Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів
Кафедра податків та фіскальної політики

Ластівка (Луковська) Софія Василівна

ФІСКАЛЬНА РОЛЬ ТА ЗНАЧИМІСТЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОМУ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВИ

Спеціальність 8.0305803 – Оподаткування

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студентка гр.ФОзм-52
Ластівка С.
_____

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Луцик А.І.
_____

Дипломну роботу допущено
до захисту
“____”_____2014 р.
Завідувач кафедри
д.е.н., професор Крисоватий А.І.
_____

ТЕРНОПІЛЬ – 2014

ФІСКАЛЬНА РОЛЬ ТА ЗНАЧИМІСТЬ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОМУ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВИ

Зміст

ВСТУП 3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ 6
1.1. Суть та організація діяльності вітчизняних податкових органів 6
1.2. Розвиток вітчизняних органів контролю у сфері оподаткування ... 13
1.3. Правове регламентування діяльності сучасних органів доходів і зборів України 23
Висновки до розділу 1 29
РОЗДІЛ 2 ФІСКАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В УКРАЇНІ 30
2.1. Оцінка адміністрування податків як необхідної умови сприянню економічного розвитку 30
2.2. Фіскальне значення діяльності органів доходів і зборів в Україні. 37
2.3. Реалії культури стосунків платників податків і органів податкового контролю 45
Висновки до 2 розділу 56
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ УКРАЇНИ .. 57
3.1. Зарубіжний досвід діяльності податкових органів та можливості застосування його в Україні 57
3.2. Перспективи вдосконалення вітчизняних податкових органів в контексті соціально-економічного розвитку України 72
Висновки до 3 розділу 84
ВИСНОВКИ 85

ВСТУП

Удосконалення системи оподаткування та разом з нею організаційно-управлінської структури податкових органів як на центральному рівні, так і регіональному є однією з найважливіших проблем держави. Україна потребує врегулювання таких важливих соціально-економічних питань як активізація виробництва, вирішення питань щодо фінансування соціального захисту населення, утримання соціально-культурної сфери, формування інвестицій країни. Зазначені питання не можуть бути розв'язані поза податковою сферою.

На даний час у діяльності податкових органів визначилася тенденція до превалювання фіскальних методів роботи, коли всі зусилля спрямовуються на виконання контрольно-перевірочної функції. При цьому недостатньо уваги приділяється роз'ясненню положень податкового законодавства широким верствам населення, профілактичній роботі, спрямованій на недопущення платниками податків несвідомих і випадкових помилок при його застосуванні, запобігання порушенням та забезпечення наповнення дохідної частини бюджетів та державних цільових фондів на добровільній основі.

Проблема тіньової економіки, існуюча система податкових пільг та диспропорцій визначають реальний стан занижених податкових надходжень. Слід зазначити, що ці питання постійно досліджуються та дискутуються. Існуюча податкова практика повинна проводитись з урахуванням можливих змін внутрішньої та зовнішньої ринкової кон'юнктури. А до питання "тіньової економіка" потрібно взагалі відноситись обережно. Світовий досвід переконує, що залучення цих коштів вимагає надзвичайних зусиль та високої толерантності в проведенні податкової політики. Особи, що ухиляються від оподаткування вимагають хороших гарантій за повернення їх коштів в реальний сектор.

Деякі питання організації податкової роботи висвітлено у наукових працях таких українських вчених: М.Я. Азарова, Ф.О. Ярошенка, Т.І.Єфименко, О.М. Десятнюк, А.Я. Кізими, А.І. Крисоватого, Г.Ю.Ісаншиної, М.П. Кучерявенко, А.М. Поддєрьогіна та інших.

