосконалості пільгування доходів не сприяють стабілізації економіки країни загалом.

Ще одним із резервів збільшення доходів бюджету є ліквідація організаційних недоліків в адмініструванні податків. Такі недоліки криються в неефективному механізмі зарахування бюджетних переplat із метою скорочення податкового боргу. Встановлено, що за 1999-2002 рр. в Україні зростає податковий борг по податках із доходів, але одночасно зростають і суми переplat по цих же податках. Наприклад, податковий борг по прибутковому податку із громадян відповідно по роках становив 30 млн. грн., 47 млн. грн., 68 млн. грн., 110 млн. грн. за одночасної наявності переplat за ті ж самі періоди 18 млн. грн., 32 млн. грн., 66 млн. грн., 93 млн. грн. (додаток С). Статистичні джерела не дають повної та вичерпної інформації про наявні переplати по бюджетних платежах у розрізі платників податків. Гіпотетично можна припустити, що за умови одночасної наявності податкового боргу із переplатами по податках в одних і тих же податкоплатників, суми наявних переplat можна визначити як абсолютні резерви збільшення бюджетних надходжень – як складову фіскального потенціалу України. Наприклад, за 2001-2002 рр. суми податкового боргу практично дорівнювали сумах переplat і в результаті недосконалості механізму зарахування бюджетних переplat у державну казну могли справити суттєвий вплив на загальний рівень виконання бюджетних призначень.

Подібна ситуація із податком на прибуток. Визначено, що переplати по податку становили за 1999-2000 рр. 28% суми податкового боргу, у 2001 р. – 58%, 2002 р. – 34%.

Отже, при ефективному використанні механізму зарахування бюджетних переplat по податках або ж своєчасному поверненні платникам надміру сплачених сум податків, таке явище як переplати взагалі б не існувало.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що досягти повного збору прогнозованих податків не вдалося ще жодній із держав, але вишукувати резерви збільшення бюджетних надходжень важливо і необхідно.

2.2.2. Податки на майно та власність

У світовій фіскальній практиці традиційно податки на майно (власність) вважаються такими, від яких важко ухилитися. По-перше, якщо йдеться про нерухоме майно, то очевидним є той факт, що сам об'єкт оподаткування важко приховувати і він є доступним для наочного визначення. По-друге, як для рухомого, так і нерухомого майна дозвільна система використання передбачає його реєстрацію у багатьох інстанціях (бюро технічної інвентаризації, органи місцевого самоврядування, органи ДАІ, страхові компанії та ін.), що практично унеможливорює уникнення реєстрації у податкових органах. По-третє, збір податків характеризується відносною дешевизною, зважаючи на стабільність об'єкта оподаткування.

Ефективність оподаткування майна з метою мобілізації коштів до бюджету підтверджується і досвідом провідних країн ринкової економіки. Наприклад, французька система локальних податків фактично повністю побудована на оподаткуванні нерухомості, що сприяє фінансовій незалежності територіальних громад [126].

Вітчизняний досвід оподаткування майна та власності передбачає справляння податку із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів – рухомого майна, а також плати (податку) за землю – оподаткування власності. Зазначені податки відіграють меншу фіскальну роль, аніж податки із доходів, але, враховуючи переваги їх адміністрування, доцільно дослідити повноту їх сплати до бюджету.

Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів характеризується меншою питомою вагою у фактичних доходах зведеного бюджету України, аніж плата за землю. Визначено, що частка податку у доходах

зведеного бюджету за період 1998-2002 рр. відповідно по роках становила 0,7%, 1%, 1,2%, 1,6%, 1,5%. Отже, незважаючи на незначну питому вагу податку у доходах зведеного бюджету України, вона зростає із року в рік і у 2002 р. перевищила показник 1998 р. в 2,1 рази. Це свідчить про те, що оподаткування майна є стабільним зростаючим доходним джерелом бюджету. Дане зростання головним чином викликане збільшенням кількості користувачів транспортних засобів в Україні за останні п'ять років, а також підвищенням ставок податку з 1 січня 2000 р. відповідно до прийнятого Закону України “Про внесення змін до деяких законів України щодо фінансування дорожнього господарства” № 986-ХІУ від 16 липня 1999 р. [127].

Статистичні джерела не дають можливості дослідити зміни в динаміці кількості платників податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.

Встановлено, що виконання бюджетних призначень по податку за період 1998-2002 рр. є нестабільним (додаток Н). Так, якщо у 1998 р. заплановані показники було виконано на рівні 106,6%, то у 1999 р. лише 77,3%. Але вже у 2000 р. ми спостерігаємо подвоєння показника попереднього року – 144,3%. У 2001 р. не було відхилень щодо збору податку відповідно до запланованої величини. Але знову ж у 2002 р. у бюджет було мобілізовано на 48,6% більше коштів, ніж передбачалось. Такі показники свідчать про значні недоліки в адмініструванні податку, які полягають в обліку самих платників. Адже при наявності достовірної інформації про платників податку та об'єкти оподаткування вдалось би сформувати правдиву базу даних по податку, маючи у наявності яку податкові органи могли б більш своєчасно забезпечувати виконання платниками податкових зобов'язань. Крім цього, використання на практиці Указу Президента України “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” № 817/98 від 23 липня 1998 р. (із внесеними змінами і доповненнями) не сприяє своєчасному виявленню об'єктів оподаткування під час проведення податкових перевірок [79].

З'ясовано, що за період 1999-2002 рр. по податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, платникам із року в рік надавалось

менше податкових пільг (додатки Р, Р.2). Так, якщо у 1999 р. платники скористались 5191 одиницею пільг, то вже у 2000 р. – 2142, 2001 р. – 2093, 2002 р. – 1974. У порівнянні з 1999 р., у 2002 р. кількість отриманих пільг зменшилась у 2,6 рази. Це сприяло росту надходжень від податку до зведеного бюджету. Так, у 1998 р. сума надходжень становила 193 млн. грн., у 1999 р. – 296 млн. грн., 2000 р. – 534 млн. грн., 2001 р. – 555 млн. грн., 2002 р. – 587 млн. грн. (додаток Н). Сума бюджетних втрат по податку внаслідок наданих пільг за 1999-2002 рр. також характеризується позитивною тенденцією. Так, якщо у 1999-2000 рр. зведений бюджет України недоотримав 11 млн. грн. щорічно, то вже у 2001 р. – 9,1 млн. грн., а у 2002 р. – 6,8 млн. грн. (додатки Р, Р.2). Причому, слід зазначити, що частка наданих пільг по податку у загальній їх величині є меншою, ніж 1%.

Отже, динаміка росту бюджетних надходжень по податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів ще раз доводить ефективність обґрунтованого надання податкових пільг і скасування зайвої їх кількості.

Вишукуючи додаткові доходні джерела бюджету, встановлено, що абсолютні резерви збільшення податкових надходжень – гіпотетично наявні суми переоплат по податку при одночасній наявності сум податкового боргу в одних і тих же платників – є також значними. Так, на 1.01.2000 р. сума переоплат перевищувала суму боргу на 7 млн. грн. (додаток С). В подальші періоди – на 1.01.2001 р, на 1.01.2002 р., на 1.01.2003 р. – сума переоплат досягала більше 50% суми податкового боргу. Таким чином, ефективне використання механізму зарахування бюджетних переоплат при одночасній наявності податкового боргу в одних і тих же платників податку сприяло би більш повному виконанню показників доходної частини бюджету. Причому, слід зауважити, що несвоєчасне повернення належних платникам податків коштів із бюджету спонукає їх до порушення платіжної дисципліни, а в подальшому і до ухилення від сплати податків.

Земля, як неподільний ресурс держави потребує особливого обліку. З огляду на це, платники земельного податку підлягають ретельній реєстрації податковими органами. Запровадження в Україні механізму приватизації земельних ділянок

сприяло верифікації даних щодо обліку їх власників. Загалом динаміка кількості платників податку представлена у додатку Т.

Встановлено, що кількість зареєстрованих платників податку з 1.01.1999 р. до 1.01.2001 р. зменшувалась. Причому, показник зменшення досягнув найвищої позначки у 1999 р. – у порівнянні з попереднім роком кількість платників зменшилась на 19 тис. (додаток Т). Саме процес приватизації земельних ділянок і послужив причиною цього, адже значна кількість землевласників відмовилась приватизувати земельні ділянки і користуватися ними. Зменшення кількості платників податку тривало до 2001 р., а далі почалось їх збільшення і на 1.01.2003 р. кількість платників вже становила 171 тис. Але зменшення кількості платників податку у 1998 р. не вплинуло на загальний рівень виконання бюджетних призначень. Так, фактичні надходження перевищили планові показники на 8,9% (додаток Н). У 1999 р. недовиконання планових показників було незначним і сягнуло лише 0,5% або 5 млн. грн., а у 2000 р. планові показники було знову ж перевиконано на 13,8% при загальному зменшенні кількості платників податку на 10 тис. У 2001 р. податковим органам не вдалось мобілізувати податку в сумі 3 млн. грн., в результаті чого виникло недовиконання планових показників на 0,2% при незмінній кількості платників податку. Причиною такого недовиконання було недосконале обчислення планових показників доходів бюджету у зв'язку із зміною податкових ставок. Натомість у 2002 р. спостерігаємо збільшення як бюджетних надходжень (перевиконання планового показника на 6,7%), так і кількості платників податку на 3 тис., у порівнянні із попереднім роком.

Отже, стабільність виконання бюджетних призначень по земельному податку знову ж таки підкреслює фіскальну ефективність справляння майнових податків, адже за аналізований період недовиконання планових показників жодного разу не перевищило 1%.

Визначено, що кількість наданих пільг платникам земельного податку зростає з року в рік. Так, якщо у 1999 р. вона становила 27121 одиниць, у 2000 р. – 27163 одиниці, у 2001 р. – 29268 одиниць, то вже у 2002 р. – 74727 одиниць (додатки Р, Р.2). Проте, таке збільшення, як з'ясовано раніше, не мало значного впливу на

виконання бюджетних призначень. У загальній сумі наданих пільг платникам податків пільги по платі за землю у 1999 р. становили лише 3% або 1005 млн. грн., у 2000 р. – 2% або 872 млн. грн., у 2001 р. – 2% або 1028 млн. грн. і у 2002 р. – 2% або 1253 млн. грн. (додатки Р.1, Р.3). Але при таких позитивах щодо справляння зазначеного податку негатив полягає у тому, що від суми фактичних надходжень податку у бюджет пільги сягають значних розмірів. Так, за аналізований період у загальній сумі надходжень пільги становили: 1999 р. – 91%, 2000 р. – 63%, 2001 р. – 63,5%, 2002 р. – 69,3%. Таким чином, за умови зменшення кількості наданих пільг платникам земельного податку та їх частки у загальній сумі надходжень податку можна домогтися збільшення доходів бюджету.

Отже, пільги по земельному податку в загальній величині наданих податкових пільг займають четверте місце при незначній частці земельного податку у сукупних податкових надходженнях. Зважаючи на це, можна припустити, що ліквідація обходу земельного податку шляхом використання податкових пільг є потенційним доходним джерелом бюджету України.

Як встановлено раніше, гіпотетично наявні переплати по податку, але лише для тих платників податку, в яких вони є при одночасній наявності сум податкового боргу, також можна розглядати як складову фіскального потенціалу України. Встановлено, що наявність таких переплат по платі за землю досить часто зустрічається на практиці. Виникають переплати тоді, коли користувач має декілька земельних ділянок, що розташовані в різних адміністративно-територіальних одиницях. Як відомо, земельний податок сплачується до місцевих бюджетів. Інколи платники помилково всю суму податку перераховують на рахунок одного з органів місцевого самоврядування, а не на рахунки тих органів, у віданні яких знаходиться земельна ділянка. У такий спосіб штучно створюється податковий борг, адже фактично платник розрахувався з бюджетом, проте у нього виникає податковий борг перед бюджетами територіальних громад, де знаходиться його земельна ділянка. Встановлено, що суми переплат за 1999-2002 рр. відповідно по роках становлять 87 млн. грн. або 26%, 106 млн. грн. або 21%, 171 млн. грн. або 64%, 186 млн. грн. або 38% від суми податкового боргу (додаток С). Таким чином, оскільки податкові

органи не повернули платникам податку переплати, то сумнівним можна вважати рівень виконання бюджетних призначень по платі за землю.

У вітчизняній фіскальній практиці ще не використовується оподаткування нерухомості, але з метою нарощування бюджетних надходжень та з огляду на переваги оподаткування майна, про які зазначено вище – оподаткування нерухомості можна вважати ефективним та дешевим щодо адміністрування доходним джерелом бюджету. Першоосновою запровадження у практику оподаткування нерухомості визначено створення майнового кадастру (реєстру власників об'єктів оподаткування). Безумовно, що на початкових етапах запровадження оподаткування нерухомості держава понесе певні фінансові витрати на створення такого кадастру та формування штату відповідних фахівців, але в подальшому такі витрати себе невдовзі окуплять, що підтверджується світовою фіскальною практикою.

2.2.3. Податки на споживання

Податки на споживання в Україні, як і в багатьох країнах ринкової економіки відіграють найважливішу роль у формуванні доходів бюджету. В той же час існує декілька теорій, які критично оцінюють податки на споживання (наприклад, теорія перекладання податків) і їх прихильники не підтримують запровадження податків, зважаючи на їх регресивний вплив на доходи споживачів та можливість ухилення від сплати. Але на користь ПДВ свідчить хоча б факт його стрімкого поширення у світі. Більше тридцяти років тому тільки Франція та Фінляндія мали у своєму арсеналі податкової політики ПДВ. На сьогодні ж серед 24 країн-учасниць ОЕСР лише Австралія та США ще не запровадили в себе ПДВ й користуються іншими варіантами податків на споживання (податки з продажу).

Традиційно вчені до цієї групи податків відносять універсальні і специфічні акцизи та мито. В Україні універсальні акцизи представлені ПДВ, а специфічні – акцизним збором. Зважаючи на вихідні статистичні дані дослідження, оцінку повноти справляння непрямих податків проведено на базі вище зазначених податків,

оскільки за повноту та своєчасність справляння мита в Україні відповідають митні органи.

Встановлено, що податки на споживання у 1998 р. становили 39,5% від загальної суми податкових надходжень до зведеного бюджету України, у 1999 р. – 40,9%, 2000 р. – 37,3%, 2001 р. – 29,4%, 2002 р. – 27,9% (додаток Н). Фіскальна роль податків на споживання досить чітко інтерпретується їх часткою у складі ВВП. За період 1995-2002 рр. податки на споживання займали найбільшу частку у складі ВВП (додаток У).

Так, у 1995 р. питома вага податків на споживання у складі ВВП становила 3,3%, у 1996 р. – 4,1%, у 1997 р. – 9,7%, у 1998 р. – 8,3%, у 1999 р. – 7,6%, у 2000 р. – 6,6%, у 2001 р. – 6%, у 2002 р. – 4,6% (додаток У). Аналітичні дані підтверджують, що до 1997 р. в Україні відбувалося збільшення частки непрямих податків у складі ВВП, але з 1998 р. почалося зниження зазначеного показника з причини зниження частки ПДВ. Причому слід відмітити те, що частка акцизного збору збільшувалась більш рівномірно і має зростаючу тенденцію. На відміну від цього, ПДВ характеризується спадною тенденцією і його частка у ВВП 2002 р. практично досягла показника 1996 р. – 3,3%.

З'ясовано, що рівень виконання планових надходжень до зведеного бюджету України від ПДВ за 1998 р. сягнув 82,7%, за 1999 р. – 101,2%, за 2000 р. – 93,8%, за 2001 р. – 106,3%, за 2002 р. – 78,8% (додаток Н). Таким чином, за аналізований період лише у 1999 та 2001 рр. з цього показника виконувались бюджетні призначення, в інші ж роки бюджет недоотримав кошти. Основною причиною зменшення надходжень до бюджету ПДВ у 1998 р. було запровадження в дію Закону України “Про податок на додану вартість” № 168/97-ВР від 3 квітня 1997 р. [75], оскільки було збільшено поріг реєстрації платників податку, що безпосередньо вплинуло на їх кількість та платежі до бюджету (додаток Ф).

Встановлено, що кількість платників ПДВ в Україні почала зростати лише у 1999 р. і так тривало до 2001 р. Але вже у 2002 р. вона знову зменшилась. Сам же ефект від збільшення кількості платників зазначеного податку бюджет відчув лише у 1999 р. – фактичні надходження від податку до зведеного бюджету України

становили 8400 млн. грн. і перевищили планові на 1,2% та у 2001 р. – 7001 млн. грн. і перевищили планові на 6,3%. В інші роки досліджуваного періоду мали місце бюджетні втрати по ПДВ. Так, недовиконання планових показників по мобілізації бюджетних надходжень від ПДВ у 1998 р. становило 17,3% або 1518 млн. грн., у 2000 р. – 6,2% або 628 млн. грн., у 2002 р. – 21,2% або 1800 млн. грн. (додаток Н).

Таким чином, недовиконання планових показників по основному фіскальному джерелу доходів бюджету потребує дослідження причин такого явища. Для цього скористаємось виробленою нами у процесі дослідження методикою. За допомогою аналітичних даних встановлено, що кількість пільг по ПДВ у 1999 р. становила 46% від загальної кількості наданих платникам пільг з усіх видів податків, у 2000 р. – 50%, у 2001 р. – 49%, у 2002 р. – 0,2%. Разом з тим, незважаючи на позитивну тенденцію щодо зменшення частки пільг у загальній їх кількості, у грошовому виразі бюджетні втрати продовжують зростати. Так, сума бюджетних втрат внаслідок надання пільг по ПДВ за 1999-2002 рр. відповідно по роках становила 33752,5 млн. грн., 37911,9 млн. грн., 41811 млн. грн., 46772 млн. грн. (додатки Р, Р.2). Проведений аналіз підтверджує негативізм щодо надання пільг по ПДВ в Україні. Так, за 1999 р. пільги становили 474% від суми фактичних надходжень податку у бюджет, за 2000 р. – 586%, за 2001 р. – 635%, а за 2002 р. – 700% (додатки Р.1, Р.3). Тобто, платники податків вимагають від держави пільг по ПДВ на значно більшу суму, аніж було сплачено податку до бюджету. Така парадоксальна ситуація в Україні склалася лише через ухилення від сплати податків і, перш за все, за допомогою використання пільг по псевдоекспортних операціях.

Вишукуючи додаткові резерви щодо покращення ситуації із мобілізацією ПДВ у дохід бюджету встановлено, що за останні чотири роки певні кошти можна було вишукати при досконалому зарахуванні чи поверненні переоплат по податку, при одночасній наявності переоплат та сум податкового боргу в одних і тих же платників податку. Так, за 2000 р. сума переоплат при наявному податковому боргу по ПДВ становила 5852 млн. грн. (додаток С). У той же час недовиконання планових надходжень по податку за 2000 р. сягало 628 млн. грн. (додаток Н). Таким чином, сума переоплат у 9,3 разів перевищувала бюджетне недовиконання та в 1,3 рази

наявний податковий борг 4478 млн. грн. (додаток С). Загалом, за останні три роки наявні переоплати перевищували суму податкового боргу. Як ми вже зазначали, такі переоплати могли бути і у платників, які не мають податкового боргу. Тому немає сенсу не повертати кошти належні платникам, адже, згідно із Законом України “Про податок на додану вартість” № 168/97-ВР від 3 квітня 1997 р. (із внесеними змінами і доповненнями), держава за несвоєчасне повернення переоплат платникам зобов’язана виплатити відсотки [75]. У такій ситуації знову ж таки виникатимуть переоплати по нарахованих та невиконаних платникам відсотках.

Отже, ПДВ як найбільш вагоме фіскальне джерело в Україні потребує нагального реформування і, перш за все, у частині скорочення податкових пільг із одночасним посиленням контролю за поверненням переоплат податкоплатникам.

Акцизний збір в Україні відіграє менш важливу фіскальну роль, аніж ПДВ. У складі ВВП його частка за 1995-2002 рр. не перевищує 1,3% (додаток У). Причому, частка акцизного збору у ВВП відрізняється помітною стабільністю за останні п’ять років і знаходиться в межах 1-1,3%, а кількість платників податку зменшується з року в рік (додаток Х). Так, якщо у 1998 р. кількість зареєстрованих платників акцизного збору була найбільшою в Україні за досліджуваний період і становила 4065 при частці податку у ВВП 1,2%, то вже у 2002 р. при кількості 1236 платників частка акцизів у ВВП становила 1,3%. Отже, зміна кількості платників акцизного збору не мала значного впливу на ріст бюджетних надходжень. Встановлено, що планові показники щодо надходжень до зведеного бюджету України за 1998-2002 рр. акцизного збору не завжди виконувались належним чином. Так, якщо у 1998 р. рівень виконання планових надходжень по акцизному збору з вітчизняних товарів сягнув 101,9% або 1050 млн. грн., то вже у 1999 р. тільки 79,3% – 1556 млн. грн., у 2000 р. – 107,6% або 1798 млн. грн., у 2001 р. – 99% або 2186 млн. грн., у 2002 р. – 93,4% або 3605 млн. грн. (додаток Н). Таким чином, рівень виконання планових надходжень по акцизному збору з вітчизняних товарів характеризується певною нестабільністю, а за досліджуваний період середній відсоток виконання планових надходжень становить 96,2%. Щодо акцизного збору з імпортованих товарів, то, як показують аналітичні дані, коливання відсотка виконання

планових надходжень ще вагоміші. Так, у 1998 р. рівень виконання становив 66,3%, у 1999 р. – 24,4%, у 2000 р. – 110,3%, у 2001 р – 100%, а у 2002 р. – 96,4%. При середньому відсотку виконання планових надходжень за досліджуваний період 79,5% у грошовому виразі сума фактичних надходжень становила: у 1998 р. – 199 млн. грн., у 1999 р. – 210 млн. грн., у 2000 р. – 441 млн. грн., у 2001 р. – 37 млн. грн., у 2002 р. – 27 млн. грн. Отже, за період 1998-2000 рр. в абсолютному виразі сума грошових надходжень від акцизного збору з імпортованих товарів помітно зростала, але у 2001-2002 рр. відбувся різкий спад зазначеного показника. Це свідчить про те, що в Україні має місце нестабільність щодо справляння акцизного збору загалом і вдосконалення адміністрування акцизів сприятиме росту бюджетних надходжень та покращенню рівня виконання планових показників. Аналіз показує, що дещо краще виконувались показники Державного бюджету України в частині мобілізації акцизного збору (додаток П). Визначено, що лише у 1999 та 2001 рр. не виконувались планові показники з мобілізації акцизного збору з вітчизняних товарів – рівень виконання відповідно по роках становив 72,8% та 90,5%. З мобілізації акцизного збору з імпортованих товарів зберігається подібна тенденція як із мобілізації доходів у зведений бюджет.

Аналіз підтверджує, що на рівень виконання доходів бюджету від сплати акцизів одержані платниками податкові пільги справили також певний вплив. Так, за період 1999-2002 рр. платникам акцизного збору було надано пільг у кількості 372 одиниці у 1999 р., 383 – у 2000 р, 335 – у 2001 р. і 5699 – у 2002 р. (додатки Р, Р.2). У грошовому виразі втрати бюджету від наданих пільг становили: у 1999 р. – 1125 млн. грн., у 2000 р. – 2129 млн. грн., у 2001 р. – 2589 млн. грн., у 2002 р. – 2944 млн. грн. (додатки Р.1, Р.3). Отже, за останні чотири роки втрати бюджету внаслідок надання пільг по акцизному збору зростають, не дивлячись на скасування за останні два роки пільг імпортерам. Така ситуація є вкрай несприятливою для фіскальних органів і дає підстави зробити припущення про зростання порушень податкового законодавства щодо сплати акцизів в Україні.

Як показує практика, вишукати резерви щодо збільшення надходжень акцизів можна було б за допомогою ефективного використання механізму зарахування чи повернення бюджетних переplat по акцизному зборі, оскільки їх сума за 1999-2002 рр. становила значну частину податкового боргу (додаток Ц). Так, у 1999 р. сума переplати по акцизному зборі з імпортованих товарів становила 100% податкового боргу, у 2000 р. – 63%, у 2001 р. – 50%, у 2002 р. – 33% (додаток С). Встановлено, що переplати по акцизному зборі з вітчизняних товарів за останні чотири роки загалом продовжують зростати і їх можна розцінювати також як гіпотетичне потенційне джерело збільшення доходів бюджету, за умови, що переplати та суми податкового боргу наявні в одних і тих же платників податків.

Таким чином, рівень справляння податків на споживання не відповідає державним потребам і вимагає подальшого вдосконалення. Оскільки є відхилення щодо виконання планових показників надходжень до бюджету, резерви слід вишукувати і шляхом виявлення тих осіб, які ухиляються від сплати податків.

2.2.4. Інші податки

Окрім зазначених податків у пп. 2.2.1-2.2.3, доходи бюджету України формуються і за рахунок інших податків і зборів. Серед них місцеві податки та збори, відрахування до державних цільових фондів, платежі за використання природних ресурсів, єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок, державне мито та інші. Зазначені податки відіграють меншу фіскальну роль, аніж раніше розглянуті і одночасно займають меншу частку у ВВП. У процесі дослідження встановлено, що у складі ВВП зазначені податки становили у 1995 р. – 3,1%, у 1996 р. – 3,4%, у 1997 р. – 3,6%, у 1998 р. – 1,8%, у 1999 р. – 1,8%, у 2000 р. – 2,8%, у 2001 р. – 1,2%, у 2002 р. – 0,3% (додаток Ш). Таким чином, ми спостерігаємо значне зниження частки зазначених податків у складі ВВП, причому, за останні вісім років їх частка зменшилась більше, як у 10 разів. З огляду на це, аналіз реалій справляння таких податків проведемо по окремих групах.

Так, за досліджуваний період зведений бюджет України по надходженнях платежів за використання природних ресурсів був виконаний тільки у 2000 р. на 118,6%. Найнижчий показник виконання доходів бюджету зафіксовано у 1999 р. на рівні 79,5%. В інші роки рівень виконання знаходився у межах від 87,1 до 99,3%. Але у грошовому виразі бюджетні надходження мають зростаючу тенденцію (додаток Н). Наприклад, у 1998 р. сума фактичних бюджетних надходжень складала 1468 млн. грн., у 1999 р. – 1458 млн. грн., у 2000 р. – 1977 млн. грн., у 2001 р. – 2250 млн. грн. і у 2002 р. – 2449 млн. грн. Таким чином, можна вважати, що в Україні є певні резерви щодо нарощування бюджетних надходжень за використання природних ресурсів.

Крім цього, визначено, що найбільшу кількість пільг серед користувачів природних ресурсів було надано водокористувачам: у 1999 р. – 2040 одиниць, у 2000 р. – 89, у 2001 р. – 13, у 2002 р. – 14 (додатки Р, Р.2).

Місцеві податки та збори у сучасних умовах формування доходів територіальних громад набувають особливої актуальності, оскільки органи місцевого самоврядування наділені певними повноваженнями щодо їх запровадження. На зростання мобілізації місцевих податків і зборів, власне, і робиться акцент в останні чотири роки, що підтверджено аналітичними даними (додаток Щ). Так, загальні надходження місцевих податків і зборів в Україні є зростаючими: загальна сума мобілізованих до бюджету платежів у 1999 р. становила 442,3 млн. грн., у 2000 р. – 486,1 млн. грн., у 2001 р. – 514 млн. грн., у 2002 р. – 542 млн. грн. Але в основному надходження до бюджету були сформовані за рахунок комунального податку та ринкового збору. Так, наприклад, у загальній сумі надходжень місцевих податків та зборів у 1999 р. комунальний податок становив 39,9%, у 2000 р. – 33,7%, у 2001 р. – 29,8%, у 2002 р. – 26,9%. Ринковий збір відповідно по роках 38,1%, 41,6%, 44,7%, 48,3%. Отже, проаналізовані дані підтверджують низьку ефективність використання з метою формування доходної частини бюджету всіх інших місцевих податків і зборів. Саме у цьому слід вишукувати додаткові джерела бюджетних надходжень, адже, не зважаючи на можливість ухилення від сплати місцевих податків і зборів, основна причина їх

низького рівня мобілізації до бюджету – недосконале адміністрування, яке полягає у не запровадженні окремих місцевих зборів за наявності об'єкта оподаткування.

Встановлено, що платникам місцевих податків та зборів також надавались податкові пільги, що призвело до певних бюджетних втрат. Так, загальна кількість наданих пільг у 1999 р. становила 5276 одиниць, у 2000 р. – 5049, у 2001 р. – 5725, у 2002 р. – лише 30 (додатки Р, Р.2). Аналіз підтверджує, що, незважаючи на зменшення загальної кількості наданих пільг по місцевих податках та зборах, в Україні спостерігається ріст бюджетних втрат. Так, якщо сума бюджетних втрат за 1999 р. становила 4 млн. грн., за 2000 р. – 3 млн. грн., за 2001 р. – 3 млн. грн., то вже за 2002 р. – 450 млн. грн. (додатки Р.1, Р.3). Отже, ще раз підтверджується наше припущення про те, що зменшення кількості наданих податкових пільг аж ніяк не гарантує зменшення бюджетних втрат.

Оскільки контроль за повнотою, правильністю та своєчасністю сплати внесків та відрахувань до державних цільових фондів здійснюють відповідні фонди у нашому дослідженні увагу зосереджено лише на можливостях ухилення від справляння плати до фондів за допомогою використання податкових пільг. Встановлено, що виконання доходів зведеного бюджету України по відрахуваннях до державних цільових фондів було на рівні 78,6% у 1998 р., 133,1% у 1999 р., 167,8% у 2000 р., 97,1% у 2001 р. та 94,6% у 2002 р. (додаток Н). У цілому рівень виконання доходів є високим, але суттєве зниження цього показника у 2000 р. (в 1,7 разів, у порівнянні з попереднім роком) і надалі продовження спаду підтверджує наявність невикористаних фіскальних резервів, адже у грошовому виразі надходження у бюджет зменшились із 4403 млн. грн. у 1998 р. до 228 млн. грн. у 2002 р. Це можна пояснити зменшенням загальної кількості фондів, адже аналітичні дані підтверджують низький рівень бюджетних втрат внаслідок надання податкових пільг. Так, наприклад, загальна кількість наданих пільг платникам внесків до інноваційного фонду із 19522 одиниць у 2000 р. зменшилась до 31 у 2001 р. (додатки Р, Р.2), а сума бюджетних втрат становила у 2000 р. 208 млн. грн., а вже у 2001 р. – 0,02 млн. грн. (додатки Р.1, Р.3). Таким чином, пільги щодо відрахувань до державних цільових фондів відіграють другорядну роль щодо невиконання

бюджетних призначень. Основні причини недоїмок по внесках слід вишукувати у вчиненні податкових деліктів.

Разом з тим, встановлено, що платники податків за 1999-2002 рр. мали і переоплати, і суми податкового боргу по внесках до державних цільових фондів. Так, наприклад, на 1.01.2000 р. сума переоплат становила 30 млн. грн., на 1.01.2001 р. – 31 млн. грн., на 1.01.2002 р. – 26 млн. грн., на 1.01.2003 р. – 23 млн. грн. Тобто, у цілому переоплати становили від 18% до 37% податкового боргу (додаток С). Як вже було зазначено, гіпотетично такі переоплати могли б мати місце у тих же платників, у яких в наявності був податковий борг. Наприклад, кожного року змінюються бюджетні рахунки для таких платежів і неодноразово платники помилково перераховують кошти на старі рахунки. Тобто, фактично заборгованості перед бюджетом немає, але, зважаючи на податкову дисципліну зарахування платежів, борг все-таки виникає. Інколи платники лише після податкових перевірок дізнаються про неправильність сплати ними належних бюджету коштів.

Отже, резерви бюджетних надходжень слід вишукувати у своєчасному та правильному зарахуванні або поверненні переоплат платникам податків, за умови їх наявності у таких, що мають податковий борг, а також у боротьбі з податковими правопорушеннями.

Підсумовуючи викладене у параграфі слід відзначити, що реалії справляння податків в Україні не відповідають теоретичним постулатам її фіскального потенціалу. Держава як економічний суб'єкт не досягла оптимального рівня мобілізації бюджетних надходжень, що ставить під загрозу реалізацію функцій держави відповідно до призначень, визначених рівнем бюджетного фінансування.

2.3. Податковий контроль в Україні: організація та ефективність

В умовах становлення ринкової економіки гостро стоїть проблема стабілізації фінансової системи, забезпечення стійкого надходження бюджетних доходів,

дотримання податкової дисципліни як умови якісного виконання платниками податків зобов'язань перед державою. Таке підґрунтя зумовило створення особливого напрямку державного фінансового контролю – податкового контролю.

Дослідження питань податкового контролю не залишались поза увагою вчених. Так, окремі аспекти фіскального контролю досліджував І.Х. Озеров [62]. Серед праць сучасних вітчизняних вчених виділимо дослідження Андрущенка В.Л. [1], Василика О.Д. та Павлюк К.В. [2], Завгороднього В.П. [128], Кириленко О.П. [4], Онищенка В.А. [129], Поповича В.М. [60], Скрипник А.В. [105], Соколовської А.М. [109], Федосова В.М. [84], Чорного М.П. [130], Юрія С.І. [125]. Серед зарубіжних дослідників проблеми податкового контролю досліджували у своїх працях П.М. Годме [66], Ф. Глодзік [14], Л. Куровский, Е. Руськовський, Х. Сохацка-Крисьяк [131] та інші дослідники [132-136]. Проте, зазначені дослідження не повністю розкривають питання організації податкового контролю або ж характеризують лише окремі його аспекти [1, 2, 4, 60, 125, 131]. Інші праці побудовані на дослідженнях нормативно-правової бази з питань проведення податкового контролю [128, 129]. У вказаних дослідженнях недостатньо уваги приділено оцінці ефективності роботи податкових органів. Зважаючи на це, вважаємо за доцільне більш ґрунтовніше дослідити діючу практику організації та проведення податкового контролю в Україні.

У наукових джерелах поняття податкового контролю розглядається в декількох аспектах. Так, у фахових вітчизняних виданнях та економічній літературі пострадянських держав податковий контроль традиційно розглядається як елемент державного фінансового контролю, а його зміст виключно зводиться до перевірок дотримання платниками податків вимог чинного законодавства про оподаткування та провадження підприємницької діяльності [130, с. 92]. Таке визначення не повністю розкриває сутність поняття податковий контроль і характеризує його як одностороннє явище – лише перевірки платників податків. Але, перш ніж здійснити будь-яку перевірку у платника податків із питань правильності сплати податків на користь держави, необхідно володіти вихідною інформацією про його діяльність. Таку інформацію можна зібрати лише шляхом превентивного інформаційно-

аналітичного забезпечення діяльності податкоплатників (постановка платників податків на облік в органах податкової служби, масово-роз'яснювальна робота серед платників податків з питань повноти та правильності сплати належних бюджету коштів, контрольно-економічна діяльність податкової служби).

В інших джерелах податковий контроль визначено як суттєвий елемент державного регулювання економіки та обов'язкову умову ефективного функціонування фінансової системи та економіки країни в цілому, мета якого – сприяння реалізації податкової політики держави в процесі формування і використання бюджетів різних рівнів і цільових державних фондів [136, с. 26]. Або ж як багатоаспектну галузеву систему спостереження державних контролюючих органів за фінансово-господарською діяльністю платників податків з метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування бюджету і встановлення її відповідно вимогам чинного законодавства [129, с. 11]. Дані визначення більш ширше трактують поняття податковий контроль через призму державного регулювання економіки та шляхом спостереження відповідних органів державного контролю за діяльністю платників податків. Проте, у зазначених визначеннях вчених не розкрито, якими саме шляхами та методами можна досягнути забезпечення виконання бюджетних призначень у процесі здійснення податкового контролю.

У західній фінансовій науці трактування податкового контролю є більш ширшим, а саме: податковий контроль визначено як систему спостереження за платниками податків [130, с. 92]. Причому, метою такого спостереження, окрім проведення перевірок дотримання вимог податкового законодавства та законодавства, що регулює правильність провадження бізнесу, є ще і вивчення поведінки платників у процесі справляння податків. Таким чином, в основу західного трактування поняття податковий контроль покладено фіскальну соціологію – науку, яка вивчає економічну поведінку платників податків. Безумовно, що таке визначення можна розглядати, як найбільш вдале, але знову ж таки воно не є конкретизованим. Адже поведінка платників щодо сплати належних державі податків може сприяти виявленню прихованих фіскальних резервів, які слід

було би прогнозно визначити. Наприклад, рівень добровільності виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань, рівень обізнаності з діючим податковим законодавством та ступінь його зрозумілості для платників податків та інше.

В оновленій нормативно-правовій базі України податковий контроль також розглядається у широкому розумінні. Наприклад, у ст. 16086 проекту Податкового кодексу податковий контроль визначено як єдину систему обліку платників податків, а також контроль за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, порядком проведення розрахунків, обліку товарів та коштів [137]. На відміну від раніше розглянутих визначень поняття податковий контроль, останнє досить вдало підкреслює, що податковий контроль – це єдина система обліку платників податків. Отже, в основу нормативного національного визначення поняття податковий контроль покладено облік платників податків. В подальшому податковий контроль розглядається саме як контрольна діяльність з боку відповідних органів за повнотою та своєчасністю сплати належних державній казні коштів. Нормативним визначенням також не враховано необхідності та позитивів масово-роз'яснювальної роботи серед платників податків та необхідності попередження і профілактики податкових правопорушень.

Акцентуючи увагу на окремих розбіжностях дефініцій даного поняття, на нашу думку, варто визначити податковий контроль як багатоаспектну діяльність контролюючих органів, визначених чинним законодавством, із метою об'єктивного забезпечення заданого рівня формування доходів бюджету шляхом створення достовірної інформаційно-аналітичної системи обліку платників та надходжень податків, проведення масово-роз'яснювальної роботи серед платників податків для досягнення найвищого рівня добровільності сплати податків, розробки та реалізації профілактично-попереджувальних заходів щодо вчинення податкових правопорушень.

Податковий контроль можна розглядати у двох аспектах: по перше, як функцію чи елемент державного управління економікою, а по-друге, як особливу

діяльність уповноважених органів з виконання податкового законодавства України. У якості складової частини державного управління економікою податковий контроль має певну специфіку практики застосування і цільову спрямованість, що відрізняє його від інших видів контролю. Він провадиться шляхом застосування науково-обґрунтованих методів встановлення ступеня відповідності практики оподаткування положенням розробленої податкової політики. Інститут податкового контролю являє собою складовий елемент загальної структури контролюючих органів держави і, разом з тим, виступає як найважливіша ланка фінансового механізму в цілому [138, с. 29]. Обидві сторони податкового контролю перебувають у нерозривній єдності та безперервному розвитку і вдосконаленню.

ДПСУ визначена як єдина система контролю за дотриманням податкового та валютного законодавства, правильності обчислення, повноти та своєчасності сплати у відповідний бюджет податків, зборів та інших обов'язкових платежів [51]. Одночасно можна виділити також інші фінансові інституції, які уповноважені на проведення контролю у царині оподаткування (митна служба України, Пенсійний фонд України, Фонд соціального страхування України) [54]. Слід зазначити, що компетенція усіх контролюючих органів чітко обумовлена та визначена у Законі України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” (із внесеними змінами і доповненнями) № 2181-III від 21 грудня 2000 р. [54].

Податкові контрольні дії охоплюють усю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих видів податків, податкових груп, груп платників податків. Тобто, податковий контроль пронизує економіку по вертикалі і горизонталі, забезпечуючи фіскальні інтереси бюджету [41, с. 13].

Об'єктами податкового контролю визначено: повноту та правильність здійснення постановки на облік у податкових органах платників податків; правильність обчислення податкового зобов'язання; повноту, своєчасність та правильність подання податкової звітності до органів податкової служби; своєчасну і повну сплату належних бюджету коштів [129, с. 11].

Податковий контроль від інших видів контролю вирізняється особливостями руху грошових потоків від власників до бюджету держави. Одночасно як складова фінансового контролю, за часом здійснення податковий контроль також можна розподілити на попередній, поточний і наступний. Однак, такий розподіл є певною мірою досить умовним, оскільки одні і ті ж самі контрольні заходи одночасно можуть бути і попередніми, і поточними, і наступними. В.А. Онищенко наводить щодо цього досить вдалий приклад: “Камеральна перевірка розрахунку податку на прибуток за перший квартал: стосовно моменту обчислення податку за перший квартал – це наступний контроль, стосовно моменту сплати податку – попередній контроль, стосовно процесу виконання зобов’язань по сплаті податку за весь податковий період (рік) – поточний контроль” [129, с. 11].

Практика показує, що, як засоби вираження змісту податкового контролю, його форми можна поділити на дві групи. До першої групи форм вченими віднесено різні види податкових перевірок, що в цілому обумовлено імперативністю податків. Сутнісною ознакою таких форм податкового контролю є надане законодавством право контролюючим органам на притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства у процесі реалізації результатів перевірок. Друга група форм податкового контролю обумовлена контрольною функцією податків і реалізується за допомогою спостереження та моніторингу процесу оподаткування.

Серед найбільш поширених у світовій фіскальній практиці методів податкового контролю найбільш широко використовуються прямі (методи переконання і примусу) та непрямі (економічні) методи.

Дослідження механізму здійснення податкового контролю дають підстави для визначення таких складових його організації як підготовка контрольно-перевірочного процесу, виконання контрольно-перевірочних дій, узагальнення та реалізація результатів перевірки. Усі етапи проведення податкового контролю перебувають в органічній єдності та доповнюють один одного.

Так, на першому етапі проводяться:

- відбір платників податків для перевірок. Відбір суб’єктів підприємницької діяльності для проведення перевірок рекомендується здійснювати двома

методами: спеціального або випадкового відбору. Сутність методу спеціального відбору полягає у тому, що він ґрунтується на аналізі показників інформаційного масиву ДПСУ та показників фінансово-господарської діяльності платників податків. Результати аналізу узагальнюються і найпріоритетнішою визнано перевірку таких платників податків, у яких встановлено наявність чинників, що викликають підозру відносно достовірності податкових розрахунків та звітів. Наприклад, платники податків тривалий період декларують збитки або ж незначні прибутки, допускають коливання розміру податкових платежів за різні податкові періоди за приблизно однакових обсягів реалізації. Слід зазначити, що остаточне рішення про відбір кожного конкретного платника податків для перевірки доцільно приймати із врахуванням його реальної можливості сплатити належні платежі в казну держави. Однак, у випадку рівноцінності об'єктів, з точки зору імовірності виявлення податкових правопорушень, перевага надається найкрупнішим платникам за показниками виручки від реалізації, чисельності працюючих, платежів до бюджету, а також платоспроможним підприємствам. Недолік даного методу полягає у тому, що законослухняні і одночасно платоспроможні платники податків найчастіше потрапляють у поле зору податкових контролерів як такі, що сплатять кошти у бюджет, адже немає сенсу перевіряти неплатоспроможних платників податків, оскільки результати перевірок можуть призвести до ще більшого росту податкового боргу. Метод випадкового відбору характеризується певною стихійністю та справедливістю у виборі об'єктів податкового контролю, повністю відповідає принципу раптовості перевірок, дозволяє потенційно розширити перелік платників податків для проведення перевірок, забезпечує репрезентативність відбору платників податків усіх категорій з метою оцінки загального рівня стану податкової дисципліни. Розглядаючи питання відбору об'єктів податкового контролю, варто зазначити, що однією з головних вимог його здійснення є принцип дешевизни – контроль повинен приносити значно більше коштів державі, ніж витрачається на його проведення. Відповідно до цього критерію, доцільно для проведення податкових

перевірок відбирати лише таких платників податків, які допускають факти істотного ухилення від сплати податків;

- планування перевірок, яке здійснюється відповідно до вимог Наказу ДПА України № 580 від 7.11.2000 р. “Про організацію роботи по складанню Національного плану проведення документальних перевірок суб’єктів підприємницької діяльності на 2001 рік”. Саме на цьому етапі проводиться відбір необхідної для перевірки інформації, складаються плани та графіки перевірок, визначається необхідний для перевірки час та обсяг контрольних процедур, методи контролю та особи податкових контролерів. Слід зазначити, що організація планування податкових перевірок та координація дій усіх контролюючих органів у державі на стадії формування і виконання планів перевірок покладена на податкові органи. Сформований під керівництвом податкових органів план проведення податкових перевірок на відповідний рік називають Національним планом проведення документальних перевірок [139];
- організаційні заходи з підготовки перевірок;
- доперевірочний аналіз наявної у контролюючих органів інформації про платників податків. Попередній аналіз проводиться шляхом вивчення наявної у податковому органі інформації про платника податку, що сприяє отриманню загальних відомостей про платників та накресленню основних напрямків перевірки. Ретельно здійснений попередній аналіз справи платника податків, з точки зору забезпечення кінцевого результату, є досить важливим етапом контролю;
- підготовка програм (переліку питань) перевірок;
- надсилання платникам податків повідомлення про проведення перевірки. Далекосяжна мета організації контрольно-перевірочної роботи – посилити мотивацію добровільної сплати податків, а, отже, зменшити контрольну увагу до бізнесу, котрий здійснюється легально і цивілізовано. Виходячи із положень Указу Президента України “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” № 817/98 від 23 липня 1998 р. (із внесеними змінами і доповненнями), працівники податкових органів перед проведенням податкового

контролю повідомляють платника податків про майбутню перевірку. З цією метою, після виконання усіх попередніх процедур, платнику податків надсилається повідомлення про дату та тривалість перевірки із зазначенням питань, по яких вона буде проводитись. Таким чином, платнику надається достатньо часу, щоб він міг підготуватися до перевірки: у випадку наявності податкових правопорушень платник отримує шанс для самостійного усунення недоліків та виправлення помилок. Безумовно, що платник також зобов'язаний провести відповідні розрахунки з бюджетом по виявлених недоплачених податках. Надзвичайно важливою складовою частиною такого етапу контролю, як контакт із об'єктом контролю ми вважаємо співбесіду із платником податків. По-перше, це дозволить більш точно визначити загальний фінансовий стан платника податків. По-друге, забезпечить розуміння методів ведення облікових записів;

- формування складу контрольно-перевірочної бригади чи визначення осіб податкових контролерів;
- оформлення посвідчень на право проведення перевірок;
- надсилання відомостей та повідомлень про терміни перевірок іншим контролюючим органам, які беруть участь у перевірках.

На другому етапі проведення податкового контролю платник податків одержує від контролерів підтвердуючі документи на право проведення перевірки, вирішуються організаційні питання щодо проведення перевірки (наприклад, узгоджується режим роботи представників контролюючих органів), у випадку протидії службовим особам податкових органів застосовуються заходи впливу до платника податків (наприклад, залучаються працівники податкової міліції для фізичного захисту працівників податкових органів), відбувається перевірка відповідно до переліку затверджених питань. Слід зазначити, що процес перевірки може супроводжуватись, у випадку необхідності, проведенням зустрічних перевірок, оперативним втручанням податкової міліції, вилученням документів тощо. Як свідчить практика, податковий контроль в Україні проводиться у формі безвиїзної податкової перевірки (камеральна перевірка, кабінетний аудит) чи виїзної

податкової перевірки (документальна перевірка). Слід відмітити, що усім формам податкового контролю передують доперевірочний аналіз, який є невід'ємною частиною процесу підготовки перевірок. Так, з'ясовано, що у результаті проведення доперевірочного аналізу отримується інформація про зовнішні фактори, які впливають на господарську діяльність платника та відображають економічну ситуацію і галузеві особливості, а також внутрішні фактори, які впливають на господарську діяльність, виходячи з її індивідуальних особливостей.

Кінцевим етапом податкового контролю визначено узагальнення та реалізацію результатів перевірки. Даний етап є надзвичайно важливим, оскільки безпосередньо впливає на загальну оцінку ефективності проведення податкового контролю. На даному етапі відбувається приймання від членів контрольно-перевірочної бригади матеріалів перевірок, ознайомлення об'єкту податкового контролю із матеріалами перевірки, групування виявлених податкових правопорушень, розгляд спірних питань, прийняття рішення за результатами перевірки, забезпечення надходження до бюджету донарахованих за результатами перевірки платежів.

Однак, слід підкреслити, що нами розглянуто лише основні процедури, які виконуються під час контрольно-перевірочної роботи податковими органами. На практиці вони, з одного боку, не можуть бути вичерпними, а з другого, не повинні проводитись у повному обсязі. Отже, конкретний склад процедур податкового контролю залежить від особливостей фінансово-господарської діяльності платника податків, особливостей перевірки та результатів її реалізації.

Дослідивши організаційні засади податкового контролю в Україні, перейдімо до аналізу його практичних аспектів. Вирішуючи задачі дослідження, проаналізуємо ефективність здійснення податкового контролю органами Державної податкової служби України за 1998-2002 рр.

Основою якісного та достовірного податкового контролю є ретельний облік усіх платників податків. Починаючи з 1998 р. в Україні спостерігається стала тенденція до збільшення загальної кількості зареєстрованих платників податків. Якщо у 1998 р. таких було 651 тис., у 1999 р. – 687 тис., у 2000 р. – 728 тис., у

2001 р. – 764 тис., то у 2002 р. – 769 тис. (додаток Ю). Таким чином, в Україні має місце стабільний ріст кількості платників податків. Але аналітичні дані підтверджують, що цей ріст спричинений постійним зростанням упродовж досліджуваного періоду кількості платників прибуткового податку з громадян. По інших податках кількість платників зменшується. Оскільки загальна кількість платників податків зростає, можна припустити, що збільшилась і кількість реальних платників податків. Наприклад, по вказаних роках їх кількість була, відповідно 496 тис., 510 тис., 521 тис., 542 тис., 566 тис. (додаток Ю.1). Якщо ж визначити питому вагу платників, які сплачують податки у загальній кількості зареєстрованих, то спостерігаємо зниження цього показника: починаючи з 1998 р. – 76,2%, у 1999 р. – 74,3%, у 2000 р. – 71,6%, у 2001 р. – 70,9%. Але вже у 2002 р. показник сягнув 73,6% (додаток Ю.2). Слід відмітити, що визначений нами відсоток реальних платників податків в Україні є невисоким. Причому, проаналізувавши дані додатку Ю.2 стає зрозумілим, що найбільш несприятлива ситуація склалася щодо справляння прибуткового податку, який утримувався із зарплати – найнижчий показник питомої ваги платників податку до загальної кількості зареєстрованих: у 1998 р. – 63,5%, у 1999 р. – 59,8%, у 2000 р. – 58,5%, у 2001 р. – 59,5%, у 2002 р. – 66,2%. Найвищий відсоток цього показника спостерігаємо по платі за землю: у 1998 р. – 90,1%, у 1999 р. – 87,3%, у 2000 р. – 88,8%, у 2001 р. – 98,1%, у 2002 р. – 98,8%. Це ще раз підтверджує ефективність оподаткування майна і власності. По інших податках зазначений показник знаходиться в межах від 67,6% до 94,2%.

З'ясовано, що за період 1998-2002 рр. зменшилась загальна кількість платників, які підлягали податковому контролю. Якщо у 1998 р. податковим контролем було охоплено 335 тис. платників, то у 1999 р. – 313 тис., у 2000 р. – 268 тис., у 2001 р. – 225 тис., у 2002 р. – 244 тис. (додаток Ю.3). Одночасно відмічається за вказані роки, в цілому, збільшення кількості платників податків, які допустили порушення податкового законодавства. Якщо у 1998 р. таких було 217 тис. або 64,9% із числа перевірених, то у 1999 р. – 207 тис. або 65,9%, у 2000 р. – 184 тис. або 68,4%, у 2001 р. – 164 тис. або 73%, у 2002 р. – 206 тис. або 84,7% (додаток Ю.4). Це дає підстави дійти висновку про те, що не завжди зменшення

кількості контрольних перевірок сприяє виконанню вимог чинного законодавства. Матеріали дослідження показують, що зменшення кількості податкових перевірок в Україні спричинило ріст кількості порушників податкового законодавства.

Практика показує, що найбільше перевірок за 1998-2002 рр. (не враховуючи прибуткового податку) було проведено по ПДВ та податку на прибуток (відповідно 552250 і 474133 платників підлягало документальним перевіркам) (додаток Ю.3). За нашими розрахунками середній процент допущених платниками порушень по справлянню вказаних податків за 1998-2002 рр. становив 61,9% по ПДВ та 60,6% по податку на прибуток. По інших податках середній процент допущених платниками податкових правопорушень у 1998-2002 рр. становив: 51,2% – по акцизному зборі, 27,5% – по земельному податку, 47,2% – по прибутковому податку, який утримувався із заробітної плати робітників і службовців, 56,4% – по прибутковому податку із доходів підприємців (додаток Ю.5).

Отже, по основних бюджетоутворюючих податках у державі має місце високий відсоток вчинення податкових правопорушень – ухилення від сплати податків, недопущення та ліквідацію яких можна розцінювати як резерв фіскального потенціалу України.

Безумовно, що визначені нами показники середніх процентів вчинення податкових правопорушень не повністю характеризують ситуацію в Україні, пов'язану з ухиленням від податків. Одним із показників, який в абсолютному виразі характеризує рівень ухилення від сплати податків можна вважати, повернуті за наслідками перевірок, належні бюджету кошти. Так, спеціалістами податкової служби України за результатами контрольної роботи за 1999 р. додатково донараховано до бюджету платежів у сумі 11574,9 млн. грн., за 2000 р. – 10130 млн. грн., за 2001 р. – 3591 млн. грн., за 2002 р. – 8836 млн. грн. (додатки Ю.6-Ю.9). Отже, як показують аналітичні дані, у 2000-2001 рр. в Україні знизився показник ефективності діяльності податкової служби в частині виявлених під час податкових перевірок прихованих сум податків, але починаючи з 2002 р. даний показник знову підвищується.

Ефективність податкових перевірок можна оцінити за допомогою коефіцієнта:

$$T_{ke} = \frac{R_{tk}}{N_{tk}}, \quad (2.1)$$

де T_{ke} – коефіцієнт ефективності податкових перевірок;

R_{tk} – сума коштів, повернутих бюджету, млн. грн.;

N_{tk} – кількість проведених податкових перевірок, одиниць [134, 135].

За даними додатків обчислимо зазначений коефіцієнт для 1999-2002 рр.:

$$T_{ke\ 1999\ p.} = 11575/206520 = 0,056;$$

$$T_{ke\ 2000\ p.} = 10130/183469 = 0,055;$$

$$T_{ke\ 2001\ p.} = 3591/164341 = 0,022;$$

$$T_{ke\ 2002\ p.} = 8836/206299 = 0,043.$$

Отже, проведені розрахунки коефіцієнта ефективності податкових перевірок за 1999-2002 рр. показують, що ефективність діяльності податкової служби України щодо виявлення податкових правопорушень та повернення бюджету належних коштів за період 1999-2001 рр. знижувалась і у 2001 р. досягла мінімального показника, але у 2002 р. ситуація змінилась і показник поступово почав зростати. Слід зазначити, що визначені нами коефіцієнти надають також інформацію про те, скільки коштів було повернуто у середньому бюджету за одну перевірку.

Для оцінки контрольної діяльності податкових органів ДПАУ використовує показник донарахованих сум за актами перевірок. Так, у 1999 р. за актами документальних перевірок донараховано 5563,9 млн. грн. або 48,1% від загальної суми донарахувань, у 2000 р. – 4825,7 млн. грн. або 47,6%, у 2001 р. – 2768 млн. грн. або 77,1%, у 2002 р. – 7701 млн. грн. або 87,2% (додатки Ю.6-Ю.9). Отже, одночасно із загальним зниженням ефективності податкових перевірок зростає відносний показник, який характеризує величину донарахованих сум за актами перевірок.

У процесі дослідження встановлено, що певну частку з донарахованих бюджетних платежів становить пеня за картками особових рахунків платників: у 1999 р. – 5977,6 млн. грн. або 51,6% від загальної суми донарахувань, у 2000 р. – 5275,9 млн. грн. або 52,1%, у 2001 р. – 823 млн. грн. або 22,9%, у 2002 р. – 1136 млн. грн. або 12,9% відповідно (додатки Ю.6-Ю.9). Такі донарахування, на нашу думку,

не дають чіткої уяви про реальну ефективність податкового контролю, оскільки не потребують значних затрат праці і в основному проводяться в автоматичному режимі за допомогою наявних в ДПАУ АРМів. Але за останні два роки частка пені у загальній сумі донарахувань суттєво знизилась і не має значного впливу на визначення інтегрованого показника ефективності діяльності податкових органів.

Встановлено, що за результатами перевірок найбільшу частку у донарахованих сумах становлять донарахування у юридичних осіб. Так, у 1999 р. було донараховано 11224,0 млн. грн. або 97% від донарахованих сум, у 2000 р. – 9799,1 млн. грн. або 97%, у 2001 р. – 3388 млн. грн. або 94%, у 2002 р. – 8594 млн. грн. або 97% (додатки Ю.6-Ю.9). Таким чином, середній процент донарахувань юридичним особам за наслідками податкових перевірок у загальній сумі платежів за 1999-2002 рр. становить 96,3%. Це свідчить про значні порушення податкового законодавства юридичними особами-платниками податків і їх здатністю більшою мірою ухилятися від оподаткування. Отже, юридичні особи-платники податків є найбільш схильними до ухилення від сплати податків шляхом вчинення податкових правопорушень і потребують більш пильної уваги з боку контролюючих органів.

Як показують аналітичні дані, найбільшу частину серед прихованих платниками сум податків становить ПДВ: у 1999 р. – 3886,8 млн. грн. або 34,6% від загальної суми донарахувань по підприємствах, у 2000 р. – 4099,8 млн. грн. або 41,8%, у 2001 р. – 1645 млн. грн. або 48,6%, у 2002 р. – 1558 млн. грн. або 18,1% (додатки Ю.6-Ю.9). Як показує аналіз, лише у 2002 р. донарахування по ПДВ були меншими за донарахування по податку на прибуток. Це відбулося внаслідок посилення контролю за збитковими підприємствами в Україні і такими, що декларували від'ємний об'єкт оподаткування податком на прибуток. Тим самим, вперше за останні чотири роки в Україні дістало підтвердження припущення про те, що від податків на споживання важче ухилятися, ніж від податків на прибуток.

Донарахування ж по податку на прибуток підприємств становили: у 1999 р. – 2441,2 млн. грн. або 21,8% від загальної суми донарахувань по підприємствах, у 2000 р. – 2466,7 млн. грн. або 25,2%, у 2001 р. – 845 млн. грн. або 24,9%, у 2002 р. – 4391 млн. грн. або 51,1% (додатки Ю.6-Ю.9). Отже, дані аналізу підтверджують, що

за останні чотири роки платники податку на прибуток все більше вдаються до ухилення від його сплати, а за 2002 р. ухилення від сплати податку на прибуток в Україні досягло максимального рівня.

Як відмічено у параграфі 2.1 дослідження, після створення у структурі ДПАУ департаменту з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів відбулися певні зміни щодо рівня мобілізації акцизних податків у бюджет. Зазначені зміни торкнулися і податкових перевірок платників акцизного збору, що знайшло відображення у показниках діяльності податкової служби. Так, за наслідками перевірок донарахування по акцизному збору становили: у 1999 р. – 429,1 млн. грн. або 3,8% від загальної суми донарахувань по підприємствах, у 2000 р. – 471,4 млн. грн. або 4,8%, у 2001 р. – 174 млн. грн. або 5,1%, у 2002 р. – 173 млн. грн. або 2% (додатки Ю.6-Ю.9). Наведені аналітичні дані підтверджують доцільність створення зазначеного вище департаменту, оскільки саме завдяки його ефективному функціонуванню вдалося скоротити кількість порушників законодавства щодо сплати акцизного збору, що підтверджено як відносними, так і абсолютними показниками додатково нарахованих за наслідками податкових перевірок сум акцизів.

Незважаючи на пануючу в оподаткуванні теорію про неможливість ухилитися від земельного податку, національна фіскальна практика показує дещо інші реалії. За досліджуваний період в Україні мало місце ухилення від сплати земельного податку підприємствами, що підтверджується аналітичними даними. Так, за наслідками податкових перевірок було виявлено приховані платниками суми плати за землю: у 1999 р. – 339,0 млн. грн. або 3% від загальної суми донарахувань підприємствам, у 2000 р. – 455,6 млн. грн. або 4,6%, у 2001 р. – 91 млн. грн. або 2,7%, у 2002 р. – 83 млн. грн. або 1% (додатки Ю.6-Ю.9). Загалом дані аналізу показують, що ухилення від сплати земельного податку не характеризується масовістю і значними бюджетними втратами, але, з огляду на простоту та дешевизну визначення суми податку, доцільно було б викоринити можливість ухилення від його сплати.

Матеріали дослідження показують, що певний вплив на рівень правосвідомості платників податків, як і на рівень ухилення від виконання податкових зобов'язань, справляє показник скасування рішень податкових органів щодо притягнення платників до відповідальності. Наприклад, за рішеннями судів у 1999 р. було скасовано донарахованих за наслідками податкових перевірок платежів у сумі 2336,7 млн. грн. або 19,3% від загальної суми донарахувань, у 2000 р. – 1679 млн. грн. або 16,6%, у 2001 р. – 733,5 млн. грн. або 20,4%, у 2002 р. – 1400,5 млн. грн. або 15,8%. Слід зазначити, що частка скасованих донарахувань підприємствам є найбільшою (у 1999 р. – 2321,5 млн. грн. або 99,3% від суми скасованих судами платежів, у 2000 р. – 1641,9 млн. грн. або 97,8%, у 2001 р. – 706,2 млн. грн. або 96,3%, у 2002 р. – 1384,2 млн. грн. або 98,8%) (додаток Ю.10). Отже, як свідчить практика, не усі матеріали податкових перевірок відповідають юридичним нормам і в кінцевому результаті можуть бути скасовані за рішеннями судових органів. Це призводить, по-перше, до втрати бюджетних коштів, по-друге, формує у платників негативний імідж податкових органів як некомпетентної інституції, по-третє, сприяє ухиленню від сплати податків через можливість оскарження дій податківців у судах (певну роль відіграє суб'єктивний фактор при вирішенні податкових спорів, як, наприклад, обслуговування платника кваліфікованим адвокатом).

На підставі проведеного аналізу ефективності податкового контролю щодо справляння податків фізичними особами-підприємцями встановлено, що за період 1998-2002 рр. зросла кількість порушників податкового законодавства, не зважаючи на те, що в Україні запроваджено спрощені моделі оподаткування підприємців. Причому питома вага осіб, які ухиляються від податків зросла з 43,2% у 1998 р. до 50,9% у 1999 р. У 2000-2002 рр. частка осіб-порушників становила відповідно по роках 57,8%, 55,3% та 75,0% від загальної кількості перевірених (додаток Ю.5). Отже, спрощені моделі оподаткування підприємців сприяли збільшенню кількості зареєстрованих осіб-платників податків, але, разом з тим, призвели до суттєвого збільшення кількості порушників податкового законодавства. Наприклад, якщо середній темп росту кількості зареєстрованих платників податків-підприємців за

1998-2002 рр. становив 113,8%, то відповідний показник щодо порушників податкового законодавства за цей же період становив 117,4%. Таким чином, не зважаючи на стабільний ріст частки платників, які реально сплачують податки, одночасно зростає і частка таких, які ухиляються від оподаткування. Аналіз показує, що у 1999 р. підприємці ухилилися від сплати прибуткового податку на суму 48,9 млн. грн., у 2000 р. – 53 млн. грн., у 2001 р. – 45 млн. грн., у 2002 р. – 134 млн. грн. (додатки Ю.6-Ю.9). Отже, як показують аналітичні дані, підприємницька діяльність фізичних осіб і надалі потребує пильної уваги з боку податкових органів, оскільки у цій сфері економіки є можливість збільшення мобілізації бюджетних надходжень за рахунок викорінення ухилення від податків.

Ухилення від сплати податків є відомим із давнини явищем як реакція на надмірний податковий тягар. Воно розвивалося разом із оподаткуванням, набувши форми стійкої закономірності. Виходячи з цього, можна сформувати закон росту опору оподаткуванню: чим вищі ставки податку та нижча ймовірність встановлення податкового правопорушення органами контролю і малоефективні заходи карного характеру з їх боку, тим вищий рівень ухилення від податків.

Як зазначалось вище, одна з найголовніших вимог, яка ставиться до податкового контролю впливає із принципів оподаткування – контроль повинен приносити значно більше коштів, ніж витрачається на його проведення (принцип дешевизни та ефективності податкової системи). У цьому аспекті оцінимо ефективність контрольно-економічної роботи ДПСУ, використовуючи інтегруючий показник оцінки ефективності роботи. Для розрахунку інтегруючого показника оцінки ефективності роботи податкової служби України скористаємося методикою ДПА України.

Практика показує, що для визначення інтегруючого показника оцінки ефективності роботи податкової служби використовуються дані про штатну чисельність працівників ДПСУ, фактичні надходження платежів до бюджету за звітний та попередній періоди, прогнозовані надходження платежів до бюджету на звітний період, недоїмку на кінець звітного періоду, донараховані за наслідками перевірок платежі, сплачені до бюджету донараховані суми, фактичні витрати на

утримання податкових органів за звітний період. Визначальним елементом у загальній схемі розрахунку ефективності діяльності податкової служби України за методикою ДПАУ є визначення коефіцієнту умовної окупності податкових органів, оскільки саме він характеризує ефективність контрольно-економічної роботи податкових органів і показує фактичні доходи бюджету на кожен гривню витрат на утримання податкової служби України. Подібна методика використовується і податковими адміністраціями країн Європейського Союзу, наприклад Польщі [140]. Так, аналітичні дані показують, що коефіцієнт умовної окупності податкових органів в Україні за 1999 р. становив 3,31, за 2000 р. – 2,53, за 2001 р. – 2,4, за 2002 р. – 2,9 (додатки Ю.11-Ю.14). Отже, розрахований коефіцієнт умовної окупності податкових органів показує, що загалом податкова служба України працює ефективно, витрати держави на її утримання повністю покриваються за рахунок мобілізованих бюджетних надходжень. Проте, зазначений коефіцієнт протягом 1999-2001 рр. суттєво знизився і лише у 2002 р. почав поступово зростати. Це дає підстави стверджувати, що ефективність податкового контролю в Україні знизилась.

Висновки до розділу 2

У сучасних умовах господарювання як складову державного регулювання економіки та управління оподаткуванням загалом виділяють державний податковий менеджмент, який стає важливим елементом управління державою в цілому. Як особливий науково-практичний процес, він є надзвичайно громіздким за своїм змістом, умовами організації та цілями.

Державний податковий менеджмент можна визначити як управлінську діяльність держави у сфері оподаткування на підставі чинної нормативно-правової бази із залученням законодавчих органів та органів виконавчої влади для досягнення максимального задоволення інтересів суб'єктів оподаткування, причому,

така діяльність повинна ґрунтуватись на: використанні сучасних здобутків науки і техніки, недопущенні проявів податкової дискримінації та порушення прав платників податків, подальшому контролі за належним виконанням платниками своїх податкових зобов'язань.

У процесі управління оподаткуванням приймає участь система органів та інституцій, однак провідне місце у ній займають органи ДПСУ, організаційна структура яких зазнає змін із врахуванням тенденцій розвитку національної економіки, структури податкової системи, кількості зареєстрованих платників податків, а також стану наповнюваності бюджету в частині реалізації фіскального потенціалу держави та мінімізації податкових правопорушень.

В Україні показники мобілізації бюджетних надходжень не відповідають фіскальному потенціалу держави. Державна казна недоодержує коштів внаслідок декількох причин. Основними з них можна вважати недоліки податкового адміністрування – в основному необґрунтоване надання податкових пільг платникам податків: в окремі роки надані податкові пільги перевищували обсяг бюджетних надходжень на 40-50%, що є парадоксальним явищем. Також в Україні набуло широкого поширення ухилення від сплати податків: за останні п'ять років частка порушників податкового законодавства серед перевірених підприємств невпинно зростає від 64,9% у 1998 р. до 84,7% у 2002 р., а серед фізичних осіб-суб'єктів підприємництва – від 43,2% у 1998 р. до 75% у 2002 р. від загальної кількості перевірених.

Найбільше бюджетних втрат держава зазнала від неповної сплати ПДВ та податку на прибуток.

Коефіцієнти ефективності проведення податкових перевірок в Україні мають спадну тенденцію, як і показники умовної окупності податкових органів, хоча ДПСУ повністю покриває державні видатки на своє функціонування шляхом збору належних державі податкових платежів.

Заходи податкового регулювання, які мають місце у національній податковій системі є суперечливими, оскільки сам внутрішній зміст оподаткування – це об'єднання і протистояння економічних інтересів. Як складова державного

регулювання економіки податкове регулювання має на меті максимально забезпечити суспільні потреби фінансовими ресурсами.

Незбалансованість бюджету, як наслідок економічної кризи – головний фактор, який спонукає державну владу зосередитись на пошуку заходів додаткового залучення фінансових ресурсів у бюджет за рахунок розширення податкової бази, підняття ставок податків, скорочення числа податкових пільг, залучення більшого числа об'єктів до оподаткування із одночасним посиленням репресивних заходів

З метою забезпечення зростання бюджетних надходжень особливо актуальним для України є запровадження оподаткування майна, спадщини та нерухомості (з урахуванням економічно обґрунтованого розміру неоподатковуваного мінімуму).

Сучасна податкова практика вирізняє два основних способи боротьби з податковими зловживаннями: попереджувальні (превентивні методи) та каральні (репресивні методи). Важливою умовою для зменшення кількості податкових правопорушень є розширення сфери превентивного податкового контролю.

За допомогою методів оперативного податкового втручання у бюджетно-податкові відносини податкова служба попереджує податкові правопорушення і поповнює доходи бюджетів за рахунок виявлених під час перевірок та стягнутих за наслідками податкового контролю несплачених сум податків.

Головним завданням податкового контролю є забезпечення економічної безпеки держави, тому основними його методами повинні бути прогноз, попередження, недопущення, а вже потім – застосування каральних санкцій для загальної чи часткової превенції можливих у майбутньому правопорушень.

Основні результати розділу опубліковано у наукових публікаціях [90, 91, 125, 132, 133, 134, 135, 141, 142, 143, 144, 145, 146].

РОЗДІЛ 3

РЕЗЕРВИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ

3.1. Інтенсифікація профілактики податкових зловживань

Подолання кризових явищ в економіці України, гарантування економічної безпеки у процесі ринкових перетворень цілком обґрунтовано сьогодні пов'язують із розробкою комплексу соціально-економічних і правових заходів впливу на фіскальні злочини. Значну роль при цьому відіграє податкова культура податкоплатників. Особливого значення рівень і характер податкової культури громадян набувають у період, коли руйнуються старі норми, цінності та соціальні зв'язки, а свідомість і поведінка людей не знаходять адекватного ґрунту для розуміння того, що відбувається.

Як показує проведений нами аналіз соціально-психологічних аспектів ухилення від сплати податків, податкова культура формується на певному рівні політичної ідеології та соціальної психології і вбирає в себе ідеї, переконання та погляди на способи діяльності, індивідуальний та суспільний досвід, форму власності, традиції, звички. Податкову культуру можна визначити як єдність об'єктивних, юридично-правових, соціально-нормативних компонентів свідомості та поведінки, які відображають ставлення громадян до чинного законодавства та свого обов'язку перед державою по сплаті податків. Податкова культура у державі залежить від:

- економічного розвитку держави та співвідношення усталених правових, соціальних, моральних і психологічних норм-регуляторів суспільних відносин;
- юридично-правових та практичних компонентів формування суспільної свідомості громадян.

Одним із показників податкової культури виступає рівень інтересу людей до виконання законів держави. Як відомо, податки і збори в усьому світі сплачуються

без особливого задоволення. Однак, у розвинутих країнах уже знайдено досить ефективні методи розв'язання цих проблем, побудовані на досягненні розумної збалансованості у взаєминах між державою та платниками податків. Наприклад, в Австрії немає кримінальної відповідальності за несплату податків, а кожен податковий інспектор має право упродовж податкового періоду надати платнику відстрочку по сплаті податку, але така відстрочка повинна бути гарантована до сплати третьою особою [150].

Безперечно, у кожній країні можна створити такі умови, за яких суб'єкти господарювання, реалізуючи особисті інтереси, зможуть сприяти вирішенню завдань, що стоять перед державою. Практично цього можна досягти, якщо вдосконалення податкових відносин відбуватиметься з урахуванням інтересів платників податків. Працівники податкової служби на основі докладного аналізу своєї діяльності можуть порівнювати та поєднувати об'єктивні і суб'єктивні потреби платників із реальними можливостями їхнього задоволення за існуючих соціально-економічних умов. Це могло би бути вирішене за допомогою розробки системи, побудованої на рівні зацікавленості та відповідальності сторін податкових відносин. Про важливість бажання громадян сплачувати податки для побудови ефективної податкової системи пише Дж. Е. Стігліц, характеризуючи властивості доброї податкової системи: "Податкова система має бути спроектована так, щоб індивіди були переконані у доцільності своїх податкових виплат" [151, с.107]. Саме це зробить ухилення громадян від сплати податків та зборів неможливим. У такий спосіб вдосконалюється просвітницька робота серед платників податків і досягається високий рівень переконливого обґрунтування платникам необхідності виконання ними свого громадянського обов'язку, а відтак – формується податкова культура.

Як показує аналіз теоретико-організаційних засад оподаткування, покращити рівень податкової культури у державі можна, вирішивши проблему антидержавних настроїв платників податків. Домогтися подолання низької патріотичної свідомості платників податків, консолідації нації у вирішенні проблеми бюджетних неплатежів можна, виробивши довіру до держави, яка гарантує права людини.

Практика показує, що зв'язки між елементами фінансової системи відбуваються через грошові та інформаційні потоки. Причому, повнота, об'єктивність і своєчасність інформації великою мірою впливають на ефективність функціонування податкової системи. Так, повна і своєчасна інформація, надана платникам про методи розрахунку податків, правильний облік господарських операцій сприяють тому, що податок буде розраховано точно і платникові не доведеться сплачувати фінансових санкцій. Такий підхід до справляння податків стимулює до виконання обов'язку платників перед державою, оскільки остання проявляє турботу про податкоплатників. Об'єктивна і своєчасна інформація про напрямки використання бюджетних коштів дає платникам податків можливість контролювати ефективність видатків бюджету. За умови ефективного використання бюджетних коштів автоматично на загальнодержавному рівні спрацьовують стимули до повної та своєчасної сплати податків. І навпаки, неефективне використання коштів бюджету призводить до зменшення зацікавленості платників у повному обсязі сплачувати податки і сприяє вчиненню податкових правопорушень.

Готовність платити податки вища у демократичних суспільствах, де платник має достатньо інформації для того, щоб бачити напрямки використання бюджетних коштів. Тоді він може порівняти суми своїх сплат до бюджету із вигодами, які отримує він або його довколишні. Практика підтверджує, що тільки так платник податків оцінює ефективність їх сплати та корисність реалізації функцій держави.

У просвітницько-пропагандистській роботі з платниками податків як щодо роз'яснення їм податкового законодавства, так і щодо поширення ідеї про необхідність і неминучість сплати податків вагомую роль може відігравати постійність, прозорість та регулярність такої роботи. Певний досвід із цього приводу в країні є. Наприклад, ухвалено проект довгострокової програми із формування високої податкової культури у населення, а також створено асоціацію платників податків як громадську організацію, що стоятиме на сторожі інтересів платників і матиме своїх представників у ДПАУ через громадську колегію. Однак слід зазначити, що масово-роз'яснювальна робота серед платників податків в останні роки характеризується надмірною комерціалізацією. У жодній правовій

державі світу платники податків не сплачують додаткових коштів за інформаційне забезпечення процесу справляння податків. В першу чергу держава зацікавлена у зборі податків і саме вона вишукує джерела фінансування просвітницької роботи. В Україні ж має місце проведення масово-роз'яснювальної роботи серед платників податків за їх же кошти. Такі платні послуги не є високоякісними і в подальшому спонукають платників податків взагалі не відвідувати семінари, які організовує ДПСУ за плату. Це відбувається з декількох причин. По-перше, економляться фінансові ресурси податкоплатників. По-друге, платникам вигідніше скористатися послугами аудиторсько-юридичних фірм, які займаються бухгалтерсько-юридичним обслуговуванням суб'єктів оподаткування.

Рівень ухилення від сплати податків в Україні, визначений нами у другому розділі дослідження, показує, що у державі недостатньо уваги приділяється такому методу роботи з платниками податків як профілактика податкових правопорушень. Під профілактикою податкових злочинів нами розуміється сукупність просвітницьких, економічних, адміністративно-правових та соціальних заходів держави, спрямованих на підвищення рівня податкової культури та покращення показників збирання податків, що в кінцевому результаті сприятиме зниженню рівня податкової злочинності. Наприклад, до просвітницьких заходів можна віднести лекції, виступи, семінари, наради, круглі столи, телепередачі, радіоефіри, публікації у пресі, листи та нагадування платникам податків, розповсюдження пам'яток з питань оподаткування тощо. До економічних заходів можна віднести стимулювання законослухняних платників податків за допомогою надання обґрунтованих податкових пільг, податкових кредитів, податкових канікул тощо. Адміністративно-правові заходи, на нашу думку, включають захист інтересів платників податків по податкових спорах як в органах ДПСУ, так і в судових органах. До соціальних заходів профілактики податкових правопорушень ми відносимо публічне безчестя податкових девіантів шляхом висвітлення в засобах масової інформації завданої ними шкоди державі, а також суспільне заохочення свідомих свого обов'язку платників податків. Причому, якщо профілактичні заходи в царині податкових

деліктів проводяться для конкретної особи-платника податків, таку профілактику можна вважати індивідуальною.

Як показує проведений нами аналіз, тактику боротьби із порушниками податкового законодавства визначає природа податкових деліктів. З метою детінізації неоподаткованих доходів можна застосовувати заходи етично-виховного, профілактичного, контрольного та карно-репресивного характеру. Досліджуючи поведінку податкових зловмисників, представники влади реагують на мотиви їхньої поведінки та на зміст їхніх дій. А це значною мірою залежить від організаційного потенціалу, компетентності і професіоналізму представників податкової служби.

Нині в Україні ще не на достатньому рівні для профілактики податкових деліктів використовуються здобутки математики. Оскільки вченими доведено, що поведінка платників податків відповідає функції корисності фон Нейманна-Моргенштерна [58, с. 307], доцільно вивести актуальну для України модель визначення імовірності ухилення від сплати податків.

Припустимо, що деякий індивід, який отримав дохід W , вирішує, який дохід X йому слід вказати у своїй податковій декларації. Дане рішення він змушений приймати в умовах невизначеності, так як у випадку $X \neq W$ податкові служби можуть із деякою ймовірністю (ідентифікується переважно з часткою декларацій, що перевіряються) виявити факт ухилення і тоді дохід індивіда після сплати податку і штрафу складе $(W - T(X)) - F(W - X)$, де $T(X)$ – податок на дохід X , а $F(W - X)$ – штраф за приховування доходу в розмірі $(W - X)$. Якщо ухилення від сплати податку не виявлено, то дохід, що залишається в розпорядженні індивіда, дорівнює $(W - T(X))$ [104, 106].

Проблема платника податку полягає у максимізації власної функції корисності – знаходженні рішення, очікувана корисність якого більша за інші. Припустимо далі, що поведінка індивіда відповідає аксіомі фон Нейманна-Моргенштерна, а її функція корисності U залежить лише від доходу, що залишається у нього. Тоді розмір заявленого в декларації доходу X буде визначатися з умови максимізації очікуваної корисності [106]:

$$\max_x E(U), \quad (3.1)$$

$$\text{де } E(U) = (1-p)U(W - T(X)) + pU(W - T(X) - F(W - X)), \quad (3.2)$$

де p – імовірність, що ухилення від сплати податків буде виявлено.

Дана модель була вперше сформульована і досліджена для випадку, коли ставка податку є такою ж як і розмір штрафних санкцій за ухилення від сплати податків. Із набранням чинності в Україні Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” (із внесеними змінами і доповненнями) № 2181-III від 21 грудня 2000 р., модель потребує вдосконалення, оскільки розмір фінансових санкцій залежить від багатьох параметрів (розміру неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, граничного розміру штрафної санкції, кількості днів затримки сплати суми узгодженого податкового зобов’язання, величини фінансових санкцій) [54].

Визначимо умову існування екстремуму досліджуваної функції власної корисності як:

$$E'_x = (1-p)U'(W - T(X))(F - T) + pU'(W - T(X) - F(W - X))(F - T) = 0 \quad (3.3)$$

Для спрощення розрахунків прийmemo $W - T(X) = X_1$; $W - T(X) - F(W - X) = X_2$, причому $X_1 > X_2$. Із властивостей функції корисності ($0 < U'(X_1) < U'(X_2)$) визначимо ймовірність виявлення ухилення від сплати податків за умови існування екстремуму (3.3):

$$p = \frac{U'(X_1)T}{U'(X_1)T + U'(X_2)(F - T)} \quad (3.4)$$

Вираз (3.4) дає підстави дійти висновку про те, що $F > T$, інакше втрачається сенс сплати податків, якщо штрафні санкції менші, ніж рівень оподаткування. У протилежному випадку ($F < T$) рішення платника щодо сплати податків буде негативним і $X = 0$. Нехай у правовій державі виконується умова $F > T$, тоді функцію корисності можна записати у такому вигляді:

$$U(X) = X^a, \quad (3.5)$$

де a – схильність особи до ризику ухилення від сплати податків.

Дослідження девіантної поведінки платників податків у параграфі 1.2 дають змогу поділити їх на такі групи осіб:

$a < 1$ – особа не схильна до ризику;

$a = 1$ – особа байдужа до ризику;

$a > 1$ – особа схильна до ризику.

Із врахуванням цього умова екстремуму перетвориться у вираз:

$$\frac{1-p}{p} \times \frac{T}{F-T} = \left(\frac{W-T(X)}{W-T(X)-F(W-X)} \right)^{1-a} \quad (3.6)$$

Для існування розв'язку умови екстремуму необхідно щоб виконувалась умова:

$$\frac{1-p}{p} \times \frac{T}{F-T} > 1 \Rightarrow p < \frac{T}{F} \quad (3.7)$$

Отже, якщо розв'язок (3.7) – імовірність виявлення податковими органами ухилення від сплати податку шляхом приховування доходу – буде меншою за відношення граничної ставки оподаткування до граничної ставки штрафних санкцій, для платника вигідніше не декларувати істинні доходи. У протилежних випадках, якщо $p \geq \frac{T}{F}$, платник декларуватиме більш реальні доходи і тоді розв'язком задачі буде $X = W$.

Розглянемо іншу ситуацію, коли існує деяка p_0 ймовірність виявлення податковими органами ухилення від сплати податків:

$$p_0 = \frac{T}{a(F-T)+T} \quad (3.8)$$

Нехай вона буде менша, ніж стандартна ймовірність p виявлення правопорушення фіскальними органами, а остання, у свою чергу, менша, ніж частка $\frac{T}{F}$, тобто

$p_0 < p < \frac{T}{F}$. Тоді при $p < p_0$ $X = 0$, тобто особа взагалі не сплачуватиме податків.

Математична модель дає можливість визначити загальний діапазон ймовірностей ухилення від сплати податків для несхильних до ризику осіб (додаток Я). Дана модель може поширюватись на байдужих до ризику осіб ($a = 1$).

Оскільки функція корисності має лінійний вигляд, то при виконанні умови $0 \leq X \leq W$ її можна виразити наступним чином [107]:

$$E(U) = (1-p)(W-T(X)) + p(W-T(X)-F(W-X)) = W(1-pF) + X(pF-T) \quad (3.9)$$

Якщо $p > \frac{T}{F}$, то $\max E(U) = W(1-T)$, за умови, що $X = W$. Тобто, у даній ситуації особа повністю сплачує податки.

Якщо ж $p < \frac{T}{F}$, $\max E(U) = W(1-pF)$, за умови, що $X = 0$. У цьому випадку суб'єкт оподаткування зовсім не сплачує податки, а очікувана корисність (дохід) буде більшим, ніж у попередньому випадку.

Отже, для байдужих осіб до ризику ухилення від сплати податків існує лише два проміжки з граничною ймовірністю $p = \frac{T}{F}$: або індивід зовсім не сплачує податки $p < \frac{T}{F}$, або сплачує їх повністю $p > \frac{T}{F}$.

Якщо ж індивід є схильним до ризику ($a > 1$), то $U'(X_1) > U'(X_2)$ при $X_1 > X_2$. Звідси розв'язок (3.3) існуватиме лише при $p > \frac{T}{F}$. З огляду на це, діапазон ймовірностей ухилення від сплати податків для схильних до ризику осіб можна поділити на три частини (додаток Я.1).

У наших розрахунках надзвичайно важлива роль відводиться параметру p_0 для несхильних до ризику осіб, оскільки це – нижня ймовірнісна межа, з якої сплачуються податки. Для схильних до ризику осіб аналогічно визначається верхня межа, після якої вони сплачують податки:

$$p_0 = \frac{T}{a(F-T)+T} \quad (3.10)$$

У свою чергу, параметр a визначається так: $a = \frac{1}{(1-T)^{1-a}}$ (3.11)

Не вдаючись до більш складніших математичних розрахунків, простоту та ефективність моделі продемонструємо на прикладі. За даними ДПАУ протягом 2000-2002 рр. документальними перевітками було охоплено відповідно по роках 58% [101, с. 76], 41,5% [102, с. 61], 43% [103, с. 67] від загальної кількості підприємств, установ та організацій, які сплачують податки. Тобто, $p_{2000} = 0,58$, $p_{2001} = 0,42$, $p_{2002} = 0,43$. Таким чином, стандартна ймовірність виявлення правопорушення податковими органами є досить високою, але спадною. Причому,

ми абстрагувалися від інших чинників, які прямо можуть впливати на величину P_{2000} , P_{2001} , P_{2002} – наприклад компетентність податкового контролера чи його бажання приховати виявлене порушення в обмін на матеріальні чи інші блага (хабар). Визначимо $\frac{T}{F}$ для податку на прибуток при стандартній ставці $T = 30\%$ для схильних до ризику платників податку (додаток Я.2). Як видно з додатку, упродовж 2000-2002 рр. в Україні при діючих фінансових санкціях по податку на прибуток виконувалась умова $p < \frac{T}{F}$, за якої платники мали усі підстави не сплачувати податки – несплачений податок гарантував платнику значно більший дохід навіть при високій імовірності виявлення податкового правопорушення та застосування фінансових санкцій.

Отже, наведені нами математичні розрахунки показують, що основним рушієм до вчинення податкових деліктів є мала ймовірність виявлення порушення законодавства податковими органами і невідповідність рівню податкової правосвідомості фінансових санкцій. З огляду на це, важливо внести зміни у Методичні рекомендації по моніторингу податкових ризиків, затверджені наказом ДПАУ № 428 від 23 жовтня 2001 р. [152]. Західні експерти схильні до думки, що дрібне чи масове ухилення від податків настільки вкоренилося у суспільстві, що перебороти його дуже важко. Характерними й влучними є назви цього явища в окремих країнах світу: “мордіда” (дослівний переклад: “трошки надкусити”) у Латинській Америці, “бакшиш” на Близькому Сході, пот-де-він (дослівний переклад: “глекчик вина”) у Франції. Але разом з тим, це не зменшує ролі та значення профілактики податкових зловживань.

Питання інтенсифікації профілактики податкових злочинів можна розглядати як на макро, так і на мікрорівнях. На макрорівні існує тісний зв'язок між податковим механізмом та податковою політикою і рівнем податкових зловживань. Зважаючи на це, профілактичні заходи податкової служби можна проводити, виділивши стратегічні цілі держави в царині оподаткування як запровадження основ оподаткування на певний термін, які відповідають певній соціально-економічній доктрині держави і базуються на певному напрямку фінансової науки. Тактика

податкових органів щодо профілактики податкових злочинів могла б ґрунтуватись на сукупності заходів діючого механізму оподаткування, який є дієздатним в окремому податковому періоді. Податкова політика як діяльність держави у сфері правового регламентування встановлення податків, організації їх справляння та контрольних заходів щодо дотримання вимог податкового законодавства значною мірою залежить від партнерства між державою та платниками податків. Саме таке партнерство виступає орієнтиром, що переважно й визначає майбутнє у сфері податкової політики. Таким чином, основне призначення податкової політики можна визначити як оптимальне поєднання інтересів трьох суб'єктів процесу оподаткування: держави, платників податків, громадян-виборців.

Профілактика податкових злочинів на мікрорівні полягає у взаємовідносинах між податковою службою та конкретними податкоплатниками. Для цього можна використовувати заходи етично-виховного, контрольного-профілактичного та карно-репресивного характеру [153, 154]. У свою чергу етично-виховні заходи можуть включати комплекс дій по формуванню у свідомості податкоплатників фіскально-позитивного мислення щодо необхідності сплати податків. Кожен платник повинен чітко розуміти, що від того, наскільки він буде сумлінно сплачувати податки залежатиме добробут його самого, рівень державного управління, обороноздатність держави та її національна безпека. Одночасно для держави важливими моментами виступають оптимальне та ефективне використання бюджетних коштів, висвітлення у засобах масової інформації діяльності податкової служби країни стосовно наповнення доходної частини бюджетів усіх рівнів, заохочення сумлінних платників податків. Своєчасної та повної сплати податків можна домогтися шляхом зменшення кількості перевірок. Такий стимул варто застосовувати виключно до законослухняних платників податків за умови не зменшення ними розмірів податкових платежів до бюджету. Доречно зазначити, що таке стимулювання абсолютно не пов'язується із діями платників, які носять кримінальний характер.

Очевидним є те, що податковим контролем не можна охопити абсолютно усіх платників податків. Тому привчати до законослухняності повинні не тільки каральні заходи держави, але й суспільна мораль, яка засуджує несплату податків. Ніяка

слава, ніяке положення у суспільстві не можуть бути підставою для несплати податків. І тут важливим елементом системи профілактики податкових зловживань можна визначити публічне безчестя, яке широко використовується західними державами. Особливої актуальності такі механізми набувають у період виборчої боротьби, адже вибирати у парламент потенційного порушника податкового законодавства є злочином проти суспільства. Позитивне сприйняття податків варто виховувати ще з дитинства.

Контрольно-профілактичні заходи у сфері оподаткування можна розглядати як посилення зв'язків із громадськістю для досягнення розпочатих у державі системних перетворень у сфері економіки та оподаткування, використовуючи форми активного спілкування з платниками податків. Вітчизняна практика проведення нарад та семінарів викликає нарікання платників податків щодо їх якості та комерціалізації. Причому, державі варто вишукати кошти для безкоштовного проведення таких заходів, адже затрачені кошти можуть повернутися у вигляді податків значно більших розмірів.

Карально-репресивні методи профілактики податкових злочинів можна репрезентувати системою санкцій, які передбачені за порушення вимог податкового законодавства (адміністративні, фінансові, кримінальні). Саме за допомогою оптимального поєднання вказаних заходів з'являється можливість суттєво знизити рівень податкових злочинів та наповнити дохідну частину бюджетів усіх рівнів. Але, як показав аналіз імовірних показників ухилення від сплати податків, санкції повинні відповідати економічним реаліям та рівню податкової культури в державі. Невідповідність санкцій реаліям сьогодення може призвести до втрати державою контролю над процесом адміністрування податків.

Як окремий напрямок інтенсифікації профілактики ухилення від оподаткування виділимо розвиток в країні інституцій, які активно працюватимуть на користь усього суспільства або ж швидко зникнуть у випадку їх недоцільності. Одним із таких суспільних інститутів може стати Асоціація платників податків України, яка би проводила моніторинг податкового законодавства та надавала методичну допомогу щодо запровадження податкових експериментів для

вишукування оптимальних механізмів оподаткування. Одночасно дана інституція, утримання якої може відбуватись за рахунок коштів членських внесків платників податків, могла б надавати їм юридичний захист. Добросовісний платник податків отримуватиме всю необхідну інформацію про зміни в податковому законодавстві і законодавстві про підприємництво, братиме участь у семінарах і засіданнях круглих столів із цих питань, матиме право безкоштовно звертатися до юридичних служб вказаної інституції.

Практика підтверджує, що самими каральними діями стосовно боржників бюджету та порушників податкового законодавства проблему інтенсифікації профілактики податкових злочинів не вирішити. З огляду на це ДПАУ розробила концепцію розвитку та модернізації Державної податкової служби України, яка базується на досягненні добровільності виконання платниками податків власних податкових зобов'язань. Необхідність такої концепції пояснюється особливостями національної економіки, у порівнянні з країнами, де давно вже функціонує ринкова економіка з точки зору контролю за виконанням платниками податків податкового законодавства. Перш за все, це обумовлено такими факторами як:

- слабка фінансова дисципліна податкоплатників внаслідок нерозвиненості податкової культури у суспільстві;
- недосконалість законодавчої бази в царині оподаткування, яка не дає можливості ефективно притягувати до відповідальності злісних неплатників податків;
- надлишково-фіскальна орієнтація податкової політики України в останні роки.

Позитивних результатів може принести шанобливе ставлення до платників податків. Це вважається природною умовою виконання функції збирання податків. Однак проблема наповнення доходної частини бюджету вирішується не лише усуненням недоліків у роботі податкових інспекторів. Важливо, наскільки глибоко платники податків знають чинне податкове законодавство.

З метою посилення превентивних заходів податкової служби і для визначення рівня засвоєння та розуміння норм податкового законодавства певний ефект можуть дати такі заходи як:

- 1) соціологічні опитування населення з питань чіткості та зрозумілості діючого податкового законодавства;
- 2) дослідження бюджету поточного року країни щодо повноти виконання як по доходах так і по видатках;
- 3) вивчення та аналіз податкових зловживань;
- 4) вивчення динаміки змін у бюджетах домогосподарств.

Моральні аспекти співжиття у суспільстві ще не здатні замінити силу закону та авторитет влади під час справляння податків. Фіскальним зловживанням протистоїть податкова адміністрація, діяльність якої в межах законодавчого поля повинна різнитися сміливістю дій, розумінням реалій сучасного стану в економіці країни та психології платників податків. Під час реформування податкової адміністрації, від якої очікується ефективність у сфері справляння податків, не слід забувати і про матеріальне становище податкових інспекторів. Праця податкового інспектора вимагає високого рівня кваліфікації, психологічної врівноваженості та стійкості, комунікабельності, постійного самовдосконалення. Значною мірою розмір оплати праці податкових інспекторів мав би бути таким, щоб повністю попереджував можливість зловживання службовим становищем на користь порушників податкового законодавства. Така праця повинна бути престижною настільки, щоб думки про незаконні дії податківців були неприпустимими, недоцільними й економічно не вигідними. Проте, не слід також скасовувати в структурі ДПАУ спеціальні підрозділи, які займаються питаннями внутрішньої безпеки та особливо важливими розслідуваннями податкових правопорушень із метою запобігання витоку важливої інформації, яка стосується економічної безпеки держави. Це дасть змогу не допустити розголошення таємних відомостей у процесі податкового розслідування та унеможливить уникнення відповідальності порушниками податкового законодавства, а також сприятиме поверненню належних бюджету коштів.

Таким чином, головною умовою успішної діяльності у сфері профілактики податкових зловживань є створення ефективної навчально-просвітницької системи податкового всеобучу з метою підвищення податкової культури платників податків,

що, у свою чергу, сприятиме підвищенню загального рівня сплачуваності належних платежів до бюджету. Механізм функціонування такої системи, на нашу думку, може базуватись на:

- розробці і прийнятті оптимальних державних рішень у сфері оподаткування;
- ефективному механізмі виконання вищевказаних рішень;
- системі контролю і коригування виконання рішень.

Як підтверджує практика, ефективна боротьба зі злочинністю у сфері оподаткування можлива лише при тісній взаємодії працівників підрозділів органів внутрішніх справ, державної податкової служби та інших контролюючих органів, в основі діяльності яких лежить спільна мета щодо забезпечення повної та своєчасної сплати податків та інших платежів до бюджету всіма суб'єктами підприємницької діяльності. Для досягнення цього надзвичайно важливим є вирішення блоку таких питань:

- систематичне взаємне інформування про стан забезпечення вимог податкового законодавства і обставини, що сприяють їх порушенню;
- формування банку даних про порушників податкового законодавства та спільне використання його у практичній діяльності;
- розробка і погодження планів щодо проведення спільних організаційно-управлінських і практичних заходів щодо перевірки господарської діяльності платників податків;
- підведення підсумків і аналітична оцінка роботи щодо забезпечення вимог податкового законодавства та напрацювання заходів по усуненню недоліків;
- підготовка та внесення спільних пропозицій щодо удосконалення чинного податкового законодавства;
- спільна перевірка конкретних фактів порушень податкового законодавства та вирішення питань щодо притягнення винних до відповідальності [155].

Процеси взаємодії, які складають основу функціонування різних систем, можна охарактеризувати як у філософському, так і управлінському аспектах. Як філософська категорія, поняття “взаємодія”, звичайно вживається для фіксації впливу об'єктів один на одного, їх обопільною обумовленістю і породженням одним

об'єктом іншого. До основних форм взаємодії відносять загальний зв'язок явищ, рух, зміну і функціональну залежність. Філософське трактування “взаємодії”, насамперед, орієнтує на те, що відповідні процеси взаємодії визначають структурну організацію системи і порядок її об'єднання поряд з іншими об'єктами у систему більшого розміру.

Базуючись на філософських концепціях, теорія управління визначає взаємодію як погоджену у часі і місці спільну діяльність, спрямовану на досягнення загальної мети. У якості подібного за значенням дана теорія виділяє поняття “координації”, яке відрізняється від поняття “взаємодія” тим, що охоплює відносини підпорядкування учасників спільної діяльності волі координуючого суб'єкта.