Однак, все ще залишається багато проблемних питань щодо діяльності податкових органів, які і зумовлюють актуальність подальших досліджень. Наприклад, серед проблемних питань реформування податкової системи України чи не найголовнішим є питання досягнення розумної збалансованості у взаємовідносинах між державою і платниками податків. Необхідно налагодити партнерські відносини між державою і платником податків, при яких держава мала б достатньо коштів для виконання обов'язків перед громадянами, а суб'єкти підприємницької діяльності та громадяни свідомо ці кошти сплачували

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних засад діяльності податкових органів та формулювання практичних рекомендацій щодо вдосконалення їх роботи, методики здійснення контрольних процедур та прийняття управлінських рішень за наслідками контролю.

Для досягнення мети дослідження в роботі були поставлені такі завдання:

- визначити організаційні аспекти діяльності податкових органів;
- дослідити розвиток податкових органів на території України
- проаналізувати фіскальні ефекти діяльності податкових органів
- вивчити культуру стосунків платників податків та податкових органів
- дослідити економічні наслідки роботи податкових органів;
- визначити перспективи розвитку податкових органів в Україні

Об’єктом дослідження – система податкових органів держави.

Предмет дослідження – діяльність податкових органів України в контексті підвищення соціально-економічного статусу країни

Інформаційну базу дипломного дослідження становлять нормативно-правові акти з питань оподаткування, статистична інформація і матеріали Державного служби статистики України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, Міністерства доходів і зборів, Державної казначейської служби України та інші матеріали.

Методологічним фундаментом дослідження став діалектичний метод наукового пізнання та системний підхід до вивчення діяльності і податкових органів, в межах яких застосовувалися наукові методи аналізу та синтезу, загального й конкретного, історичний метод, метод наукової абстракції і статистичні прийоми групування, динамічних порівнянь, графічного зображення.

Практичне значення одержаних результатів полягає в обґрунтуванні рекомендацій щодо удосконалення діяльності податкових органів.

Апробація результатів дипломної роботи. Основні наукові положення і висновки дипломної роботи апробовані на: всеукраїнській науково-практичній конференції: “Актуальні питання фіскальної політики України в умовах ринкових трансформацій” (Тернопіль, ТНЕУ, 8 квітня 2010р.).

Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів та висновків.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ

1.1. Суть та організація діяльності вітчизняних податкових органів

В умовах інтеграційних перетворень важливо не копіювати податкові системи та організаційні структури податкових органів зарубіжних країн, а виробити з урахуванням цього досвіду обґрунтовану, узгоджену з національними інтересами податкову політику, та механізми її реалізації, побудувати ефективну організаційну структуру податкових органів. Ефективність та дієздатність податкових органів набуває особливої актуальності в часи адміністративної реформи та економічних трансформацій.

Податкова система є головним атрибутом держави. За весь час свого існування суспільство не вигадало будь-яких реальних альтернативних мотивацій, які б сприяли сплаті податків, окрім застосування заходів державного впливу на платника. Всі пошуки у даному напрямі зводились в основному до визначення найбільш оптимальних співвідношень обсягів оподатковуваних доходів та податків залежно від етапу розвитку держави, а також до застосування різноманітних систем і моделей стимулювання та розвитку конкретних видів виробництв, соціальних програм, тощо.

Отож, основоположним завданням податкової політики є створення в Україні такої податкової системи, яка б забезпечувала достатній обсяг надходжень платежів до бюджетів усіх рівнів, ефективне функціонування

економіки країни, справедливий підхід до оподаткування усіх категорій платників податків, створення умов для інтегрування економіки України у світове співтовариство. Поряд з цим, в умовах кризопвих тенденцій, коли відсутня стабільність умов господарювання та отримання прибутку, існує ризик виникнення протиріч між бізнесом та контролюючими органами. Свідченням цього може бути тенденція до зростання застосування схем мінімізації та ухилення від оподаткування та в цілому – зростання обсягу "тіньового" сектора економіки.

Розуміючи необхідність оптимізації податкової системи, можна стверджувати що податкова реформа повинна включати не лише зміну законодавства, яке регулює розміри і процес стягнення податків, але і модернізацію податкової служби, приведення її у відповідність з уже здійсненими ринковими перетвореннями. Ми повинні створити таку податкову службу, яка навіть при недосконалих законах могла б на достатньому рівні забезпечувати доходами бюджет.