У тому чи іншому модифікуванні наведені вище поняття “взаємодія” і “координація” використовуються і у фіскально-кримінологічних дослідженнях, щодо ухилення від оподаткування.

Ми розділяємо думку, що висловлена у монографії російських вчених В.Д. Резвих та І.А. Складярова, де під взаємодією “розуміється спільна або погоджена за метою, місцем і часом діяльність різних державних органів і громадських організацій, що вирішують яке-небудь завдання” [156, с. 59].

Такі вчені як А.Є. Жалінський та М.В. Костіцкій свої наукові погляди на проблему координації діяльності обґрунтували положенням, де координування виступає “видом управлінських зв'язків, при яких уповноважені на це органи об'єднують дії ряду інших відомств для вирішення загальних завдань і встановлюють їх доцільність” [157, с.102]. Інакше кажучи, координування діяльності можна розглядати як взаємодію з метою досягнення найвищого рівня вирішення поставлених задач.

Практика свідчить, що в тих областях України, де намічена чітка взаємодія між правоохоронними та податковими органами, помилок при порушенні та провадженні кримінальних справ щодо ухилення від сплати податків допускається значно менше. Окремі недоліки по боротьбі із злочинністю у сфері оподаткування пояснюються тим, що у працівників правоохоронних органів і податкових інспекцій дещо різні підходи щодо кваліфікації виявлених правопорушень, оцінки зібраних

доказів та оформлення матеріалів за результатами перевірок фінансово-господарської діяльності платників податків. Якщо складений працівниками податкових органів акт задовольняє їх і є основою для стягнення несплачених платежів і штрафних санкцій, то для слідчих він не завжди може бути підставою для порушення кримінальної справи як такої, що не відповідає певним вимогам.

Основні принципи взаємодії контролюючих органів можна розглядати як суворе дотримання вимог норм діючого законодавства України, оперативність і комплексне використання сил та методів при виконанні поставлених завдань, збереження службової таємниці. Такі принципи знайшли своє відображення у законодавчій базі [158-162]. На практиці такі принципи суворо дотримуються працівниками податкової міліції і зокрема – підрозділів податкових розслідувань. Саме підрозділи податкових розслідувань на базі створених інформаційних систем, включаючи комп'ютерні щодо пошуку інформації з ознаками порушень і злочинів у податковому і валютному законодавстві, координують свою діяльність з усіма іншими структурними одиницями органів податкової служби. Наприклад, для досягнення мети зазначені підрозділи проводять збір, аналіз та оцінку інформації про порушників податкового законодавства, але не завжди своєчасно надають інформацію іншим відділам податкової інспекції та контрольно-ревізійному управлінню з метою координації контрольних дій. А тому проведення спільних перевірок податковою службою та працівниками контрольно-ревізійного управління, в основу яких покладений спільний план-графік, не завжди дають очікувані результати. З огляду на це прогнозування і аналіз порушень податкового і валютного законодавства, своєчасний обмін між контролюючими органами пропозиціями щодо їх виявлення, попередження і припинення можна розглядати як складову фіскального потенціалу України.

В нинішніх умовах формування ринкової економіки особливої актуальності набуває проведення спільної роботи з відповідними службами МВС по закріпленню доказів щодо направлення справ до суду у випадку викриття порушення податкового законодавства кримінального характеру і порушення кримінальної справи. Як показують результати аналізу стану розгляду справ щодо ухилення від

сплати податків судами, мають місце випадки відмови у порушенні кримінальної справи через недосконалість поданих матеріалів слідства. У такий спосіб знижується ефект застосування кримінальних санкцій і порушники податкового законодавства отримують свого роду стимул до подальшої протиправної діяльності. Таким чином, координація діяльності правоохоронних і податкових органів набуває особливого значення, оскільки від її досконалості залежить як формування правосвідомості платників податків, так і ефективність профілактики податкових правопорушень.

Не зменшуючи уваги до усунення вад нашого податкового законодавства, недоліків податкової системи загалом, покладаються особливі надії на кардинальне організаційне вдосконалення усієї системи податкової служби. Вона повинна здійснювати мобілізацію доходів у розпорядження органів державної влади на якісно нових засадах і принципах, бути надійним органом державної виконавчої влади у регулюванні доходів громадян і підприємств, у забезпеченні країни фінансовими ресурсами.

У діяльності податкової служби України визначено новий напрям: не лише виявити факт ухилення від сплати податків, а й довести (коли це необхідно) справу до суду з наступною участю податкової адміністрації у судовому розгляді. У цьому і заключається робота підрозділу податкової міліції. Розв'язання проблем повної мобілізації коштів до бюджету, розшук неплатників податків, запобігання незаконному переміщенню валютних цінностей за межі України та повернення валютних коштів, які були спрямовані у значних розмірах в інші країни за 1990-1993 рр., тобто в період відсутності будь-якого валютного контролю, вимагає концентрації зусиль усіх державних структур, причетних до виконання дохідної частини бюджету і скоординованих дій податкової служби, Міністерства фінансів, банківської системи та правоохоронних органів. З приводу цього нагальності набуває питання прискорення підготовки та підписання міждержавних угод про співробітництво в галузі боротьби з економічними і фінансовими порушеннями, повернення незаконно переміщених валютних цінностей. Тобто, координація контрольно-фіскальної діяльності набуває міжнародного значення.

З метою виявлення суб'єктів господарювання, що ухиляються від сплати податків та належного контролю за зовнішньоекономічною діяльністю підприємств, варто перейняти світовий довід, наприклад, країн Євросоюзу, і вдатися до створення загальнодержавної бази даних про суб'єктів ЗЕД. Користування такою базою доцільно обмежити, а її масиви використовувати як для власних потреб користувачів, так і з метою координації їх діяльності по збільшенню бюджетних надходжень.

Таким чином, питання координації діяльності контрольних органів займає чільне місце у системних заходах, що спрямовані на ефективну боротьбу зі злочинністю у сфері оподаткування. З метою координації діяльності контрольних органів по усуненню вказаних недоліків необхідно досягти згоди у:

- кваліфікації виявлених правопорушень;
- оцінці зібраних доказів;
- оформленні матеріалів за результатами перевірок фінансово-господарської діяльності платників податків.

Важливим напрямком спільної діяльності у сфері боротьби з фіскальними злочинами також є узгодження дій при забезпеченні збереження документів, які містять дані про обставини щодо допущення порушень фінансово-господарської діяльності з боку певних осіб. Такі документи у подальшому можуть слугувати інформаційним забезпеченням для заходів по підвищенню кваліфікації службових осіб контролюючих органів.

Податкова служба разом із митною службою контролює ввезення імпортованих товарів на територію нашої країни, одержувачами яких також є і податкові девіанти. Цю діяльність виокремлюють дві ключові проблеми: по-перше, не сплачуються податки до бюджету, по-друге, порушуються права вітчизняного товаровиробника. У таких умовах координація діяльності митної та податкової служби також набуває актуальності. Митна служба несе відповідальність за своєчасність, повноту та правильність сплати податків з імпортованих товарів, робіт (послуг). Одночасно податкова служба здійснює фактичний контроль за оприбуткуванням та реалізацією імпорту. І від того, наскільки своєчасним та якісним виявиться інформування

митними органами податкових із приводу імпорتنих операцій платників податків, залежить рівень сплати інших податків та зборів (наприклад, податку на прибуток). Оскільки платники часто вдаються до фальсифікації оригіналів документів з метою приховування податків, тільки надані митницею оригінали документів можуть верифікувати належні бюджету податки.

Ще одним із важливих напрямків контрольної діяльності можна визначити призначення експертиз, лабораторних аналізів, що потребують спеціальних знань. Оскільки у штаті контролюючих органів немає експертів, то у випадках необхідності варто звертатися до відповідних органів стандартизації та метрології.

Як показує світовий досвід, тісна співпраця із Центральними банками та іншими банківськими установами дозволяє отримувати нетаємну інформацію про обіг коштів на рахунках комерційних структур, які, крім порушень валютного законодавства, ще й не платять податків.

Отже, окрім фіскальних органів до процесу координації фіскально-контрольної діяльності доречно по мірі потреби залучати й інші інституції.

Чітка взаємодія діяльності різних контролюючих органів багато у чому обумовлює ефективність боротьби з податковими злочинами та порушеннями платниками податкового законодавства держави. Саме чітка взаємодія контролюючих органів та своєчасно надана оперативна інформація дозволяє звести до мінімуму податкові втрати бюджету та вести ефективну боротьбу з ухиленням від сплати податків, забезпечити дотримання податкового законодавства усіма податкоплатниками.

У процесі боротьби з фіскальними злочинами податкова служба України, окрім розглянутих інституцій, взаємодіє з багатьма іншими (рис.3.1).

Так, за наявності порушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, контролюючі органи можуть отримувати відповідні матеріали перевірок від :

- НБУ – для притягнення до відповідальності за порушення правил валютного контролю. Як видно з рис. 3.1, Національний банк України уповноважений здійснювати контроль за дотриманням правил виконання валютних, розрахунково-касових, кредитних операцій на території України, не віднесених

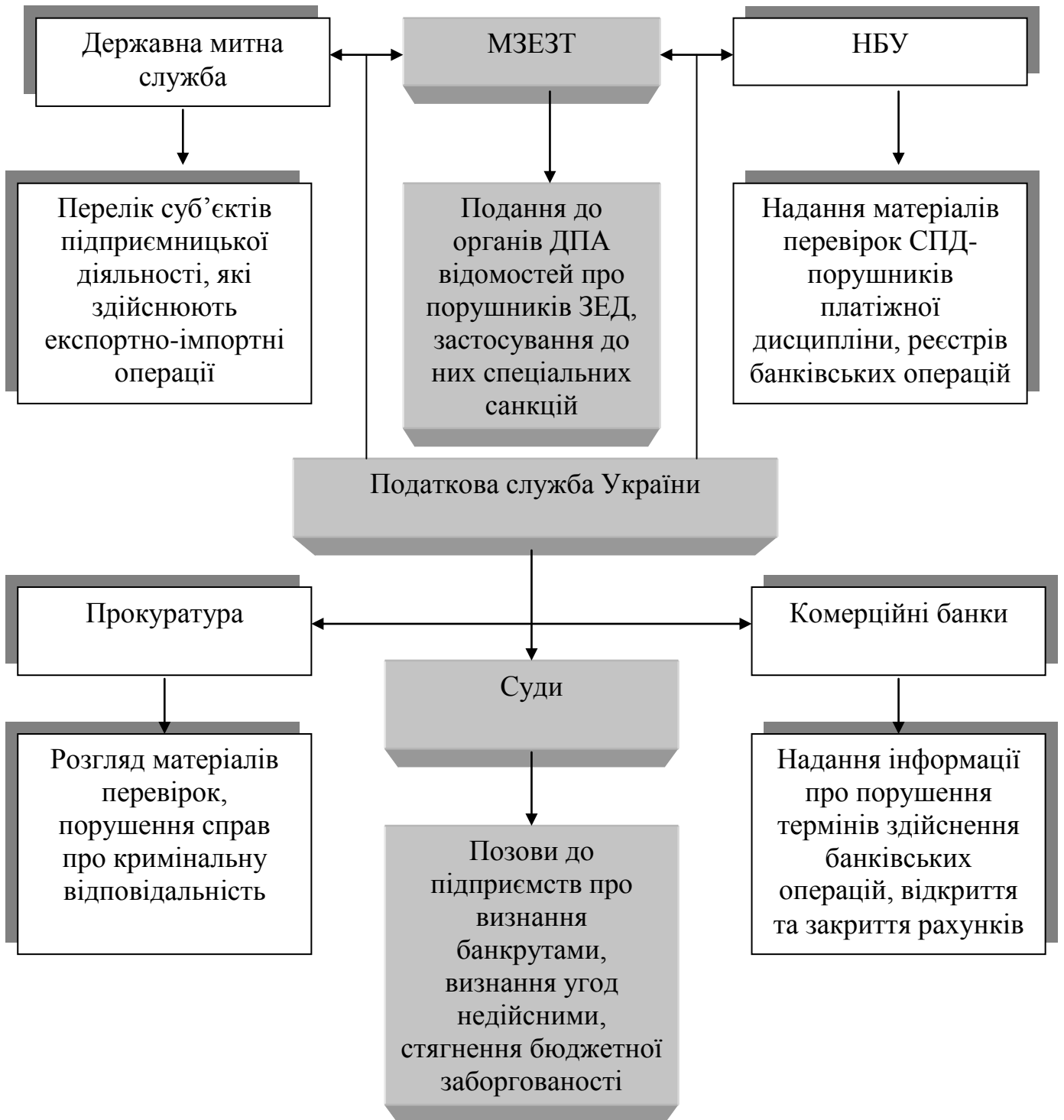


Рис. 3.1. Напрямки взаємодії податкової служби України з іншими інституціями

до компетенції інших державних органів, забезпечує виконання функцій уповноваженими банками. Уповноважені банки здійснюють контроль за валютними операціями, які проводяться резидентами та нерезидентами на території України,

організуюють розрахунково-касове обслуговування платників податків та їх кредитування і в обов'язковому порядку на вимогу НБУ повинні надавати йому необхідну інформацію. Натомість НБУ за програмою координації дій контрольних органів співпрацює з ДПАУ. У свою чергу, ДПАУ внаслідок скоординованих дій проводить фінансовий контроль за валютними операціями, які мали місце на території України, організовує роботу по дотриманню податкового законодавства держави усіма платниками податків;

- Міністерства зовнішніх економічних зв'язків та торгівлі України – для застосування спеціальних санкцій за порушення чинного податкового законодавства України у сфері зовнішньоекономічної діяльності та валютного регулювання. Роль зазначеного міністерства полягає у своєчасному інформуванні фіскальних органів про позбавлення права суб'єкта на проведення ЗЕД і, відповідно, про втрату права на користування валютними цінностями за межами України;
- прокуратури – від того, наскільки оперативно та якісно прокуратура підготує необхідні документи для притягнення до кримінальної відповідальності порушників податкового законодавства, для розшуку СПД, які ухиляються від сплати податків значною мірою залежить кінцевий ефект координації контрольної діяльності – повернення бюджету втрачених внаслідок податкових деліктів коштів. І тут особливу увагу варто звернути на бюрократичну тяганину щодо своєчасності інформування, яка іноді зводить нанівець усі зусилля фіскальних органів;
- судів, яким у процесі координації контрольної діяльності фіскальних органів відводиться також не менш важлива роль. Адже саме суди готують матеріали для порушення справ про визнання СПД банкрутами, для визнання угод недійсними і стягнення у дохід держави заборгованості перед бюджетом, для вжиття заходів щодо стягнення адміністративних штрафів та несплачених сум податків. Зважаючи на завантаженість судових інстанцій різними справами, тут слід наголосити на необхідності вироблення особливого порядку розгляду тих справ, які пов'язані з інтересами фіску. Варто вдатися до розробки заходів щодо

першочерговості розгляду таких справ, але фіскальні органи повинні надавати посильну допомогу судам, у випадку необхідності.

Для своєчасного викриття та якісного розслідування кримінальних справ про ухилення від сплати податків, приховування валютної виручки та інших злочинів, скоєних у сфері оподаткування, забезпечення стягнення податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету органам державної податкової служби доцільно тісно взаємодіяти та співпрацювати із підрозділами інших контролюючих органів та залучених інституцій. Ефективна робота щодо викриття злочинів у сфері оподаткування вимагає узгоджених дій, складання спільних планів контрольно-економічної роботи, слідчих дій та оперативно-розшукових заходів щодо всебічного, повного і об'єктивного розслідування податкових правопорушень, що в кінцевому результаті позитивно впливатиме на реалізацію фіскального потенціалу держави.

3.2. Зарубіжний досвід оподаткування

Залежно від напрямку розбудови ринкових відносин можливі різні варіанти побудови національної економіки: від поєднання основних законів ринку із жорстким та широким державним регулюванням, до максимально вільних від урядового втручання взаємовідносин. Виходячи із вибраної моделі, держава повинна будувати свої взаємовідносини з громадянами і підприємцями в одній із ключових сфер – податковій. Таким чином, податки і оподаткування набувають першочергового значення як інструмент впливу держави на економічну поведінку учасників ринкових відносин і як засіб формування відповідної економічної системи та реалізації фіскального потенціалу держави. З огляду на це для України, як країни транзитивної економіки, важливим є вивчення зарубіжного досвіду у царині оподаткування.

Результати досліджень податкових систем зарубіжних країн знайшли відображення у працях відомих вітчизняних вчених Андрущенко В.Л. [1, 58], Данілова О.Д. [110], Дорош Н.І. [163], Крисоватого А.І. [164], Онищенко В.А. [165], Соколовської А.М. [109], Суторміної В.М. [58, 166], Федосова В.М. [58, 61], Фліссак Н.П. [110]. Серед досліджень зарубіжних вчених можна виділити праці Бобоєва М.Р., Мамбеталієва Н.Т., Тютюрюкова М.М. [167], Нікбахта Е., Гроппеллі А. [168], а також праці інших вітчизняних та зарубіжних дослідників [37, 87, 120, 126, 169-183].

Проте у зазначених дослідженнях основна увага вчених акцентувалась на історичних особливостях формування та зародження податкових систем західних держав [1], структурах податкових систем зарубіжних країн та механізмах справляння окремих податків [37, 58, 61, 87, 110, 120, 126, 164, 165, 166, 167, 168-173], порівняльному аналізі національної та зарубіжних податкових систем без виділення позитивів для України [109, 163], проблемах податкової політики країн Євросоюзу [174, 179-183]. У зазначених дослідженнях вченими недостатньо уваги приділено визначенню оптимальних податкових технологій, які би сприяли підвищенню рівня збираності податків в Україні, виходячи із організаційно-структурних аспектів податкового менеджменту та сучасних податкових систем зарубіжних країн з метою реалізації фіскального потенціалу держави.

Як показує світовий досвід, податкова служба США є однією з найбільш розвинутих у питаннях модернізації процесів оподаткування. Основні напрямки податкової політики у США визначаються скоординованою діяльністю податкової служби, казначейства і Міністерства фінансів. У процесі дослідження організаційно-структурних аспектів податкової служби США ми не визначили будь-яких суттєвих відмінностей у структурі центрального рівня податкових органів США та України, але встановили, що значна увага на практиці приділяється вихованню законослухняних платників податків. Так, загальна кількість спеціалістів у США, які проводять навчання як з податковими інспекторами, так і з платниками податків – 16 тис. осіб, що становить 15% від загальної чисельності працюючих податківців. В Україні зазначений показник становить у 2002 р. 1,2 тис. осіб або 1,9% відповідно

[103, с. 112-113]. Отже, для України можна було б запозичити досвід США щодо масово-роз'яснювальної роботи серед платників податків і дещо збільшити чисельність працівників, які би займались консультуванням платників податків.

У структурі середньої ланки податкової служби США можна виділити управління по вирішенню спірних питань, яке представляє інтереси платника податків у випадку порушення його конституційних прав, виникнення непорозумінь щодо сплати податків та під час розгляду справ про ухилення від оподаткування. Отже, діяльність податкової служби США ґрунтується на навчанні платників сплати податків і забезпеченню захисту їх інтересів у конфліктних ситуаціях. В Україні така позитивна практика відсутня, проте можна було б внести зміни в організаційну структуру ДПСУ і створити підрозділи юридичного захисту інтересів платників податків.

Практично усі країни Європи мають ідентичну структуру державної податкової адміністрації. Проте, в окремих країнах можна виділити лише їм притаманні особливості. Зазвичай структуру податкових адміністрацій європейських країн можна визначити як триступеневу:

- центральний рівень (Міністерство фінансів);
- регіональний рівень;
- рівень місцевих податкових органів.

Франція відрізняється від інших європейських країн тим, що податкова адміністрація у державі має чотириступеневу структуру:

- центральний рівень (один центральний апарат);
- регіональний рівень (20 регіональних податкових служб);
- провінційний рівень (119 провінційних податкових підрозділів);
- місцеві податкові органи (близько 900 місцевих податкових служб) [126, с. 53-67].

Саме така структура податкової служби Франції і сприяє ефективному функціонуванню управління по обробці інформації: центральний апарат має доступ до комп'ютерних баз даних усіх рівнів. Це можна розцінювати як ефективний засіб впливу на порушників податкового законодавства, оскільки є можливість для цілком

конфіденційного швидкого доступу та обміну інформацією, необхідною для податкового контролю. Даний досвід можна було б запозичити ДПАУ для підвищення ефективності контрольної-економічної роботи, адже комп'ютерні бази даних функціонують цілодобово і сприяють викоріненню корупційних діянь податкових інспекторів у частині інформування податкових девіантів щодо імовірних позапланових податкових перевірок.

Ще однією особливістю структури податкових органів Франції, на нашу думку, можна вважати наявність на місцевому рівні головного управління міжнародних аудитів. У Франції це управління проводить аудит 20 великих підприємств, що займаються міжнародною діяльністю і вважаються потенційними порушниками законодавства про податки, оскільки досить часто розміщують капітали в офшорних зонах. Це якраз та відмінність, яка більше не зустрічається в жодній країні Європи. На перспективу для України такий досвід може бути також запозичений, але лише за наявності відповідних платників податків.

Особливістю структури податкових органів Німеччини ми визначили наявність департаменту контролю за банківською діяльністю, який за своєю суттю є регулятивним відомством. Метою створення такого департаменту можна вважати досягнення максимального рівня інформування банками податкової служби щодо фінансових операцій платників податків і особливо тих, проти яких порушено кримінальні справи за ухилення від сплати податків. На практиці усі банки дуже обережно надають податковій адміністрації інформацію, яка стосується відомостей про платників податків. Але для проведення податкової перевірки у ФРН залучаються три сторони: податковий інспектор, платник податку і його банк. У випадку відмови платника податків та його банку у наданні необхідної інформації про діяльність першого, можна отримати дозвіл суду про використання інформації щодо банківського платежу без дозволу платника податку та його банку. Для України можна було б перейняти досвід Німеччини у частині проведення перевірки банківських рахунків у присутності їх власника та обслуговуючого банку, оскільки таким чином можна отримати абсолютно достовірну інформацію про рух коштів по банківських рахунках для цілей оподаткування.

У зв'язку із специфікою та перспективою запровадження в Україні податку на спадщину, майно та подарунки, можна запозичити досвід Німеччини щодо створення в податкових органах відділу оцінки, оскільки зараз для оцінки майна податкові органи України користуються, наприклад, послугами спеціалістів товарних бірж. Надання таких послуг для держави є платним і не виключає злочинний зв'язок суб'єкта податку та оцінника майна з метою зниження розміру об'єкта оподаткування. Наявність відповідних підрозділів у структурі податкової служби України можна розцінювати як позитив щодо повноти, правильності та своєчасності визначення об'єкту оподаткування майновими податками.

Як показує світова практика, значна частка в економіці зарубіжних країн належить суб'єктам малого бізнесу. Німецька податкова система повністю цьому сприяє в частині втручання у діяльність платників податків за допомогою податкових перевірок. Наприклад, перевірки на малих підприємствах проводяться один раз на 15-20 років. Загалом, такий досвід є прийнятним для України, але за умов чіткого визначення у законодавстві терміну діяльності малих підприємств і можливості їх перевірки у випадках ліквідації. Крім цього, при визначенні фіскального потенціалу України можна було б обчислити мінімально допустиму суму податків, яку платники зобов'язані сплачувати до перевірки.

Виходячи з перспектив інтеграції з ЄС, для України, як країни з трансформаційною економікою, доцільним є вивчення досвіду Польщі в царині оподаткування. По-перше, Польща пройшла шлях економічного розвитку – від адміністративно-командної економіки до економіки ринкового типу, на якому зараз знаходиться Україна. По-друге, колишня податкова система Польщі була досить подібною до українських податкових технологій. По-третє, Польща гармонізувала своє податкове законодавство до вимог ЄС.

Структура податкової адміністрації Польщі, на відміну від багатьох країн, має не три рівні, а два: центральний і місцевий.

Податкову адміністрацію Польщі можна представити рис. 3.2. Як видно із

рис. 3.2, податкову роботу на центральному рівні координують Міністерство фінансів, державний секретар та його заступник. На місцевому рівні функціонують 355 податкових офісів, 16 податкових відділень і 16 офісів податкового аудиту.



Рис. 3.2. Структура податкової адміністрації Польщі

Джерело: [складено автором за 140].

Типову структуру податкових відділень у Польщі можна представити на прикладі податкового відділення у м. Варшаві (рис. 3.3). Податковими органами другого ступеня у Польщі можна вважати податкові офіси, організаційну структуру яких репрезентовано на прикладі м. Забже (рис. 3.4). Отже, як видно з рис. 3.2 – 3.4, структура податкової адміністрації Польщі побудована за функціональними напрямками діяльності із врахуванням особливостей адміністративно-територіальних одиниць. Вивчивши типову структуру окремих підрозділів податкової адміністрації Польщі, ми дійшли висновку, що принципових відмінностей стосовно функціонуючих підрозділів у складі ДПА України та

польської податкової служби немає. Структури податкових служб Польщі та України різняться лише окремими незалежними посадами, відділами громадської допомоги, обліку платежів із банківських карт та кримінально-бюджетним відділом (виділені блоки на рисунках).

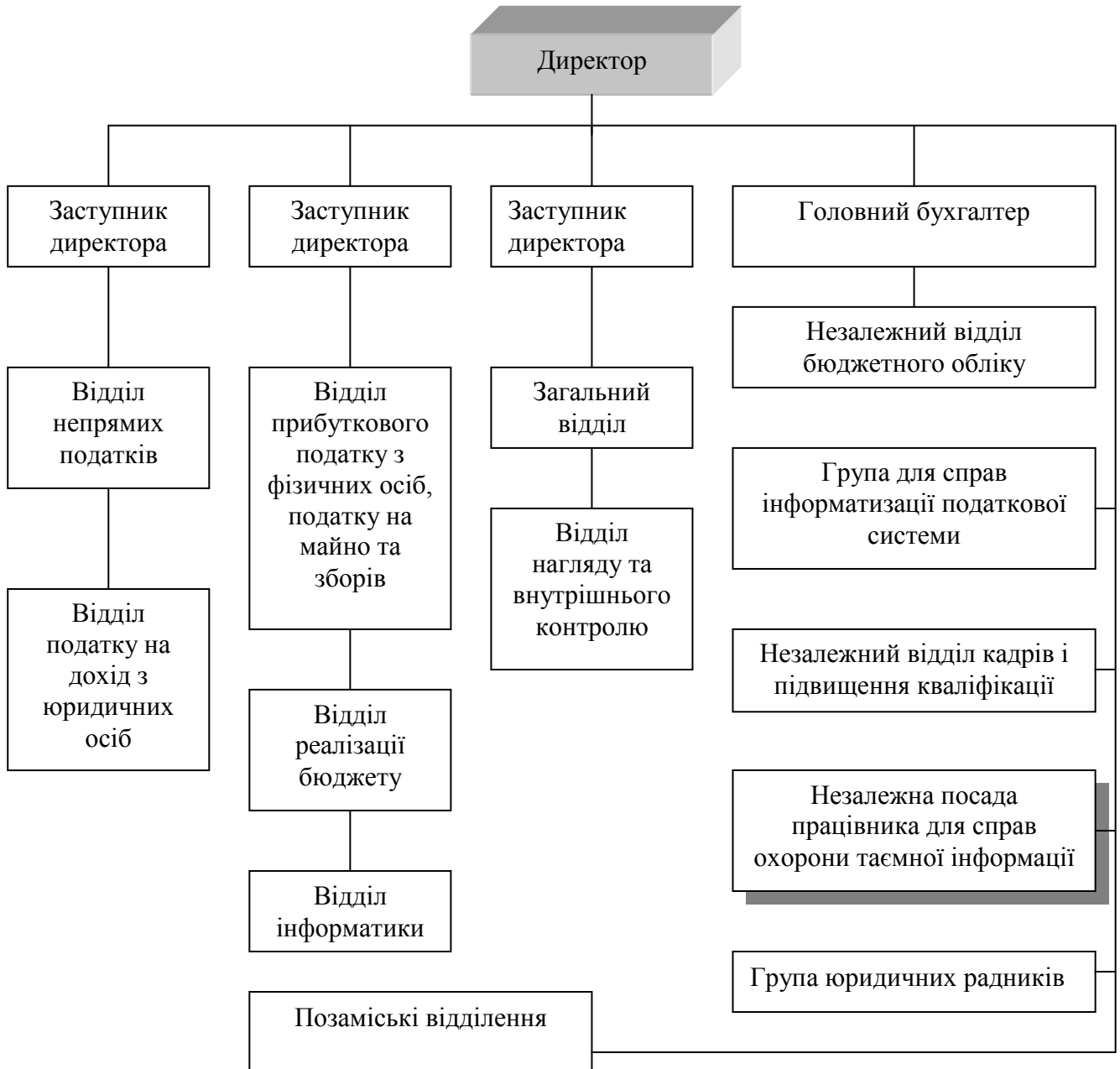


Рис. 3.3. Організаційна структура податкового відділення у м. Варшава
Джерело: [складено автором за 140].

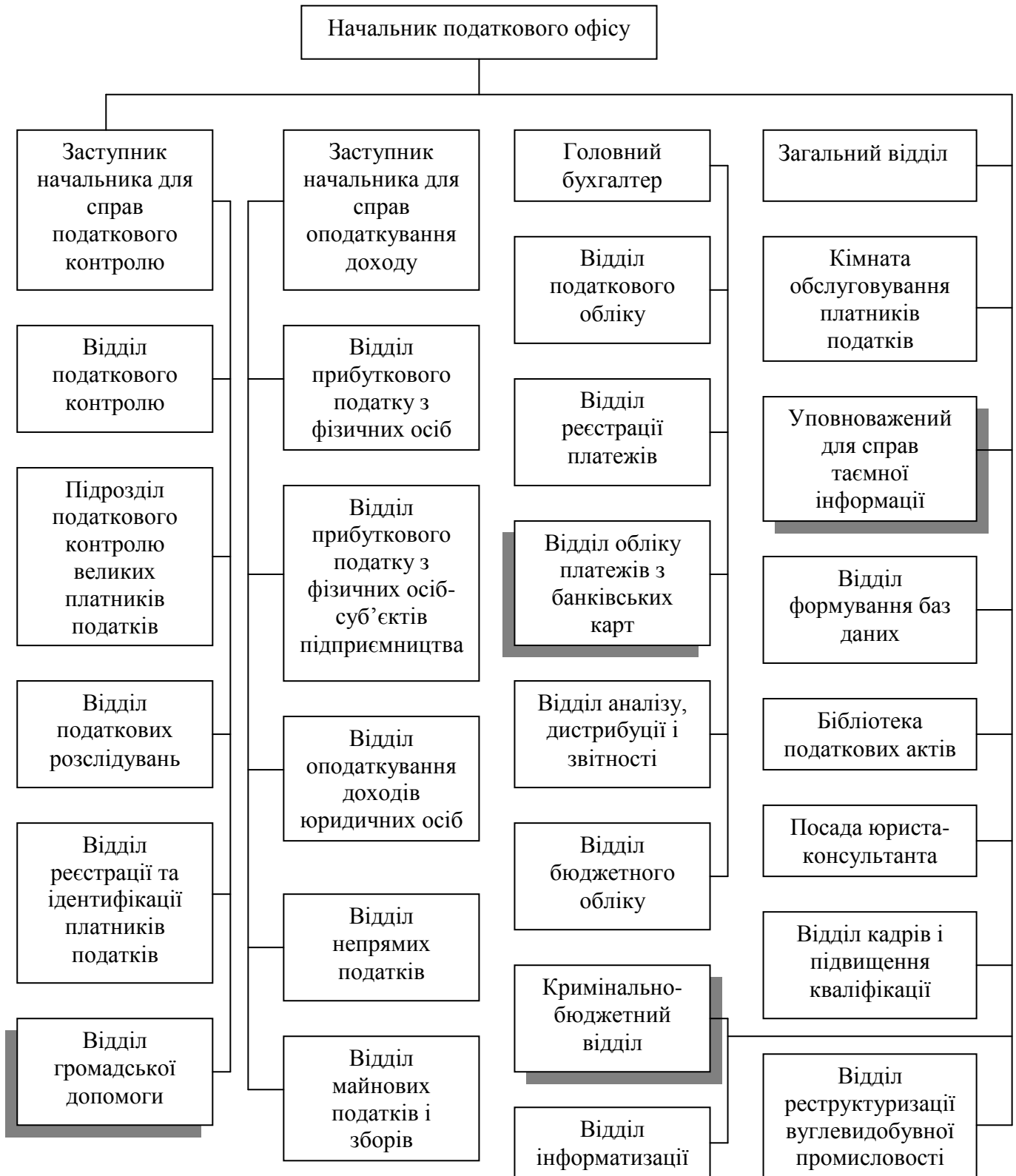


Рис. 3.4. Організаційна структура податкового офісу у м. Забже

Джерело: [складено автором за 140].

Таких підрозділів у складі державної податкової служби України немає, але у складі ДПАУ є підрозділи податкової міліції, яких немає у Польщі. Переслідуючи далекоюсяжну мету – досягнення найвищого рівня добровільної сплати податків, для України, як позитив польського досвіду, можна розглядати створення відділів громадської допомоги, діяльність яких би ґрунтувалась на свідомій допомозі громадян державі у підвищенні рівня збирання податків.

Внаслідок розвитку світогосподарських зв'язків у Польщі проводиться поступове реформування діючої податкової системи, адже еволюція оподаткування характеризується закономірністю підвищення його ефективності. З огляду на це, коротко проаналізуємо ефективність справляння податків у Польщі за 1999 р. За даними Міністерства фінансів Польщі, загалом працівники податкової служби протягом 1999 р. забезпечили надходження до бюджету держави платежів у сумі 128367 млн. злотих. Видатки на утримання податкових органів за цей період склали 2014 млн. злотих [140]. На підставі вказаних даних розраховано коефіцієнт доходності податкових підрозділів Польщі у 1999 р. K_{ir} (відношення суми понесених видатків на їх утримання до мобілізованих доходів бюджету):

$$K_{ir} = \frac{B_p}{I_b}, \quad (3.12)$$

де I_b – доходи бюджету, млн. злотих;

B_p – витрати на утримання податкової служби, млн. злотих.

Так K_{ir} за 1999 р. становить 0,01569 – тобто на кожний злотий видатків отримано 63,7 злотих доходу (128367/2014). Отже, як показують розрахунки, ефективність роботи польської податкової служби перевищує аналогічний показник в Україні. Такого рівня ефективності справляння податків у Польщі, за даними Міністерства фінансів республіки, досягнуто завдяки гармонізації податкового законодавства до вимог Євросоюзу та застосування жорстких санкцій за порушення податкового законодавства. Наприклад, для осіб, які виявили бажання сплатити податки із раніше прихованих від оподаткування доходів без зазначення їх джерел, визначено ставку податку в розмірі 75% від суми задекларованого доходу [184]. Ефективність діяльності податкової адміністрації Польщі по справлянню податків є

досить високою і заслуговує на увагу. Так, досвід Польщі щодо гармонізації податкового законодавства є позитивним для України, як і застосування більш жорстких санкцій до порушників податкового законодавства.

Розглянувши структуру податкових адміністрацій окремих держав, перейдімо до дослідження особливостей їх податкових систем, які можна було б використати у процесі модернізації податкової системи України.

З точки зору зміцнення позицій добровільного дотримання податкових законів платниками податків можна виділити позитивний для України досвід діяльності податкової адміністрації США. Так, у США особлива увага приділяється високому рівню обслуговування платників податків, адже добровільне виконання платниками норм податкового законодавства обходиться дешевше податковій службі, аніж їх розшук чи застосування примусових стягнень. З огляду на це у США розроблена спеціальна програма обслуговування платників податків, яка б максимально задовольняла їх інтереси. Програма стосується таких питань як зменшення адміністративного навантаження на платників, скорочення до мінімального часу, який витрачає платник податку на заповнення та подання податкової звітності, а також на сплату податків. У США це досягається шляхом спрощення форм декларацій, використання електронних засобів передавання інформації, надання можливості податкоплатникам безкоштовного отримання податкової інформації у центрі роботи з платниками податків. Одне з основних завдань, яке ставить перед собою податкова служба США – домогтися вирішення питань податкоплатників за найкоротший час. Ідеальним вважається варіант, коли проблеми платників податків вирішуються телефонічно при здійсненні не більше 5 дзвінків, а запрошений платник очікує на прийом у податкових органах не більше однієї хвилини. У випадку, коли платник податку сам прийшов до податкової інспекції, адміністрація домагається, щоб він отримав відповідь на своє питання за 30 хвилин. Податкова адміністрація США з метою перевірки якості надання послуг по роз'ясненню податкового законодавства та взагалі обслуговування платників податків вдається до адміністративного контролю. Кожен платник податку – відвідувач податкових органів отримує талон, у якому зазначається час приходу та прийому цього

відвідувача. По завершенню обслуговування платника податків ці дані обробляються в автоматичному режимі і керівництво податкового органу робить висновок про затрати часу на прийом платників. Окрім того, що у США існує безкоштовний телефонний зв'язок зі спеціалістами податкової служби, також проводиться робота у системі Teletax. У цій системі в електронному режимі записано ряд питань і відповіді до них у галузі податкового права. Усі бажаючі можуть скористатися такою послугою цілодобово та безкоштовно. Податкова служба США розробляє концепцію, відповідно до якої платник податків повинен отримати вичерпні роз'яснення з багатьох питань податкового законодавства за один візит в органи податкової служби [110, с. 101-104;185, с. 369-372].

Практичний досвід функціонування податкової служби США показує, що ухилення від сплати податків можна мінімізувати, запровадивши в дію комп'ютерну програму за наявності простої зрозумілої податкової бази, приваблюючи висококваліфікований службовий персонал і одночасно запроваджуючи жорсткі покарання при порушеннях податкового законодавства. А це, у свою чергу, може бути прийнятним для України для покращення рівня збирання податків.

Податкова система США в основному відрізняється від податкової системи нашої держави відсутністю в її структурі ПДВ та децентралізацією місцевого оподаткування. Останнє є позитивним досвідом для України, яка проводить адміністративні реформи.

Податкова система Франції виникла більше 250 років тому і постійно вдосконалювалась. Про значну фіскальну роль, яку відіграє ПДВ, ми вже відмічали, але не згадати про цей податок у Франції – його батьківщині, ми не можемо. ПДВ було впроваджено у Франції в практику оподаткування у 1954 р. із визначенням досить досконалого механізму його справляння: використання диференціації ставок податку (понижена, основна, підвищена) та податкового кредиту, надання пільг. У процесі дослідження визначено, що особливістю адміністрування ПДВ у Франції можна вважати максимальну спрощеність діючого законодавства, яка полягає у забезпеченні його доступності та розуміння. Простота, прозорість та доступність законодавчої бази щодо справляння ПДВ у Франції може бути корисною для

України в частині реформування механізму справляння ПДВ, оскільки як встановлено у параграфі 2.3 нашого дослідження, в Україні найчастіше платниками порушується порядок сплати ПДВ до бюджету.

З метою стимулювання підприємництва Україна може запозичити досвід Франції щодо оподаткування новоутворених підприємств. Такі підприємства у Франції користуються пільгами протягом перших п'яти років функціонування (рис.

3.5):

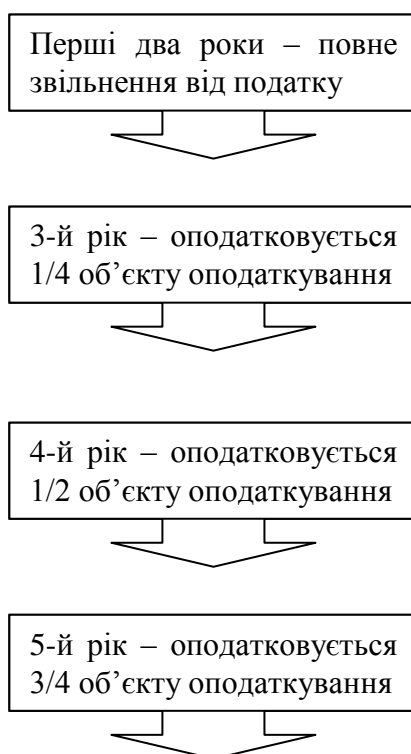


Рис. 3.5. Особливості надання пільг по податку на компанії у Франції

Джерело: [складено автором за 126].

Починаючи з шостого року діяльності компанія повністю сплачує податок. Крім цього, зважаючи на умови фінансування науки в Україні, доцільно було б застосувати досвід Франції щодо стимулювання інвестицій у науку. Французьке податкове законодавство передбачає надання податкових кредитів у розмірі 50% щорічного приросту витрат на науково-дослідні роботи з обмеженням верхньої межі таких витрат (зазвичай 1,25 млн. \$, а в окремих випадках – 2,5 млн. \$) [126, с. 66-67]. У пошуках джерел додаткових бюджетних надходжень варто звернути увагу на досвід Франції щодо адміністрування локальних податків [178]. Французька підсистема локальних податків повністю побудована на оподаткуванні нерухомості.

Це корисно для України з декількох причин. По-перше, низькі затрати на визначення об'єкту оподаткування, по-друге, неможливість ухилитися від податку на нерухомість.

Польська податкова система включає окремі податки, які можна було б також запровадити і в Україні з метою збільшення бюджетних надходжень. До таких прямих податків можна віднести: податок на спадщину та подарунки, лісовий податок і знову ж таки податок на нерухомість. Слід підкреслити, що зазначені податки є місцевими і, що надзвичайно важливо, повністю зараховуються у доходи бюджетів територіальних громад. У свою чергу, територіальні громади надають посильну допомогу податковим органам через відділ громадської допомоги щодо повноти та правильності визначення належних об'єктів оподаткування. Якщо оподаткування спадщини, майна та нерухомості є традиційними податками розвинутих країн, то лісовий податок можна вважати особливим з точки зору соціально-економічного призначення. По-перше, передані у користування лісові масиви потребують догляду, що компенсується працею користувачів, по-друге, користування лісами повинно приносити доходи державі, по-третє, зберігається неушкодженою екосистема без значних бюджетних витрат. Особливо актуальним цей податок може бути для окремих територій України із перспективою на передачу у користування лісів, оскільки на територіях лісових масивів набуває поширення зелений туризм – джерело доходів користувачів лісовими масивами. Висловлені нами міркування про ефективність вказаних податків підтверджують дані табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Динаміка податкових надходжень місцевих податків та зборів до зведеного бюджету Польщі за 1996-1999 рр. (в млн. злотих)

Вид податку	1996	1997	1998	1999
Податок на нерухомість	3527,6	4427,9	5236,9	6088,3
Лісовий податок	229,3	171,1	183,3	155,0
Податок на спадщину і подарунки	64,3	86,7	117,7	146,1

Джерело: [складено автором за даними Міністерства фінансів Польщі].

Як показують дані табл. 3.1, за період 1996-1999 рр. у Польщі позитивною зростаючою тенденцією характеризується податок на нерухомість, податок та спадщину і подарунки. Відповідно темпи росту надходжень по вказаних податках, при порівнянні 1996 і 1999 рр., становили 172,6% і 227,2%. Натомість надходження від лісового податку знизилися з причини зменшення кількості платників (у відповідності до вимог ЄС значна частина лісових масивів переходить у користування фермерів для випасання худоби, а тому прогнозується зростання надходжень сільськогосподарського податку).

Одночасно слід відмітити такий позитивний для України польський досвід як щорічне коректування податкових порогів і неоподаткованого мінімуму доходів громадян (збільшення або зменшення у розмірі, який відповідає показнику росту або спаду місячної мінімальної заробітної плати у народному господарстві країни за період трьох останніх кварталів у році, що передує податковому, у порівнянні з аналогічним періодом минулого року). Застосування таких корекцій могло б сприяти встановленню більш соціально-справедливого неоподаткованого мінімуму доходів громадян, реальних податкових ставок і вплинуло б на загальний рівень сплати прибуткового податку.

Як і у Франції, податок VAT є найголовнішим джерелом доходів Державного бюджету Польщі. Так, його прогнозована частка становила у доходах Державного бюджету Польщі за 2001 р. 34,8% від усіх доходів [140]. Для вітчизняної податкової системи доречним є запозичення досвіду Польщі щодо диференціації ставок податку. Нині в країні використовується чотири види ставок:

- загальна ставка 22%;
- понижена ставка 7% (застосовується для харчової та переробної промисловості по виробництву продуктів харчування; товарів дитячого асортименту; будівельних матеріалів; будівельних робіт пов'язаних із індивідуальним житловим будівництвом; деяких товарів, пов'язаних із охороною здоров'я; пасажирських перевезень; туристичних послуг; послуг громадського харчування; більшості комунальних послуг);

- ставка для оподаткування сільгосппродукції та сільгоспослуг, лісового господарства та риболовства 3%;
- ставка 0%: для оподаткування експорту товарів та послуг; для оподаткування продажу в країні, а також імпорту засобів для сільгоспвиробництва та лісового господарства (добрива, засоби захисту рослин, машини та устаткування, сільгоспобладнання); для оподаткування видавничої діяльності; для оподаткування реалізації періодичної преси; для оподаткування операцій з продажу житла [184, с.249-274].

За даними Міністерства фінансів Польщі завдяки використанню диференціації ставок податку VAT у країні знизився рівень ухилення від сплати податку, з року в рік зростають бюджетні надходження від податку та збільшується кількість платників (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Стан мобілізації надходжень непрямих податків до Державного бюджету
Польщі за 1996-1999 рр., у млн. злотих**

Показники	1996	1997	1998	1999
Надходження від непрямих податків	46803,2	55252,4	64432,3	74567,2
В тому числі:				
1) податок на товари та послуги	28026,0	36929,2	42876,6	48811,5
2) акцизний податок	15524,0	17890,2	21068,5	25208,1
3) податок від ігор	316,9	433,0	487,2	547,5
Загальна кількість платників VAT, одиниць	780842	853945	962932	1050835

Джерело: [складено автором за даними Міністерство фінансів Польщі].

Як показують дані табл. 3.2, протягом 1996-1999 рр. у Польщі спостерігаємо стаке зростання надходжень у бюджет податку VAT. Абсолютне відхилення, при порівнянні надходжень за 1999 та 1996 рр., склало +20785, 5 млн. злотих. Одночасно за допомогою даних таблиці 3.2 можна дійти висновку про те, що у Польщі з року в рік завдяки диференціації ставок податку зростає кількість платників VAT. Це

свідчить про загальний ріст доходів суб'єктів господарювання, які перевищують неоподатковувану межу податку – 80 тис. злотих на рік або 20 тис. \$.

Досліджуючи особливості справляння акцизів на пальне у Польщі, можна виділити таку особливість, як застосування однакових ставок як для вітчизняної, так і для імпортованої продукції. Причому, ставки визначені в злотих на 1000 літрів палива при температурі 15° С, що відповідає вимогам ЄС. Отже, дотримуючись курсу на Євроінтеграцію, Україні можна використати досвід Польщі щодо оподаткування акцизами пального в частині дотримання норм температурного режиму об'єкту оподаткування. Крім цього, застосування однакових ставок при оподаткуванні пального як вітчизняного, так і імпортного виробництва могло б сприяти збільшенню бюджетних надходжень та зменшенню контрабанди пального в Україну і, як наслідок, ухилення від оподаткування.

У більшості країн світу тіньовий сектор економіки призводить до значних втрат державного бюджету та створює серйозні проблеми для роботи податкової адміністрації. Традиційна техніка проведення податкового аудиту шляхом здійснення документальних перевірок не завжди дає можливість визначити з високим рівнем об'єктивності податкові зобов'язання платника податків тільки на основі поданої декларації. З огляду на це та для підвищення ефективності податкових перевірок, у світовій фіскальній практиці широко використовують для визначення як доходу, так і податкових зобов'язань платників податків непрямі методи [132, 186, 187]. Частково право на використання в Україні зазначених методів визначення податкових зобов'язань платників податків регулюється Законом України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” (із внесеними змінами і доповненнями) № 2181-III від 21 грудня 2000 р. та методичними рекомендаціями по моніторингу податкових ризиків, затвердженими наказом ДПАУ № 428 від 23 жовтня 2001 р. [54, 152], але в реаліях такі методи в Україні ще не досить ефективно використовуються. По-перше, це пов'язано з відсутністю практичного досвіду, по-друге, у державі не має допоміжних інституцій, які функціонують у зарубіжних країнах та долучаються до перевірок за допомогою непрямих методів.

У процесі дослідження встановлено, що непрямі методи можна визначити як перелік заходів, спрямованих на отримання детальної інформації про діяльність платника податків із інших джерел, ніж документація по обліку та звітності. Ці джерела можуть мати вигляд звіту про рух коштів на банківських рахунках платника, результатів проведеного у нього аудиту. Сучасні облікові технології з використанням ЕОМ та комп'ютерної техніки не завжди дають можливість податковим контролерам достовірно та своєчасно перевірити розрахунки з постачальниками та підрядчиками, а тому серед непрямих методів податкового контролю можна виділити перевірки постачальників і підрядчиків.