З моменту свого створення податкові органи України сформувались, як державні органи, спроможні системно підтримувати стабільний та адекватний рівень справляння податків і забезпечувати стале їх надходження до бюджету. При цьому до певної міри розроблена та недостатньо ефективна служба в процесі свого становлення набула рис більш послідовної та інтегрованої структури. Водночас ДПС України наполегливо формувала і підтримувала професійну команду виконавчого управління. Це дало змогу податковій службі зміцнити своє становище в суспільстві, як відомства, що відповідає за надходження до бюджету. Однак, ціною забезпечення вказаного успіху стала певна конфронтація з багатьма організаціями й установами України, внаслідок чого податкова служба сприймалась частиною суспільства, як до певної міри авторитарна і непідзвітна організація.

Державна податкова інспекція утворена у відповідності до постанови Ради Міністрів Української РСР від 12 квітня 1990 року № 74 "Про створення в системі Міністерства Фінансів УРСР державної податкової служби в складі

Державної податкової інспекції МФ УРСР та ДПІ по областях, містах, районах і районах у містах та Закону України "Про державну податкову службу в Україні" від 4.12.1990 року, яким було визначено статус державної податкової служби в Україні. До цього, окремих податкових органів не існувало. У складі Міністерства фінансів та його підрозділів в областях, районах, містах виділялись відповідно управління, відділи та інспекції державних доходів. Вони несли відповідальність за дотриманням діючого порядку справляння бюджетних доходів і за виконання плану надходжень платежів до бюджету.

Державна податкова служба України, як окремий підрозділ, головним завданням діяльності якого була мобілізація платежів до бюджетів усіх рівнів, почала функціонувати з 1 липня 1990 року.

Законом України "Про державну податкову службу в Україні" визначено статус державної податкової служби в Україні, її функції та правові основи діяльності, гарантії правового і соціального захисту її працівників.

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

Податкова служба отримала зобов'язання забезпечити гарантоване і стабільне надходження доходів до бюджету, а також забезпечити державі можливість впливу на всі сторони соціально-економічного розвитку суспільства.

Податкові органи України забезпечують надходження переважної більшості доходів державного та місцевого бюджетів. При цьому здійснюють контроль та адміністрування майже усіх видів податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів. Найбільш вагомими джерелами доходів є:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на додану вартість ;

- податок з доходів фізичних осіб;
- акцизний податок;
- мито;
- збір за першу реєстрацію транспортних засобів.

Державна податкова служба в Україні отримала вертикальну структуру підпорядкування.

На сьогодні згідно Податкового кодексу України контролюючими органами в сфері оподаткування є органи доходів і зборів. Ці органи сьогодні об'єднані в Міністерство доходів і зборів України (з травня 2014 року в Державну фіскальну службу України) - центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску (далі - центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику), його територіальні органи.

В умовах адміністративно - правової реформи в кінці 2012 року Указом Президента України «Про деякі заходи щодо оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» було утворено нове Міністерство у системі центральних органів виконавчої влади внаслідок реорганізації Державної митної служби (ДМСУ) і Державної податкової служби України (ДПСУ).

Даний орган був названий Міністерством доходів і зборів України (Міндоходів). Положення про центральний орган виконавчої влади було розроблено та прийнято 18 березня 2013, воно визначає правовий статус органу, його завдання і функції.

В компетенцію новоствореного Міністерства входить три категорії питань:

1) створення та проведення податкової та митної політики в частині адміністрування податків, зборів та митних платежів;

2) створення та проведення політики у сфері адміністрування єдиного внеску;

3) формування та реалізація політики в галузі боротьби з податковими та митними правопорушеннями, а також правопорушеннями законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Територіальну структуру Міндоходів складають:

- Територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі;

- Міжрегіональні територіальні органи (повноваження яких поширюються на декілька адміністративно- територіальних одиниць);

- Митниці ;

- Спеціалізовані департаменти і спеціалізовані органи Міндоходів України;

- Державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах ;

- Об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції.

Існуюча в Україні система контролюючих органів заснована на базі командно-адміністративної системи, митний та податковий контроль має часто формальний і політичний характер, що, в свою чергу, негативно впливає на розвиток країни. А проблема дублювання органами функцій і повноважень один одного і їх нераціональне поєднання визначило необхідність реформування системи. Найбільша кількість скарг від підприємців в Україні надходить на діяльність саме податкових та митних органів.

Реформа податкової служби розпочалася ще в 2011 році, коли Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення територіальних

органів Державної податкової служби»: кілька сотень органів ДПС, які функціонували на території України, було реорганізовано шляхом злиття і приєднання.

Відомо, що подібна політика об'єднання в одному органі функцій податкових, митних органів, а так само функцій збору соціальних платежів має місце в багатьох державах - членах Організації економічного співробітництва і розвитку.

Реорганізація одного з найбільш важливих інститутів в державі привела до великої кількості дискусій на рахунок доцільності формування такого органу. Таким чином, метою даної статті є аналіз переваг і недоліків об'єднання Державної митної служби України та Державної податкової служби України, оскільки погляди представників влади, опозиційних сил та громадськості відрізняються один від одного.

Позитивом від об'єднання органів є те, що така реорганізація уже сприяла економії бюджетних коштів, тобто дозволила зменшити витрати на утримання органів, враховуючи ще також то, що окремі працівники даних органів знаходять можливість отримувати додаткові доходи від цієї діяльності.

Єдине Міністерство дозволить усунути значну кількість бюрократичних процедур, які виникаю під час діяльності даних органів, оскільки інформаційні бази служб будуть об'єднані. Відповідно, може зменшитись і штат працівників. Крім того, шляхом злиття служб, влада зможе уникнути дублювання їх функцій, що, в свою чергу, підвищить ступінь ефективності роботи органу.

Нарікання експертів стосувалися правових колізій у регулюванні статусу Міндоходів та Міністерства фінансів України (Мінфін): відповідно до раніше діючого законодавства, діяльність ДПС України і ДМС України координувалася КМУ через Міністра фінансів України. Міністерство фінансів було головним органом у системі центральних органів виконавчої

влади з формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, податкової та митної політики. Сьогодні функція з формування та забезпечення реалізації державної податкової і митної політики належить Міндоходів, а Міністерства незалежні один від одного. Практика європейських країнах інша: у Великобританії, Німеччині та Франції податкові органи підвідомчі Міністерству фінансів.

Законодавці в ході адміністративно-правової реформи виключили з кола питань, що належать до повноважень Мінфіну питання адміністрування податків, зборів та митних платежів та реалізації податкової та митної політики. Таким чином, Мінфін не може контролювати надходження до бюджету, хоча 2/3 доходної його частини формують саме податкові і митні платежі.

Побоювання підприємців виникають через те, що, відповідно до Закону України «Про центральні органи виконавчої влади», Міністерства уповноважені розробляти політику в тій чи іншій сфері. Таким чином, Міндоходів може одночасно може розробляти політику у сфері обкладення податками та митної справи, і адмініструвати податки, збори та інші платежі. Таке поєднання може стати підставою для фіскального тиску на підприємців.

Негативно позначився на діяльності бізнесу також проміжний період в адміністративній реформі, коли орган фактичний був створений, але нормативного регулювання не мав. Багато посадових осіб податкових та митних органів не були мотивовані ефективно виконувати свої обов'язки у зв'язку з можливим скороченням.