На відміну від прямих методів, зміст непрямих полягає у тому, що для визначення податкових зобов'язань платника податків його витрати співвідносяться з розміром задекларованого доходу. Якщо витрати платника податків не співпадають із задекларованим доходом, можна припустити, що такий платник приховує джерела, які підлягають оподаткуванню. Отже, в цілому непрямі методи базуються в основному на вивченні не доходів платника податку, а його витрат.

Не зважаючи на певні відмінності у податковому законодавстві окремих країн, непрямі методи широко використовуються у фіскальній практиці навіть тоді, коли вони спеціально не обумовлені в окремих положеннях закону. У більшості країн повноваження щодо використання непрямих методів впливають із функцій податкових органів, передбачених законодавством. Наприклад, Верховний суд США передбачає, що для контролю надходжень до бюджету уряд вільний використовувати будь-які легальні докази при визначенні правильності заповнення бухгалтерських книг і фінансових справ платника податку. В Австралії судові установи дотримуються такого положення: під час перевірки від податкових органів не вимагається визначати вірний розмір валового доходу платника і дозволених із нього виключень. Натомість представники податкових органів мають вірно визначити саме дохід платника, який підлягає оподаткуванню. У Податковому Кодексі Данії (розділ 3) зазначено, що у випадку отримання податковою службою незаповненої декларації або взагалі її відсутності, оцінка і відповідні донарахування

по податку на дохід платника можуть бути проведені податковою службою з використанням непрямих методів [150].

Виходячи з вищевикладеного, зрозуміло, що податкове законодавство більшості країн членів ОЕСР дозволяє збирати будь-яку інформацію, яка може допомогти при визначенні суми належних до сплати податків, проводити донарахування, але не передбачає методів, згідно яких мають проводитися розрахунки. Однак суди приймають за легальні розрахунки доходу, отримані за допомогою непрямих методів.

Із вивчення світового досвіду роботи податкових адміністрацій зрозуміло, що приховувати витрати значно складніше, ніж доходи. Це і стало рушієм розробки методів, які полягають у визначенні витрат платника відповідно до одержуваного доходу.

Як показує світовий досвід, переважно непрямі методи спрямовані на визначення доходу фізичних осіб. Проте, доцільно їх використовувати і для перевірки правильності оподаткування юридичних осіб, зокрема, якщо їх власниками є фізичні особи з правом здійснення внутрішнього податкового контролю.

На нашу думку, можна використовувати непрямі методи і за таких обставин, коли:

- 1) відсутні необхідні для перевірки документи, а облік господарських операцій платником ведеться на неналежному рівні;
- 2) задекларований дохід платником податку не відповідає його рівню матеріального забезпечення (є суттєво нижчим);
- 3) задекларований дохід суттєво різниться від середнього доходу по здійснюваному виду діяльності;
- 4) звітність платника податку регулярно містить інформацію про збиткову діяльність або низькі доходи;
- 5) переважна більшість операцій платника податку проводиться за готівкові розрахунки.

Слід зазначити, що основою усіх непрямих методів можна визначити концепцію пакетного (комплексного аудиту), яка передбачає досконале вивчення на початковому етапі звітності платників податків. У багатьох країнах світу діють спеціалізовані фірми, які за своєю суттю займаються легальною економічною розвідкою. Користувачами послуг таких фірм виступають як суб'єкти підприємництва, так і податкові служби. І саме інформація таких інформаційних центрів є допоміжною при використанні непрямих методів податкового контролю.

Отже, для України є корисним досвід зарубіжних країн щодо застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань платників податків, які ґрунтуються на визначенні витрат, а не доходу. Крім цього, наявність та ефективна діяльність незалежної фінансової інституції (фінансової розвідки), яка б надавала інформаційну та практичну допомогу податковій службі щодо порушників податкового законодавства, могли б сприяти підвищенню рівня збирання податків та забезпеченню реалізації фіскального потенціалу держави.

3.3. Міждержавна податкова уніфікація як фактор підвищення збираності податків

Розвиток світової економіки сприяє частим змінам рівнів оподаткування в окремих країнах, а це, у свою чергу, справляє вплив на рівень збирання податків. У світовій економіці триває процес жорсткої конкуренції поміж країнами з високим рівнем оподаткування та податковими гаванями, що призводить до перерозподілу капіталів і робочої сили у глобальній економіці залежно від рівня податкового навантаження на платників податків. З огляду на це та з метою недопущення відтоку капіталів із країни у вигляді прихованих та несплачених податків, для України важливим є визначити пріоритетні напрямки у царині міждержавної податкової уніфікації, оскільки її також можна розглядати як складову фіскального потенціалу держави.

Внаслідок глобалізації сучасної економічної діяльності, інтеграції національних економік у систему світогосподарських зв'язків міжнародна податкова уніфікація виступає одним із першочергових завдань держав. Податкову уніфікацію ще можна визначити як податкову гармонізацію, координацію національних податкових політик, зближення рівнів оподаткування, способів визначення податкової бази, характеру податкових пільг. Проте, як зазначено у праці професора А. Гомуловича, зараз ще рано говорити про можливість глобальної гармонізованої податкової системи, оскільки у практичній площині питання податкової уніфікації розглядаються лише в рамках регіональної інтеграції (ОЕСР, ЄС, Європейська зона вільної торгівлі, Центральноєвропейська зона вільної торгівлі, Балтійська зона вільної торгівлі, Північноамериканська зона вільної торгівлі, Інтеграційне угруповання в Південній та Центральній Америці, Співтовариство країн Південно-Східної Азії, Регіональне Порозуміння про Торгівлю і Співпрацю поміж країнами південної частини Тихого океану та інші) [188].

Сама концепція міждержавної податкової уніфікації виникла під час європейської економічної інтеграції [189]. Для створення ЄС, власне, і вимагалось усунути усі перешкоди, в тому числі і податкові, для вільного руху товарів, послуг, капіталів та робочої сили. Оскільки податкова політика кожної країни традиційно проводиться із врахуванням національних інтересів, то в ЄС відмовились від створення єдиної податкової системи. Замість цього було вирішено привести законодавства країн-членів співтовариства у відповідність, а також підпорядкувати національні податкові системи спільним завданням європейської інтеграції.

Податкова уніфікація в ЄС тривалий і не завершений процес, метою якого є досягнення таких цілей:

- спрощення податкових меж для створення однакових конкурентних умов суб'єктам господарювання;
- об'єднання і уніфікація внутрішнього ринку ЄС як основного рушія податкових інтеграційних процесів у регіоні;
- приведення до єдиного структури податкових систем, порядку справляння основних видів податків у всіх країнах співтовариства.

Основними напрямками податкової гармонізації в країнах ЄС стали уніфікація ПДВ та акцизів, а також уніфікація оподаткування компаній із метою недопущення відтоку капіталів у країни зі сприятливим податковим кліматом.

Як відомо, за рівнем податкового навантаження усі країни світу умовно можна поділити на дві великі групи:

- юрисдикції із високими податками (більшість країн ринкової економіки та країн, що розвиваються, де ставки податку на прибуток та особистого прибуткового податку складають близько 30-40%, а ставки податків на розподіл прибутку у формі процентів, дивідендів і роялті – 15-35%. Такі країни характеризуються досить жорсткою процедурою створення компаній, контролем фінансової звітності, а у випадках порушення податкового законодавства застосовуються суворі фінансові та кримінальні санкції);

- юрисдикції з ліберальним оподаткуванням (їх ще називають податковими гаванями, податковими сховищами, податковими оазами), які, у свою чергу, можна поділити на три види:

- 1) юрисдикції без прямих податків на доходи юридичних та фізичних осіб (чисті податкові гавані чи безподаткові юрисдикції). У країнах цієї групи для визначених типів компаній і певних видів доходів та майна фізичних осіб не застосовуються податки на доходи, прибуток, на розподіл прибутку, на спадщину та дарування, податки на власність. Для оподаткування використовують лише посередні фіксовані податки у вигляді щорічних мит за провадження бізнесу, разових реєстраційних зборів та інші. Рівень такого оподаткування не значний, наприклад, у країнах Карибського регіону щорічне мито для компаній складає 100-1600 доларів США. До таких країн належать Андорра, Багамські, Бермудські, Кайманові острови, Науру, Вануату та інші;

- 2) юрисдикції із низьким рівнем прямих податків, де ставки податку на прибуток та особистого прибуткового податку визначених категорій платників податків менше 30% (інколи не перевищують 10%). До країн цієї групи, зокрема, належать Британські Віргінські острови, Кіпр, Гібралтар, Угорщина, Ізраїль, Ліхтенштейн, Швейцарія, а також входять юрисдикції, які повністю звільняють від оподаткування

тільки зарубіжні доходи своїх платників податків (Коста-Рика, Гонконг, Ліберія, Панама та інші);

3) юрисдикції з високими податковими ставками, які надають податкові преференції окремими типам компаній. Такі механізми оподаткування використовуються країнами розвинутої економіки з метою залучення іноземних інвестицій, стимулювання зовнішньоекономічної діяльності компаній, які проводять таку діяльність. Оподаткування у даному випадку здійснюється із використанням пільгових ставок по податку на прибуток, пониженням ставки податків на розподіл і репатріацію доходів. До таких країн належать, наприклад, Бельгія, Ірландія, Люксембург, Нідерланди [87, с. 29].

Слід також відмітити, що у податкових гаванях існує спрощена процедура звітності фізичних та юридичних осіб перед податковими органами, а в декількох юрисдикціях несплата податків і приховування доходів від оподаткування взагалі не вважаються кримінальними злочинами. Безумовно, що такі сприятливі податкові умови привертають увагу платників податків і заохочують їх перемішувати свій бізнес на території сприятливого податкового клімату. Недопущення цього і є основним завданням податкової гармонізації.

Як показує світова практика, найбільш успішно на міжнародному рівні можна уніфікувати податки на споживання [190]. Основними завданнями гармонізації непрямих податків можна визначити усунення фіскальних меж та зближення податкових ставок.

Як показує досвід ЄС, процес податкової уніфікації гальмується особистими інтересами учасників. Наприклад, до 1997 р. передбачалось скасування ПДВ під час здійснення експортно-імпортних операцій у середині Євросоюзу. Але з метою подолання зацікавленості окремих країн у надходженнях від ПДВ у доходи свого бюджету основний акцент робиться на ліквідацію диспропорцій у податкових ставках і запровадженні клірингу по ПДВ.

Із метою зближення ставок ПДВ з 1 січня 1993 р. в ЄС було запроваджено у дію мінімальну стандартну ставку податку в розмірі 15%. Крім цього, у багатьох країнах застосовуються для визначених продуктів понижена і підвищена ставки

податку. Експорт з ЄС у треті країни та експорт із однієї країни-члена ЄС в іншу звільняється від оподаткування ПДВ. Реальну картину стану уніфікації ставок ПДВ в країнах ЄС подано у табл. 3.3.

За допомогою даних табл. 3.3 визначено, що середня основна (стандартна) ставка податку на додану вартість складає 16,4%, що відповідає вихідним положення ЄС у царині оподаткування ПДВ. В Україні варто також врахувати гармонізаційні засади Євросоюзу щодо справляння ПДВ і переглянути діючі ставки податку, адже, взявши курс на Євроінтеграцію, доцільно дотримуватися вимог уніфікованого законодавства. Це заохочуватиме провадження бізнесу на теренах України і сприятиме легалізації господарських операцій, а в подальшому – зростанню рівня справляння ПДВ.

Таблиця 3.3

Ставки ПДВ в країнах ЄС

Країна	Податкові ставки у %			
	Основна	Пільгова	Підвищена	Нульова
Австрія	20	10	32	-
Бельгія	19	6 і 7	25 і 33	Так
Данія	22	-	-	Так
Франція	18,6	5,5 і 7	25 і 28	-
Греція	16	3 і 6	36	-
Іспанія	12	6	33	-
Голландія	18,5	6	-	-
Ірландія	23	5 і 10	-	Так
Люксембург	12	3 і 6	-	-
Німеччина	15	7	-	-
Португалія	17	8	30	Так
Швеція	19	-	-	Так
Великобританія	15	-	-	Так
Італія	19	4; 9 і 13	38	-

Джерело: [складено автором за 189].

Для подальшого розвитку інтеграційних процесів всередині ЄС, спеціалізації кожної країни-члена у будь-якій конкретній галузі економіки запроваджується система клірингу по ПДВ. Така система буде сприяти відшкодуванню надлишку доходів від ПДВ країн-імпортерів перед країнами-експортерами, які при здійсненні експортно-імпортних операцій несуть бюджетні втрати (експорт звільняється від ПДВ). Для досягнення ефективного функціонування системи клірингу кожна країна повинна вести збір інформації про сплату ПДВ по усіх своїх експортно-імпортних операціях. Надлишок надходжень по ПДВ, відповідно до системи клірингових розрахунків, підлягає перерозподілу поміж країнами-членами співтовариства, в яких сальдо ПДВ по зовнішньоекономічних операціях від'ємне.

Уніфікація акцизів всередині ЄС тісно пов'язана з уніфікацією ПДВ. Першим поштовхом до гармонізації акцизів послужили вражаючі розміри бюджетних втрат окремих країн-членів ЄС, у яких був досить високий рівень акцизного оподаткування. Втрати надходжень до бюджету від сплати акцизів були спричинені шопінгом громадян тих країн, де ставки акцизного збору були високими, у країнах з досить низькими ставками акцизів і відповідно цінами на підакцизні товари. Оскільки і нині процедура перетину кордону не представляє жодних труднощів для вільного пересування громадян Євросоюзу, уніфікація акцизів і надалі залишається актуальною в усьому співтоваристві. Таким чином, буде дещо зменшено масштаби туристичних шоп-турів, прикордонної торгівлі, які поряд із стимулюванням туризму призводять до бюджетних втрат доходів від акцизів. Цілковито усунути фіскальні межі й уніфікувати податкові ставки акцизного збору на практиці досить складно. Проте стабілізації щодо адміністрування акцизів можна досягти, утримавшись від запровадження нових акцизів, підвищення ставки діючих. Зокрема, варто не змінювати ставки акцизів на бензин, алкогольні напої та тютюнові вироби.

Зважаючи на поширення туристичного бізнесу, для України гармонізація справляння акцизів набуває особливої актуальності з огляду на близькість до кордонів ЄС та створення Єдиного економічного простору.

Як зазначається у праці К. Бани, в сучасних умовах функціонування ринку надзвичайного поширення набуло явище шкідливої податкової конкуренції [190].

Сутність такого явища можна визначити як неухильне прагнення окремих держав за будь-яку ціну домогтися росту податкових надходжень до власних бюджетів. Тому у нинішніх умовах для економіки України надзвичайно важливими заходами максимізації бюджетних надходжень від акцизів з метою реалізації фіскального потенціалу можна визначити їх уніфікацію для недопущення придбання підакцизних товарів за кордоном і у такий спосіб втрати надходжень бюджету.

Уніфікація оподаткування прибутку та доходів, за винятком укладених угод про уникнення їх подвійного оподаткування, у світовій практиці не набула поширення. Адже дуже складно створити однакові умови для усіх платників податків, полегшити їм доступ на внутрішній інтегрований ринок, а також активніше приваблювати іноземні інвестиції у формі створення дочірніх компаній та філій транснаціональних корпорацій. Цілями гармонізації оподаткування прибутку корпорацій в ЄС, наприклад, можна визначити такі:

- 1) уніфікація податкових ставок;
- 2) усунення подвійного оподаткування;
- 3) застосування спеціального статусу європейської компанії;
- 4) взаємодопомога країн-членів ЄС щодо оподаткування прибутку корпорацій.

Розглянемо детальніше кожен з виділених цілей.

Уніфікація податкових ставок. На сьогодні оподаткування компаній в країнах ЄС диференційовано за величиною податкових ставок. Податкова гармонізація передбачає деякий середній рівень ставок у межах 30-40% для корпоративного податку на прибуток, але допускаються відхилення залежно від особливостей національних податкових політик. Прийняття у члени ЄС нових країн теж передбачає їх переорієнтацію на рівень оподаткування в ЄС. Наприклад, у Швеції до проведення податкових реформ ставка податку на прибуток корпорацій знаходилась у межах 52-57%, але вступ Швеції до ЄС спричинив зниження оподаткування компаній до рівня 30% [191, с. 11-17]. Безумовно, що уніфікувати податкові ставки доцільно лише при однакових підходах до визначення податкової бази. Власне, тому в ЄС передбачається запровадження єдиного порядку визначення прибутку на основі балансового звіту та звіту про прибутки (збитки) компаній. Значне місце

відводиться і вирішенню такої проблеми як суперечності у національному законодавстві з приводу трактування таких понять, як амортизація, доходи і збитки від комерційної діяльності, допустимі вирахування та скидки від оподаткованого прибутку, перенесення прибутків (збитків) на наступні роки з метою оподаткування. Таким чином, для гармонізації механізму визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток компаній варто узгодити амортизаційну політику, облікову політику щодо оцінки основних засобів і товарно-матеріальних запасів. Уніфікація податкової бази звужує можливості проведення національної податкової політики, що не може не викликати протидії з боку країн-учасників співтовариства. Таке протиріччя кожна країна-член ЄС може усунути в односторонньому порядку шляхом надання своїм національним компаніям субсидій і податкових скидок. Оскільки ставки податку на прибуток в ЄС та у сусідніх з Україною державах дещо вищі за національні, фінансовий потенціал щодо гармонізації оподаткування прибутку підприємств можна вбачати у залученні на територію України іноземних підприємств. Адже не секрет, що низькі податкові ставки завжди приваблюють додаткових платників податків.

Усунення подвійного оподаткування.

Застосування кожною країною відмінних систем усунення подвійного оподаткування формує визначені проблеми для діяльності транснаціональних корпорацій. Наприклад, існують різні ставки оподаткування для прибутку, що підлягає розподілу і не розподіляється, а також повне або часткове звільнення від оподаткування прибутку, який розподіляється. На сьогодні країни-члени ЄС дійшли спільної думки про необхідність застосування так званої повної залікової системи. Ця система передбачає запровадження єдиної для всіх країн ставки податку як для прибутку, що підлягає розподілу, так і для такого, який не розподіляється, при цьому оподаткування дивідендів повинно залишитися на рівні 25%. Важливим для України у цьому аспекті можна визначити загальний підхід щодо оподаткування дивідендів. Оскільки з 1 січня 2004 р. загальна ставка податку на прибуток знизилась до 25%, то і дивіденди будуть оподатковуватися за ідентичною з країнами ЄС ставкою. У такій ситуації з метою пожвавлення економіки країни, по-перше, та

збільшення надходжень дивідендного податку, по-друге, варто зменшити ставку податку на дивіденди.

Застосування спеціального статусу європейської компанії.

Для компаній, які проводять комерційні операції в декількох країнах ЄС, передбачається особливий порядок оподаткування. Такі компанії отримують статус компаній-резидентів ЄС, який гарантує їм специфічні податкові пільги в усіх країнах співтовариства. З метою викорінення ухилення від сплати податків іноземними компаніями, Україна також могла б розробити власну концепцію щодо визначення спеціального статусу європейської компанії. Варто було би приєднатися до програми надання певних пільг, але при обов'язковому розміщенні одержаних компаніями прибутків у національній економіці хоча б на визначений термін. Бюджет міг би додатково одержати певні надходження, хоча б у вигляді податків на зарплату працівників компаній.

Взаємодопомога країн-членів ЄС в царині оподаткування прибутку корпорацій.

Для боротьби з ухиленням від сплати податків гармонізація оподаткування прибутків та доходів передбачає підписання багатосторонньої податкової угоди про обмін інформацією за участю усіх країн ЄС. Україні, як країні що взяла курс на Євроінтеграцію та межує з ЄС, варто докласти зусиль до включення у коло країн, які мають право на підпис такої угоди. Це може сприяти як модернізації інформаційного забезпечення діяльності податкової служби України, так і недопущенню уникнення податків українськими підприємствами, які займаються бізнесом на теренах ЄС.

Отже, вишукуючи додаткові джерела бюджетних надходжень та у зв'язку із прийняттям курсу на Євроінтеграцію, для України важливим є вдатися до уніфікації податкового законодавства з метою реалізації фіскального потенціалу держави. Уніфікація податкового законодавства повинна відбуватися з урахуванням певних чинників. По-перше, рівнів оподаткування у світовій економіці. Адже зрозумілим є те, що платники податків з метою максимізації власних доходів будуть вдаватися до переміщення об'єктів оподаткування у найбільш сприятливі податкові умови. По-

друге, із врахуванням економіко-географічних особливостей окремих юрисдикцій: навіть найбільш сприятливі умови оподаткування не виправдають очікування платників у максимізації доходів при значних фінансових витратах на переміщення об'єктів оподаткування у юрисдикцію сприятливого податкового клімату. Таким чином, проводячи податкову уніфікацію в державі з метою реалізації її фіскального потенціалу та подальшої гармонізації національних податкових технологій до вимог ЄС, доцільно, в першу чергу, уніфікувати та гармонізувати податкове законодавство з країнами, що межують з Україною: Польща, Словаччина, Угорщина, Румунія.

На процес європейської податкової уніфікації великий вплив мали неоконсервативні податкові реформи у США та Великобританії. Податкова гармонізація ЄС – спроба конкуренції Європи із Північною Америкою, Японією та іншими країнами за залучення капіталу, створення сприятливих інвестиційних умов за рахунок сприятливого податкового клімату для вітчизняних і зарубіжних підприємців.

Нинішня ситуація щодо сплати податків в Україні склалася в силу об'єктивних та суб'єктивних причин. Основна об'єктивна причина – це величина бюджетних завдань по збору податків. Такі завдання є надто складні для теперішньої економіки країни і виконати їх досить непросто.

У період кризових явищ в економіці України значною мірою було втрачено контроль за процесом запровадження податків у дію за їх максимальною ставкою. Але, перш за все, слід відмітити досить значний обсяг потенційних бюджетних витрат, який, власне, і підштовхує уряд до вишукування нових джерел доходів бюджету та прийняття рішень про введення в дію нових податків. Причому, серед неплатників податків опиняються великі підприємства і цілі галузі. Тому самою першою логічною дією щодо підвищення рівня збирання податків є зниження загального рівня податкового навантаження та обмеження кількості податків. Серед суб'єктивних причин невиконання бюджетних призначень по доходах – якість роботи податкової служби, низька податкова культура в країні, недосконалість та нестабільність податкового законодавства.

Будь-який суспільний порядок має офіційну і тіньову складові, свою оголошену норму і свої відхилення від неї. Наступ на корупцію і тіньовий бізнес в умовах сучасної України може бути успішним лише у тому випадку, якщо він буде вестися одночасно у двох стратегічних напрямках. По-перше, бізнес як діяльність приватних осіб повинен послідовно і цілеспрямовано відокремлюватись від держави, призначеної для виконання загальних функцій, в іншому випадку державна служба як була, так і залишиться об'єктом корупції. По-друге, очищення самої держави від корупціонерів не повинно бути самоціллю, а повинно сприяти приведенню її у відповідність з її особливим призначенням виразника і захисника того, що ще з часів Аристотеля називається "спільним благом". Не буде цього, не буде і готовності громадян утримувати владу, не буде добросовісних платників податків. Щоб звикнути до абсолютно нового для українців положення людей, які утримують на свої кошти державу в обмін на послуги, які вона їм надає, потрібно, щоб були самі послуги, і бажано високої якості. Якщо їх немає, чи їх якість сумнівна, то думка про те, щоб громадяни ділились своїми доходами з владою, буде близька лише тим, кому ділитися нічим, і хто буде мати на увазі не себе, а інших. Усі інші віддадуть перевагу обману влади, виправдовуючи себе тим, що і влада обманює.

Таким чином, існують усі підстави для того, щоб очікувати посилення міждержавної гармонізації і уніфікації податкових систем, координації фінансової політики на ґрунті економічної інтеграції, інтернаціоналізації господарського життя, зростаючих масштабів міжнародного переливу капіталу і робочої сили. Фіскальна думка зіштовхується з новими викликами, породжуваними економічними, соціальними, демографічними, екологічними, технологічними процесами на глобальному й національному рівнях. В умовах сучасної цивілізації оподаткування в окремо взятій країні не може абсолютно повністю зберегти неповторно оригінальної форми, залишаючись самоізолюваним від світових тенденцій розвитку економіки.

Міжнародні податкові угоди відіграють важливу роль у регулюванні міжнародних економічних відносин України. Платникам податків вони дають гарантію, що їхні прибутки і капітали не будуть оподатковуватись подвійними

податками і дають захист від дискримінаційного оподаткування за кордоном. Податковим органам такі угоди забезпечують можливість взаємних прямих консультацій і контактів для вирішення усіх спірних питань, а також для контролю за міжнародною діяльністю своїх платників податків. Для держави податкові угоди можна визначити засобом закріплення на договірній основі своїх прав на одержання справедливої частки від оподаткування доходів і прибутків, реалізованих платниками податків у сфері міжнародної економічної і фінансової діяльності.

Водночас варто підкреслити, що міжнародні податкові угоди не створюють нових податкових законів, вони лише забезпечують по можливості їх гармонізацію для окремих податкових юрисдикцій та національних податкових законодавств. Тому основне правило міжнародних податкових угод полягає у тому, що вони не можуть дати кожній країні більше прав і переваг, ніж це передбачено її національним законодавством. Звідси випливає значення для кожної країни розробки і жорсткого застосування відповідних правил і норм на рівні національного податкового законодавства.

Глибока і ретельна розробка всього комплексу національних правил і норм у сфері податкового регулювання міжнародної діяльності необхідна і для укладання податкових угод, оскільки саме на основі національних норм кожна країна формує свої вихідні позиції при узгодженні взаємоприйнятих компромісів із окремих статей і режимів, що включаються до податкової угоди. Для держав, що виступають сторонами при укладанні податкових угод, їхнє значення виходить не тільки за межі вибору більш зручних адміністративних процедур: насправді вони ділять між собою реальні податкові надходження і кожна із сторін може як виграти, так і програти від цього поділу. При цьому мова часто йде про можливі втрати і вигоди у значних розмірах.

Конвенції, що відносяться до податків на прибуток і капітал, складають значну частку конвенцій у сфері оподаткування та потрапляють у їх першу категорію. Римський договір, який передував створенню ЄС, включає спеціальні податкові положення (ст. 96-99), які стосуються непрямого оподаткування.

Вираз “податкові конвенції”, не маючи точного юридичного значення, звичайно, використовується для опису цього особливого типу конвенцій. У процесі дослідження визначено, що на практиці існують й інші типи конвенцій, наприклад:

- конвенції по уникненню подвійного оподаткування відносно податків на маєтки, спадщину і володіння;
- конвенції, що розглядають обмін податковою інформацією;
- конвенції, у яких розглядаються питання взаємної допомоги по податковому збору та з інших питань.

Серед конвенцій, які розглядають питання оподаткування розрізняють двосторонні і багатосторонні. Двосторонні конвенції більш поширені, а багатосторонніх існує відносно мала кількість. Основним призначенням всеосяжних податкових конвенцій можна визначити:

- усунення міжнародного подвійного оподаткування;
- запобігання податковим ухиленням та уникненням;
- розподіл податкових прав між державами, що домовляються;
- запобігання податковій дискримінації.

Інколи податкові конвенції можуть бути використані для надання спеціальних податкових поступок. Наприклад, положення по захисту податкових переваг, яким особливо визнаються податкові заохочення в країнах, що розвиваються, або положення, що дає пільги на дарунки, передані добродійною організацією іншої країни. Основне ж призначення податкових конвенцій криється у їх назві – усунення міжнародного подвійного оподаткування.

Іншим призначенням, на котре звичайно посилаються в назвах податкових конвенцій, є запобігання податковим ухиленням. Основні положення податкових конвенцій, що розглядають ці питання, пов’язані з обміном інформацією.

Положення, що обмежують право країни оподатковувати податком деякі статті доходу або капіталу, відносяться до таких, що стосуються третього призначення податкових конвенцій – розподілу податкових прав. Наприклад, податкові конвенції, як правило, накладають межу близько 15% по податках, які країна може стягувати з дивідендів, виплачуваних резиденту іншої договірної

держави. Тому країна, резидентом якої є власник акцій, звичайно, усуває будь-яке подвійне оподаткування дивідендів на підставі національного законодавства. Практичне значення цих положень полягає у визначенні того, яким способом уряди двох країн розділять податок на дивіденди.

Останнє призначення податкових угод – попередження податкової дискримінації. Це питання розглядається у спеціальній статті під заголовком “Антидискримінація”. Чітке вираження це знайшло у статті 24 Моделі конвенції ОЕСР, де, зокрема, зазначено:

- а) держава не повинна застосовувати менш сприятливий податковий режим стосовно деяких платників податків просто тому, що вони не є громадянами цієї держави;
- б) держава не повинна застосовувати до філій або дочірніх підприємств іноземних компаній менш сприятливий податковий режим, ніж до національних господарських одиниць;
- в) правила, які стосуються відрахування витрат із метою визначення оподаткованого прибутку, повинні застосовуватися однаковою мірою як до резидентів, так і до нерезидентів.

Таким чином, податкові угоди активно використовуються платниками податків для міжнародного податкового планування. Його сутність полягає у вільному виборі громадянами демократичних країн виду і форми своєї діяльності, податкової юрисдикції, під якою вони хотіли б здійснювати свій бізнес. Міжнародні податкові угоди безпосередньо виводять українських платників податків на рівень розуміння своїх інтересів на міжнародній арені й у масштабі світової глобалізації цілей своєї економічної і виробничої діяльності. Все це закладає основи якісно нової податкової політики України, у якій інтереси держави та платників податків будуть враховуватися однаковою мірою. Така політика могла б бути спрямована на покращення добробуту громадян в Україні, однак не за рахунок придушення їх законних інтересів, як це частіше всього було колись, а на основі цих інтересів і за умови їх захисту. Зрештою, тільки це і пояснює, чому громадяни зобов'язані платити податки своїй державі. У всьому світі серед платників податків поширене

правило, яке визначає відносини між платниками податків і державою в демократичному суспільстві: “Всі громадяни зобов’язані платити податки, але жодний громадянин не зобов’язаний так вести свої особисті і майнові справи, щоб розмір податків, що сплачуються ним, був максимально високий”.

Втеча від податків не є національною рисою ні українців, ні будь-якого іншого народу, і лише від держави, від її розумної податкової політики залежить, щоб кримінальні форми ухилення від податків були витіснені легальним, правильним і раціональним податковим плануванням.

Висновки до розділу 3

З метою покращення рівня збирання податків та реалізації фіскального потенціалу у державі важливого значення набуває визначення резервів підвищення ефективності їх справляння. Одночасно формування активної громадянської позиції, морально-правових переконань, нетерпимість до будь-яких правопорушень, правове самовиховання можна визначити як основу інтенсифікації профілактики податкових зловживань.

Профілактику податкових злочинів можна визначити як сукупність просвітницьких, економічних, адміністративно-правових та соціальних заходів держави, спрямованих на підвищення рівня податкової культури та покращення показників збирання податків, що в кінцевому результаті сприятиме зниженню рівня ухилення від сплати податків.

Важливим завданням щодо підвищення збирання податків в Україні є реалізація державної програми пропаганди податкової культури і податкового виховання. Основні цілі цієї програми можна визначити як:

- запровадження викладання основ оподаткування таким чином, щоб вони були невід’ємною складовою частиною системи освіти. Це дало б можливість підвищення податкової грамотності з дитинства;

- створення умов доступу для всіх громадян до необхідної інформації про національне оподаткування, порядок обчислення і сплати податків;
- вироблення принципово нового стилю роботи податкових інспекцій, зробивши їх доступними для громадян, забезпечивши чіткий контроль за зверненнями та скаргами податкоплатників;
- формування ефективної та якісної системи професійного консультування платників податків;
- використання всіх можливих засобів для роз'яснення громадянам положень податкової політики держави, переконання їх у необхідності й вигідності добровільного і свідомого дотримання вимог податкового законодавства;
- формування прозорості та доброчесності діяльності податкової служби.

Важливого значення для профілактики податкових деліктів набуває використання у практичній діяльності ДПСУ економіко-математичних моделей для визначення імовірності ухилення від сплати конкретних податків із врахуванням типології податкових девіантів.

Підвищення статусу податкового службовця зробить роботу у податковій службі соціально-престижною і професійно-привабливою. Створення умов роботи у податкових органах, які б мінімізували можливості для професійної недобросовісності чи корупції, важливий чинник росту бюджетних надходжень.

Зростання довіри до державної податкової служби та інших органів, які причетні до здійснення фіскального контролю, з боку суспільства, а особливо – платників податків неможливо забезпечити без координації діяльності таких органів щодо реалізації фіскального потенціалу держави. Досягнути чіткої координації дій контрольних органів можна шляхом:

- регулярного обміну наявною інформацією, щодо зловживань у сфері оподаткування;
- створення спеціальної бази даних про порушників податкового законодавства та використання її у практичній діяльності;
- чіткого планування спільної діяльності;
- постійного аналізування здійснених заходів;

- проведення спільних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності.

Формуючи економіку ринкового типу та найбільш сучасні податкові механізми, для України важливим є визначення позитивів світового оподаткування та запровадження їх у фіскальну практику.

Як переконує світовий досвід, особливої актуальності для України з метою реалізації її фіскального потенціалу набуває покращення масово-роз'яснювальної роботи серед платників податків, коректування податкових порогів і неоподаткованого мінімуму доходів громадян, використання непрямих методів визначення податкових зобов'язань податкоплатників, запровадження оподаткування майна.

Враховуючи сучасні тенденції розвитку світового оподаткування та податкову конкуренцію, одним із резервів фіскального потенціалу в державі можна вважати міждержавну податкову уніфікацію. Усунення суттєвих відмінностей у механізмах справляння податків в окремих країнах, зближення їхніх податкових політик може стати вагомою перешкодою на шляху відтоку капіталу та потенційних бюджетних доходів в іноземні юрисдикції. Одночасно для України, як держави, що не є повноправним членом жодного економічного угруповання, податкова уніфікація не повинна проводитись всупереч національним інтересам. Першоосновою проведення будь-яких уніфікаційних заходів доцільно визначити: рівень ухилення від сплати податків, з огляду на переміщення потенційних доходних джерел у юрисдикції з більш сприятливим податковим кліматом; ефективність справляння податків.

Основні результати розділу опубліковані в наукових публікаціях [153, 154, 155, 175, 176, 177, 178, 192].

ВИСНОВКИ

У дисертації на основі здійснених теоретичних узагальнень концептуальних підходів, наукових гіпотез та сучасних теорій визначення фіскального потенціалу держави у контексті мінімізації ухилення від сплати податків із врахуванням відповідних реалій фіскальної практики податкових технологій, здійснено теоретичне узагальнення і нове вирішення науково-практичної задачі, що виявляється в обґрунтуванні засад для визначення ефективного оподаткування та розробці на цій основі комплексу взаємопов'язаних практичних заходів із максимізації бюджетних надходжень, що сприятиме більш повній реалізації фіскального потенціалу держави та підвищенню ефективності справляння податків.

Суть головних науково-теоретичних висновків дисертації можна звести до наступного:

- 1) з метою надання більш точного та несуперечливого характеру науково-понятійному апарату, що застосовується для означення фіскальної діяльності держави, запропоновано варіант трактування ключових понять “податки”, “фіскальний потенціал”, “мультифакторний феномен неповної сплати податків”, “податкові делікти”, “державний податковий менеджмент”, “профілактика податкових злочинів”;
- 2) у результаті дослідження еволюції державотворення доведено, що оподаткування відіграє провідну роль у соціально-економічному розвитку держави для реалізації її функцій, фіскального потенціалу та соціально-економічної доктрини, а також сприяє оновленню податкових технологій фіскальних органів;
- 3) ухилення від сплати податків відбувається як шляхом їх легального обходу, так і антиконституційної, протизаконної діяльності платників податків – вчинення податкових деліктів, які в кінцевому результаті виступають загрозою національній економічній безпеці, оскільки завдають шкоди державі через несплату належних їй коштів, а це унеможливорює виконання державою покладених на неї функцій;

4) знайдено переконливі аргументи, що послаблення втручання фіскальних органів у діяльність СПД у вигляді податкових перевірок не гарантує належного виконання платниками податкових зобов'язань перед державою і, таким чином, не сприяють повній реалізації її фіскального потенціалу. Натомість зменшення уваги контролюючих органів до законослухняних платників податків протягом визначеного періоду цілком можливе і виправдане як в інтересах держави, так і платників податків, за умови збільшення сплати коштів у казну держави, у порівнянні з результатами останньої податкової перевірки;

5) обґрунтовано, що позитиви світового досвіду оподаткування, як з точки зору організаційної структури податкових органів, так і з точки зору використовуваних податкових технологій, можуть бути використані в Україні з метою покращення показників мобілізації бюджетних надходжень. Однак впровадження світового досвіду оподаткування у національну фіскальну практику не повинно завдати шкоди економічним інтересам держави.

Основні висновки та результати практичного характеру:

1. Підтверджено, що в Україні ухилення від сплати податків набуло загрозливих масштабів. Це дає підстави говорити про миттєву реакцію платників податків на неякісні зміни у податковому законодавстві, неспроможність фіскальних органів забезпечити реалізацію фіскального потенціалу держави, що обов'язково необхідно враховувати під час реформування податкової системи України.
2. Встановлено, що діючі податкові технології не сприяють виконанню показників доходів бюджету: в окремі роки надані податкові пільги перевищували обсяг податкових надходжень на 40-50%, що є парадоксальним явищем. Крім цього, за останні п'ять років частка порушників податкового законодавства серед перевірених підприємств невинно зростає від 64,9% у 1998 р. до 84,7% у 2002 р., а серед фізичних осіб-суб'єктів підприємництва – від 43,2% у 1998 р. до 75% у 2002 р. від загальної кількості перевірених. У зв'язку з цим ефективність справляння податків протягом 1998-2002 рр. залишалась низькою. Це негативно позначається на фінансовому стані держави, її економічній безпеці.

3. З'ясовано і доведено, що на рівень правосвідомості платників податків, а відтак – показників реалізації фіскального потенціалу держави, значний вплив справляє податкова культура у суспільстві, яка характеризується не лише ставленням податкоплатників до своїх конституційних обов'язків по сплаті коштів у державну казну, а також шанобливим ставленням працівників фіскальних органів до суб'єктів податку. Визначальну роль у цьому відіграють соціально-психологічні особливості платників податків, які покладені в основу проведеної типології податкових девіантів. Проведена типологія стала підставою для розрахунку імовірнісних показників вчинення податкових правопорушень в суспільстві. Практичне значення згаданої типології полягає у тому, що вона дає змогу вирізнити реакцію платників податків на діючі податкові технології, залежно від соціально-психологічних контактів особи.
4. З метою забезпечення повної реалізації фіскального потенціалу України та підвищення ефективності справляння податків необхідно, зокрема, здійснити такі заходи фіскальної політики:
 - 4.1. Для цілей усунення недоліків бюджетно-податкового прогнозування:
 - 4.1.1 визначити у нормативно-правових актах механізм розрахунку фіскального потенціалу України із врахуванням тенденцій детінізації національної економіки;
 - 4.1.2 сформулювати систему оцінок фіскального потенціалу України із врахуванням динаміки змін щодо вчинення податкових деліктів суб'єктами оподаткування.
 - 4.2. Для цілей підвищення показників ефективності справляння податків:
 - 4.2.1 розробити та поширити нормативно-розрахункові методи визначення ефективності збирання податків;
 - 4.2.2 розробити методичку доцільності надання податкових пільг із врахуванням результатів дослідження в частині розміру бюджетних втрат внаслідок отриманих платниками податків пільг та з метою зменшення можливостей уникнення податків;
 - 4.2.3 запровадити в Україні оподаткування нерухомого майна.
 - 4.3. Для цілей удосконалення податкового контролю:

- 4.3.1 доопрацювати чинну методику моніторингу податкових ризиків із врахуванням визначених у процесі дослідження ймовірностей поведінки платників податків щодо виконання податкових зобов'язань, залежно від розміру діючих фінансових санкцій за податкові правопорушення;
- 4.3.2 розробити та видати для службового користування працівникам податкових органів методичні вказівки та рекомендації щодо виявлення ухилення від сплати податків із визначенням його способів та напрямів, а також особливостей, виходячи із результатів контрольно-економічної діяльності податкової служби та інших органів фіскального контролю;
- 4.3.3 підвищити ефективність контрольної діяльності податкової служби України із врахуванням проведених розрахунків щодо визначення коефіцієнту ефективності податкових перевірок;
- 4.3.4 на стадії відбору об'єктів податкового контролю передбачити використання математичної моделі, яка ґрунтується на функції корисності для визначення найбільш сприятливих для ухилення видів податків;
- 4.3.5 визначити загальні правила регламенту діяльності органів фіскального контролю зі складання та виконання національного плану перевірок платників податків.
- 4.4. Для цілей покращення державного податкового менеджменту:
- 4.4.1 в організаційній структурі органів державної податкової служби усіх рівнів відновити або створити підрозділи з обслуговування платників податків, які б виконували функції масово-роз'яснювальної роботи серед суб'єктів оподаткування на безоплатній основі;
- 4.4.2 у процесі модернізації податкової служби України в частині організаційно-структурних змін передбачити зменшення кількості працівників, які займаються адмініструванням малоефективних податків та податкових платежів.
- 4.5 Для цілей інтенсифікації профілактики податкових зловживань:

- 4.5.1 розробити та реалізувати механізм забезпечення платників податків безкоштовними бланками податкової звітності та інструктивним матеріалом щодо правильності, повноти та своєчасності справляння податків;
 - 4.5.2 просвітницьку діяльність у царині оподаткування проводити на безоплатній основі;
 - 4.5.3 створити ефективну систему оплати праці в органах державної податкової служби – на рівні оплати праці відповідних фахівців у комерційних структурах, яка б унеможлиблювала корупційні діяння працівників податкових органів.
5. Для цілей інтеграції України до ЄС:
- 5.1 з огляду на наявність шкідливої податкової конкуренції гармонізувати національне податкове законодавство до вимог ЄС із врахуванням національних особливостей та традицій оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменярь, 2000. – 303 с.
2. Василик О.Д., Павлюк К.В. Шляхи зміцнення фінансового становища держави // Фінанси України. – 1998. – № 7. – С. 5-9.
3. Василик О.Д. Теорія фінансів: Підручник. – К.: НІОС. – 2001. – 416 с.
4. Кириленко О.П. Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика). – К.: НІОС, 2000. – с. 384: табл. 47, рис. 16, додатків 10.
5. Кравченко В.І. Місцеві фінанси України: Навч. посіб. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 1999. – 487 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
6. Сидорець О.В. Деякі аспекти фінансового вирівнювання соціально-економічного розвитку регіонів // Фінанси України. – 2001. – № 9. – С. 105-110.
7. Тарангул Л.Л., Горленко І.О. Податкоспроможність регіону: зміст та фактор впливу // Матеріали науково-практичної конференції “Проблеми та шляхи розвитку податкової системи України”. – Ірпінь, 1998. – Травень. – С. 107-110.
8. Тарангул Л.Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика): Монографія. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 286 с.
9. Ткаченко В.А., Каламбет С.В. Розвиток філософії оподаткування на основі визначення податкового потенціалу // Фінанси України. – 2001. – № 1. – С. 30-33.
10. Каламбет С.В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління: Наукова монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2001. – 304 с.
11. Юрій С.І., Крисоватий А.І. Державні фінанси як основа соціально-економічного оновлення суспільства // Фінанси України. – 1998. – № 11. – С. 9-14.

12. Литвин М.І. Податкове навантаження і економічні інтереси підприємства // *Фінанси України*. – 1998. – № 5. – С. 29.
13. Таранов І.М. Фіскальні делікти та розвиток економіки України // *Проблеми і перспективи розвитку фінансової політики в Україні в умовах ринкової економіки*. Матеріали міжвузівської науково-практичної конференції 17-18 травня 1999 року. – Чернівці, “Ратуша”, 1999. – С. 178-179.
14. Głodzik F. Kontrola skarbowa i podatkowa. – Gorzów Wlkp.: Zakład Doradztwa i Organizacji, 2000. – 188 s.
15. Горский И.В. Налоговый потенциал в механизме межбюджетных отношений // *Финансы*. – 2001. – № 2. – С. 27-30.
16. Кашина Н.В. Методика расчётов налогового потенциала // *Финансы*. – 2001. – № 12. – С. 35-37.
17. Материалы семинара “Экономические факторы федерализации России” // <http://federalmcart.rsu.ru/conference/seminar4/klimova.htm>.
18. Коломиец А.Л., Мельник А.Д. О понятиях налогового и финансового потенциала регионов // *Налоговый вестник*. – 2000. – Январь. – С. 3-5.
19. Паскачев А.Б., Саакян Р.А. и др. О налоговом паспорте субъектов Российской Федерации // *Налоговый вестник*. – 1999. – Декабрь. – С. 4-7.
20. Шалюхина М.Н. Налоговый потенциал региона: проблемы оценки, формирования и эффективного использования // *Налоговый вестник*. – 2001. – Январь. – С. 31-34.
21. Масинкевич Н. Бремя станет легче ? // *Национальная экономическая газета*. – 2002. – № 66 (586). – 6 сентября.
22. <http://www.nalog.ru>
23. Новий тлумачний словник української мови: У 4-х т. / Укладачі Яременко В.В., Сліпушко О.М. – Київ: Аконіт, 1999. – Т. 3. – С. 630-927.
24. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
25. <http://federalmcart.rsu.ru/conference/seminar>
26. <http://www.visnuk.com.ua>

27. Зайдель Б., Веспер Д. Бюджетный федерализм: сравнительный анализ по странам // Регион: экономика и социология. – 1999. – № 2. – С. 16-47.
28. Дейкин А. Как устроен федеральный бюджет США // Человек и труд. – 1999. – № 4. – С. 10-14.
29. Финансовое выравнивание в системе бюджетного федерализма: мировой опыт и российская специфика // Информационно-аналитические материалы НИИ ЦБ РФ, 1996. – Вып. 11. – 118 с.
30. Предложения по проекту методических рекомендаций по оценке налогового потенциала субъектов Российской Федерации и муниципальных образований // Материалы семинара-совещания по проблемам совершенствования межбюджетных отношений / Под. ред. С.Н. Хурсевича. – М.: Минэкономики РФ, 2000. – 135 с.
31. Кізіма А.Я. Податковий менеджмент: навчально-методичний посібник. – Тернопіль: Астон, 2002. – 166 с.
32. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. – 952 с.
33. Словник іншомовних слів / Уклад.: С.М. Морозов, С.М. Шкарапута. – К.: Наук. Думка, 2000. – 680 с.
34. Паркинсон, Сирил Норткот. Закон Паркинсона / Сирил Н. Паркинсон; [Пер. Н. Трауберг]. – М.: Панорама: Рос. гос. Информ.-изд. центр “Республика”, 1992. – 61, [2] с.; 20 см. – (Популярная библиотечка “Коробейник”. Серия “С собой в дорогу”).
35. Біблія. Старий Заповіт, п’ята книга Мойсеєва.
36. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Еволюція розвитку податків та завдання обліку // Статистика України. – 2002. – № 2. – С. 58-62.
37. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике: Учебное пособие. – М.: Финансы ЮНИТИ, 1997. – 383 с.
38. Маркс К., Энгельс Ф. Собр. соч., т. 4.
39. Селигмань Є. Стурмь Р. Етюды по теорії обложенія. “С. – Петербургъ. Типографія “Правда”, 1908. – 200 с.

40. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге. Харьков, 1870.
41. Пушкарёва В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: ИНФРА, 1996. – 191 с.
42. Тарасов П. Очерк науки финансового права. Ярославль, 1883.
43. Соколовська А. Становлення податкових систем: історичний аспект // Науковий вісник. – 2001. – № 1. – С. 94-100.
44. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Консум, 1997. – 432 с.
45. Головач І. Поняття “податок”: історія виникнення та розвитку // Економіка, фінанси, право. – 2002. – № 9. – С. 18-23.
46. Слюсаренко А.Г., Томенко М.В. Історія української конституції. К., 1993. – 192 с.
47. Конституція України // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
48. Закон України “Про систему оподаткування” № 1251-ХІІ від 25 червня 1991 р. (із внесеними змінами і доповненнями) // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
49. Декрет Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки і збори” № 56-93 від 20 травня 1993 р. // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
50. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” № 334/94-ВР від 28 грудня 1994 р. (в редакції Закону України № 283/97-ВР від 22 травня 1997 р., із внесеними змінами і доповненнями) // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
51. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” № 509-ХІІ від 4 грудня 1990 р. (із внесеними змінами і доповненнями) // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
52. Закон України “Про державний реєстр фізичних осіб-платників податків та інших обов’язкових платежів” № 320/94-ВР від 22 грудня 1994 р. (із внесеними змінами і доповненнями) // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.