Актуальним на сьогодні залишається питання щодо статусу податкової міліції. Відповідно до Положення про Міністерство доходів і зборів , вона була включена в структуру новоствореного органу. Таке рішення законодавця суперечить нормі Указу Президента України «Про рішення Ради національної безпеки і оборони від 15 лютого 2008 року «Про хід реформування системи кримінальної юстиції та правоохоронних органів»

щодо необхідності відділення податкової міліції від ДПС. Даний Указ також передбачає реорганізацію податкової міліції у фінансову поліцію, самостійний орган кримінальної юстиції. Але таких змін в ході реформи не відбулося. Міністр доходів і зборів заявив, що податкова міліція буде існувати в складі Міністерства як Департамент фінансових розслідувань.

Ефективність діяльності того чи іншого органу залежить не від його структури та підпорядкованості, а від кадрового та матеріально- технічного забезпечення, а також компетентності осіб, які працюють в органі.

1.2. Розвиток вітчизняних органів контролю у сфері оподаткування

Утворення в Україні податкових органів відбувалось разом із проголошенням незалежності та з одночасним формуванням як незалежної демократичної держави. Створення податкових органів в Україні розпочалось із прийняття Постанови Ради Міністрів Української РСР від 12 квітня 1990 року №74 «Про створення державної податкової служби в Українській РСР». Цим актом регламентувалось створення перших податкових органів в системі Міністерства фінансів УРСР до 1 липня 1990 року. Виконувати цю роботу мали Міністерство фінансів УРСР і виконавчі комітети обласних, Київської і Севастопольської міських Рад народних депутатів. Державна податкова служба включала Державну податкову інспекцію Мінфіну УРСР та державних податкових інспекцій в областях, містах і районах у містах, районах. Податкові інспекції були в підпорядкуванні інспекцій вищого рівня.

У 1990 році було прийнято першу редакцію Закону України “Про державну податкову службу в Україні”. З огляду на Декларацію про

державний суверенітет України, цей Закон (від 4 грудня 1990 року №509-XII) визначив права, обов'язки і відповідальність державних податкових інспекцій при стягненні ними податків та інших обов'язкових платежів у бюджет, здійсненні контролю за правильністю обчислення і сплати цих платежів, а також за дотриманням податкового законодавства. Цим же Законом покладено початок формування структури податкової служби.

Відповідно до нього державна податкова служба в Українській РСР створювалася при Раді Міністрів Української РСР у складі Головної державної податкової інспекції Української РСР і державних податкових інспекцій в областях, районах, містах і районах у містах.

Відповідно до змін, внесених Законом України від 7 липня 1992 року №2555-XII до Закону України від 4 грудня 1990 року №509-XII "Про державну податкову службу в Україні", державна податкова служба в Україні створена при Міністерстві фінансів України у складі Головної державної податкової інспекції України та державних податкових інспекцій у Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах.

Кількість податкових інспекцій тоді складала 53. В основу побудови організаційної структури органів ДПС України було покладено структуру жорсткої вертикальної централізації з прив'язкою до адміністративно-територіального устрою держави. Така організаційна структура була об'єктивною необхідністю в період розробки основ податкового законодавства країни, створення методологічної бази його реалізації на практиці, налагодження механізму нарахування і стягнення податків.

Того ж року прийнято постанову Кабінету Міністрів України від 5 жовтня 1992 року №559 "Питання державної податкової служби України", відповідно до якої з метою запобігання, виявлення і припинення порушень податкового законодавства, а також створення умов для безпечної роботи працівників податкової служби у складі Головної державної податкової інспекції України створено управління податкових розслідувань та відповідні підрозділи при державних податкових інспекціях в Республіці Крим,

областях, районах, містах і районах у містах. Ця постанова встановлювала граничну чисельність апарату державної податкової служби України на 1992 рік, його структуру, введені спеціальні звання і установлені посадові оклади працівників державних податкових інспекції, створено колегію, вирішені питання матеріально-технічної бази тощо.