53. Указ Президента України “Про заходи по формуванню податкової політики” № 621/96 від 31 липня 1996 р. // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
54. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” (із внесеними змінами і доповненнями) № 2181-III від 21 грудня 2000 р. // Нормативні акти України. 2003. CD НАУ Стандарт.
55. Заяц Н.Е. Теория налогов: Учеб. / Н.Е. Заяц. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 220 с.
56. Мітіліно М.І. Основи фінансової науки. Київ: Державне видавництво України, 1929. – 395 с.
57. Myddlton D.R. The Power to Destroy. L.: Johnson, 1969.
58. Суторміна В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.Л. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки). – К.: Либідь, 1992. – 328 с.
59. Попович В.М. Тіньова економіка як предмет економічної кримінології. – К. – Правові джерела. – 1998. – 448 с.
60. Попович В.М. Економіко-кримінологічна теорія детінізації економіки: Монографія. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 524 с.
61. Федосов В.М. Современный капитализм и налоги (Вопросы методологии). – К.: Вища школа, 1987. – 126 с.
62. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Выпуск 1-й. Ученія обь обыкновенныхъ доходахъ. Курсъ лекцій, читанный въ С. – Петербургскомъ и Московскомъ Университетахъ. Изданіе 4-ое. Москва, 1911. – 544 с.
63. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Консум, 1999. – 430 с.
64. Безгубенко О.Ю. Податкове мислення та форми девіантної поведінки податкоплатників // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 35-41.
65. Кон И. Социология личности. – М., 1967. – 146 с.

66. Paul Marie Gaudemet, Joël Molinier. *Finanse publiczne.* – Warszawa: PWE, 2000. – 627 s.
67. Таранов І.М. Економічні передумови податкових деліктів // *Фінанси України.* – 2000. – № 4. – С. 114-121.
68. Таранов І. Податкове регулювання в Україні // *Вісник Тернопільської академії народного господарства.* Випуск 9. – 2000 рік. – С. 83-88.
69. Taranow I. Socjalno-psychologiczne aspekty uchylania się od podatków na Ukrainie // *Studia i prace Kolegium zarządzania i Finansów, zeszyt 22, SGH.* Warszawa. – 2001. S. 125-133.
70. Основні положення податкової політики, схвалені Постановою Верховної Ради України № 561/96-ВР від 4 грудня 1996 р. // *Нормативні акти України.* 2002. CD НАУ Стандарт.
71. Закон України “Про Державний бюджет України на 1993 рік” від 9 квітня 1993 р. № 3091-ХІІ // *Нормативні акти України.* 2003. CD НАУ Стандарт.
72. Уклонение от налогов // *Компаньон.* – 2000. – № 4. – С. 32.
73. Довідник № 22 пільг, наданих чинним законодавством юридичним особам по сплаті податків, зборів, інших обов’язкових платежів станом на 1 липня 2002 р. (16.07.2002) // *Нормативні акти України.* 2003. CD НАУ Стандарт.
74. *Нормативні акти України.* 2003. CD НАУ Стандарт.
75. Закон України “Про податок на додану вартість” № 168/97-ВР від 3 квітня 1997 р. (із внесеними змінами і доповненнями) // *Нормативні акти України.* 2003. CD НАУ Стандарт.
76. Федоренко В. Бартер в економіці України // *Економіка, фінанси, право.* – 2000. – № 3. – С. 10-13.
77. Воронцов В.В. *Симфония разума.* – Приволжское издательство, 1979. – 417 с.
78. Stern Sh.M., *The Rate of the Taxpayer,* New York: Unitage Books, 1974.
79. Указ Президента України “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” № 817/98 від 23 липня 1998 р. (із внесеними

- змінами і доповненнями) // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
80. Указ Президента України “Про додаткові заходи щодо посилення боротьби з приховуванням неоподатковуваних доходів, а також відмиванням доходів, одержаних незаконним шляхом” № 813/2000 від 22 червня 2000 р. // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
81. Дудоров О.О., Свириденко Т.В. До питання про співвідношення контрабанди та ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів // Митна справа. – 2002. – № 1. – С. 15-26.
82. Офіційна Веб-сторінка Державного митного комітету України <http://www.customs.gov.ua>
83. Юридичний словник-довідник: За ред. Ю.С.Шемчушенка / Худож. оформ. В.М. Штогриня. – К.: Феміна, 1996. – 696 с.
84. Податкова система України. Підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П’ятаченко та ін.; За ред. В.М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. – 464 с.
85. Ickiewicz J. Podatkowe i niepodatkowe obciążenia przedsiębiorstw. – Warszawa: SGH, 1998. – 147 s.
86. Mróz B. Gospodarka nieoficjalna w systemie ekonomicznym. – Monografie i opracowania. – Szkoła Główna Handlowa. Warszawa. – 2002. – 187 s.
87. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / По ред. Сутырина С.Ф. – СПб.: Издательство В.А. Михайлова, Изд-во “Полиус”, 1998. – 577 с.
88. Szczęsny W. Wydajność fiskalna przedsiębiorstw. – Warszawa: Difin, 1999. – 259 s.
89. Szczęsny W. Firma w otoczeniu fiskalnym. – Warszawa: Difin, 2001. – 181 s.
90. Таранов І., Зорій О. Кримінальна відповідальність за фіскальні злочини в Україні // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал ТАНГ: Випуск 2. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – С. 256-263.

91. Taranow I. Odpowiedzialność karna za przestępstwa podatkowe na Ukrainie // *Studia i prace Kolegium zarządzania i Finansów*, zeszyt 21. SGH. Warszawa. – 2001. S. 149-154.
92. Користін О.Є. До питання про ухилення від оподаткування // *Фінанси України*. – 1997. – № 4. – С. 98-102.
93. Дудоров О.О., Мельник М.І., Хавронюк М.І. Злочини у сфері підприємництва. Навч. пос. / За ред. Хавронюка М.І. – Київ: Атіка, 2001. – 608 с.
94. Fromm T., Toubman P. *Public Economic Theory and Policy*, New York – London: Collier-Macmillan, 1973.
95. Фомин Д. Разрастание теневого сектора в экономике // *Бизнес-информ*. – 1997. – № 21.
96. Райзборг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. *Современный экономический словарь*. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 496 с.
97. Бернар И., Колли Ж.-К. *Толковый экономический и финансовый словарь: французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология: В 2-х тт.* – Т.1: Пер. с фр. – М.: Международные отношения, 1997. – 784 с.
98. Завгородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. *Фінансовий словник*. – 2-ге видання, виправлене та доповнене. – Львів: Видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с.
99. Кураков Л.П., Кураков В.Л. *Большой толковый словарь экономических и юридических терминов*. – М.: Вуз и школа, 2001. – 720 с.
100. *Кримінальний Кодекс України № 2341-III // Нормативні акти України*. 2003. CD НАУ Стандарт.
101. *Діяльність податкової служби України за 2000 р. Статистичний збірник*. Київ, 2001.
102. *Діяльність податкової служби України за 2001 р. Статистичний збірник*. Київ, 2002.
103. *Діяльність податкової служби України за 2002 р. Статистичний збірник*. Київ, 2003.

104. Соколовский Л.Е. Подоходный налог и экономическое поведение // Экономика и математические методы, т. XXV. 1989. Выпуск 4. – С. 624-631.
105. Скрипник А.В. Державне регулювання економіки (податки, бюджет, корупція, вибори). Курс лекцій. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 296 с.
106. Gandhi V.P. Supply-side tax policy // IMF. Washington. – 1987. – P. 140-175.
107. Скрипник А., Варваренко Г. Функція власної корисності та мотивація ухилення від сплати податків // Науковий вісник. – 2002. – № 4 (18). – С. 432-436.
108. Скрипник А.В., Гацька Л.П. Мотивація до ухилення від оподаткування // Реформування фінансово-кредитної системи і стимулювання економічного зростання: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Тези доповідей (30-31 травня 2003 р.) / Відп. ред Р.А. Слав'юк. – Луцьк, 2003. – С. 289-291.
109. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – 372 с.
110. Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посібник. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – 216 с.
111. Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 352 с.
112. Ковальчук К.Ф., Рева Т.М. Налоговый менеджмент промышленного предприятия. Монография. – Днепропетровск: Институт технологии. – 2000. – 122 с.
113. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 429 с.
114. James M. Buchanan. Finanse publiczne w warunkach demokracji. – Wydawnictwo Naukowe PWN. – Warszawa, 1997. – 363 s.
115. Stanisław Owskiak. Finanse publiczne: teoria i praktyka. Wydawnictwo Naukowe PWN. – Warszawa, 2000. – 561 s.
116. Наказ ДПАУ “Про затвердження переліку функцій та процедур ДПС України у відповідності до вимог Президента та Уряду України щодо

- проведення адміністративної реформи та з метою підвищення ефективності роботи органів податкової служби” № 207 від 20.04.2000 р. // Нормативні акти України. 2003. CD НАУ Експерт станом на 20.01.2003 р.
117. Указ Президента України “Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій” (із внесеними змінами і доповненнями) № 760/96 від 22 серпня 1996 р. // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
118. Указ Президента України “Про додаткові заходи щодо посилення боротьби з приховуванням неоподаткованих доходів, а також відмиванням доходів, одержаних незаконним шляхом” № 813/2000 від 22 червня 2000 р. // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
119. Діяльність органів Державної податкової служби України (Інформаційний збірник) // <http://www.sta.gov.ua>.
120. Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Налоги в странах рыночной экономики и в России // МЭиМО. – 1996. – № 4. – С. 11.
121. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про неподання декларацій про сукупний оподатковуваний дохід” № 47-р від 24 січня 2000 р. // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
122. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про неподання деякими громадянами декларацій про сукупний оподатковуваний дохід” № 490-р від 13 грудня 2000 р. // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
123. Указ Президента України “Про заходи щодо легалізації фізичними особами доходів, з яких не сплачено податки” № 552/2000 від 31 березня 2000 р. // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
124. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про звільнення деяких громадян від подання декларацій про сукупний оподатковуваний дохід” № 3-р від 14 січня 2002 р. // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
125. Юрій С.І., Таранов І.М. Оцінка ефективності наданих пільг з оподаткування // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 55-62.

126. Bouvier M. *Finanse lokalne we Francji*. – Warszawa: Wydawnictwo “KiK”, 1999. – 170 s.
127. Закон України “Про внесення змін до деяких законів України щодо фінансування дорожнього господарства” № 986-XIV від 16 липня 1999 р. // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
128. Завгородний В.П. *Налоги и налоговый контроль в Украине*. – К.: А.С.К., 2000. – 639 с. – (Экономика, финансы, право).
129. Онищенко В.А. *Податковий контроль (основи організації)*: – К.: Ред. журн. “Вісник податкової служби України”, 2002. – 432 с.
130. Чорний М.П. *Фіскальне адміністрування: навчальний посібник*. – Тернопіль: ТАНГ, 2002. – 172 с.
131. Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H. *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*. – Warszawa: PWE, 2000. – 338 s.
132. Таранов І.М. Застосування непрямих методів оподаткування в Україні як об’єктивна реальність // Економічні та гуманітарні проблеми розвитку суспільства у третьому тисячолітті. Збірник наукових праць Рівненського економіко-гуманітарного інституту. – Рівне: “Тетіс”. – 2000. – С. 489-492.
133. Таранов І.М. Ефективність державного податкового контролю // *Фінанси, учёт, банки*. – 2002. – С. 263-269.
134. Таранов І.М. Інтенсифікація боротьби з податковими деліктами // *Фінанси України*. – 2003. – № 2. – С. 60-64.
135. Таранов И.М. Интенсификация деятельности налоговой милиции как составная фискального потенциала Украины // *Финансовая теория и политика современного государства*. – Абагар, Велико Тырново, 2002. – С. 142-152.
136. Шохин С.О. *Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации*. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 352 с.
137. Проект податкового кодексу України // [http:// www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua).
138. Jame S., Nobes C. *The economics of taxation*. – L.: Allen, 1981. – 328 p.

139. Наказ ДПА України № 580 від 7.11.2000 р. “Про організацію роботи по складанню Національного плану проведення документальних перевірок суб’єктів підприємницької діяльності на 2001 рік” // Нормативні акти України. 2003. CD НАУ Експерт.
140. Tax Administration and Tax System in Poland // News Bulletin. Ministry of Finance. Warsaw. – 2000. – September. – P. 47.
141. Таранов І.М. Методи оптимізації податкових платежів корпорацій // Вісник Технологічного університету Поділля. Частина 2. Економічні науки. – 2000. – № 4. – С. 20-22.
142. Таранов І.М. Ефективність справляння податків із доходів в Україні // Реформування фінансово-кредитної системи і стимулювання економічного зростання: Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Тези доповідей (30-31 травня 2003 р.) / Відп. ред Р.А. Слав’юк. – Луцьк, 2003. – С. 165-166.
143. Таранов І.М. Оцінка реалій справляння окремих видів податків в Україні // Економічні проблеми ринкової трансформації України. Тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції 3-4 грудня 2002 р. – Львів: ЛБІ НБУ, 2002. – С. 239-240.
144. Таранов І.М. Використання концептуальних підходів обчислення податкового навантаження у плануванні фінансів підприємств // Вісник Технологічного університету Поділля. Частина 2. Том 1. Економічні науки. – 2002. – № 5. – С. 116-119.
145. Таранов І.М. Відповідність справляння окремих видів податків фіскальному потенціалу України // Науковий вісник. – 2002. – № 4 (18). – С. 459-461.
146. Таранов І. Прибуткове оподаткування громадян: українські податкові технології у реаліях і перспективі // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 11. – 2000 рік. – С. 96-101.
147. Діяльність податкової служби України за 1999 р. Статистичний збірник. Київ, 2000.

148. Виконання бюджету за 2001 рік. Група фіскального аналізу при Комітеті Верховної Ради з питань бюджету // Бюджетний і податковий огляд січень – грудень 2001 р. – березень 2002 р. – С. 35-52.
149. Чуприна О.В. Новий бюджет – старі проблеми // Фінанси України. – 1998. – № 2. – С. 94-97.
150. Офіційна Веб-сторінка ДПА України [http:// www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua).
151. Стігліц Дж. Е. Економіка державного сектора / Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К.: Основи, 1998. – 854 с.
152. Методичні рекомендації по моніторингу податкових ризиків, затверджені наказом ДПАУ № 428 від 23 жовтня 2001 р. // Нормативні акти України. 2003. CD НАУ Стандарт.
153. Таранов І.М. Податкова культура як складова фіскального потенціалу України // Проблеми розвитку фінансової системи та обліку. Збірник тез доповідей. Львів: ДУ “Львівська політехніка”, 2000. – С. 56-57.
154. Таранов І.М. Актуальні проблеми обслуговування платників податків // Проблемы становления рыночной экономики: информационное и финансовое обеспечение деятельности предпринимательских структур: Тезисы Второй международной научно-практической конференции, Севастополь, 4-6 мая 2000 г. – Севастополь: Издательство СевГТУ, 2000. – С. 52-54.
155. Таранов І. Питання координації діяльності контролюючих органів // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал ТАНГ: Випуск 3. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – С. 197-206.
156. Резвых В.Д., Складов Ф.О. Взаимодействие в процессе административно-правового обеспечения режима социалистического хозяйствования. – Горький, 1977. – 261 с.
157. Жалинский О.Е., Костицкий М.В. Эффективность профилактики преступлений и криминологическая информация. – Львов, 1980. – 237 с.
158. Указ Президента України “Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 25 січня 2001 року “Про заходи щодо детінізації

- економіки” № 183/2001 від 20 березня 2001 р. // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
159. Указ Президента України “Про заходи щодо запобігання легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом” № 1199/2001 від 10 грудня 2001 р. // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
160. Указ Президента України “Про додаткові заходи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом” № 532/2001 від 19 липня 2001 р. (із внесеними змінами і доповненнями) // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
161. Указ Президента України “Про заходи щодо детінізації економіки України на 2002-2004 рр.” № 216/2002 від 5 березня 2002 р. // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
162. Наказ ДПА України від 27 березня 1998 р. № 143 “Про введення в дію положення “Про організацію взаємодії між службами ДПА України щодо викриття та розслідування злочинів у сфері оподаткування” // Нормативні акти України. 2002. CD НАУ Стандарт.
163. Дорош Н.І. Податкова система України і розвинутих зарубіжних країн (порівняльний аналіз) // Фінанси України. – 1998. – № 6. – С. 75-82.
164. Крисоватий А.І. Податкові системи зарубіжних країн: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка. – 2001 р. – 258 с.
165. Онищенко В. Податкова система Франції // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 5. – С. 21-23.
166. Сутормина В.Н. Финансы капиталистических государств. – Учеб. для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – К.: Вища школа, 1983. – 311 с.
167. Бобоев М.Р., Мамбеталиев Н.Т., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Содружество Независимых Государств: Учебное пособие. – М.: Гелиос АРВ, 2002. – 624 с.
168. Нікбахт Е., Гроппеллі А. Фінанси: Підручник / Переклад з англ. В. Овсієнка, В. Місієнка. – К.: МП “Глобус”, 1992. – 382 с.

169. Макконнелл Кэмпбелл Р., Брю Стенли Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. В 2-х т. / Пер. с англ. 11-го изд. – М.: “Республика”, 1992. – 400 с.
170. Гладун Ю., Бабенко О. Податки в Польщі // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 6. – С. 60-64.
171. Нідзельська О. Податкова система в Німеччині // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 30. – С. 46-49.
172. Нідзельська О. Система оподаткування у Франції // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 33. – С. 66-69.
173. Нідзельська О. Податки Великої Британії // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 38. – С. 61-64.
174. Податкова політика в Європейському Союзі (переклад з англійської В. Мардак). – Представництво Європейської Комісії. – Київ, 2001. – 42 с.
175. Таранов І. Організація та повноваження служб податкового контролю Німеччини // Науковий вісник. – 2001. – № 3 (13). – С. 131-138.
176. Таранов І. Податкове регулювання в Польщі в період інтеграції в ЄС // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 16. – 2001 рік. – С. 43-49.
177. Таранов І. Оподаткування процесів споживання у Польщі в період інтеграції з ЄС // Науковий вісник. – 2002. – № 2 (16). – С. 265-273.
178. Таранов І.М. Використання технологій місцевого оподаткування у Франції // Матеріали Третьої Всеукраїнської науково-практичної конференції “Підвищення ролі фінансових відносин у комплексному соціально-економічному розвитку регіону”. – Дніпропетровськ: Наука і освіта. – 2002. – С. 136-137.
179. Європа – 2000: Щорічний огляд. Збірник статей. – Частина I: Економіка країн-членів Європейського Союзу. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 171 с.

180. Європа – 2000: Щорічний огляд. Збірник статей. – Частина II: Економіка країн-членів Європейського Союзу. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 124 с.
181. Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: Європейські порівняльні студії. Частина 1. Матеріали шостої міжнародної наукової конференції – літня школа І.ЄС – У'2001. Ялта-Форос, Україна, 26-28 вересня 2001 р. // Науковий журнал “Вісник Тернопільської академії народного господарства”. Спеціальний випуск 18. – 2001. – 213 с.
182. Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: Європейські порівняльні студії. Частина 2. Матеріали шостої міжнародної наукової конференції – літня школа І.ЄС – У'2001. Ялта-Форос, Україна, 26-28 вересня 2001 р. // Науковий журнал “Вісник Тернопільської академії народного господарства”. Спеціальний випуск 18. – 2001. – 235 с.
183. Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: Європейські порівняльні студії. Частина 3. Матеріали шостої міжнародної наукової конференції – літня школа І.ЄС – У'2001. Ялта-Форос, Україна, 26-28 вересня 2001 р. // Науковий журнал “Вісник Тернопільської академії народного господарства”. Спеціальний випуск 18. – 2001. – 229 с.
184. Podatki 2001. – Zbiór przepisów podatkowych. – Wrocław: ROKK, 2001. – 703 s.
185. Куцын Н.А., Калюжный В.В., Мозенков О.В., Балыкин В.Д. Современная теория и практика налогообложения. – Х.: Прапор, 2001. – 512 с.
186. Фурман А. Шляхи вдосконалення (модернізації) податкового контролю у загальній системі адміністрування податків та обов'язкових платежів до бюджету // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 21. – С. 11-15.
187. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні: Навчальний посібник для студентів вищих навч. закл. / За заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: ДІА, 2000. – 320 с.
188. Gomułowicz A. Zasada sprawiedliwości podatkowej. – Warszawa: Polskie Wydawnictwa Profesjonalne Sp. z.o.o., 2001. – 108 s.

189. Brzeziński B., Głuchowski J., Kosikowski C. Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski. – Warszawa: PWE, 1998. – 314 s.
190. Bany K. Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych. – Warszawa: KiK, 1999. – 67 s.
191. Suchar K., Szczepaniak K., Jezierska-Żaczek D. Procesy integracyjne we współczesnej gospodarce światowej. – Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 2001. – 280 s.
192. Таранов І.М. Організаційні аспекти міждержавної податкової гармонізації // Фінансово-правові засади перспектив розвитку економіки України: Матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції 4-6 грудня. – Хмельницький: ТУП, 2003. – С. 10-14.

ДОДАТКИ

Додаток А

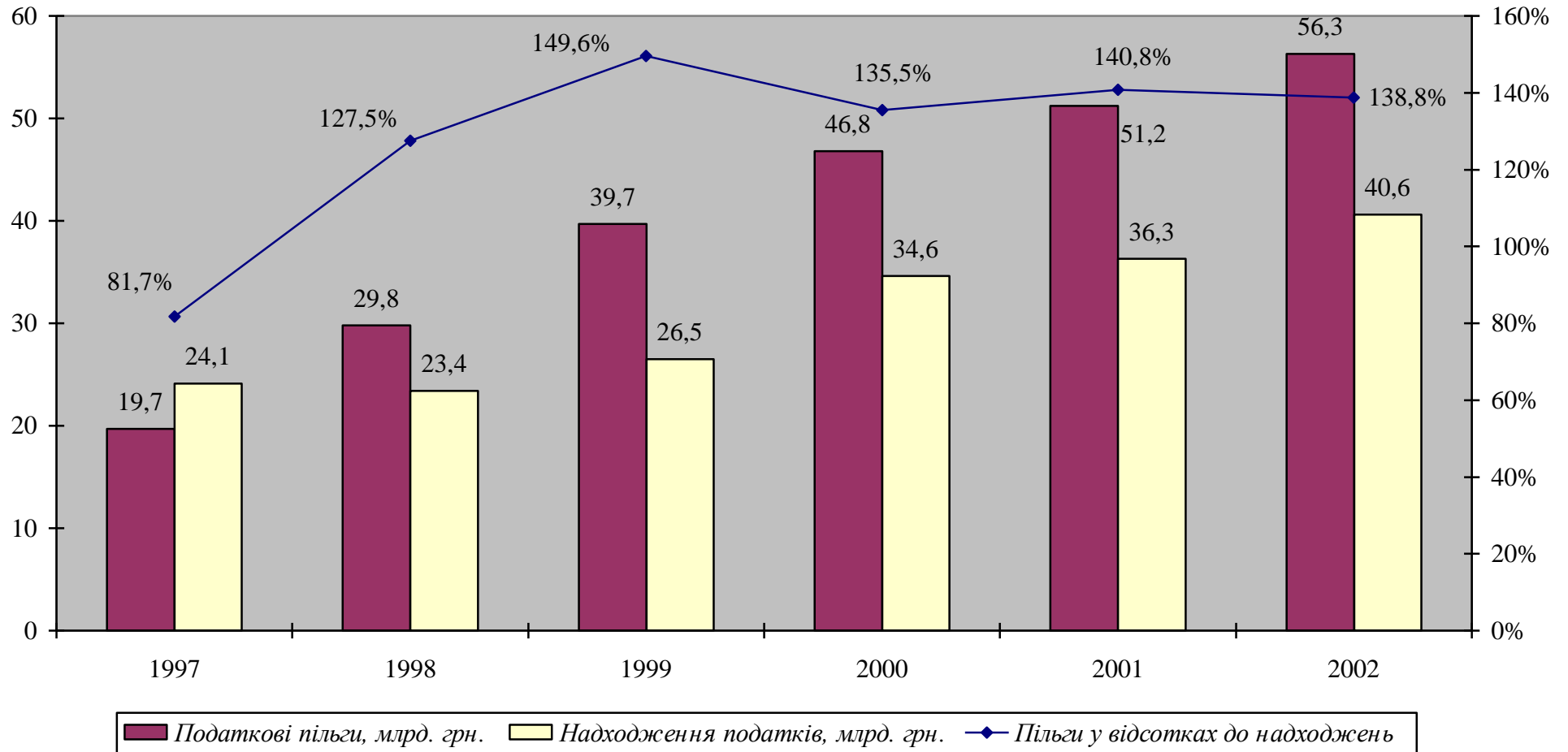
Основні податки в Україні до революції 1917 р.

№ п/п	Назва податку	Коротка характеристика
1	десятинна державна рілля	податок за використання казенної землі
2	дякло	натуральний податок в Україні, Білорусі, країнах Прибалтики
3	земська повинність	місцевий податок
4	іздольщина	натуральний податок за користування землею
5	натуральний оброк	податок, який замінив десятину
6	повоз	транспортний податок
7	подвірне обкладання	прямий податок за проживання сім'єю
8	подимщина	місцевий податок із селянського двору
9	подушна подать	основний прямий податок за кожну чоловічу душу, залежно від віку
10	поклон	місцевий податок за проїзд територіями поміщика

Джерело: [складено автором за 36, 43, 44, 45, 46].

Додаток Б

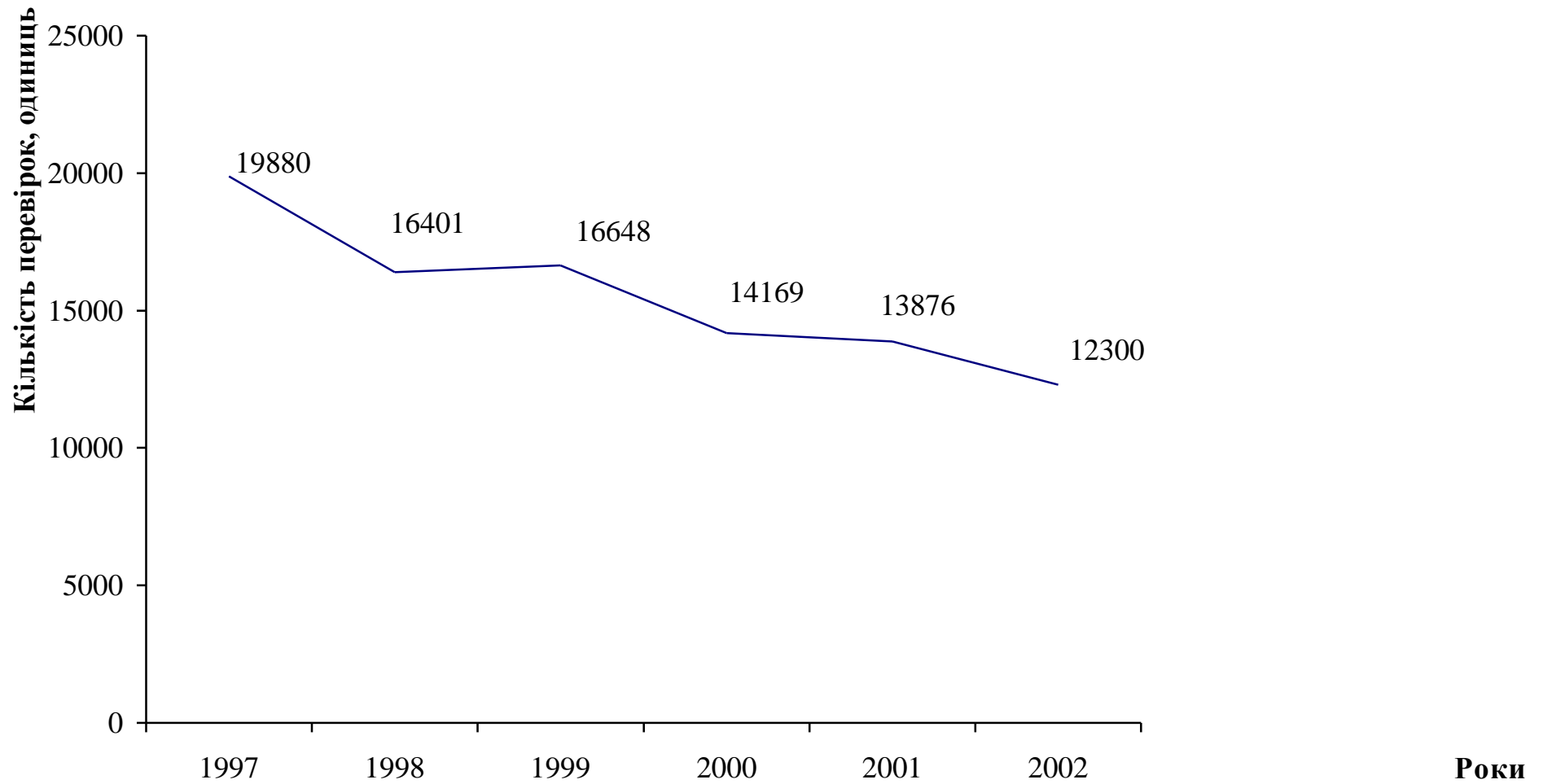
Динаміка податкових пільг зведеного бюджету України за 1997-2002 рр.



Джерело: [складено автором за звітними даними ДПАУ за 1997-2002 рр.].

Додаток В

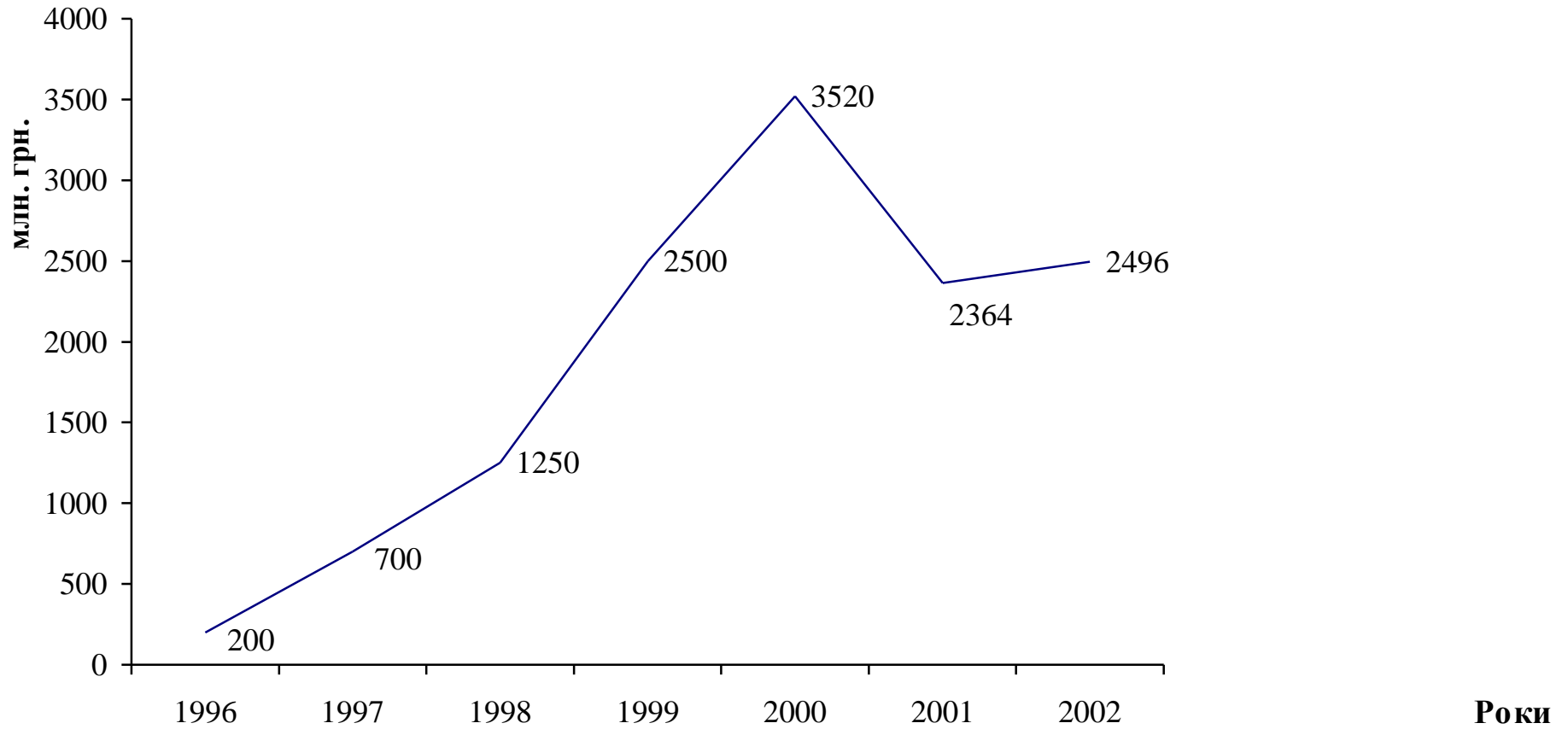
Динаміка зменшення кількості перевірок, що здійснювались підрозділами податкової міліції України за 1997-2002 рр. (одиниць)



Джерело: [складено автором за звітними даними ГУПМ ДПАУ за 1997-2002 рр.].

Додаток В.1

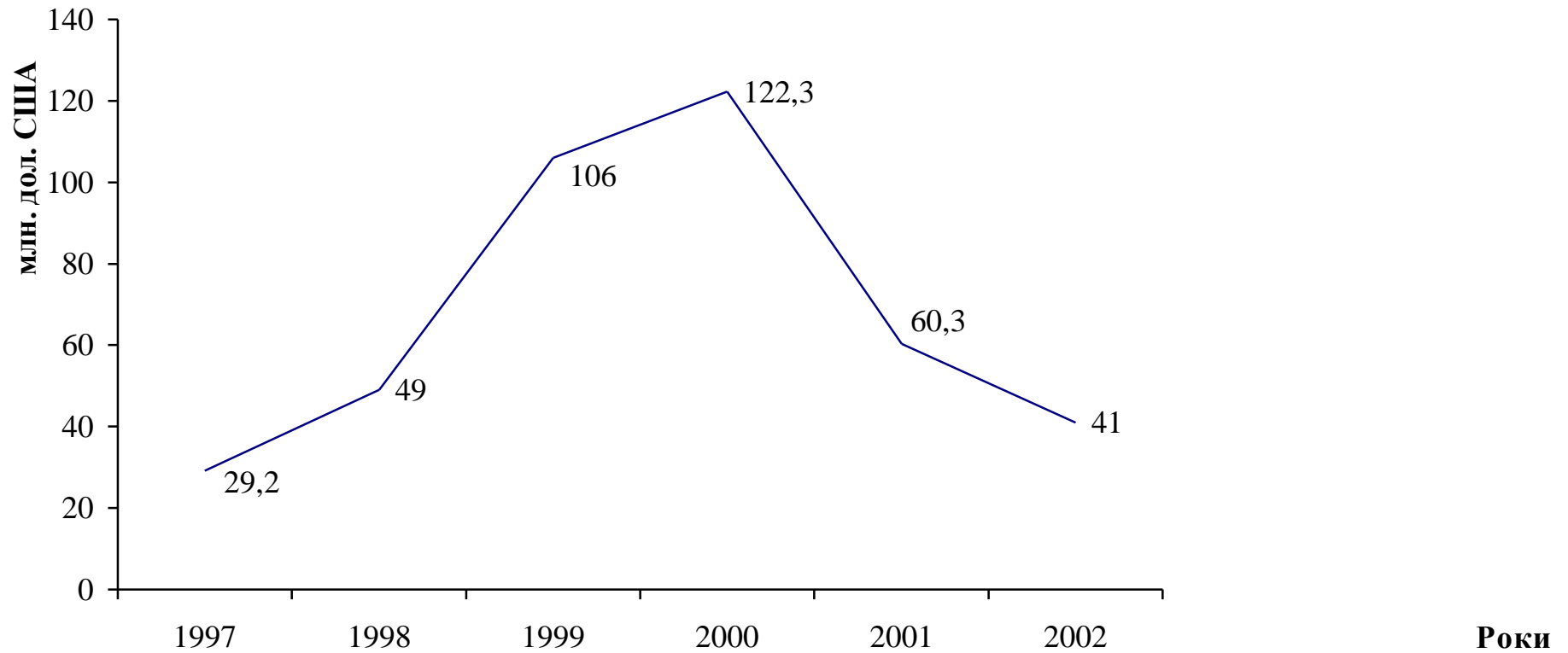
Динаміка надходження коштів до бюджетів за результатами контрольної діяльності податкової міліції в Україні за 1996 – 2002 рр. (млн. грн.)



Джерело: [складено автором за звітними даними ГУПМ ДПАУ за 1996-2002 рр.].

Додаток В.2

Динаміка повернення в Україну валютних цінностей внаслідок застосування санкцій підрозділами податкової міліції за 1997-2002 рр. (млн. дол. США)



Джерело: [складено автором за звітними даними ГУПМ ДПАУ за 1997-2002 рр.].

Додаток Г

Найбільш загальні та специфічні способи ухилення від сплати податків

Загальні способи ухилення від сплати податків:
неподання документів, пов'язаних із обчисленням і сплатою податків, зборів і обов'язкових платежів до бюджету чи державних цільових фондів (наприклад: декларацій, розрахунків);
приховування об'єктів оподаткування;
заниження об'єктів оподаткування;
заниження сум податків, зборів і обов'язкових платежів, які підлягають сплаті у відповідний бюджет чи фонд;
приховування втрати підстав для користування податковими пільгами.
Специфічні способи ухилення від сплати податків:
ухилення від сплати податків шляхом завищення валових витрат на виконання робіт;
ухилення від сплати податків шляхом виконання товарообмінних операцій без відображення їх у бухгалтерському та податковому обліку;
ухилення від сплати податків із використанням розрахунків у готівковій формі і приховування розрахунків за допомогою вексельного обігу;
ухилення від сплати податків шляхом фіктивного експорту товарів;
ухилення від сплати податків шляхом оформлення фіктивних документів про передачу товарів на зберігання.

Джерело: [складено автором за 1, 37, 41, 43, 44, 57, 59, 60, 61, 63, 72].

Додаток Г.1

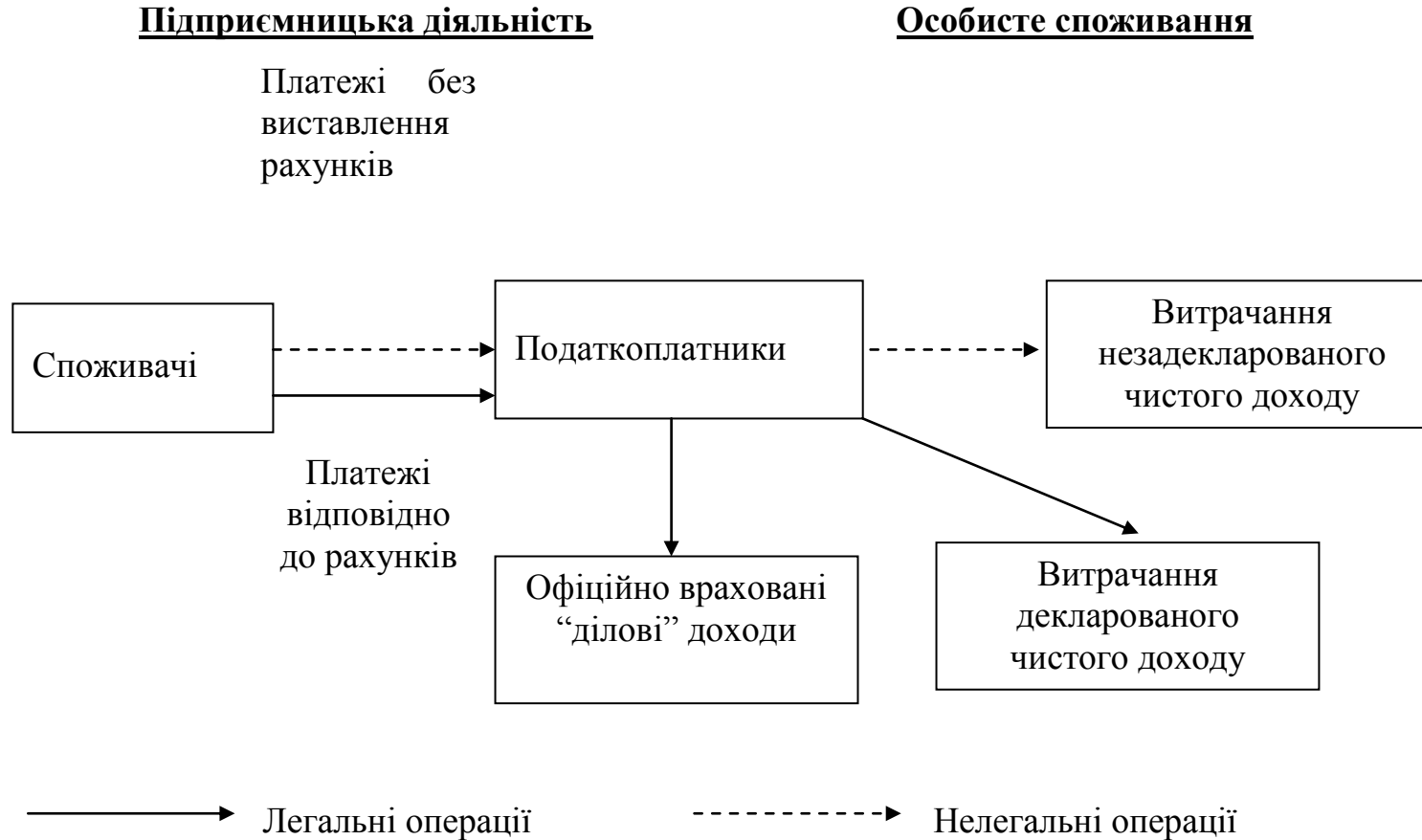
Напрями ухилення від сплати податків



Джерело: [складено автором за 1, 37, 41, 43, 44, 57, 59, 60, 61, 63, 72].

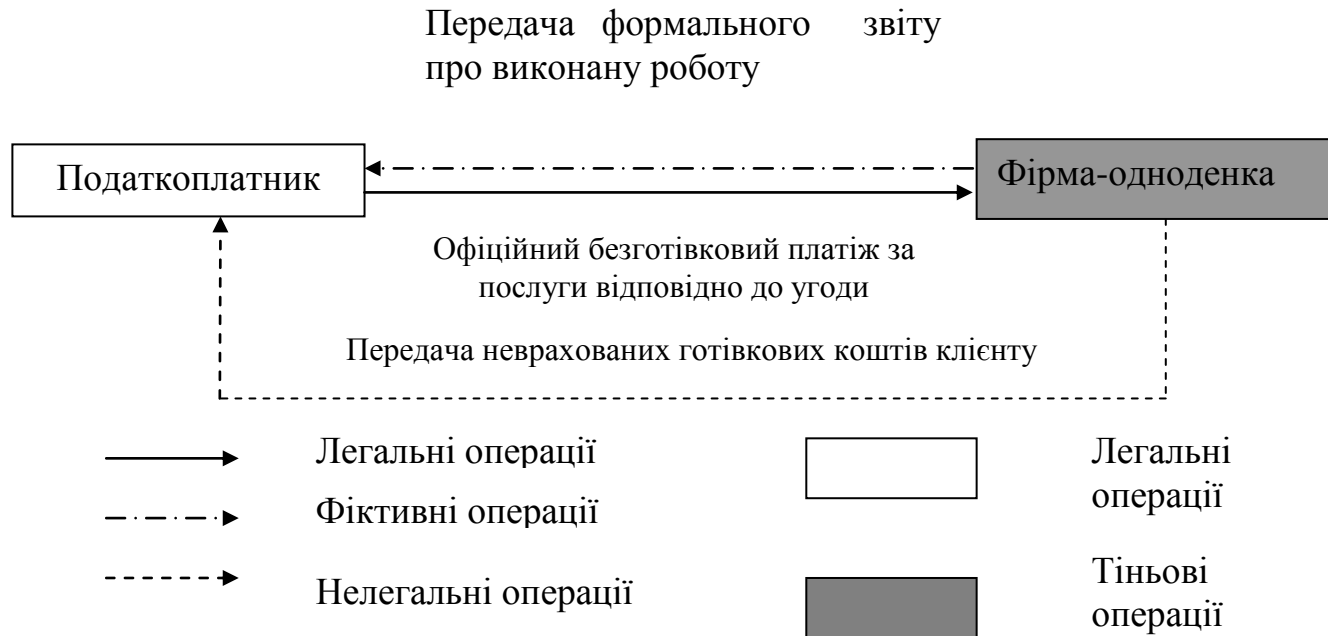
Додаток Д

Традиційна схема ухилення від сплати податків чи приховування доходу із використанням неврахованих готівкових коштів



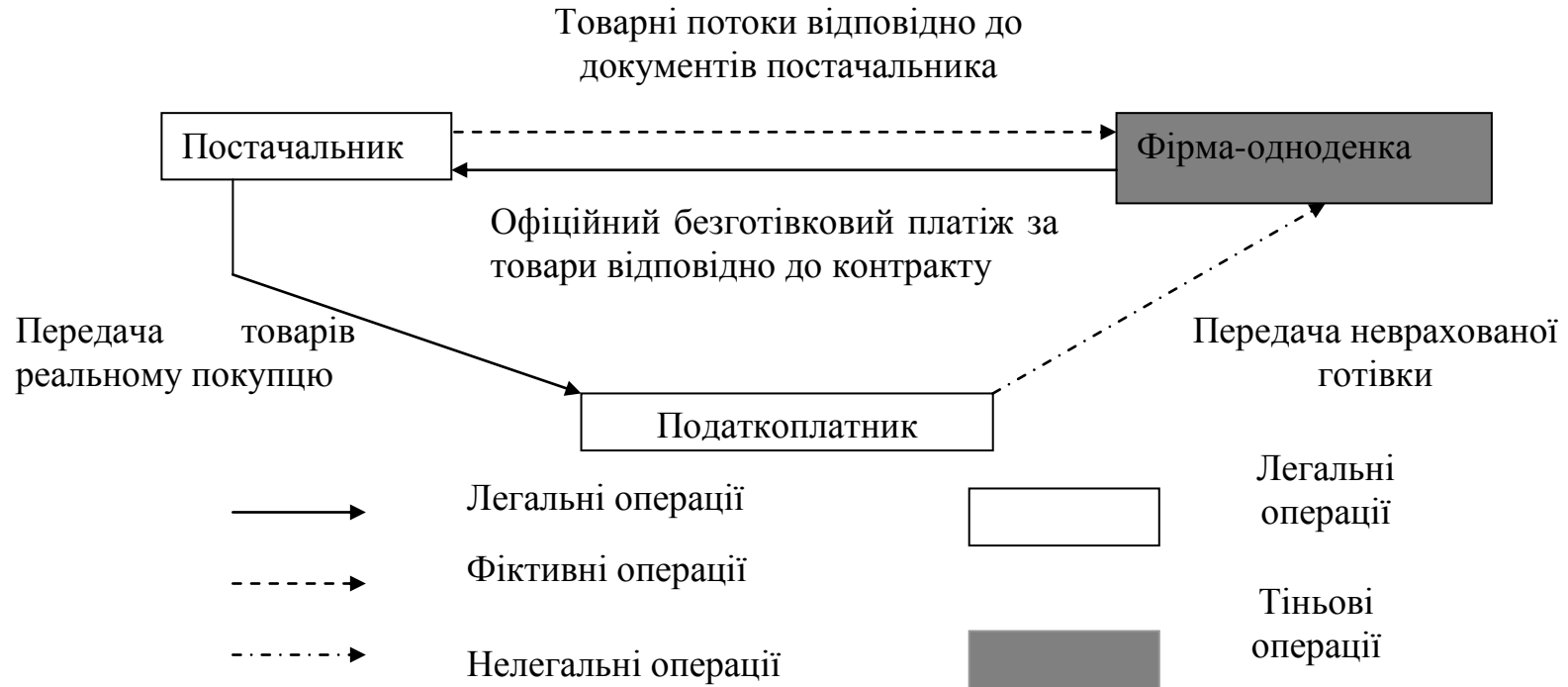
Додаток Д.1

Базова схема переведення безготівкових коштів у невраховану готівку



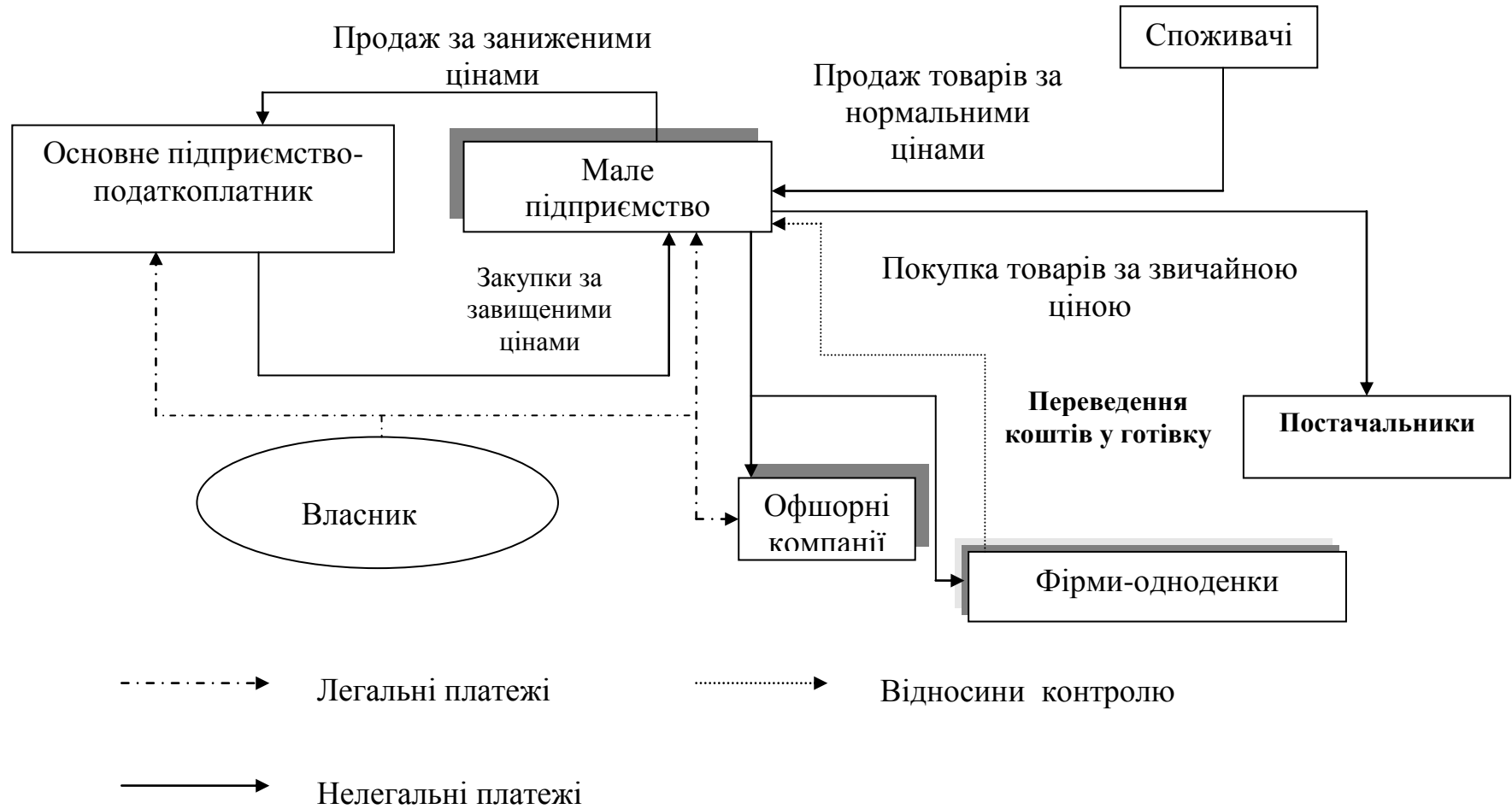
Додаток Д.2

Зворотна схема переведення неврахованих готівкових коштів в офіційні безготівкові



Додаток Д.3

Загальні принципи ухилення від сплати податків із використанням неврахованої готівки на великих підприємствах



Додаток Е

Система органів державної податкової служби в Україні



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.1

Структура керівництва та підрозділів ДПА України, які безпосередньо підпорядковуються голові ДПА (станом на 1.01.02 р.)



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.2

Структура керівництва та підрозділів ДПА України, які безпосередньо підпорядковуються голові ДПА (станом на 12.03.03 р.)



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.3

Підпорядкування відповідних підрозділів ДПА України першим заступникам голови (станом на 1.01.02 р.)



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.4

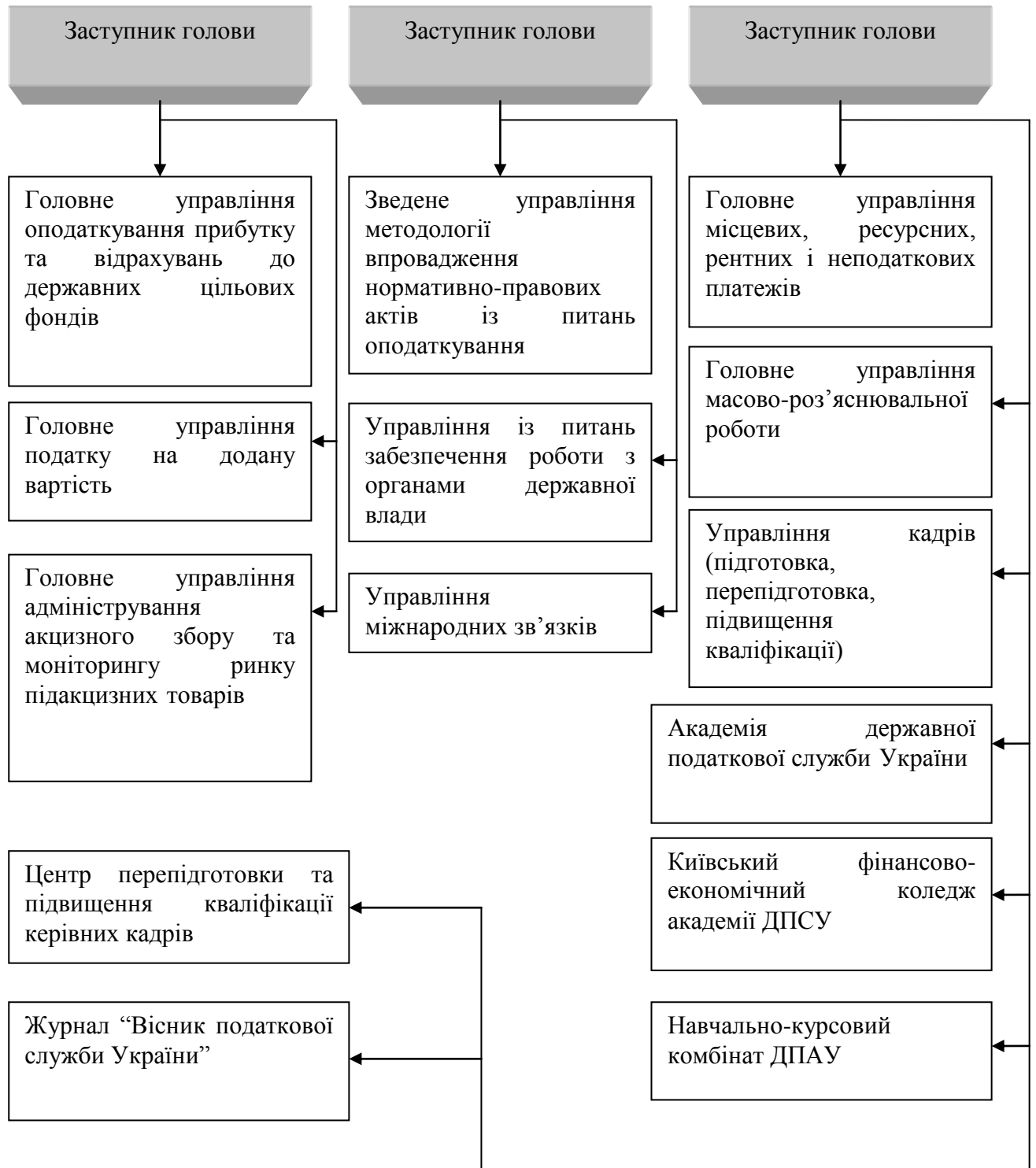
Підпорядкування відповідних підрозділів ДПА України першим заступникам голови (станом на 12.03.03 р.)



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.5

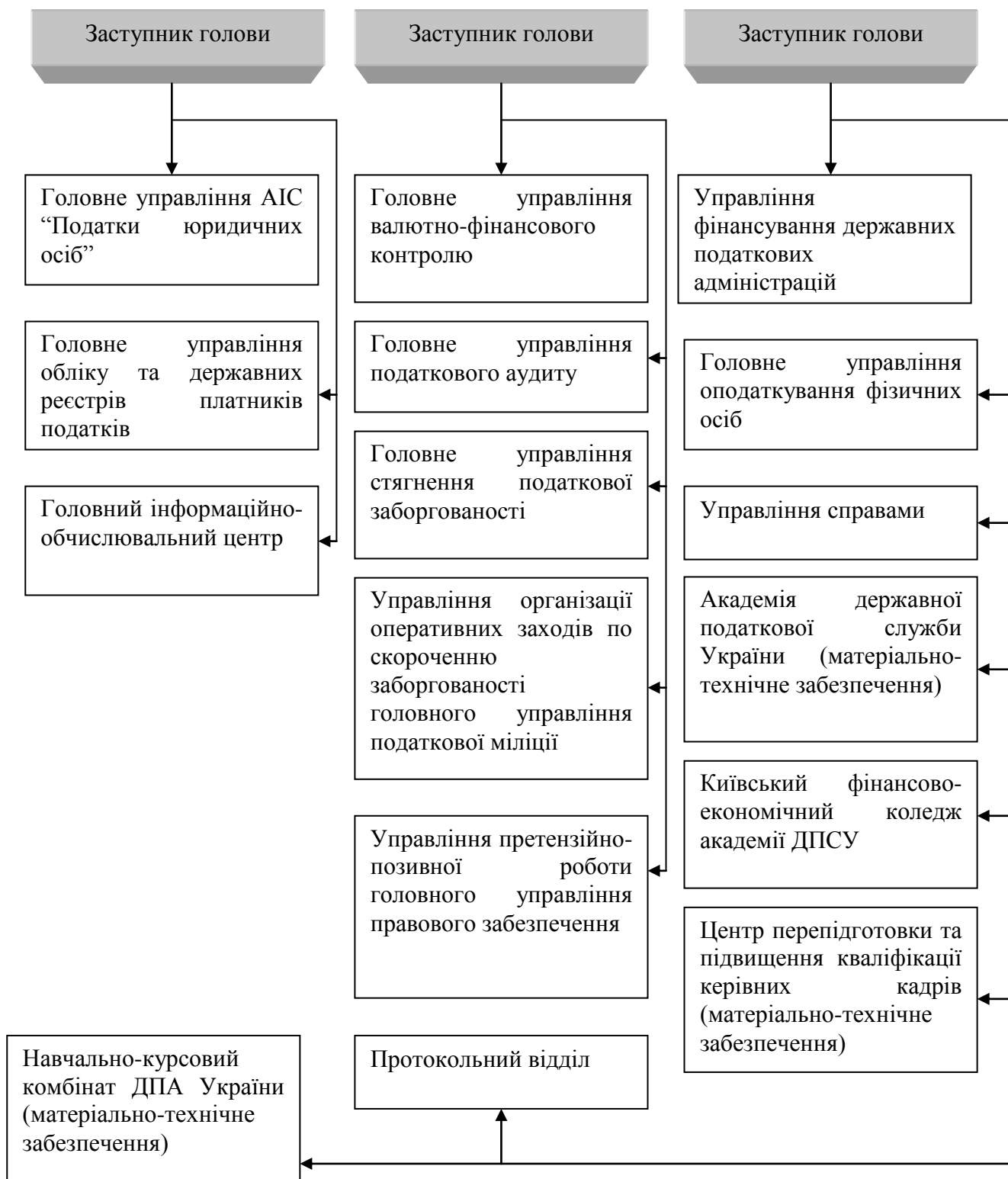
Підпорядкування відповідних підрозділів ДПА України заступникам голови ДПА (станом на 1.01.02 р.)



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.6

Підпорядкування відповідних підрозділів ДПА України заступникам голови ДПА (станом на 1.01.02 р.)

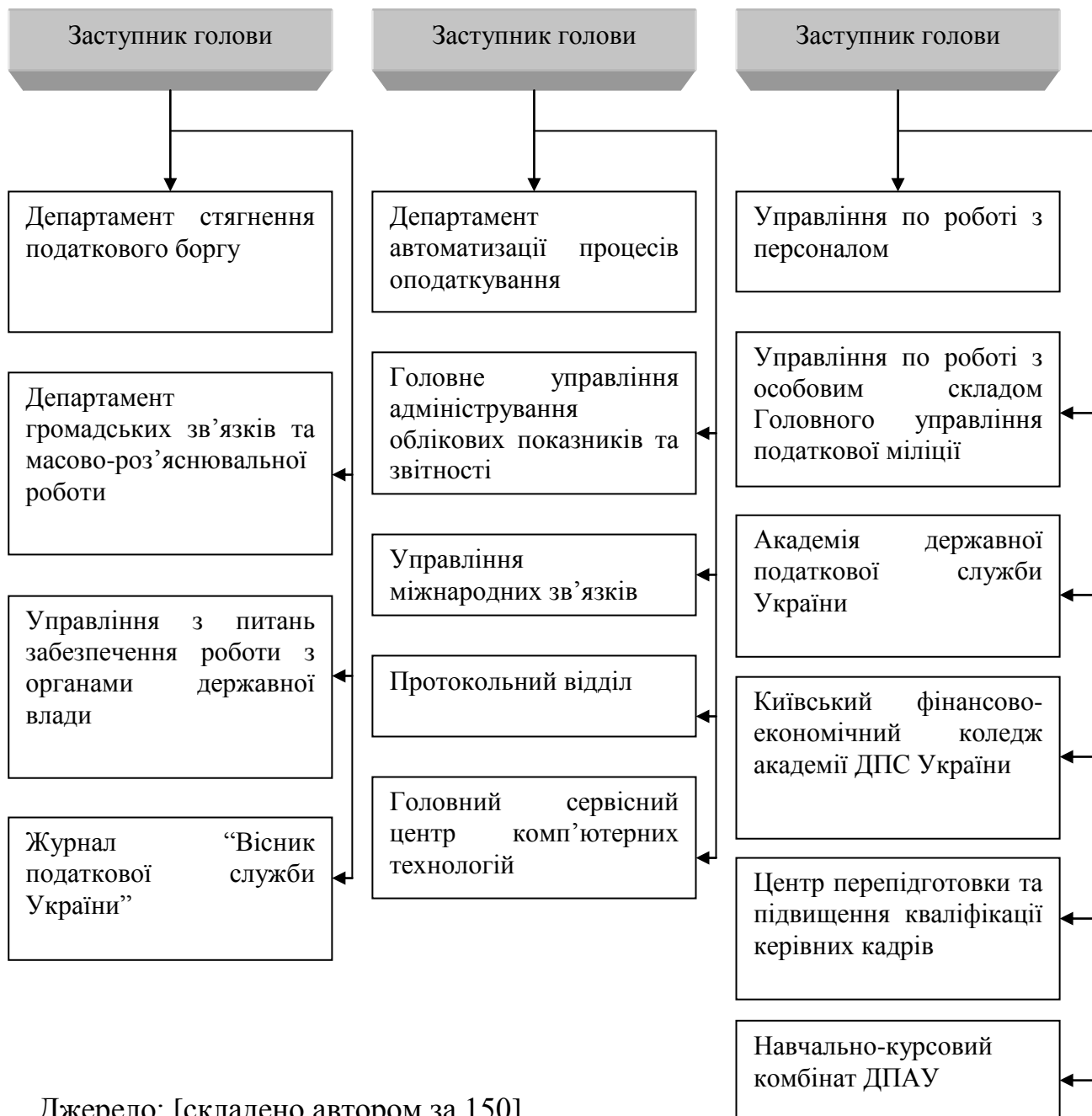


Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.7

Підпорядкування відповідних підрозділів ДПА України заступникам голови

ДПА (станом на 12.03.03 р.)



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.8

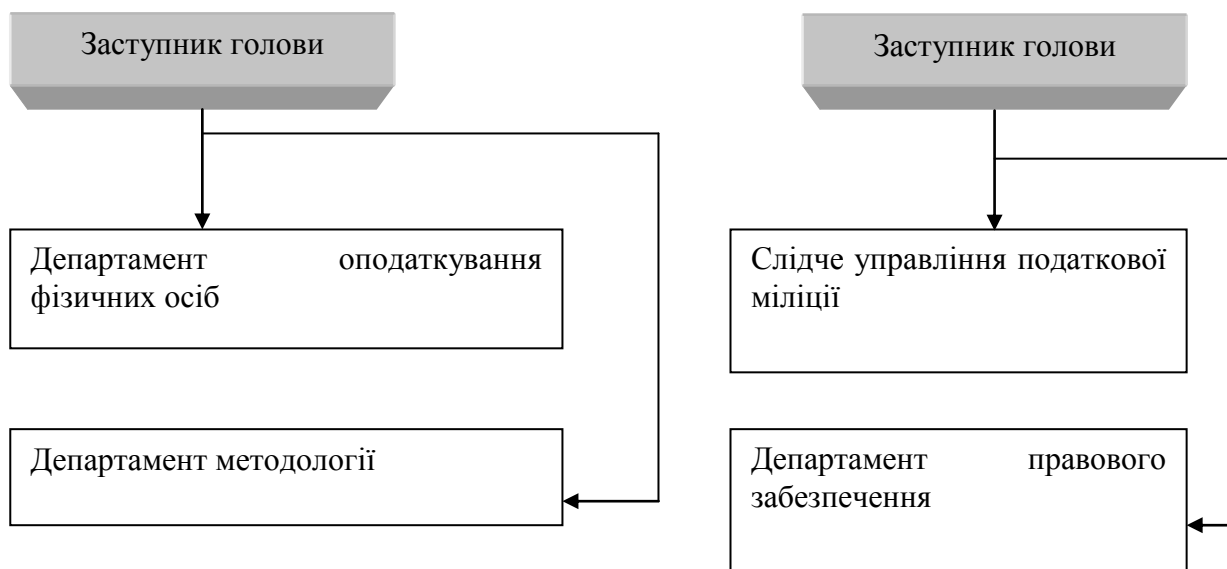
Підпорядкування відповідних підрозділів ДПА України заступникам голови ДПА (станом на 12.03.03 р.)



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.9

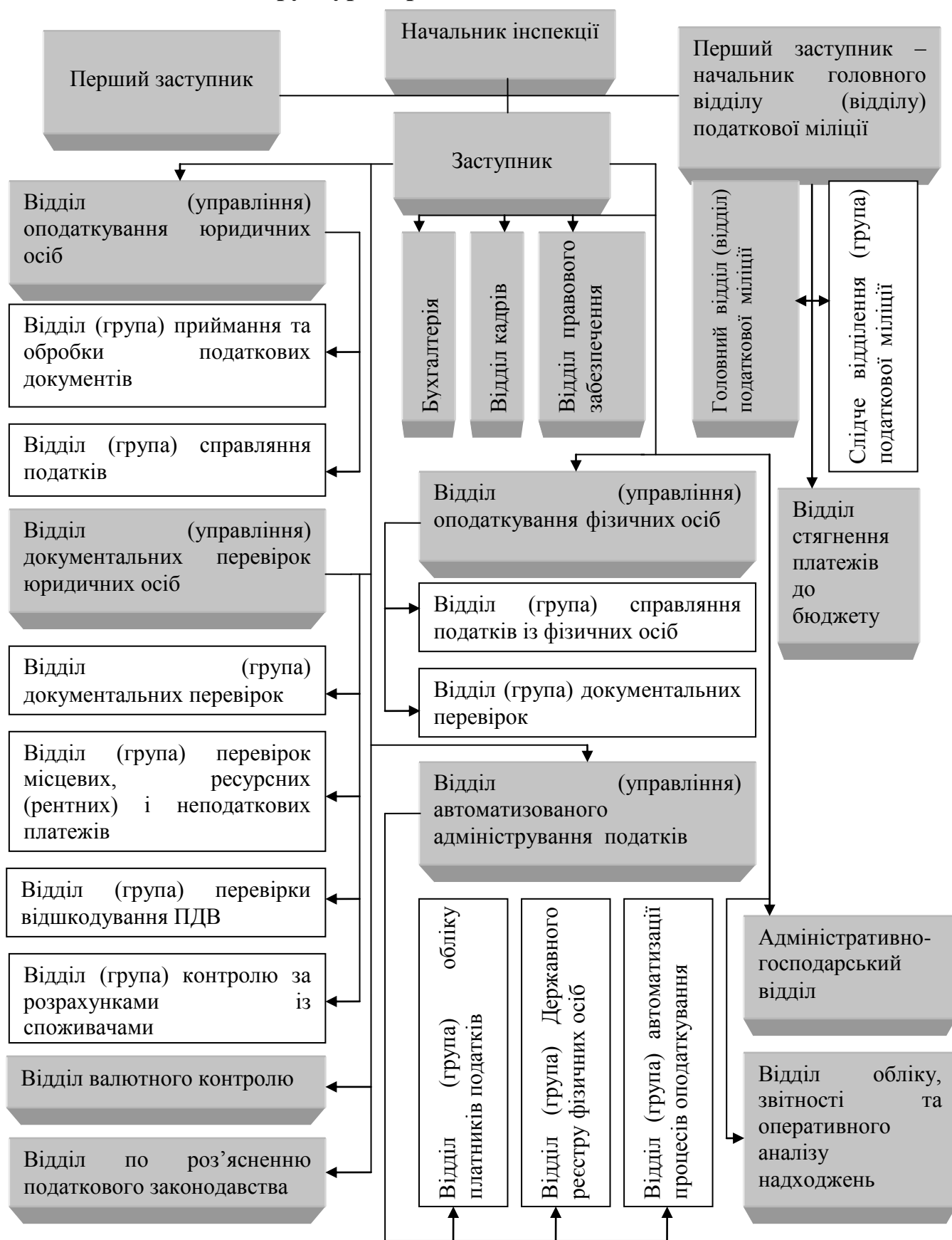
Підпорядкування відповідних підрозділів ДПА України заступникам голови ДПА (станом на 12.03.03 р.)



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.10

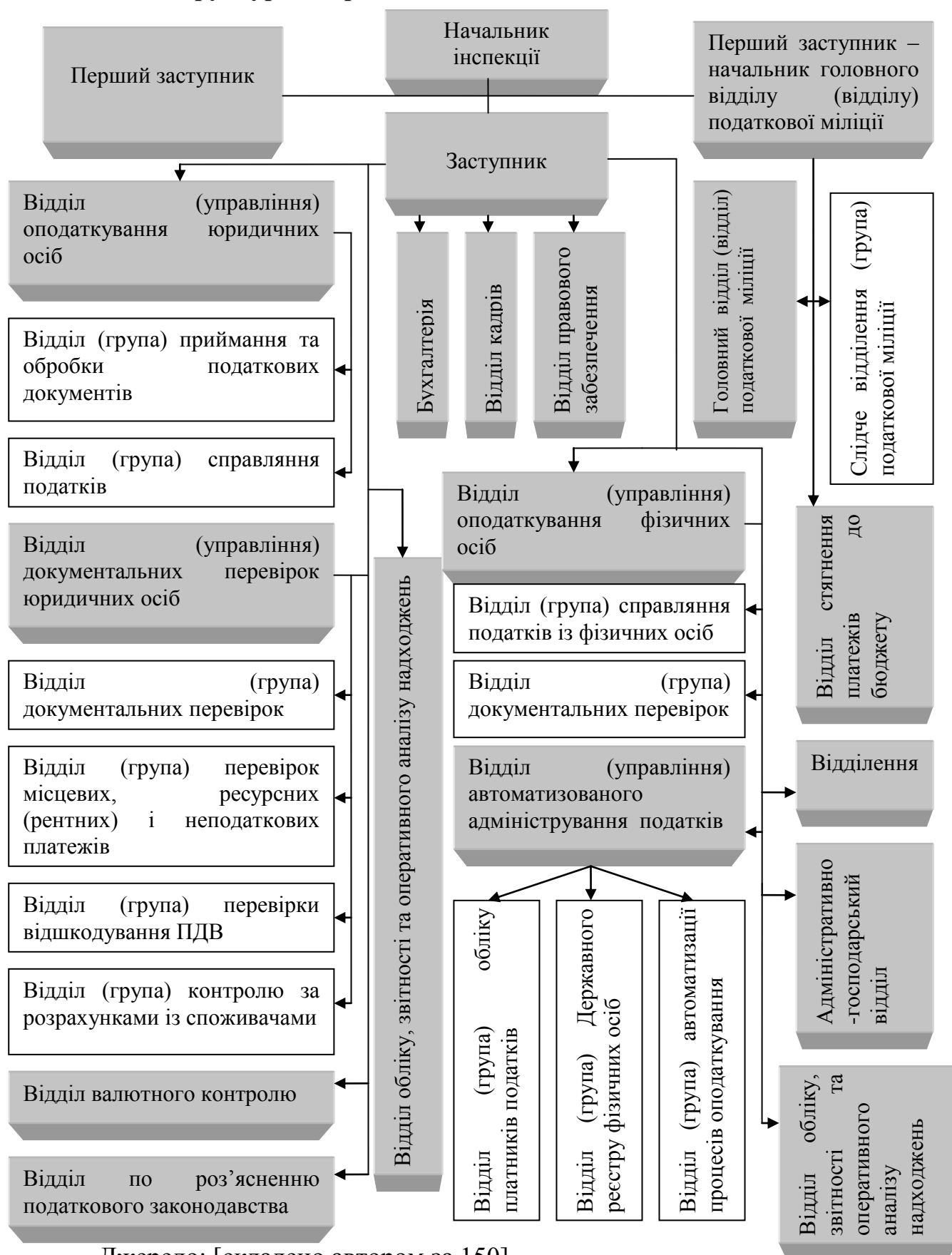
Типова структура державних податкових інспекцій



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.11

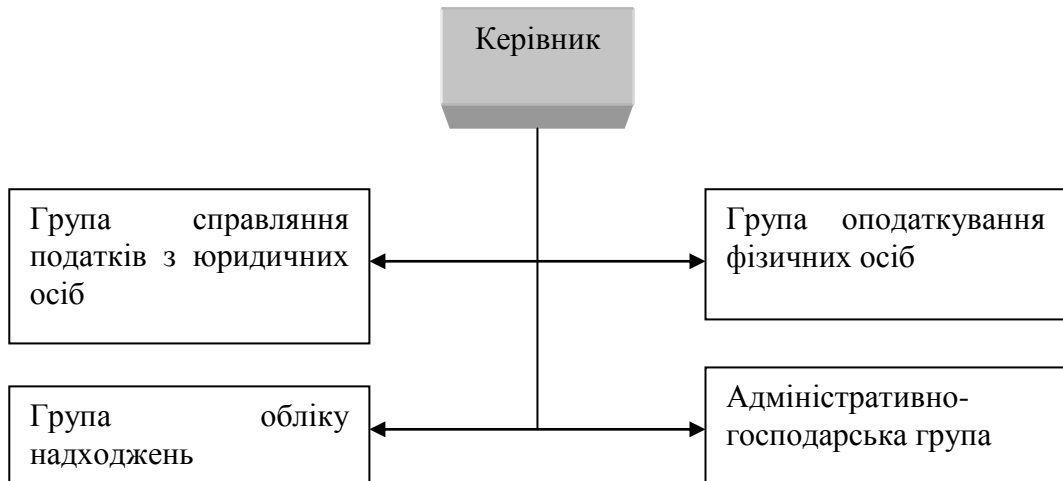
Типова структура міжрайонних та об'єднаних ДП, які мають відділення



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.12

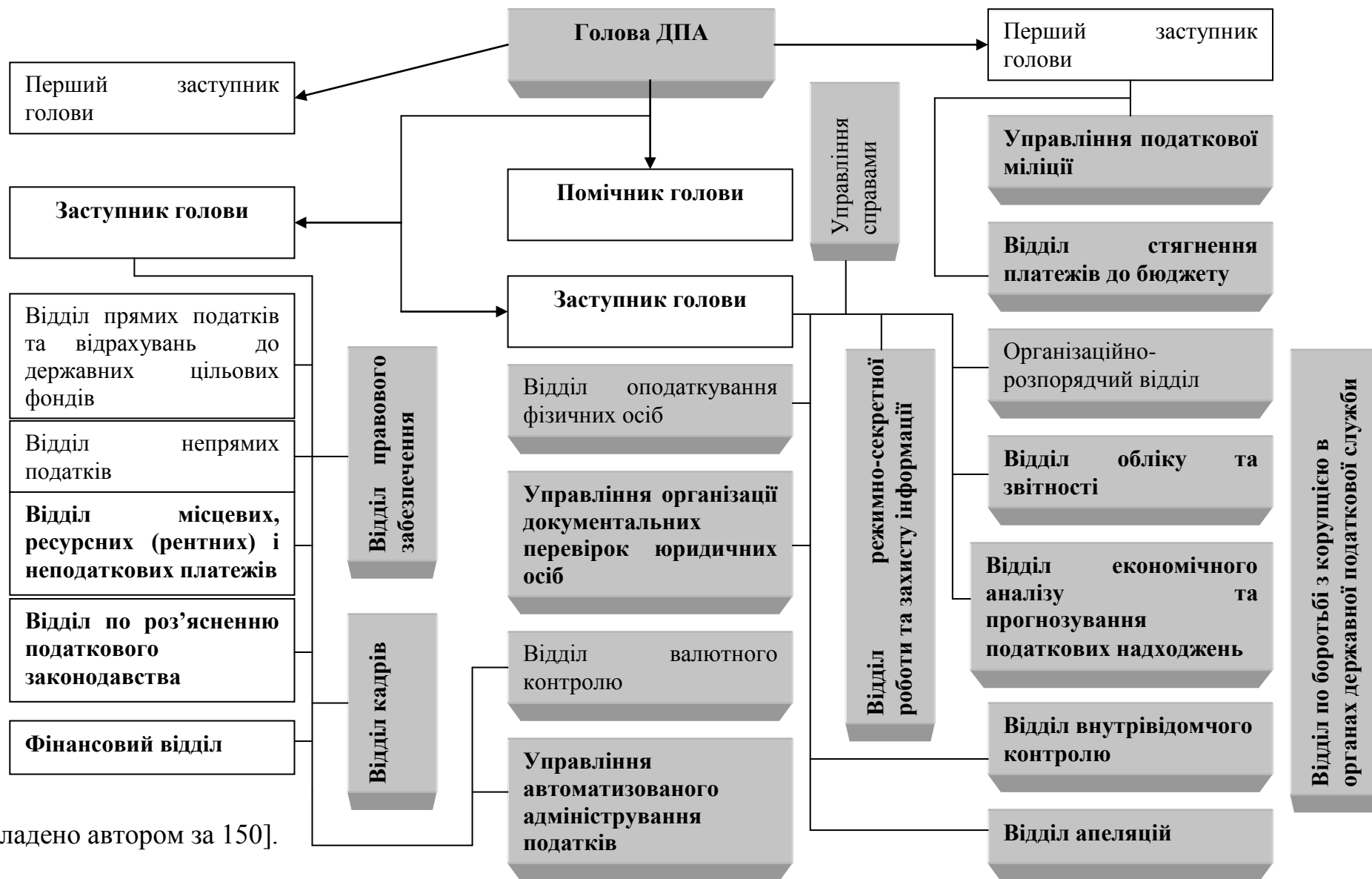
Типова структура відділення ДП



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.13

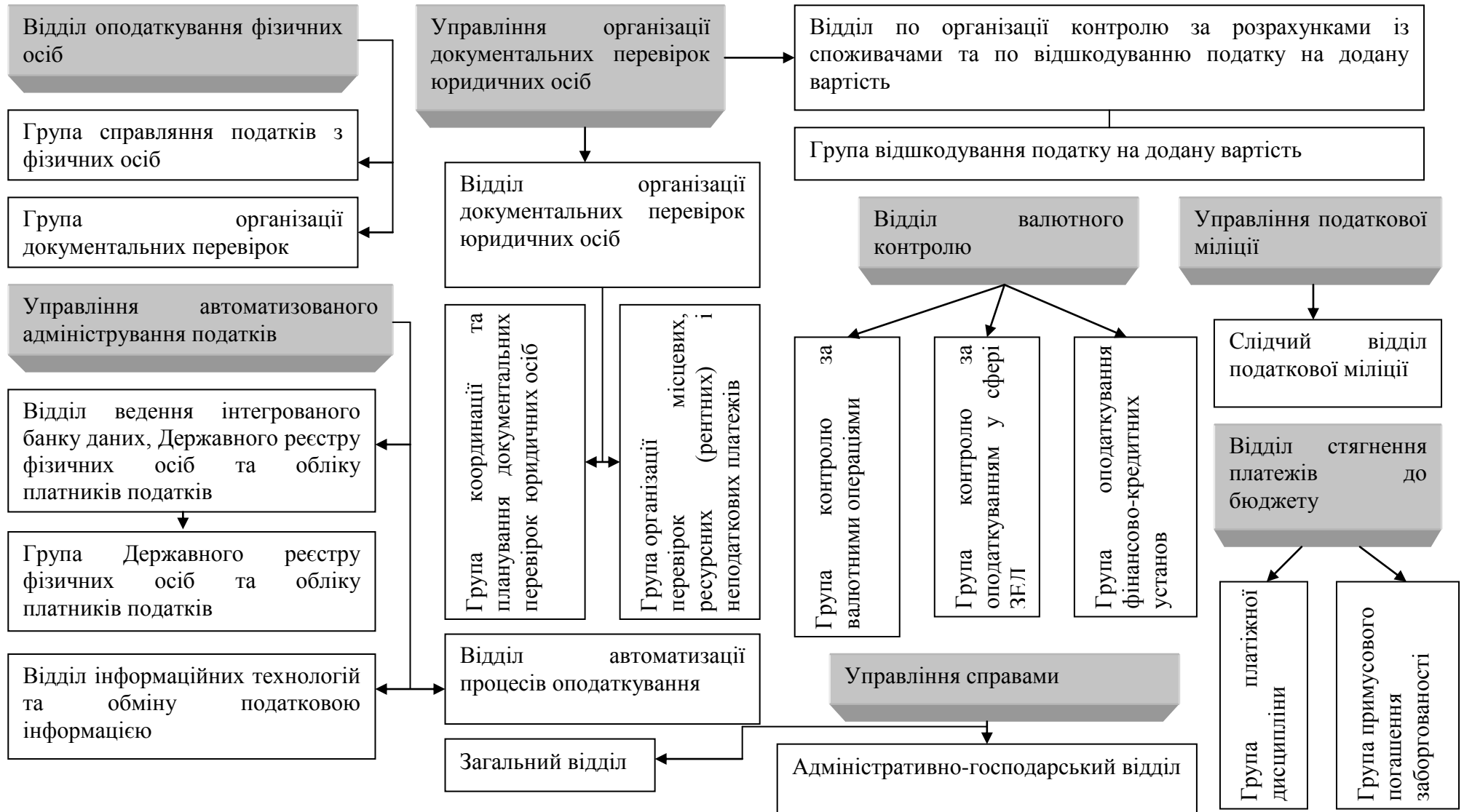
Типова структура обласних ДПА



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Е.14

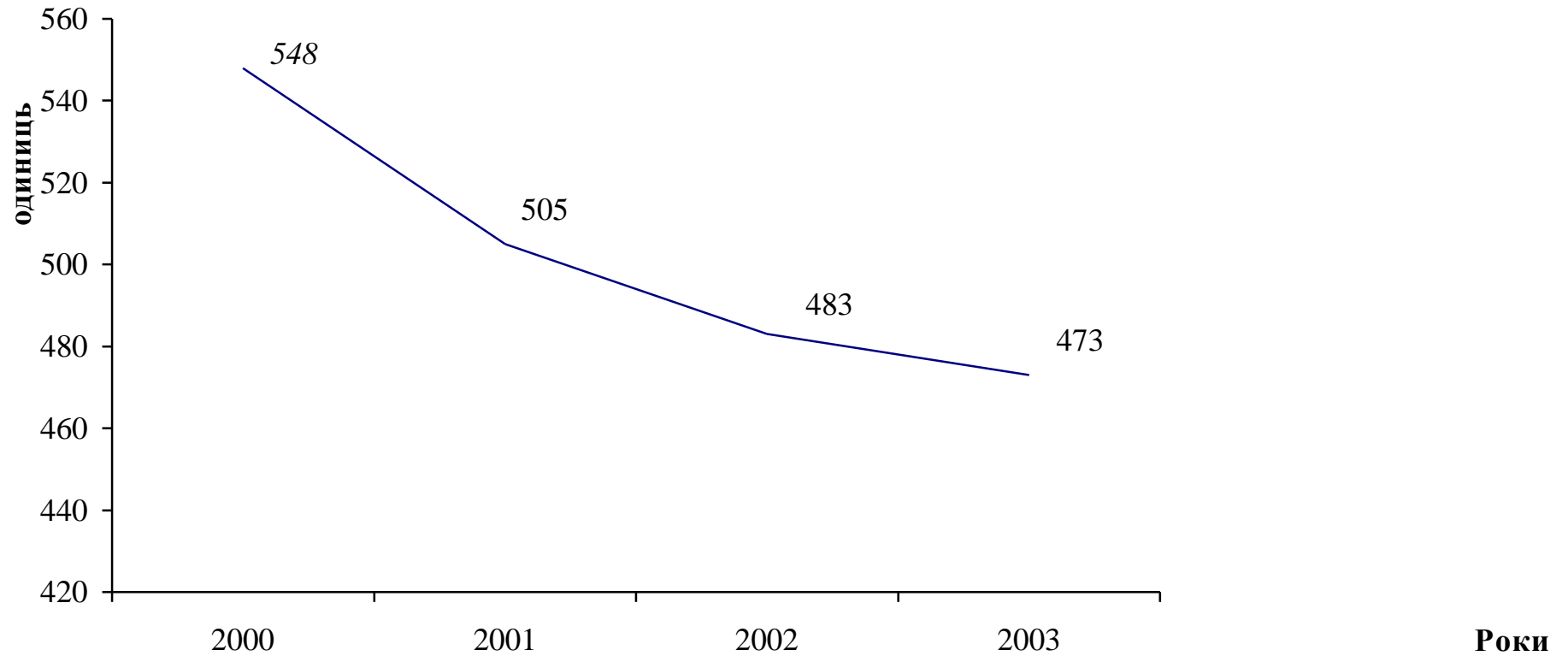
Типова структура окремих підрозділів обласних ДПА



Джерело: [складено автором за 150].

Додаток Ж

Динаміка кількості податкових органів в Україні за 2000-2003 рр. (одиниць)



Джерело: [складено автором за 147, с. 156; 101, с. 162; 102, с. 105; 103, с. 111].

Додаток Ж.1

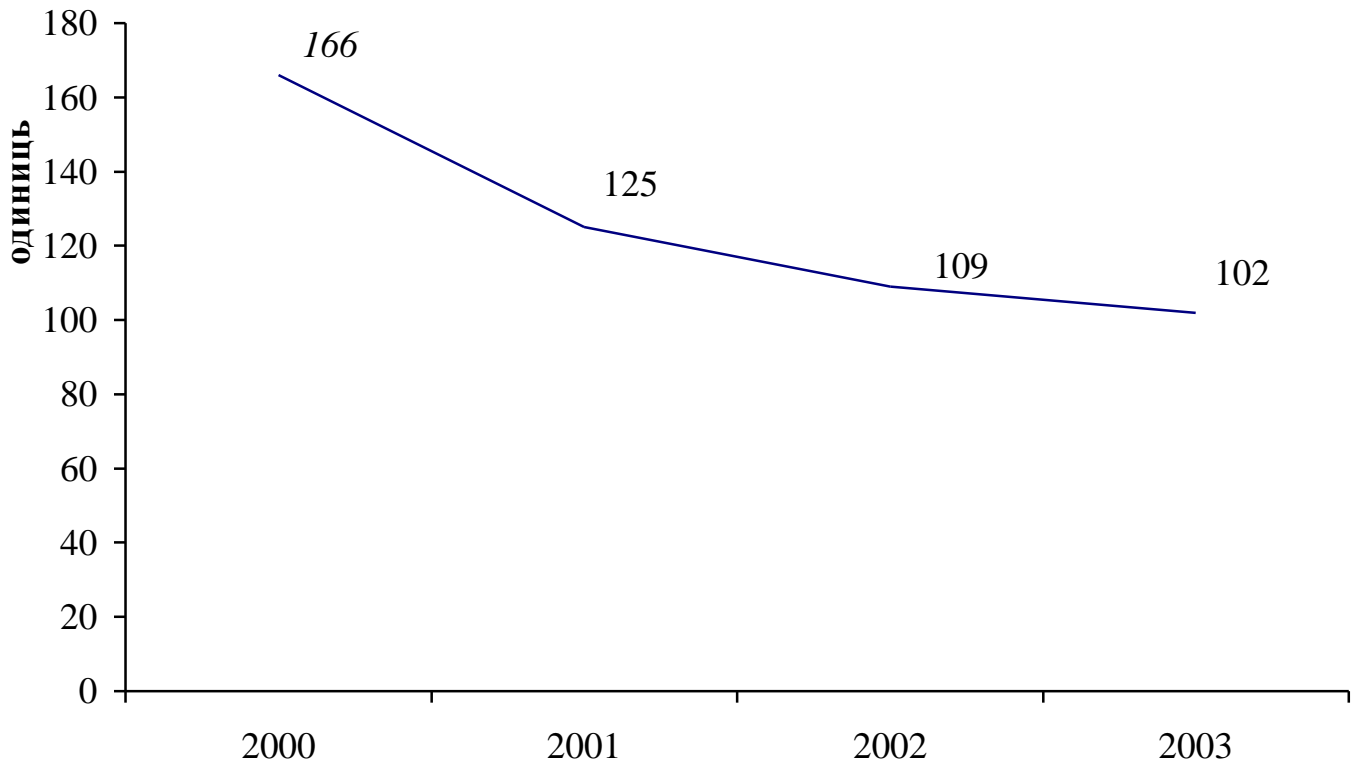
Кількість податкових органів в Україні за 2000 - 2003 рр. (одиниць)

Роки	в тому числі:								
	Всього	ДПА	ДПІ в сільських районах	Об'єднані ДПІ	Міжрайонні ДПІ	ДПІ у районах міст	ДПІ у містах із внутрішніми інспекціями	ДПІ у містах без внутрішніх інспекцій	ДПІ по роботі з великими платниками
2000	548	27	166	90	100	94	13	58	-
2001	505	27	125	97	107	89	6	48	6
2002	483	27	109	98	114	78	6	44	7
2003	473	27	102	100	115	74	6	42	7

Джерело: [складено автором за 147, с. 156; 101, с. 162; 102, с. 105; 103, с. 111].

Додаток 3

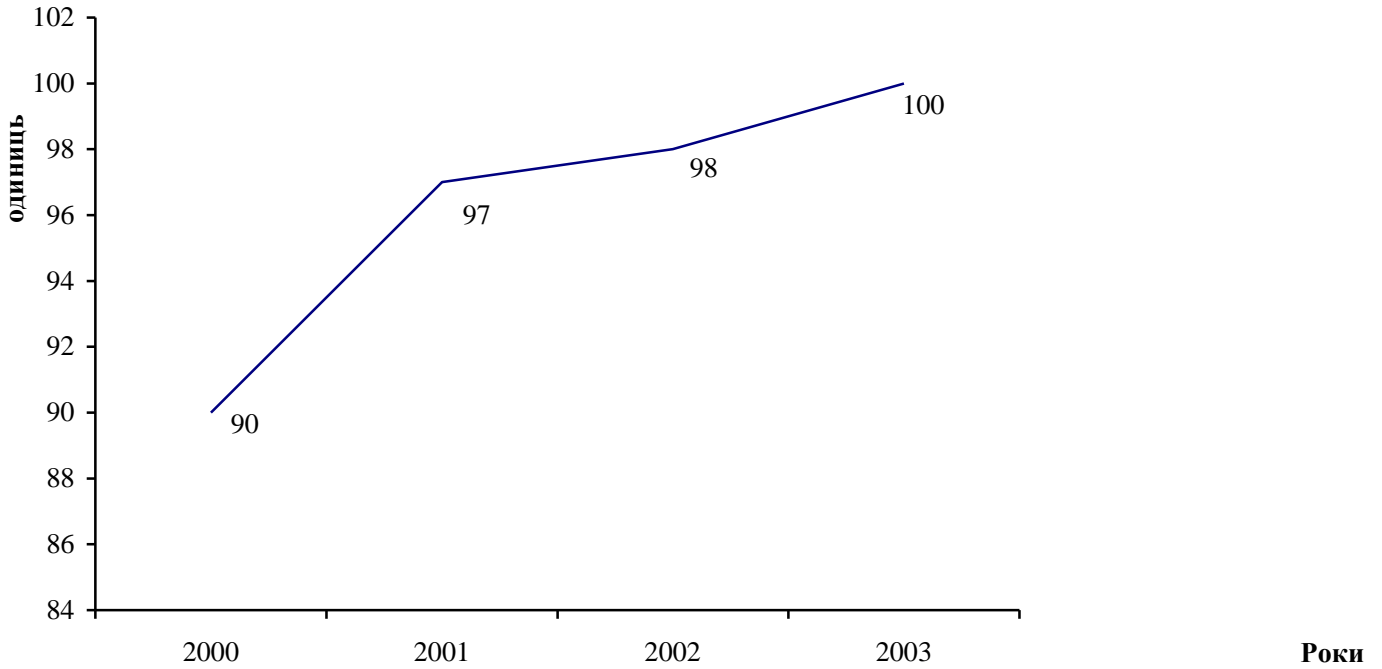
Динаміка кількості ДП в сільських районах в Україні за 2000-2003 рр.
(одиниць)



Джерело: [складено автором за 147, с. 156; 101, с. 162; 102, с. 105; 103, с. 111].

Додаток 3.1

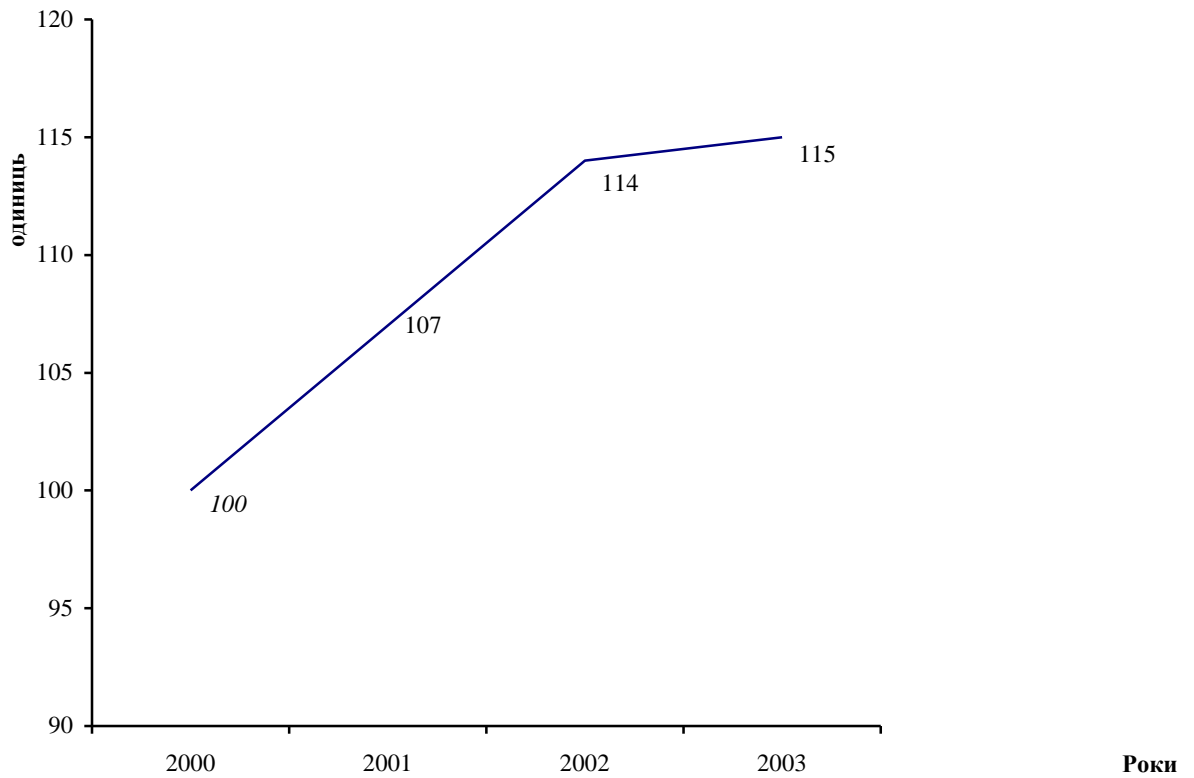
Динаміка кількості об'єднаних ДПІ в Україні за 2000-2003 рр. (одиниць)



Джерело: [складено автором за 147, с. 156; 101, с. 162; 102, с. 105; 103, с. 111].

Додаток 3.2

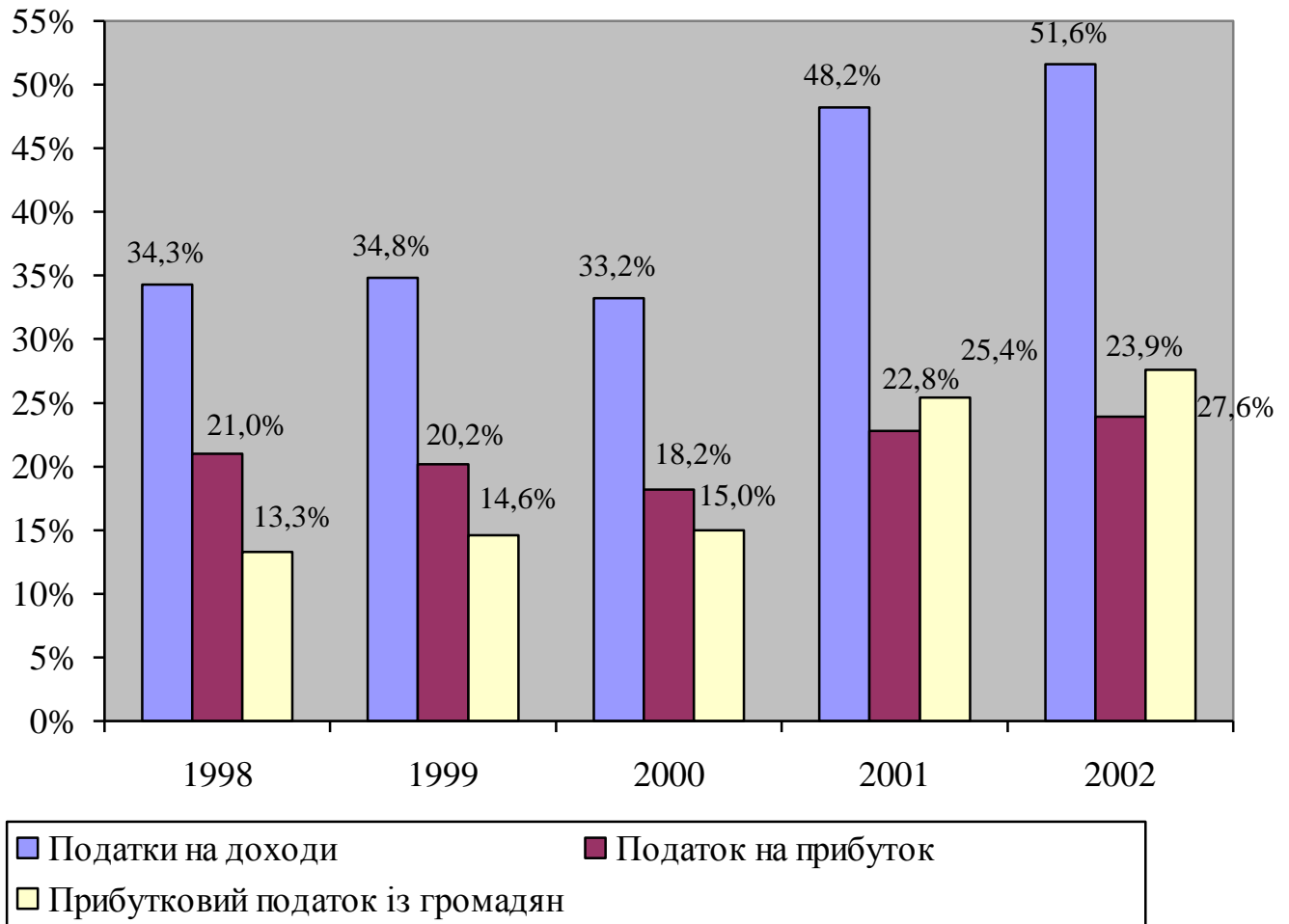
Динаміка кількості міжрайонних ДПІ в Україні за 2000-2003 рр. (одиниць)



Джерело: [складено автором за 147, с. 156; 101, с. 162; 102, с. 105; 103, с. 111].

Додаток К

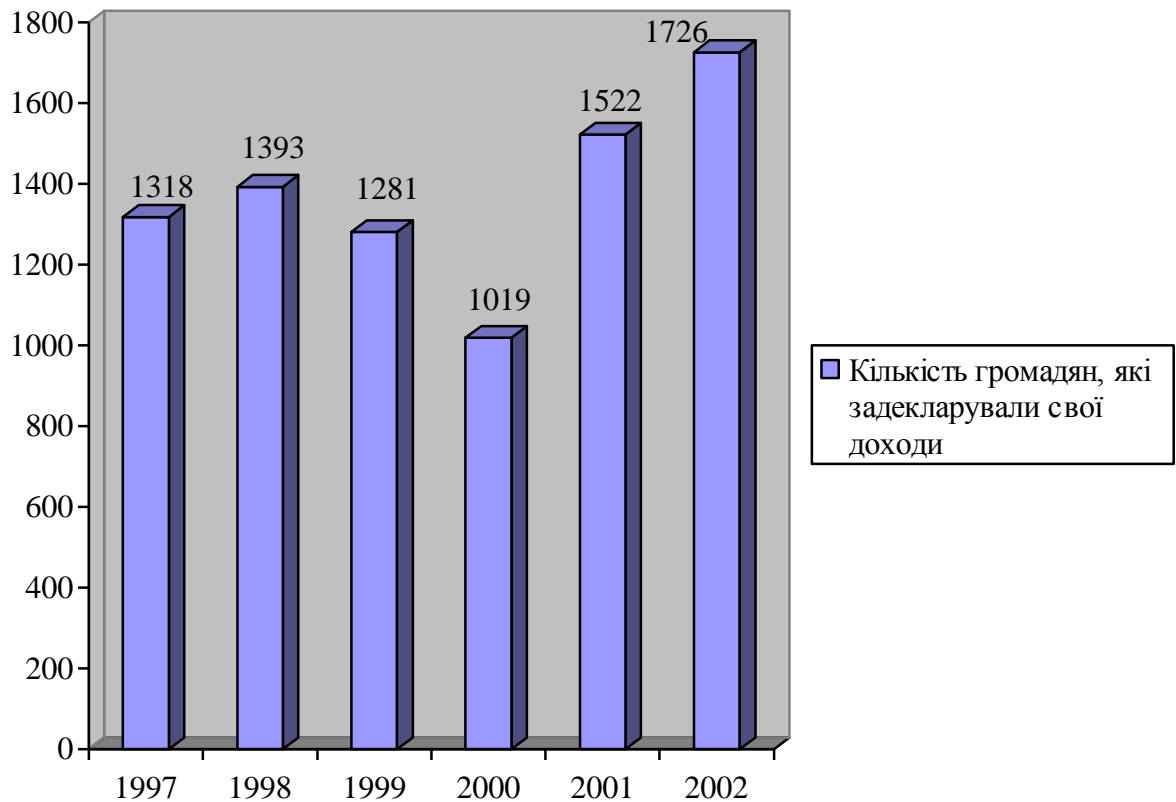
Динаміка питомої ваги окремих доходів зведеного бюджету України за 1998-2002 рр.



Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток Л

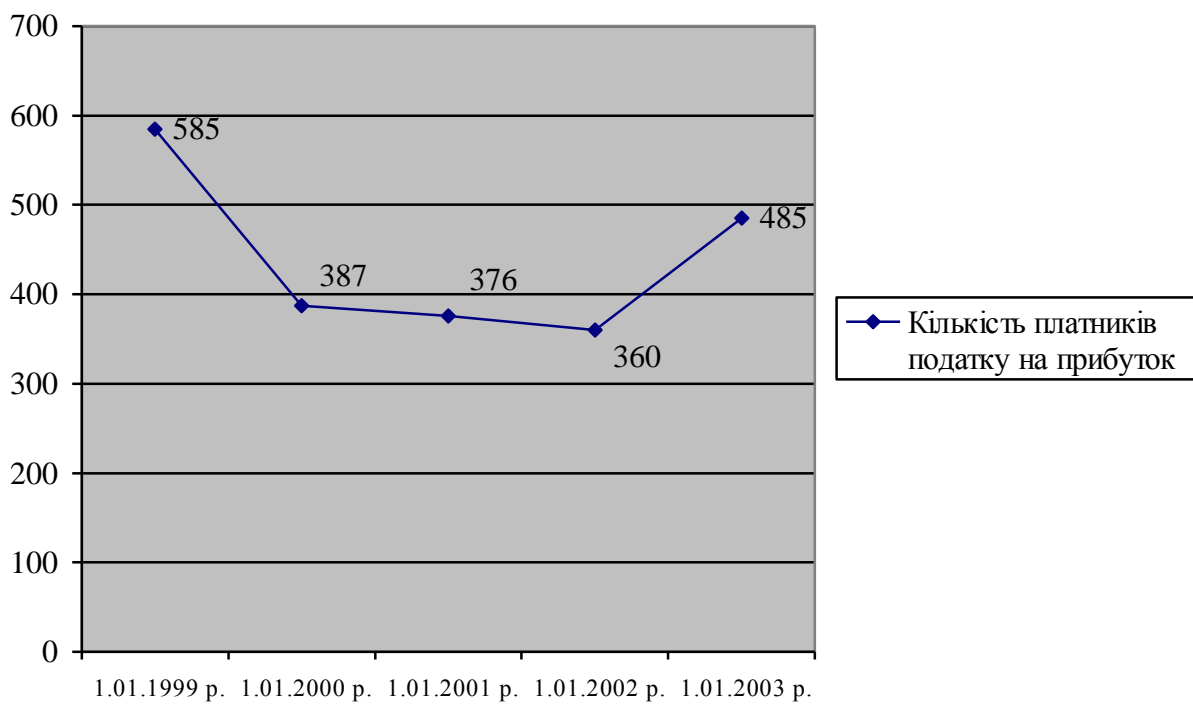
**Динаміка кількості громадян України, які задекларували свої доходи
за 1997-2002 рр. (тис. одиниць)**



Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток М

Динаміка кількості зареєстрованих платників податку на прибуток в Україні за 1998-2002 рр. (тис. одиниць)



Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Продовження додатку Н

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Податки на власність – всього:	181	193	106,6	383	296	77,3	370	534	144,3	555	555	100	395	587	148,6
з них:															
податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів	181	193	106,6	383	296	77,3	370	534	144,3	555	555	100	395	587	148,6
Платежі за використання природних ресурсів – всього:	1686	1468	87,1	1833	1458	79,5	1667	1977	118,6	2267	2250	99,3	2637	2449	92,9
з них:															
плата за використання лісових ресурсів	39	43	110,3	67	44	65,7	47	42	89,4	47	46	97,9	57	58	101,8
плата за спеціальне користування водними ресурсами	210	136	64,8	239	130	54,4	170	189	111,2	304	291	95,7	322	263	81,7
платежі за користування надрами	65	39	60	44	43	97,7	39	56	143,6	52	52	100	71	70	98,6
збір на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету	357	144	40,3	382	144	37,7	200	313	156,5	246	246	100	494	252	51
плата за землю	1015	1105	108,9	1100	1095	99,5	1210	1377	113,8	1618	1615	99,8	1693	1806	106,7
інші природні ресурси	-	-	-	1	1	141,2	1	1	93,4	-	-	-	-	-	-

Продовження додатку Н

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
місцеві податки і збори	386	391	101,3	425	441	103,8	460	485	105,4	514	514	100	450	542	120,4
надходження плати за надання послуг з оформлення документів на право виїзду за кордон	13	10	76,9	9	7	77,8	9	9	100	-	-	-	-	-	-
єдиний податок на підприємницьку діяльність	-	-	-	-	-	-	51	252	494,1	1062	1062	100	1420	1504	105,9
фіксований сільськогосподарський податок	-	-	-	-	-	-	-	-	-	325	325	100	467	420	89,9
державне мито	284	286	100,5	415	257	62,0	262	269	102,6	245	245	100	-	-	
митні збори	-	-	-	-	-	-	390	357	91,5						
Інші неподаткові надходження – всього:	1637	864	52,8	3732	1501	40,2	5026	7696	153,1	2629	2625	99,8	2641	2073	78,5
з них:															
відрахування від плати за транзит природного газу через територію України	928	322	34,7	1616	137	8,5	1005	236	23,4	1936	1936	100	2359	1531	64,9
відрахування від плати за транзит нафти через територію України	-	-	-	-	-	-	230	240	104,3	228	228	100	173	174	100,6
Пеня за порушення розрахунків у сфері ЗЕД	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	95	-
Державні цільові фонди – всього:	5602	4403	78,6	2900	3859	133,1	2022	3394	167,8	482	468	97,1	241	228	94,6

Продовження додатку Н

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
У тому числі:															
збір до фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків катастрофи на ЧАЕС та соціального захисту населення	2596	1416	54,5	400	283	70,8	158	137	86,7	21	20	95,2	-	-	-
збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття до Державного фонду сприяння зайнятості населення	634	457	72,1	554	551	99,5	597	732	122,6	-	-	-	-	-	-
збір до Державного інноваційного фонду	924	683	73,9	740	1067	144,2	1183	1671	141,3	269	256	96,3	-	-	-
надходження до фонду розвитку паливно-енергетичного комплексу	255	378	148,2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
надходження до Фонду України соціального захисту інвалідів	50	51	102	40	55	137,5	40	103	257,5	-	-	-	-	-	-

Продовження додатку Н

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
збір за забруднення навколишнього природного середовища до Фонду охорони навколишнього природного середовища	43	44	102,3	44	59	134,1	44	123	279,5	177	177	100	241	189	78,4
відрахування та збір на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання автомобільних доріг загального користування	1100	1285	116,8	1122	1745	155,5	-	628	-	-	-	-	-	-	-
Інші фонди	-	89	-	-	99	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ВСЬОГО ДОХОДІВ:	26539	26743	100,8	31977	30286	94,5	36239	42432	117,1	34575	34466	99,7	33344	39251	117,7

Джерело: [складено автором за 101-103, 147, 148].

Додаток П

Динаміка виконання окремих доходів Державного бюджету України за 1998-2002 рр. (млн. грн.)

Доходи	1998 р.			1999 р.			2000 р.			2001 р.			2002 р.		
	План	Виконано	Рівень виконання, % (гр.3/гр.2)	План	Виконано	Рівень виконання, % (гр.6/гр.5)	План	Виконано	Рівень виконання, % (гр.9/гр.8)	План	Виконано	Рівень виконання, % (гр.12/гр.11)	План	Виконано	Рівень виконання, % (гр.15/гр.14)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Податкові надходження – всього:	11510	10312	89,6	15990	14158	88,5	20514	19620	95,6	20991	19084	90,9	18613	81213	97,9
<i>У тому числі:</i>															
Прибутковий податок з громадян	-	-	-	1169	1323	113,2	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Податок на прибуток підприємств	-	-	-	1317	1529	116,1	6093	5644	92,6	6466	6156	95,2	8646	8023	92,8
Податок на додану вартість	8756	7460	85,2	8303	8400	101,2	10066	9438	93,8	11635	10355	89	6914	6684	96,7
Акцизний збір із вітчизняних товарів	1030	1030	100	1365	993	72,8	1582	1648	104,2	2139	1936	90,5	2338	2700	115,5

Продовження додатку П

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Акцизний збір із імпортованих товарів	300	199	66,3	860	210	24,4	400	41	10,3	596	447	75	29	25	86,2
Інші податки	1424	1623	113,9	2976	1703	57,2	2373	2849	120,1	155	190	122,6	686	781	113,8
Неподаткові надходження – всього:	3138	2080	66,3	5133	2814	54,8	8840	10241	115,8	15666	13426	85,7	2242	1677	74,8
<i>У тому числі:</i>															
Надходження коштів від приватизації державного майна	1040	359	34,5	675	694	102,8	2575	2075	80,6	-	-	-	-	-	-
Державне мито	146	178	121,9	299	169	56,5	179	181	101,1	-	-	-	-	-	-
Відрахування від плати за транзит природного газу через територію України	928	376	40,5	1616	137	8,5	1005	236	23,5	-	-	-	2103	1531	72,8
Інші неподаткові надходження	1024	1167	114	2543	1814	71,3	5081	7749	152,5	15666	13426	85,7	139	146	105
Доходи від операцій із капіталом	1142	51	4,5	413	429	103,9	23	46	200	111	349	314,4	39	49	125,6
Цільові фонди – всього:	4701	2832	60,2	1978	2276	115,1	3296	4331	131,4	284	427	150,4	42	66	157,1

Продовження додатку II

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
<i>У тому числі:</i>															
Збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків катастрофи на ЧАЕС та соціального захисту населення	2596	1416	54,5	400	283	70,8	158	137	86,7	56	21	37,5	-	-	-
Збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття до Державного фонду сприяння зайнятості населення	634	457	72,1	554	551	99,5	597	732	122,6	-	-	-	-	-	-
Збір до державного інноваційного фонду	924	683	73,9	740	1067	144,2	1183	1671	141,3	158	269	170,3	--	-	--

Продовження додатку П

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Відрахування та збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування	238	206	86,6	231	265	114,7	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Платежі до фонду соціального захисту інвалідів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	47	80	170,2	-	-	-
Збір за забруднення навколишнього природного середовища										23	57	247,8	42	66	157,1
Інші фонди	309	70	22,7	53	110	207,5	1358	1791	131,9	-	-	-	-	-	-
Разом доходів	20491	15275	74,5	23514	19677	83,7	32673	34238	104,8	37052	33286	89,8	20936	20005	95,6
Офіційні трансферти	590	561	95,1	382	259	67,8	1274	1419	111,4	-	-	-	-	-	-
Усього доходів	21081	15836	75,1	23896	19936	83,4	33947	35657	105	37052	33286	89,8	20936	20005	95,6

Джерело: [складено автором за 101-103, 147, 148].

Додаток Р

Порівняння наданих пільг по оподаткуванню у розрізі окремих видів податків і зборів (обов'язкових платежів) за 1999-2000 рр.

Види платежів до бюджету	1999 рік				2000 рік				Збільшення (+), зменшення (-) кількості наданих пільг по оподаткуванню (гр.6-гр.2)	Збільшення (+), зменшення (-) суми бюджетних втрат внаслідок наданих пільг, млн. грн., гр.7 – гр.3	у тому числі	
	Кількість отриманих пільг, одиниць	Сума платежу, не внесеного внаслідок отримання пільг, млн. грн.	у тому числі:		Кількість отриманих пільг, одиниць	Сума платежу, не внесеного внаслідок отримання пільг, млн. грн.	у тому числі:				До державного бюджету, млн. грн., гр.8-гр.4	До місцевих бюджетів, млн. грн., гр.9-гр.5
			До Державного бюджету, млн. грн.	До місцевих бюджетів, млн. грн.			До державного бюджету, млн. грн.	До місцевих бюджетів, млн. грн.				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Всього:	187875	39693,5	35687,2	4006,3	199934	46801,6	44758,8	2043,0	12059	7101,8	9071,6	-1963,3
у тому числі:												
Податок на додану вартість	86423	33752,5	33752,5	-	100734	37911,9	37911,9	-	14311	4159,4	4159,4	-
Податок на прибуток	54521	3579,2	1105,6	2473,6	44622	5521,8	4422,1	1099,7	-9899	1942,6	3316,5	-1373,9
Акцизний збір із вітчизняних товарів	371	1122,6	641,7	480,9	356	2079,6	2022,3	57,3	-15	957	1380,6	-423,6
Акцизний збір із імпортованих товарів	1	1,8	1,8	-	27	48,5	48,5	-	26	46,7	46,7	-
Плата за використання лісових ресурсів	1	0,01	-	0,01	1	0,02	-	0,02	-	0,01	-	0,01
Державне мито	5	0,08	0,02	0,06	14	0,3	0,1	0,2	9	0,22	0,08	0,14
Плата за спеціальне користування водними ресурсами	2040	145,6	113,2	32,4	89	0,4	0,1	0,3	-1951	-145,2	-113,1	-32,1
Місцеві податки і збори	5276	3,7	-	3,7	5049	2,9	-	2,9	-227	-0,8	-	-0,8
Відрахування на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету	3	0,2	0,2	-	7	2,9	2,9	-	4	2,7	2,7	-
Податок із власників транспортних засобів	5191	11,0	-	11,0	2142	11,1	-	11,1	-3049	0,1	-	0,1

Продовження додатку Р

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Плата за землю	27121	1004,5	-	1004,5	27163	871,5	-	871,5	42	-133,0	-	-133,0
Плата за користування надрами	12	0,04	-	0,04	7	0,036	0,004	0,032	-5	-0,004	0,004	-0,008
Ввізне мито	150	38,8	38,8	-	199	142,2	142,2	-	49	103,4	103,4	-
Збір до державного інноваційного фонду	-	-	-	-	19522	208,3	208,3	-	19522	208,3	208,3	-
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	-	-	-	-	2	0,036	-	0,036	2	0,036	-	0,036

Джерело: [складено автором за 101, 147].

Додаток Р.1

Порівняння втрат бюджетних надходжень внаслідок отриманих пільг по оподаткування в розрізі окремих видів податків і зборів (обов'язкових платежів) за 1999-2000 рр.

Види платежів до бюджету	1999 рік (на 1.01.2000 р.)				2000 рік (на 1.01.2001 р.)				Збільшення (+), зменшення (-) суми бюджетних втрат (гр.7-гр.3)	Відхилення				
	Надійшло платежів, які контролюються ДПА України, млн. грн.	Сума бюджетних втрат			Надійшло платежів, які контролюються ДПА України, млн. грн.	Сума бюджетних втрат				Збільшення (+), зменшення (-) суми бюджетних втрат (гр.7-гр.3)	(+, -), питомої ваги втрат бюджету до, %			
		Всього, млн. грн.	Питома вага до			Всього, млн. грн.	Питома вага до				Збільшення (+), зменшення (-) суми бюджетних втрат (гр.7-гр.3)	Збільшення (+), зменшення (-) суми бюджетних втрат (гр.7-гр.3)	Збільшення (+), зменшення (-) суми бюджетних втрат (гр.7-гр.3)	Збільшення (+), зменшення (-) суми бюджетних втрат (гр.7-гр.3)
			Загальної суми отриманих пільг, %	Суми фактичних надходжень податку, %			Загальної суми отриманих пільг, %	Суми фактичних надходжень податку, %						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12			
Всього:	26530	39694	100	150	31937	46802	100	147	7108	-	-3			
з них:														
ПДВ	7117	33753	85	474	6471	37912	81	586	4159	-4	112			
Податок на прибуток	6344	3579	9	56	7733	5522	12	71	1943	3	15			
Акцизний збір із вітчизняних товарів	1643	1123	3	68	1798	2080	4	116	957	1	48			
Акцизний збір із імпортованих товарів	10	2	0	19	125	49	0,1	39	47	0,1	20			
Плата за використання лісових ресурсів	47	0,1	0	0,2	42	21	0	0,1	20,9	0	-0,1			
Державне мито	255	0,01	0	0	266	0,3	0	0,1	0,29	0	0,1			
Плата за спеціальне користування водними ресурсами	134	146	0,4	109	189	0,4	0	0,2	-145,6	-145,2	-108,8			
Місцеві податки і збори	442	4	0	1	486	3	0	1	-1	0	0			

Продовження додатку Р.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Відрахування на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету	144	0,2	0	0,1	313	3	0	1	2,8	0	0,9
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	299	11	0	4	532	11	0	2	-	0	-2
Плата за землю	1104	1005	3	91	1375	872	2	63	-133	-1	-28
Плата за користування надрами	43	0,04	0	0,1	56	0,03	0	0,1	-0,01	0	0
Ввізне мито	1	39	0,1	3442	-	142	0,3	-	103	0,2	-3442
Збір до державного інноваційного фонду	-	-	-	-	1631	208	0,4	12,8	208	0,4	12,8
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	-	-	-	-	130	0,04	0	0	0,04	0	0

Джерело: [складено автором за 101, 147].

Додаток Р.2

Порівняння наданих пільг по оподаткуванню у розрізі окремих видів податків і зборів (обов'язкових платежів) за 2001-2002 рр.

Види платежів до бюджету	2001 рік				2002 рік				Збільшення (+), зменшення (-) кількості наданих пільг по оподаткуванню (гр.6-гр.2)	Збільшення (+), зменшення (-) суми бюджетних втрат внаслідок наданих пільг, млн. грн., (гр.7 – гр.3)	у тому числі:	
	Кількість отриманих пільг, одиниць	Сума платежу, не внесеного внаслідок отримання пільг, млн. грн.	у тому числі:		Кількість отриманих пільг, одиниць	Сума платежу, не внесеного внаслідок отримання пільг, млн. грн.	у тому числі:					
			До Державного бюджету, млн. грн.	До місцевих бюджетів, млн. грн.			До Державного бюджету, млн. грн.	До місцевих бюджетів, млн. грн.				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Всього:	185776	51168	48695	2473	166511	39188	37606	1582	-19265	-11980	-11089	-891
у тому числі:												
Податок на додану вартість	90286	41811	41811	-	321	46772	46772	-	-6965	+4961	+4961	-
Податок на прибуток	56962	5457	4082	1376	51092	3761	3154	37606	-5600	-1696	-928	+36230
Акцизний збір із вітчизняних товарів	335	2589	2537	53	5699	2944	-	2944	+5364	355	-2537	+2891
Державне мито	11	0,2	0,1	0,01	0	0	0	0	-11	-0,2	-0,1	-0,01
Плата за спеціальне користування водними ресурсами	13	0,249	0,247	0,02	14	3,5	3,5	-	+1	+3,3	+3,3	-0,02
Місцеві податки і збори	5725	2,9	-	2,9	30	0,7	-	0,7	-5696	-2,2	+0,7	-2,2
Відрахування на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету	11	4,6	4,6	-	32641	928	-	928	+32630	+923,4	-4,6	+928

Продовження додатку Р.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Податок із власників транспортних засобів	2093	9,1	-	9,1	1974	6,8	-	6,8	-119	-2,3	-	-2,3
Плата за землю	29268	1028	-	1028	74727	1253	1253	-	+45459	+225	+1253	-1028
Ввізне мито	192	261	261	-	-	-	-	-	-192	-261	-261	-
Збір до державного інноваційного фонду	31	0,02	0,02	-	-	-	-	-	-31	-0,02	-0,02	-
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	19	1,5	-	1,5	30	0,6	-	0,6	-19	-0,9	-	-0,9

Джерело: [складено автором за 102, 103].

Додаток Р.3

Порівняння втрат бюджетних надходжень внаслідок отриманих пільг по оподаткуванню в розрізі окремих видів податків і зборів (обов'язкових платежів) за 2001-2002 рр.

Види платежів до бюджету	2001 рік (на 1.01.2002 р.)				2002 рік (на 1.01.2003 р.)				Збільшення (+), зменшення (-) суми бюджетних втрат (гр.7-гр.3)	Відхилення (+, -), питомої ваги втрат бюджету до, %	
	Надійшло платежів, які контролюються ДПА України, млн. грн.	Сума бюджетних втрат			Надійшло платежів, які контролюються ДПА України, млн. грн.	Сума бюджетних втрат				Загальної отриманих пільг (гр.8-гр.4)	Суми фактичних надходжень (гр.9- гр.5)
		Всього, млн. грн.	Питома вага до			Всього, млн. грн.	Питома вага до				
			Загальної суми отриманих пільг, %	Суми фактичних надходжень податку, %			Загальної суми отриманих пільг, %	Суми фактичних надходжень податку, %			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Всього:	36341	51168	100	140,8	36950	56300	100	152,4	+5132	-	+11,6
з них:											
ПДВ	6584	41811	81,7	635	6684	46772	83,1	700	+4961	+1,4	+65
Податок на прибуток	8278	5457	10,7	65,9	20246	5326	9,5	26,3	-131	-1,2	-39,6
Акцизний збір із вітчизняних товарів	2207	2589	5,1	117,3	3605	2944	5,2	81,7	+355	+0,1	-35,6
Державне мито	245	0,2	0,0	0,1	-	-	-	-	-0,2	-	-0,1
Плата за спеціальне користування водними ресурсами	304	0,2	0,0	0,1	263	282	0,5	107,2	+281,8	+0,5	+107,1
Місцеві податки і збори	514	3	0,0	0,6	542	450	0,8	83	+447	+0,8	+82,4
Відрахування на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету	246	5	0,0	1,9	252	169	0,3	67,1	+164	+0,3	+65,2

Продовження додатку Р.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	555	9	0,0	1,6	587	7	0,0	1,1	-	-0,5	+94,3
Плата за землю	1618	1028	2	63,5	1806	1253	2	69,3	225	+2	+5,8
Збір до державного інноваційного фонду	269	0,02	0,0	0,0	-	-	-	-	-0,02	-	-
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	18	2	0,0	8,2	189	169	0,3	89,4	+167	+0,3	+81,2

Джерело: [складено автором за 102, 103].

Додаток С

Абсолютні резерви збільшення податкових надходжень (млн. грн.)

Найменування бюджетних платежів	Станом на 1 січня 2000 року			Станом на 1 січня 2001 року			Станом на 1 січня 2002 року			Станом на 1 січня 2003 року		
	Податковий борг	Переплата по платежах до бюджету	Сума невикористаного резерву	Податковий борг	Переплата по платежах до бюджету	Сума невикористаного резерву	Податковий борг	Переплата по платежах до бюджету	Сума невикористаного резерву	Податковий борг	Переплата по платежах до бюджету	Сума невикористаного резерву
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Всього:	11861	4836	4836	10069	7297	7297	6315	10427	10427	14172	12578	12578
Податкові надходження – всього:	9714	4698	4698	9162	7181	7181	6177	10277	10277	13159	12439	12439
<i>з них:</i>												
ПДВ	5644	3663	3663	4478	5852	5852	3757	8558	8558	6601	9724	9724
Акцизний збір із вітчизняних товарів	541	79	79	610	135	135	216	238	238	521	401	401
Акцизний збір із імпортних товарів	2	2	2	8	5	5	2	1	1	3	1	1
Прибутковий податок із громадян	30	18	18	47	32	32	68	66	66	110	93	93
Податок на прибуток підприємств	2452	691	691	2651	736	736	1337	788	788	4409	1489	1489

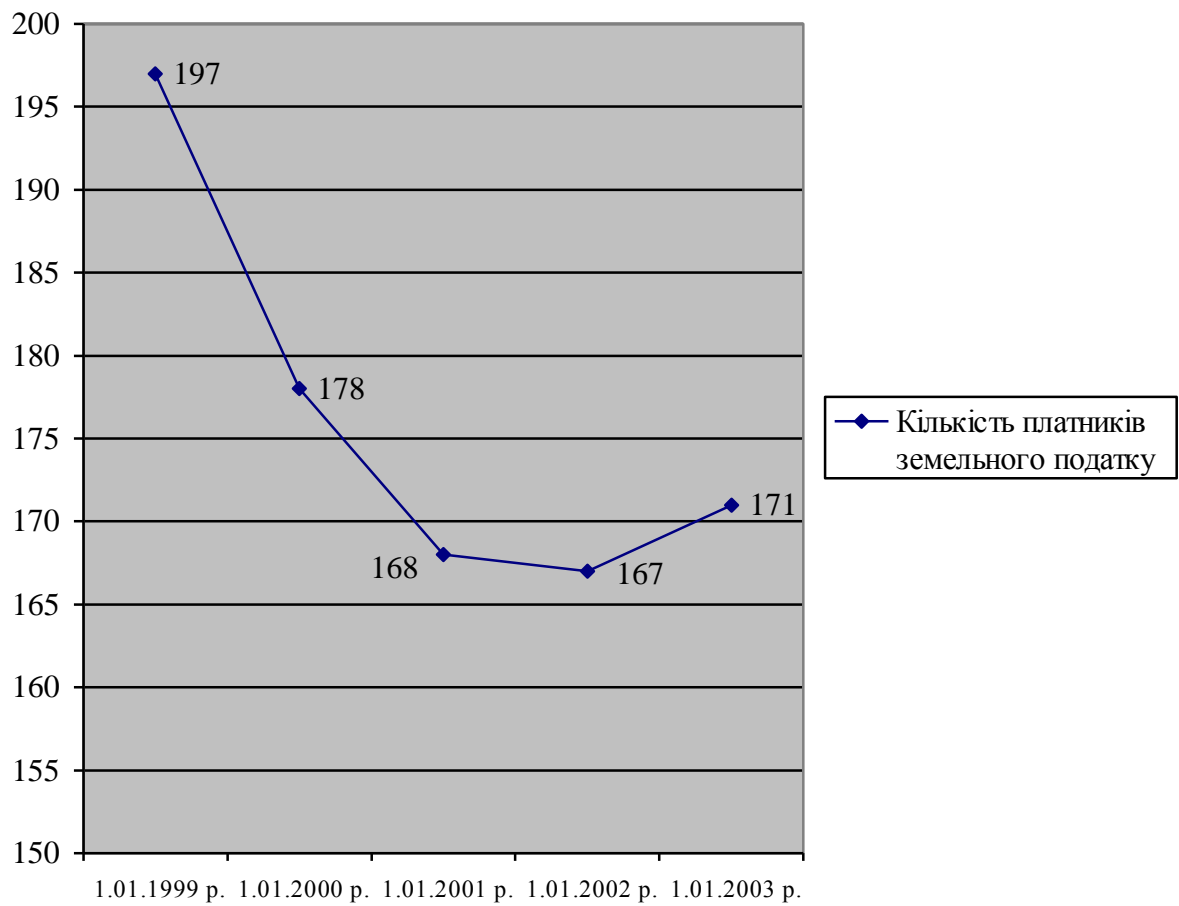
Продовження додатку С

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	10	17	17	73	55	55	68	51	51	95	54	54
Плата за землю	333	87	87	494	106	106	269	171	171	493	186	186
Неподаткові надходження	1994	107	107	735	83	83	68	124	124	891	116	116
Державні цільові фонди	153	30	30	172	31	31	71	26	26	122	23	23

Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток Т

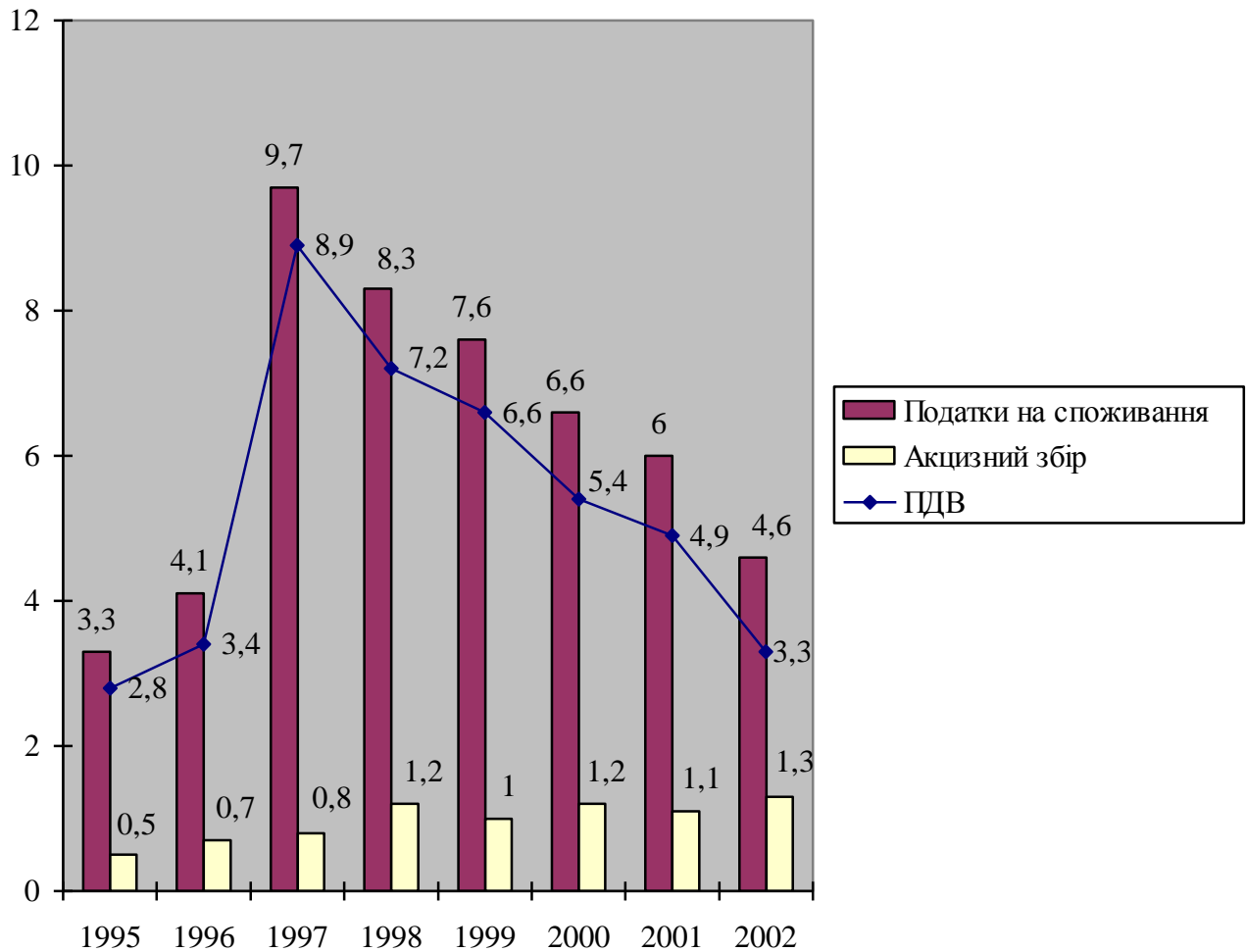
Динаміка кількості зареєстрованих платників земельного податку в Україні за
1998-2002 рр. (тис. одиниць)



Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток У

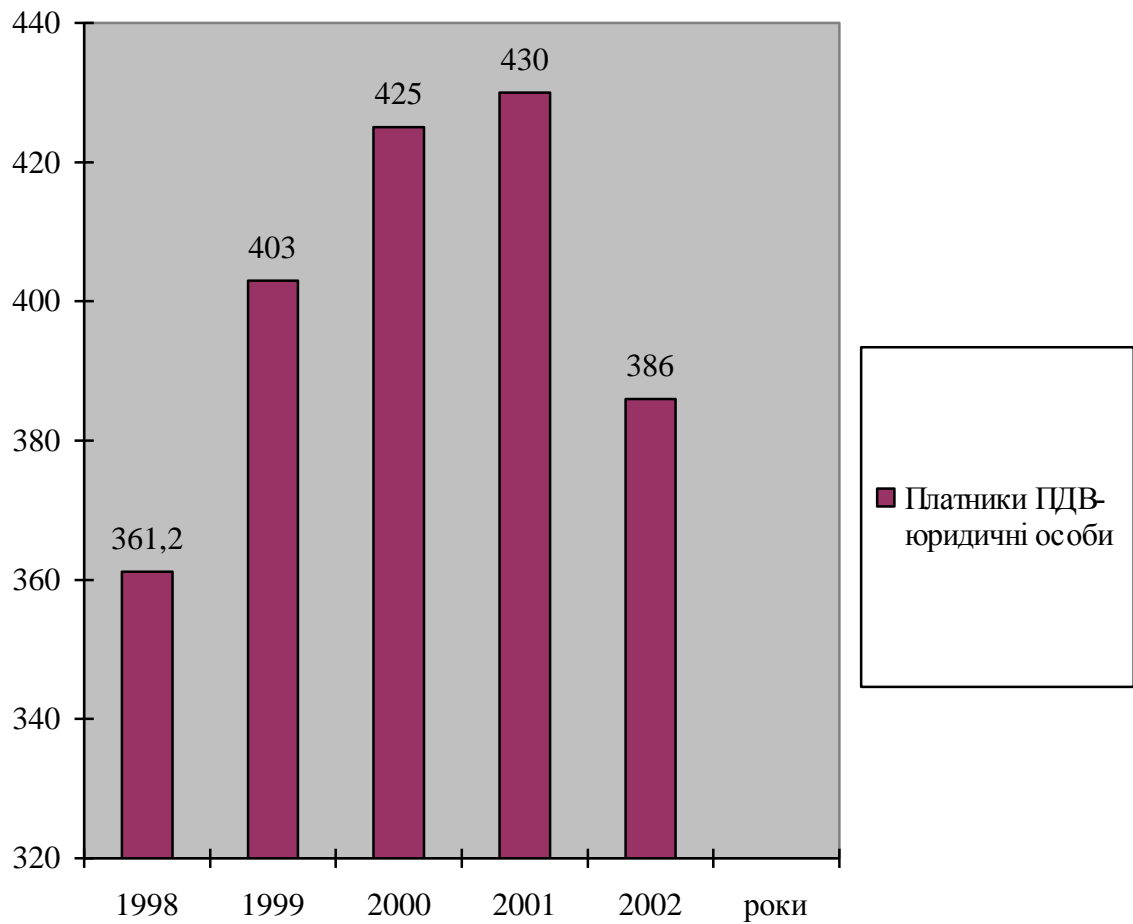
Динаміка частки податків на споживання у складі ВВП за 1995-2002 рр. (%)



Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток Ф

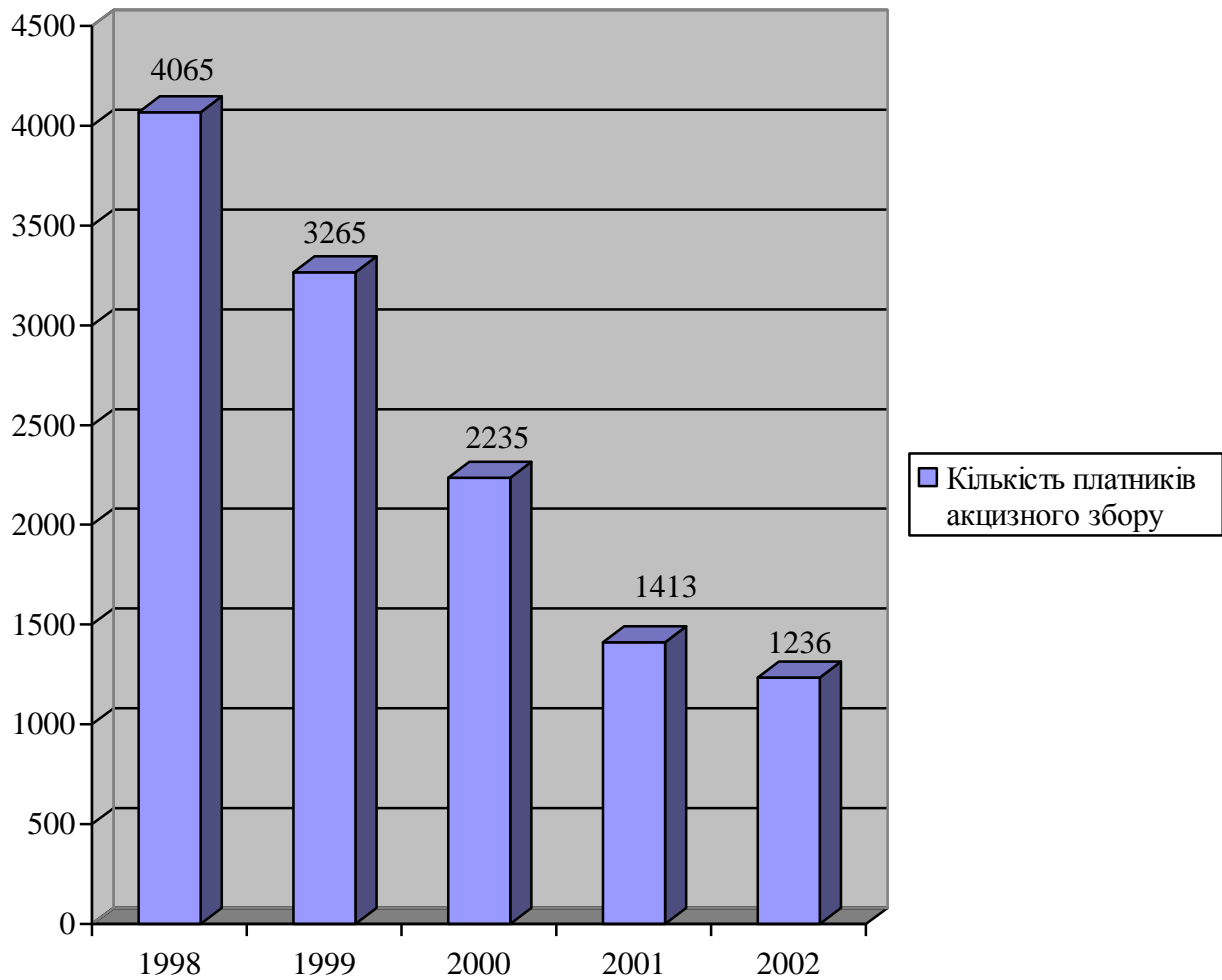
**Динаміка кількості зареєстрованих платників ПДВ – юридичних осіб в Україні
за 1998-2002 рр. (тис. одиниць)**



Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток X

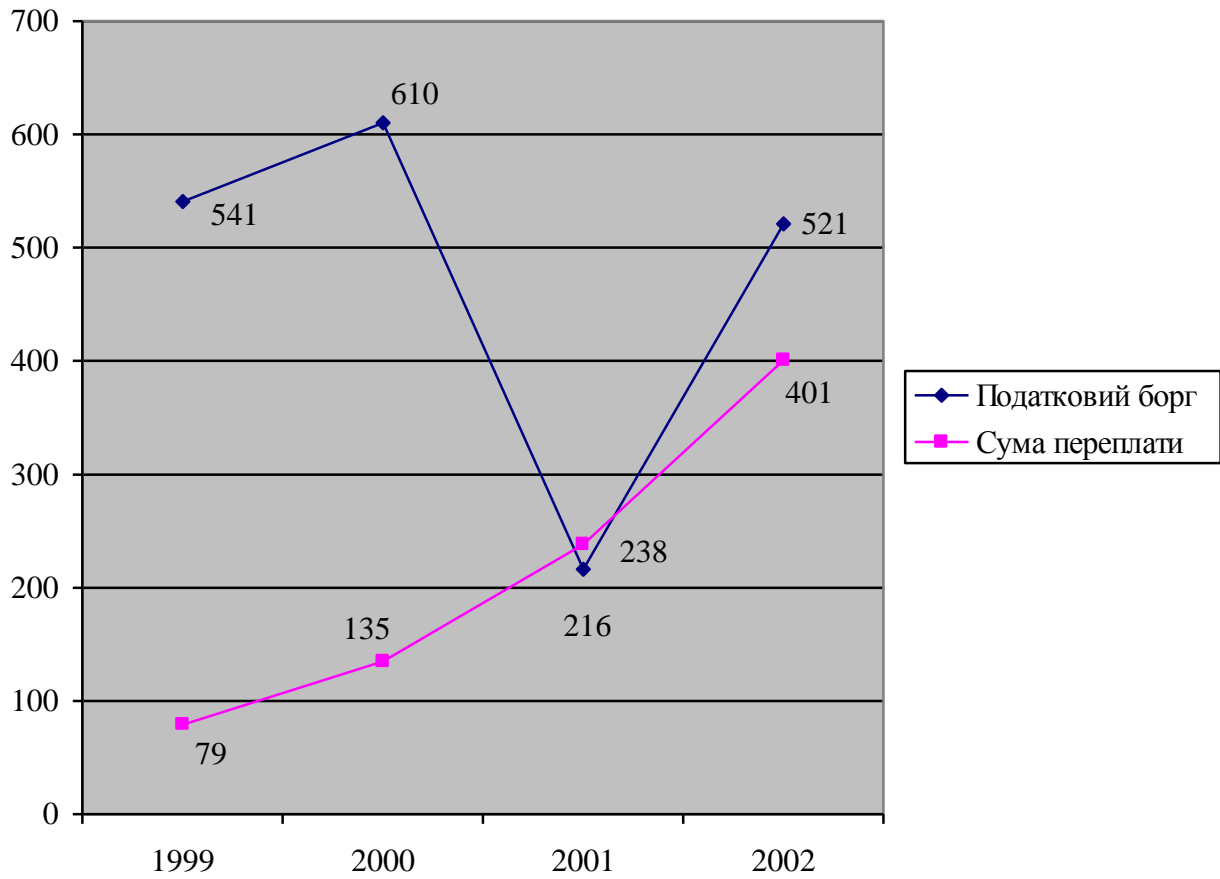
Динаміка кількості зареєстрованих платників акцизного збору в Україні за 1998-2002 рр. (одиниць)



Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток Ц

Динаміка податкового боргу та бюджетних переплат по акцизному збору з вітчизняних товарів в Україні за 1999-2002 рр.



Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток III

Аналіз надходжень основних видів платежів до Державного бюджету України як частки ВВП

за 1995-2002 рр. (млн. грн.)

Найменування доходів	1995 р.		1996 р.		1997 р.		1998 р.		1999 р.		2000 р.		2001 р.		2002 р.	
	Сума	Питома вага до ВВП	Сума	Питома вага до ВВП	Сума	Питома вага до ВВП	Сума	Питома вага до ВВП	Сума	Питома вага до ВВП	Сума	Питома вага до ВВП	Сума	Питома вага до ВВП	Сума	Питома вага до ВВП
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Прибутковий податок із громадян	736,3	1,4	1242,8	1,5	-	-	-	-	1322,9	1,04	-	-	-	-	-	-
Податок на прибуток підприємств	1315,8	2,4	1449,1	1,8	-	-	-	-	1528,9	1,2	5644,3	3,23	6156	2,9	8023	4,0
Податок на додану вартість	1535,3	2,8	2765,3	3,4	8242,3	8,9	7460,1	7,18	8399,5	6,61	9437,7	5,39	10355	4,9	6684	3,3
Акцизний збір із вітчизняних товарів	295,7*	0,5*	542,1*	0,7*	739,0	0,8	1029,5	0,99	992,9	0,78	1647,7	0,94	1936	0,9	2700	1,3
Акцизний збір із імпортованих товарів							199,0	0,19	210,4	0,17	41,3	0,25	447	0,2	25	0,01
Плата за землю	100,1	0,2	213,9	0,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Плата за спеціальне використання лісових ресурсів	-	-	13,5	0,0	25,3	0,0	-	-	-	-	31,7	0,02	45	0,02	55	0,03
Плата за спеціальне використання прісних водних ресурсів	9,2	0,0	51,6	0,1	140,9	0,2	-	-	-	-	148,8	0,09	302	0,1	261	0,1

Продовження додатку Ш

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Плата за спеціальне використання надр	8,4	0,0	9,6	0,0	22,0	0,0	-	-	-	-	21,8	0,0	49	0,02	63	0,03
Відрахування на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок коштів Державного бюджету	99,4	0,2	175,7	0,2	201,6	0,2	-	-	-	-	313,1	0,2	246	0,1	252	0,13
Державне мито	42,9	0,1	90,1	0,1	136,6	0,1	177,5	0,17	169,0	0,13	180,9	0,1	-	-	15	0,01
Мито	412,5	0,8	427,8	0,5	700,5	0,8					1393,2	0,8	1767	0,8	-	-
Збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення	1026,0	1,9	1490,1	1,9	1697,9	1,8	1415,6	0,36	283,0	0,22	136,7	0,08	21	0,01	-	-
Збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття до Державного фонду сприяння зайнятості населення	-	-	267,9	0,3	215,0	0,2	457,0	0,44	550,8	0,43	731,5	0,42	-	-	-	-

Продовження додатку Ш

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Збір до державного інноваційного фонду	42,1	0,1	226,7	0,3	264,7	0,3	682,6	0,66	1066,7	0,84	1671,1	0,95	269	0,1	-	-
Відрахування та збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування	-	-	-	-	-	-	206,4	0,2	265,2	0,21	173,4	0,1	-	-	-	-

Джерело: [складено автором за 101-103, 147, 148 та даними ГУДК].

Додаток Ш

Надходження місцевих податків і зборів в Україні за 1999 - 2002 рр. (млн. грн.)

Роки	Надійшло, всього	У тому числі:										
		Комунальний податок	Податок з реклами	Ринковий збір	Готельний збір	Збір за припаркування автотранспорту	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі	Збір за видачу ордеру на квартиру	Збір із власників собак	Курортний збір	Збір за право використання місцевої символіки	Збір за проїзд територією прикордонних областей
1999	442,3	176,3	7,3	168,4	28,5	6,0	33,4	0,4	0,3	1,1	3,6	15,9
2000	486,1	163,9	10,3	202,4	41,7	6,9	33,7	0,3	0,3	1,6	5,0	18,7
2001	514	153	15	230	50	8,2	33	0,3	0,3	1,5	5,3	16,4
2002	542	146	19	262	58	9	30	0,3	0,3	1,5	6,4	9,3

Джерело: [складено автором за: 147, с. 24-26; 101, с. 23-26; 102, с. 15-17; 103, с. 22-23].

Додаток Ю

Кількість зареєстрованих окремих платників податків, які контролювались державною податковою службою України за 1998 – 2002 рр. (одиниць)

Найменування податків і платежів у бюджет	Зареєстровано платників								
	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	1999 р. у % до 1998 р. гр.3/гр.2	2000 р. у % до 1999 р. гр.4/гр.3	2001 р. у % до 2000 р. гр.5/гр.4	2002 р. у % до 2001 р. гр.6/гр.5
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Податки та платежі підприємств, установ, організацій (крім податку із заробітної плати)	651012	686954	727533	764205	769203	105,5	105,9	105,0	100,7
з них:									
Податок на прибуток	606039	585168	562319	543986	485756	96,6	96,1	96,7	89,3
ПДВ	361206	402989	424611	430471	386786	111,6	105,4	101,4	89,9
Акцизний збір	4065	3265	2235	1413	1236	80,3	68,5	63,2	87,5
Плата за землю	196846	178158	168411	166777	171432	90,5	94,5	99,0	102,8
Прибутковий податок із заробітної плати робітників і службовців	693571	739086	785057	824648	839755	106,6	106,2		101,8
Прибутковий податок на доходи від підприємницької діяльності	927311	966324	992233	1045926	1495982	104,2	102,7	105,4	143,0

Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток Ю.1

Кількість реальних платників податків, які контролювались державною податковою службою України за 1998 – 2002 рр. (одиниць)

Найменування податків і платежів у бюджет	Реальні платники податків								
	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	1999 р. у % до 1998 р. гр.3/гр.2	2000 р. у % до 1999 р. гр.4/гр.3	2001 р. у % до 2000 р. гр.5/гр.4	2002 р. у % до 2001 р. гр.6/гр.5
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Податки та платежі підприємств, установ, організацій (крім податку із заробітної плати)	496023	510144	521179	541697	566186	102,8	102,2	103,9	104,5
з них:									
Податок на прибуток	457755	416063	384757	367646	349014	90,9	92,5	95,6	94,9
ПДВ	339165	357094	353730	358306	343698	105,2	99,1	101,3	95,9
Акцизний збір	3529	2743	1855	1222	1164	77,7	67,6	65,9	95,3
Плата за землю	177373	155535	149537	163605	169423	87,7	96,1	109,4	103,6
Прибутковий податок із заробітної плати робітників і службовців	440110	442341	459458	490325	556239	100,5	103,9	106,7	113,4
Прибутковий податок на доходи від підприємницької діяльності	716400	763035	788663	848284	1256855	106,5	103,4	107,6	148,2

Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток Ю.2

Питома вага платників, які сплачують податки до зареєстрованих ДПС України за 1998 – 2002 рр. (%)

Найменування податків і платежів у бюджет	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.
Податки та платежі підприємств, установ, організацій (крім податку із заробітної плати)	76,2	74,3	71,6	70,9	73,6
з них:					
Податок на прибуток	75,5	71,1	68,4	67,6	71,8
ПДВ	93,9	88,6	83,3	83,2	88,9
Акцизний збір	86,8	84,0	83,0	86,5	94,2
Плата за землю	90,1	87,3	88,8	98,1	98,8
Прибутковий податок із заробітної плати робітників і службовців	63,5	59,8	58,5	59,5	66,2
Прибутковий податок на доходи від підприємницької діяльності	77,3	78,9	79,5	81,1	84,0

Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток Ю.3

**Кількість перевірених платників податків, які контролювались державною податковою службою України
за 1998 – 2002 рр. (одиниць)**

Найменування податків і платежів у бюджет	Здійснено податкові перевірки у платників								
	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	1999 р. у % до 1998 р. гр.3/гр.2	2000 р. у % до 1999 р. гр.4/гр.3	2001 р. у % до 2000 р. гр.5/гр.4	2002 р. у % до 2001 р. гр.6/гр.5
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Податки та платежі підприємств, установ, організацій (крім податку із заробітної плати)	334992	313356	268123	225062	243573	93,5	85,6	83,9	108,2
з них:									
Податок на прибуток	115997	109847	93700	80228	74361	94,7	85,3	85,6	92,7
ПДВ	123417	129368	107760	98487	93218	104,8	83,3	91,4	94,7
Акцизний збір	1850	1181	668	370	201	63,8	56,6	55,4	54,3
Плата за землю	52945	40555	30971	24654	23815	76,6	76,4	79,6	96,6
Прибутковий податок із заробітної плати робітників і службовців	168895	110649	76627	63416	59645	65,5	69,3	82,8	94,1
Прибутковий податок на доходи від підприємницької діяльності	305267	202977	167586	114719	196695	66,5	82,6	68,5	171,5

Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток Ю.4

Кількість перевірених платників податків, у яких виявлено порушення податкового законодавства державною податковою службою України за 1998 – 2002 рр. (одиниць)

Найменування податків і платежів у бюджет	Кількість порушників податкового законодавства								
	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	1999 р. у % до 1998 р. гр.3/гр.2	2000 р. у % до 1999 р. гр.4/гр.3	2001 р. у % до 2000 р. гр.5/гр.4	2002 р. у % до 2001 р. гр.6/гр.5
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Податки та платежі підприємств, установ, організацій (крім податку із заробітної плати)	217264	206520	183469	164341	206299	95,1	88,8	89,6	127,3
з них:									
Податок на прибуток	58404	55072	56055	52759	57423	94,3	101,8	94,1	108,8
ПДВ	66837	74506	70860	65131	61326	111,5	95,1	91,9	94,2
Акцизний збір	784	507	352	180	139	64,7	69,4	51,1	77,2
Плата за землю	12789	10480	8762	8007	6352	81,9	83,6	91,4	79,3
Прибутковий податок із заробітної плати робітників і службовців	48154	46454	37841	34057	37413	96,5	81,5	90,0	109,9
Прибутковий податок на доходи від підприємницької діяльності	131954	103478	96815	63457	149509	78,4	93,6	65,5	232,5

Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток Ю.5

Питома вага платників, у яких виявлено порушення податкового законодавства до загальної кількості перевірених ДПС України за 1998 – 2002 рр. (%)

Найменування податків і платежів у бюджет	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.
Податки та платежі підприємств, установ, організацій (крім податку із заробітної плати)	64,9	65,9	68,4	73,0	84,7
з них:					
Податок на прибуток	50,3	50,1	59,8	65,8	77,2
ПДВ	54,2	57,6	65,6	66,1	65,9
Акцизний збір	42,4	42,9	52,7	48,6	69,2
Плата за землю	24,4	25,8	28,3	32,5	26,7
Прибутковий податок із заробітної плати робітників і службовців	28,5	41,9	49,4	53,7	62,7
Прибутковий податок на доходи від підприємницької діяльності	43,2	50,9	57,8	55,3	75,0

Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток Ю.6

Результати перевірок податкових органів України за 1999 р.

(млн. грн.)

Найменування податків і платежів у бюджет	Додатково донараховано, всього	У тому числі:					
		за актами перевірок	з них:			пеня за картками особових рахунків	адміністративні штрафи
			основний платіж	фінансові санкції	пеня		
Податки і платежі від підприємств, установ, організацій і громадян	11574,9	5563,9	1493,2	1087,5	2983,2	5977,6	33,4
в тому числі:							
податки та інші платежі з підприємств, установ, організацій (крім податку із заробітної плати)	11224,0	5253,2	1444,8	1033,5	2774,9	5947,7	23,1
з них:							
<i>податок на прибуток</i>	2441,2	1149,7	686,7	214,7	248,3	1286,9	4,6
<i>ПДВ</i>	3886,8	1394,4	597,7	583,6	213,1	2486,2	6,2
<i>акцизний збір</i>	429,1	98,8	38,7	38,4	21,7	330,2	0,1
<i>плата за землю</i>	339,0	32,1	9,9	11,7	10,5	306,3	0,6
прибутковий податок із заробітної плати робітників та службовців	232,7	222,3	20,5	0	201,8	9,1	1,3
прибутковий податок на доходи від підприємницької діяльності	48,9	33,8	11,3	20,2	2,3	11,7	3,4

Джерело: [складено автором за 147].

Додаток Ю.7

Результати перевірок податкових органів України за 2000 р.

(млн. грн.)

Найменування податків і платежів у бюджет	Додатково донараховано, всього	У тому числі:					
		за актами перевірок	з них:			пеня за картками особових рахунків	адміністративні штрафи
			основний платіж	фінансові санкції	пеня		
Податки і платежі від підприємств, установ, організацій і громадян	10130,0	4825,7	1854,0	1607,2	1364,5	5275,9	28,4
в тому числі:							
податки та інші платежі з підприємств, установ, організацій (крім податку із заробітної плати)	9799,1	4524,6	1789,9	1523,8	1210,9	5255,2	19,3
з них:							
<i>податок на прибуток</i>	2466,7	1240,4	779,7	248,7	212,0	1222,0	4,3
<i>ПДВ</i>	4099,8	1843,6	773,2	895,3	175,1	2250,7	5,5
<i>акцизний збір</i>	471,4	244,2	109,3	111,1	23,8	227,1	0,1
<i>плата за землю</i>	455,6	38,0	12,9	13,3	11,8	417,2	0,4
прибутковий податок із заробітної плати робітників та службовців	173,2	167,1	22,0	0	145,1	5,4	0,7
прибутковий податок на доходи від підприємницької діяльності	53,0	40,3	12,9	24,9	2,5	9,4	3,3

Джерело: [складено автором за 101].

Додаток Ю.8

Результати перевірок податкових органів України за 2001 р.

(млн. грн.)

Найменування податків і платежів у бюджет	Додатково донараховано, всього	У тому числі:					
		за актами перевірок	з них:			пеня за картками особових рахунків	адміністративні штрафи
			основний платіж	фінансові санкції	пеня		
Податки і платежі від підприємств, установ, організацій і громадян	3591	2768	426	998	343	823	19
в тому числі:							
податки та інші платежі з підприємств, установ, організацій (крім податку із заробітної плати)	3388	2573	1345	930	297	814	12
з них:							
<i>податок на прибуток</i>	845	688	432	178	28	157	4
<i>ПДВ</i>	1645	1190	651	494	45	454	5
<i>акцизний збір</i>	174	157	136	16	6	17	1
<i>плата за землю</i>	91	31	18	10	3	60	0,3
прибутковий податок із заробітної плати робітників та службовців	78	77	22	16	39	2	0,6
прибутковий податок на доходи від підприємницької діяльності	45	42	25	16	0,8	3	2

Джерело: [складено автором за 102].

Додаток Ю.9

Результати перевірок податкових органів України за 2002 р.

(млн. грн.)

Найменування податків і платежів у бюджет	Додатково донараховано, всього	У тому числі:					
		за актами перевірок	з них:			пеня за картками особових рахунків	адміністративні штрафи
			основний платіж	фінансові санкції	пеня		
Податки і платежі від підприємств, установ, організацій і громадян	8836	7701	4965	2410	326	1136	19
в тому числі:							
податки та інші платежі з підприємств, установ, організацій (крім податку із заробітної плати)	8594	7465	4858	2315	292	1129	12
з них:							
<i>податок на прибуток</i>	4391	1147	124	878	145	834	12
<i>ПДВ</i>	1558						
<i>акцизний збір</i>	173	156	136	15	6	17	0,6
<i>плата за землю</i>	83	28	16	9	3	47	0,4
прибутковий податок із заробітної плати робітників та службовців	98	97	30	35	31	1	0,5
прибутковий податок на доходи від підприємницької діяльності	134	130	72	57	0,8	4	5

Джерело: [складено автором за 103].

Додаток Ю.10

Результати розгляду скарг платників податків у судовому порядку про скасування донарахованих платежів органами ДПА України

за 1999-2002 рр.

(млн. грн.)

Роки	Скасовано платежів за рішеннями податкових органів				
	Податки і платежі від підприємств, установ, організацій і громадян	у тому числі:			
		податки та інші платежі з підприємств, установ, організацій (крім податку із заробітної плати)	прибутковий податок із заробітної плати робітників та службовців	податки та збори з громадян	з них: податки від підприємницької діяльності
1999	2336,7	2321,5	9,9	5,3	2,7
2000	1679,0	1641,9	26,3	10,8	5,2
2001	733,5	706,2	16,9	10,4	5,4
2002	1400,5	1384,2	8,0	8,4	7,6

Джерело: [складено автором за 101-103, 147].

Додаток Ю.11

Інтегруючий показник оцінки ефективності роботи державних податкових адміністрацій в Україні за 1999 р.

Найменування областей, міст	Штатна чисельність, чол.	Фактичні надходження за 1998 р., тис. грн.	Надходження податків у 1999 р.				Відсоток фактичних надходжень у порівнянні з 1998 р., гр.5/гр.3	Місце по гр.8	Сума надходжень на 1-го працюючого, тис. грн., гр.5/гр.2	Місце по гр.10	Недоїмка		
			Прогнозовані суми, тис. грн.	Фактичні, тис. грн.	Відсоток виконання прогнозованих надходжень, гр.5/гр.4	Місце по гр.6					Сума станом на 1 січня 2000 р., тис. грн.	Відсоток недоїмки в загальній сумі фактичних надходжень	Місце по гр.13
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Закарпатська	1269	251988	267653	345764	129,2	2	137,2	2	272,47	18	40801	11,8	2
Рівненська	1230	313128	332133	535150	161,1	1	170,9	1	435,08	4	158913	29,7	10
Одеська	3905	1010990	1166347	1297849	111,3	8	128,4	4	332,36	13	88511	6,8	1
АР Крим	3139	719891	821017	958576	116,8	3	133,2	3	305,38	15	222974	23,3	6
м. Севастополь	700	151288	162860	179859	110,4	11	118,9	15	256,94	21	26106	14,5	3
Донецька	7100	2141216	2369249	2648266	111,8	6	123,7	9	373,00	8	1242947	46,9	19
Миколаївська	1866	507292	557774	617979	110,8	10	121,8	11	331,18	14	196448	31,8	11
Черкаська	1761	589805	665727	731153	109,8	14	124,0	8	415,19	6	180808	24,7	8
Івано-Франківська	1587	487354	481613	556720	115,6	4	114,2	19	350,80	11	290760	52,2	21
Житомирська	1630	362541	393031	436943	111,2	9	1320,5	14	268,06	19	103915	23,8	7
Волинська	1075	231823	246807	272496	110,4	12	117,5	16	253,48	22	80014	29,4	9
Львівська	3435	1035696	1199477	1312239	109,4	15	126,7	5	382,02	7	670874	51,1	20
Кіровоградська	1479	310288	331806	374601	112,9	5	120,7	13	253,28	23	168873	45,1	18
м. Київ	5646	4249851	4728354	4967818	105,1	18	116,9	18	879,88	1	2623904	52,8	22
Хмельницька	1725	382169	406708	447121	109,9	13	117,0	17	259,20	20	155641	34,8	14
Луганська	3295	762957	864706	962521	111,3	7	126,2	6	292,12	17	737650	76,6	27
Запорізька	2770	931691	1110978	1168857	105,2	17	125,5	7	421,97	5	832411	71,2	26
Чернігівська	1453	471916	525662	538091	102,4	25	114,0	20	370,33	9	88061	16,4	4
Херсонська	1603	314010	331635	357047	107,7	16	113,7	21	222,74	25	118423	33,2	12
Київська	2537	699152	820864	854796	104,1	22	122,3	10	3363,93	12	359532	42,1	16
Харківська	3968	18069020	1914500	41951566	101,9	26	108,1	23	491,83	3	872925	44,7	17
Дніпропетровська	5107	1527625	1782075	1850950	103,9	23	121,2	12	362,43	10	1042322	56,3	24
Вінницька	1966	451357	460712	483049	104,8	19	107,0	24	245,70	24	166005	34,4	13
Полтавська	2228	1550807	1574903	1632439	103,7	24	105,3	25	732,69	2	862646	52,8	23
Чернівецька	1128	232331	239627	240421	100,3	27	103,5	26	213,14	26	39587	16,5	5
Тернопільська	1285	256464	250656	261631	104,4	21	102,0	27	203,60	27	101356	38,7	15
Сумська	1808	488001	521193	545922	104,7	20	111,9	22	301,95	16	388499	71,2	25
ВСЬОГО:	66695	22237652	24528067	26529824	108,2	-	119,3	-	397,78	-	11860906	44,7	-

Продовження додатку Ю.11

Найменування областей, міст	Донараховано			Місце по гр.17	Сплачено до бюджету, тис. грн.	Відсоток сплачених сум у загальній сумі донараховувань, гр.19/гр.15	Місце по гр.20	Затрати на утримання			Умовна окупність		Сума місць (гр.7*5+гр.9*2+гр.14*5+гр.18*2+гр.11+гр.21+гр.24+гр.26)	Місце по гр.27
	Всього, тис. грн.	З них за актами перевірок, тис. грн.	Сума донараховувань на 1-го працюючого, тис. грн. (гр.16/гр.2)					Фактичні за 1999 р., тис. грн.	Відсоток фактичних витрат за 1999 р. в сумі фактичних надходжень за 1999 р., гр.22/гр.5	Місце по гр.23	Коефіцієнт умовної окупності, гр.19/гр.22	Місце по гр.25		
1	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
Закарпатська	64447	40323	31,78	25	27083	42,02	1	8183,9	2,37	21	3,31	13	127	1
Рівненська	258118	66630	54,17	11	18704	7,25	26	6996,9	1,31	4	2,67	22	135	2
Одеська	218391	156555	40,09	23	79604	36,45	2	24158,6	1,86	12	3,30	14	140	3
АР Крим	259357	136926	43,62	19	53545	20,65	8	20516,2	2,14	18	2,61	23	153	4
м. Севастополь	55794	42706	61,01	8	16534	29,63	4	4920,6	2,74	26	3,36	10	177	5
Донецька	1105324	471141	66,36	6	152989	13,84	16	41873,9	1,58	6	3,65	9	194	6
Миколаївська	277232	147432	79,01	4	33066	11,93	22	10922,2	1,77	10	3,03	17	198	7
Черкаська	147778	65324	37,09	24	38482	26,04	6	11288,3	1,54	5	3,41	11	202	8
Івано-Франківська	264309	94234	59,38	9	34648	13,11	20	9202,2	1,65	8	3,77	8	228	9
Житомирська	127223	67194	41,22	22	24065	18,92	14	9570,7	2,19	19	2,51	24	228	10
Волинська	101745	56267	52,34	13	14839	14,58	15	6200,0	2,28	20	2,39	25	245	11
Львівська	543170	224864	65,46	7	73201	13,48	17	23226,7	1,77	11	3,15	15	249	12
Кіровоградська	145355	65543	44,32	18	27926	19,21	12	9714,8	2,59	23	2,87	18	253	13
м. Київ	1446770	529195	93,73	3	289634	20,02	9	49755,6	1,00	2	5,82	1	255	14
Хмельницька	176099	73079	42,36	20	35101	19,93	10	9241,6	2,07	17	3,80	7	263	15
Луганська	497593	187359	56,86	10	62275	12,52	21	18813,8	1,95	14	3,31	12	266	16
Запорізька	862762	335706	121,19	2	101018	11,71	23	19121,4	1,64	7	5,28	2	270	17
Чернігівська	73667	39280	27,03	26	25072	34,03	3	9252,0	1,72	9	2,71	19	277	18
Херсонська	129556	67767	42,28	21	34317	26,49	5	8693,7	2,43	22	3,95	6	282	19
Київська	403781	133705	52,70	12	53399	13,22	19	17489,8	2,05	16	3,05	16	297	20
Харківська	649924	202562	51,05	14	123515	19,00	13	23570,0	1,21	3	5,24	3	311	21
Дніпропетровська	2352378	1914311	374,84	1	160881	6,84	27	36149,7	1,95	13	4,45	5	316	22
Вінницька	184171	96937	49,31	15	36654	19,90	11	13540,3	2,80	27	2,71	21	321	23
Полтавська	697261	153716	68,99	5	58569	8,40	25	12866,8	0,79	1	4,55	4	327	24
Чернівецька	52093	30048	26,64	27	12716	24,41	7	6539,1	2,72	25	1,94	27	351	25
Тернопільська	117440	61317	47,72	16	15717	13,38	18	6862,9	2,62	24	2,29	26	361	26
Сумська	259481	82387	45,57	17	30070	11,59	24	11100,5	2,03	15	2,71	20	378	27
ВСЬОГО:	11471219	5542508	83,10	-	1633624	14,24	-	429772	1,62	-	3,31	-	-	-

Джерело: [147, с. 157].

Додаток Ю.12

Інтегруючий показник оцінки ефективності роботи державних податкових адміністрацій в Україні за 2000 р.

Найменування областей, міст	Штатна чисельність, чол.	Фактичні надходження за 9 місяців 1999 р., тис. грн.	Надходження податків за 9 місяців 2000 р.				Відсоток фактичних надходжень у порівнянні з 1999 р., гр.5/гр.3	Місце по гр.8	Сума надходжень на 1- го працюючого, тис. грн. (гр.5/гр.2)	Місце по гр.10	Недоїмка		
			Прогнозовані суми, тис. грн.	Фактичні, тис. грн.	Відсоток виконання прогнозованих надходжень, гр.5/гр.4	Місце по гр.6					Сума станом на 1 жовтня 2000 р., тис. грн.	Відсоток недоїмки в загальній сумі фактичних надходжень	Місце по гр.13
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Україна	60494	28532551	29367826	32169057	109,5	-	112,7	-	531,8	-	10069320	31,3	-
Чернігівська	1362	547879	654206	790358	120,8	6	144,3	3	580,3	4	72258	9,1	2
Сумська	1629	625761	805484	1021113	126,8	1	163,2	1	626,8	3	152122	14,9	7
Одеська	3421	1298029	1552114	1668436	107,5	12	128,5	6	487,7	9	99169	5,9	1
АР Крим	2841	970979	1030106	1269400	123,2	4	130,7	5	446,8	12	173194	13,6	6
м. Севастополь	661	181377	203617	247817	121,7	5	136,6	4	374,9	18	29033	11,7	4
Волинська	914	272547	329585	415312	126,0	2	152,4	2	454,4	11	93748	22,6	12
м. Київ	5651	846287	5371021	6620262	123,3	3	113,2	14	1171,5	1	2171981	32,8	20
Львівська	3140	357472	1423821	1543373	108,4	11	113,7	13	491,5	8	390593	25,3	13
Закарпатська	1029	346190	355299	379967	106,9	13	109,8	15	369,3	19	40569	10,7	3
Миколаївська	1628	619218	607573	671345	110,5	8	108,4	18	412,4	15	130665	19,5	10
Вінницька	1757	489139	540243	607457	112,4	7	124,2	7	345,7	21	124834	20,6	11
Дніпропетровська	4695	1950839	2138255	2339184	109,4	10	119,9	8	498,2	7	948651	40,6	24
Запорізька	2518	1187848	1291522	1415869	109,6	9	119,2	9	562,3	5	547506	38,7	23
Донецька	6549	2747223	2988932	3190826	106,8	14	116,1	10	487,2	10	1233273	38,7	22
Житомирська	1477	451839	471340	489286	103,8	16	108,3	19	331,3	22	87709	17,9	8
Чернівецька	908	242359	243518	258097	106,0	15	106,5	20	284,2	25	33983	13,2	5
Черкаська	1613	755666	713858	709379	99,4	24	93,9	25	439,8	13	128436	18,1	9
Херсонська	1325	358672	357147	357349	100,1	22	99,6	22	269,7	26	106282	29,7	14
Харківська	3920	2220040	2267331	2174638	95,9	26	98,0	24	554,8	6	666380	30,7	15
Полтавська	2081	2018970	1894634	1827423	96,5	25	90,5	26	878,1	2	630136	34,5	21
Київська	2188	873622	877111	896374	102,2	20	102,6	21	409,7	16	284151	31,7	17
Хмельницька	1460	449206	440588	442085	100,3	21	98,4	23	302,8	24	138366	31,3	16
Тернопільська	1097	261631	276709	285169	103,1	18	109,0	17	260,0	27	90780	31,8	18
Луганська	2784	970598	1101699	1126931	102,3	19	116,1	11	404,8	17	962620	85,4	27
Рівненська	1171	539348	367050	365095	99,5	23	67,7	27	311,8	23	117460	32,2	19
Івано-Франківська	1452	570994	600117	622956	103,8	17	109,1	16	429,0	14	262674	42,2	25
Кіровоградська	1223	378821	464945	433554	93,2	27	114,4	12	354,5	20	350747	80,9	26

Продовження додатку Ю.12

Найменування областей, міст	Донараховано			Місце по гр.17	Сплачено до бюджету, тис. грн.	Відсоток сплачених сум у загальній сумі донорахувань, гр.19/гр.15	Місце по гр.20	Затрати на утримання			Умовна окупність		Сума місяць (гр.7*5+гр.9*2+гр.14*5+гр.18*2+гр.11+гр.21+гр.24+гр.26)	Місце по гр.27
	Всього, тис. грн.	З них за актами перевірок, тис. грн.	Сума донорахувань на 1-го працюючого (гр.16/гр.2), тис. грн.					Фактичні за 9 місяців 1999 р., тис. грн.	Відсоток фактичних витрат за 9 місяців 1999 р. в сумі фактичних надходжень за цей же період 1999 р., гр.22/гр.5	Місце по гр.23	Коефіцієнт умовної окупності, гр.19/гр.22	Місце по гр.25		
1	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
Україна	10099492	4825727	79,77	-	1658689	16,42	-	656282	2,04	-	2,53	-	-	-
Чернігівська	172810	140523	103,17	4	28833	16,68	16	14990	1,90	5	1,92	16	95	1
Сумська	232046	94397	57,95	16	36544	15,75	17	17797	1,74	4	2,05	13	111	2
Одеська	325437	262909	76,85	9	92529	28,43	4	42006	2,52	14	2,20	9	131	3
АР Крим	228951	140918	49,60	17	45124	19,71	9	29525	2,33	10	1,53	22	147	4
м. Севастополь	43187	30198	45,69	20	12415	28,75	3	6683	2,70	15	1,66	19	147	5
Волинська	116833	88673	97,02	6	13650	11,68	24	12029	2,90	17	1,13	26	164	6
м. Київ	2328539	1047897	185,44	1	355131	15,25	19	64754	0,98	1	5,46	1	167	7
Львівська	493878	226016	71,98	10	84009	17,01	14	37522	2,43	13	2,24	7	208	8
Закарпатська	62911	47888	46,54	19	18611	29,58	2	12117	3,19	20	1,54	21	210	9
Миколаївська	184983	100524	61,75	15	31384	16,97	15	15852	2,36	12	1,98	15	216	10
Вінницька	146219	78670	44,78	22	31692	21,67	6	20204	3,35	23	1,57	20	218	11
Дніпропетровська	776661	392861	83,68	7	167666	21,59	7	49154	2,10	8	3,41	2	224	12
Запорізька	627443	315377	125,25	3	67643	10,78	25	27294	1,93	6	2,48	6	228	13
Донецька	980054	457019	69,78	11	178294	18,19	12	66222	2,08	7	2,59	5	256	14
Житомирська	97179	52466	35,52	26	30127	31,00	1	15832	3,24	22	1,90	17	272	15
Чернівецька	45937	28089	30,94	27	9087	19,78	8	13489	5,23	27	0,67	27	281	16
Черкаська	146111	65801	40,79	24	34241	23,43	9	15618	2,20	9	2,19	10	300	17
Херсонська	169342	132318	99,86	5	28832	17,03	13	13892	3,89	25	2,08	12	310	18
Харківська	742951	248500	63,42	14	108334	14,58	20	32926	1,51	3	3,29	3	318	19
Полтавська	529088	166409	79,97	8	55890	10,56	26	19270	1,05	2	2,90	4	332	20
Київська	270888	98817	45,16	21	41362	15,27	18	24337	2,72	16	1,70	18	336	21
Хмельницька	162486	96903	66,37	12	23365	14,38	21	16314	3,69	24	1,43	24	348	22
Тернопільська	84785	45015	41,03	23	15555	18,35	11	13136	4,61	26	1,18	25	349	23
Луганська	540419	181928	65,35	13	73245	13,55	22	36060	3,20	21	2,03	14	352	24
Рівненська	129107	54878	46,86	18	23755	18,40	10	11247	3,08	18	2,11	11	362	25
Івано-Франківська	177616	56475	38,89	25	21513	12,11	23	14645	2,35	11	1,47	23	363	26
Кіровоградська	283631	174158	142,40	2	29858	10,53	27	13366	3,08	19	2,23	8	367	27

Джерело: [101, с. 164].

Додаток Ю.13

Інтегруючий показник оцінки ефективності роботи державних податкових адміністрацій в Україні за 2001 р.

Найменування областей, міст	Штатна чисельність, чол.	Фактичні надходження за січень-грудень 2000 р., скориговані до умов 2001 р., тис. грн.	Надходження податків			Місце по гр. 6	Рівень виконання фактичних надходжень порівнянні з минулим роком (%), гр.5/гр.3	Місце по гр. 8	Сума надходжень на одного працюючого, тис. грн.	Місце по гр. 10	Податковий борг		Місце по гр. 13
			Січень-грудень		Рівень виконання бюджетних надходжень, гр.5/гр.4 (%)						Загальна сума станом на 1.01.2002 р., тис. грн.	Питома вага заборгованості у сумі фактичних надходжень, гр.12/гр.5, (%)	
			Прогнозні (тис. грн.)	Фактичні (тис. грн.)									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Україна	60472	29570904	36913337	36341313	98,5		122,9		601		6314874	17,4	
АР Крим	2839	1196534	1280619	1397127	109,1	7	116,8	16	492	10	128289	9,2	8
Вінницька	1756	562212	620219	696057	112,2	4	123,8	8	396	18	101037	14,5	17
Волинська	913	391038	300754	317881	105,7	11	81,3	27	348	23	42492	13,4	12
Дніпропетровська	4693	2103969	2449159	2360554	96,4	22	112,2	20	503	9	456419	19,3	21
Донецька	6538	2889480	3141532	2740714	87,2	27	94,9	26	419	17	551711	20,1	23
Житомирська	1476	448009	512329	532472	103,9	16	118,9	13	361	22	46151	8,7	7
Закарпатська	1028	354676	366270	378496	103,3	17	106,7	22	368	20	35995	9,5	10
Запорізька	2516	1102414	1358374	1301619	95,8	24	118,1	14	517	7	423758	32,6	24
Івано-Франківська	1451	587532	579121	612519	105,8	10	104,3	24	422	16	39808	6,5	4
Київська	2187	828402	996349	1125535	113,0	3	135,9	4	515	8	135872	12,1	11
Кіровоградська	1222	409178	431459	414208	96,0	23	101,2	25	339	24	56090	13,5	13
Луганська	2777	1036725	1374084	1338239	97,4	21	129,1	6	482	12	540074	40,4	26
Львівська	3153	1449004	1629355	1754038	107,7	9	121,1	9	556	6	252541	14,4	16
Миколаївська	1627	601438	699383	708623	101,3	18	117,8	15	436	15	134079	18,9	20
Одеська	3417	1551608	1664341	1657966	99,6	19	106,9	21	485	11	79849	4,8	1
Полтавська	2079	1721414	2118043	1979148	93,4	25	115,0	18	952	2	276668	14,0	14
Рівненська	1170	339740	450696	512131	113,6	1	150,7	1	438	13	221536	43,3	27
Сумська	1628	967759	1069624	1114302	104,2	14	115,1	17	684	4	65111	5,8	2
Тернопільська	1095	264860	293421	316515	107,9	8	119,5	11	289	27	44531	14,1	15
Харківська	3917	2041677	2686144	2796022	104,1	15	136,9	3	714	3	474183	17,0	19
Херсонська	1324	326342	392149	388414	99,0	20	119,0	12	293	26	65131	16,8	18
Хмельницька	1459	407048	478695	528768	110,5	5	129,9	5	362	21	175300	33,2	25
Черкаська	1611	661433	664893	702452	105,6	12	106,2	23	436	14	54192	7,7	6
Чернівецька	907	241019	262761	289889	110,3	6	120,3	10	320	25	26825	9,3	9
Чернігівська	1376	741907	812577	922489	113,5	2	124,3	7	670	5	67608	7,3	5
м. Київ	5653	6114606	10031127	9194525	91,7	26	150,4	2	1626	1	1803774	19,6	22
м. Севастополь	660	230877	249858	260611	104,3	13	112,9	19	395	19	15849	6,1	3

Продовження додатку Ю.13

Найменування областей, міст	Донараховано платежів			Місце по гр. 17	Сплачено до бюджету, тис. грн.	Питома вага донарахованих платежів у сплачених сумах за наслідками перевірок (гр.19/гр.15), (%)	Місце по гр. 20	Затрати на утримання податкових органів		Місце по гр. 23	Умовна окупність, тис. грн. (гр.19/гр.22),	Місце по гр. 25	Загальна сума міськ (гр.7*5+ гр..9*2+гр.14*5+ гр.18*2+гр.11+гр.21 +гр. 24+гр. 26)	Місце по гр. 27
	Всього, тис. грн.	з них за актами перевірок, тис. грн.	На одного працюючого (гр.16/гр.2), тис. грн.					Фактичні за 11 місяців 2001 р., тис. грн.	Питома вага мобілізованих коштів у бюджет фактичних затрат на утримання (гр.22/гр.5), (%)					
1	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
Україна	3589986	2767643	45,8		1638048	45,6		678152	1,9		2,4			
АР Крим	139940	125009	44,0	8	48050	34,3	25	31993	2,3	10	1,5	4	172	3
Вінницька	72311	52558	29,9	20	37574	52,0	12	20959	3,0	20	1,8	10	221	10
Волинська	36402	27938	30,6	19	21290	58,5	6	12572	4,0	36	1,7	8	270	18
Дніпропетровська	385590	338096	72,0	2	178736	46,4	17	51985	2,2	9	3,4	26	320	22
Донецька	382070	317631	48,6	7	197971	51,8	13	67319	2,5	17	2,9	25	388	27
Житомирська	51626	41817	28,3	25	35685	69,1	1	15489	2,9	18	2,3	19	251	14
Закарпатська	44874	38567	37,5	11	16498	36,8	24	11959	3,2	22	1,4	2	269	17
Запорізька	220214	164679	65,5	4	61642	28,0	27	27942	2,1	7	2,2	16	333	26
Івано-Франківська	41687	24098	16,6	27	23512	56,4	8	14986	2,4	15	1,6	5	216	9
Київська	88242	65273	29,8	21	53664	60,8	5	24383	2,2	8	2,2	15	156	2
Кіровоградська	85869	72787	59,6	5	34149	39,8	22	13842	3,3	23	2,5	22	331	25
Луганська	264826	219122	78,9	1	84944	32,1	26	32830	2,5	16	2,6	23	326	24
Львівська	156224	116787	37,0	12	67712	43,3	18	35581	2,0	6	1,9	11	208	8
Миколаївська	52322	37806	23,2	26	29607	56,6	7	16817	2,4	11	1,8	9	314	21
Одеська	155009	141986	41,6	9	95998	61,9	3	39353	2,4	12	2,4	21	207	7
Полтавська	162488	111563	53,7	6	61704	38,0	23	23137	1,2	2	2,7	24	294	19
Рівненська	55379	38986	33,3	17	23686	42,8	19	12330	2,4	13	1,9	12	233	12
Сумська	66158	55039	33,8	16	36744	55,5	9	18558	1,7	5	2,0	13	177	4
Тернопільська	37765	31671	28,9	23	20251	53,6	10	12423	3,9	25	1,6	7	252	15
Харківська	194073	135710	34,6	15	94975	48,9	15	42326	1,5	3	2,2	17	244	13
Херсонська	53575	43533	32,9	18	27039	50,5	14	17184	4,4	27	1,6	6	323	23
Хмельницька	73627	51444	35,3	14	38411	52,2	11	16057	3,0	21	2,4	20	261	16
Черкаська	58988	47249	29,3	22	38562	65,4	2	16913	2,4	14	2,3	18	228	11
Чернівецька	36961	31992	35,3	13	14796	40,0	21	10839	3,7	24	1,4	1	192	5
Чернігівська	45892	39251	28,5	24	22204	48,4	16	15256	1,7	4	1,5	3	125	1
м. Київ	601207	372087	65,8	3	256283	42,6	20	67525	0,7	1	3,8	27	299	20
м. Севастополь	26667	24964	37,8	10	16361	61,4	4	7594	2,9	19	2,2	14	194	6

Джерело: [104, с. 107].

Додаток Ю.14

Інтегруючий показник оцінки ефективності роботи державних податкових адміністрацій в Україні за 2002 р.

Найменування областей, міст	Штатна чисельність, чол.	Фактичні надходження за січень-грудень 2001 р., скориговані до умов 2002 р., тис. грн.	Надходження податків			Місце по гр. 6	Рівень виконання фактичних надходжень у порівнянні з минулим роком (%), гр.5/гр.3	Місце по гр. 8	Сума надходжень на одного працюючого, тис. грн.	Місце по гр. 10	Податковий борг		Місце по гр. 13
			Січень-грудень		Рівень виконання бюджетних надходжень, гр.5/гр.4 (%)						Загальна сума станом на 1.01.2003 р., тис. грн.	Питома вага заборгованості у сумі фактичних надходжень, гр.12/гр.5, (%)	
			Планова нормативна база (тис. грн.)	Фактичні (тис. грн.)									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Україна	60755	35978568	39640033	40568572	102,3		112,8		668		14703668	36,2	
АР Крим	2859	1387404	1332355	1354287	101,6	23	97,6	25	474	17	217314	16,0	11
Вінницька	1769	687996	727673	771511	106,0	12	112,1	15	436	18	177238	23,0	17
Волинська	918	306991	335736	367852	109,6	5	119,8	10	401	23	883606	240,2	27
Дніпропетровська	4706	2327834	2737492	2771898	101,3	24	119,1	11	589	8	951052	34,3	22
Донецька	6558	2701544	3197086	3325778	104,0	19	123,1	8	507	13	971003	29,2	20
Житомирська	1476	525982	568380	609129	107,2	9	115,8	12	413	20	102854	16,9	12
Закарпатська	1031	374371	374079	408472	109,2	6	109,1	19	396	24	44245	10,8	4
Запорізька	2521	1269284	1608884	1672103	103,9	20	131,7	5	663	5	718053	42,9	23
Івано-Франківська	1452	506011	569070	601825	105,8	13	99,3	24	414	19	119293	19,8	14
Київська	2196	1114819	1095262	1121854	102,4	22	100,6	23	511	12	151196	13,5	8
Кіровоградська	1223	410528	410833	454224	110,6	3	110,6	17	371	25	152802	33,6	21
Луганська	2789	1326109	1668824	1746986	104,7	16	131,7	4	626	7	1181253	67,6	26
Львівська	3170	1675137	1593524	1707447	107,1	10	101,9	22	539	11	746922	43,7	24
Миколаївська	1630	702665	833507	880726	105,7	14	125,3	7	540	10	178787	20,3	15
Одеська	3445	1639106	1720252	1735118	100,9	25	105,9	21	504	14	108646	6,3	1
Полтавська	2091	1808752	2220521	2294704	103,3	21	126,9	6	1097	2	254150	11,1	5
Рівненська	1174	505962	649194	683213	105,2	15	135,0	3	582	9	193104	28,3	19
Сумська	1633	1108205	1078310	1065129	98,8	26	96,1	26	652	6	86440	8,1	3
Тернопільська	1097	313168	328086	361101	110,1	4	115,3	13	329	27	50170	13,9	9
Харківська	3937	2778699	2963600	3100582	104,6	17	111,6	16	788	3	721843	23,3	18
Херсонська	1321	383754	501893	535218	106,6	11	139,5	1	405	22	94776	17,7	13
Хмельницька	1468	522839	667785	718028	107,5	8	137,3	2	489	15	160934	22,4	16
Черкаська	1615	695434	609423	658174	108,0	7	94,6	27	408	21	87496	13,3	7
Чернівецька	906	281263	286067	322567	112,8	2	114,7	14	356	26	38924	12,1	6
Чернігівська	1390	912779	959849	999908	104,2	18	109,5	18	719	4	66797	6,7	2
м. Київ	5717	9354018	10327670	9985329	96,7	7	106,7	20	1747	1	6196282	62,1	25
м. Севастополь	663	257914	274678	315409	114,8	1	122,3	9	476	16	48488	15,4	10

Продовження додатку Ю.14

Найменування областей, міст	Донараховано платежів			Місце по гр. 17	Сплачено до бюджету, тис. грн.	Питома вага донарахованих платежів у сплачених сумах за наслідками перевірок (гр.19/гр.15), (%)	Місце по гр. 20	Затрати на утримання податкових органів		Місце по гр. 23	Умовна окупність, тис. грн. (гр.19/гр.22), грн.	Місце по гр. 25	Загальна сума місць (гр.7*5+гр.9*2+гр.14*5+гр.18*2+гр.11+гр.21+гр.24+гр.26)	Місце по гр. 27
	Всього, тис. грн.	з них за актами перевірок, тис. грн.	На одного працюючого (гр.16/гр.2), тис. грн.					Фактичні за січень-грудень 2002 р., тис. грн.	Питома вага мобілізованих коштів у бюджет до фактичних затрат на утримання (%), (гр.22/гр.5)					
1	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
Україна	7440905	6308141	104,0		2163797	29,1		738184	1,8		2,9			
АР Крим	180472	170567	59,7	11	63585	35,2	19	35767	2,6	16	1,8	19	313	27
Вінницька	89290	78361	44,3	17	37480	42,0	15	21795	2,8	18	1,7	20	280	24
Волинська	871731	867022	944,5	1	20804	2,4	27	11655	3,2	24	1,8	18	274	21
Дніпропетровська	611415	571007	121,3	4	249525	40,8	17	57220	2,1	7	4,4	3	295	26
Донецька	630224	578064	88,1	7	262783	41,7	16	76390	2,3	12	3,4	5	271	18
Житомирська	67431	62670	42,5	18	45218	67,1	2	17315	2,8	20	2,6	10	217	4
Закарпатська	38550	35051	34,0	25	18055	46,8	9	12857	3,1	23	1,4	25	219	5
Запорізька	344007	271012	107,5	5	86804	25,2	24	31891	1,9	6	2,7	9	279	23
Івано-Франківська	65094	57056	39,3	22	39553	60,8	5	17075	2,8	19	2,3	12	282	25
Київська	122422	112835	51,4	14	61232	50,0	8	27797	2,5	15	2,2	14	273	20
Кіровоградська	91405	83647	68,4	10	41324	45,2	11	14728	3,2	25	2,8	8	243	12
Луганська	314789	212969	76,4	9	142288	45,2	12	36103	2,1	8	3,9	4	267	16
Львівська	668843	636210	200,7	3	118752	17,8	25	38186	2,2	11	3,1	7	274	22
Миколаївська	86691	55736	34,2	24	31896	36,8	18	19024	2,2	10	1,7	22	267	17
Одеська	189887	183887	53,4	13	128345	67,6	1	40876	2,4	13	3,1	6	232	9
Полтавська	232702	191755	91,7	6	135256	58,1	6	26141	1,1	2	5,2	1	165	1
Рівненська	88841	56144	47,8	16	25836	29,1	22	14154	2,1	9	1,8	16	264	15
Сумська	83979	78517	48,1	15	51185	60,9	4	20266	1,9	5	2,5	11	253	14
Тернопільська	31677	27418	25,0	27	19764	62,4	3	13197	3,7	27	1,5	24	226	7
Харківська	302631	225251	57,2	12	101359	33,5	20	46312	1,5	3	2,2	15	272	19
Херсонська	60837	54718	41,4	20	27763	45,6	10	15271	2,9	21	1,8	17	232	10
Хмельницька	90676	58597	39,9	21	39207	43,2	13	16992	2,4	14	2,3	13	221	6
Черкаська	59145	53118	32,9	26	32197	54,4	7	18958	2,9	22	1,7	21	247	13
Чернівецька	34502	30993	34,2	23	14675	42,5	14	10804	3,3	26	1,4	26	206	3
Чернігівська	65907	58637	42,2	19	20922	31,7	21	16715	1,7	4	1,3	27	230	8
м. Київ	1965417	1445784	252,9	2	333875	17,0	26	72222	0,7	1	4,6	2	234	11
м. Севастополь	52340	51115	77,1	8	14113	27,0	23	8473	2,7	17	1,7	23	168	2

Джерело: [105, с. 112].

Додаток Я

Діапазон імовірностей ухилення від сплати податків для несхильних та байдужих до ризику осіб

Діапазон	Поведінка платника податків
$p < p_0$	Особа не буде платити податки
$p_0 < p < \frac{T}{F}$	Особа буде сплачувати податки частково
$\frac{T}{F} < p$	Особа повністю буде платити податки

Джерело: [складено автором за 105, 107, 108].

Додаток Я.1

Діапазон ймовірностей ухилення від сплати податків для схильних до ризику осіб

Діапазон	Поведінка платника податків
$p < \frac{T}{F}$	Особа не буде платити податки
$\frac{T}{F} < p < p_0$	Особа буде сплачувати податки частково
$p = 1$	Особа повністю буде платити податки

Джерело: [складено автором за 105, 107, 108].

Додаток Я.2

Залежність поведінки схильних до ризику платників податків від рівня податкових ставок та розміру штрафних санкцій

T	F	$\frac{T}{F}$	P_{2000}	P_{2001}	P_{2002}	$p < \frac{T}{F}$ - суб'єкт не буде платити податки
30%	5%	6	0,58	0,42	0,43	умова виконується
30%	10%	3	0,58	0,42	0,43	умова виконується
30%	50%	0,6	0,58	0,42	0,43	умова виконується