Відповідно до постанови Кабінет Міністрів України від 24 липня 1993 року №570 “Про вдосконалення діяльності державної податкової служби та зміцнення її матеріально-технічної бази”, для посилення роботи щодо запобігання і виявлення порушень податкового законодавства, створення належних умов для виконання державною податковою службою покладених на неї завдань та з урахуванням світового досвіду Головна державна податкова інспекція перебудувала структуру податкових інспекцій за функціональним принципом. У їх складі були утворені підрозділи, зокрема ревізійні, обслуговування платників податків. Також передбачалося збільшення протягом 1993 - 1995 років чисельності працівників державної податкової служби.

Відповідно до Закону України від 30 червня 1993 року №3341-XII „Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю” органи державної податкової служби віднесені до державних органів, які беруть участь у боротьбі з організованою злочинністю.

У зв’язку з цим було прийнято Закон України від 24 грудня 1993 року №3813-XII, який виклав у новій редакції Закон України від 4 грудня 1990 року №509-XII “Про державну податкову службу в Україні”. Визначено статус державної податкової служби в Україні, її функції та правові основи діяльності.

Державна податкова служба складалася з Головної державної податкової інспекції України та державних податкових інспекцій по Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах. Вона діяла при Міністерстві фінансів України і підпорядковувалася йому.

Остаточну структуру податкової служби визначено указами Президента України від 22 серпня 1996 року №760/96 та від 30 жовтня 1996 року №1013/96.

Указом від 22 серпня 1996 року №760/96 “Про створення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій” на базі Головної державної податкової інспекції України, державних податкових інспекцій в Автономній Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах, що ліквідувались, утворено Державну податкову адміністрацію України та відповідні державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах. Встановлено, що ДПА України є центральним органом виконавчої влади. Державну податкову адміністрацію України очолює Голова, який за посадою є міністром.

Указом від 30 жовтня 1996 року №1013/96 “Питання державних податкових адміністрацій” затверджено структуру Державної податкової адміністрації з утворенням в її складі Головного управління податкової міліції.

Відповідні зміни в Закон України “Про державну податкову службу в Україні” були внесені Законом України від 5 лютого 1998 року №83/98-ВР. До системи органів державної податкової служби віднесено Державну податкову адміністрацію України, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах. У складі органів державної податкової служби є відповідні спеціальні підрозділи по боротьбі з податковими правопорушеннями – податкова міліція. Як наслідок, податкова служба вийшла з підпорядкування Міністерства фінансів України і стала центральним органом виконавчої влади з жорсткою вертикальною структурою. До складу податкової служби передали спеціальні підрозділи Міністерства внутрішніх справ по боротьбі з кримінальним ухиленням від

оподаткуванням. Зазнала докорінної зміни структура податкової служби, були виділені додаткові джерела фінансування для розвитку її матеріальної бази. Створено відомчий вищий навчальний заклад для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації фахівців податкової служби.

У 1996 році відбулись і зміни в відношенні до платників податків. Так, було розпочато спроби послаблення податкового тиску, про що засвідчили Указ Президента України від 31.07.1996 №621/96 "Про заходи по реформуванню податкової політики" та постанова Верховної Ради України від 04.12.1996 №561/96-ВР "Про Основні положення податкової політики в Україні", згідно з якими передбачалося значне реформування правових норм оподаткування. Зокрема передбачалося введення законів прямої дії та створення умов для прийняття Податкового кодексу України, що мав стати основним нормативним актом у процесі регулювання оподаткування.

Починаючи з 1997 року органи податкової служби займались пошуком найбільш ефективних важелів, які могли сприяти процесу вдосконалення роботи органів державної податкової служби. Саме у той час виникла необхідність у проведенні кардинальної модернізації органів державної податкової служби – тому почались розроблятись Концепція та Стратегія напряму розвитку Державної податкової служби України.

В липні 1998 року вже було сформовано Адміністративну раду та Робочу групу з розробки та впровадження проекту модернізації податкової служби.

1999 рік можна вважати початком докорінних змін податкових органів. Так, у червні 1999 року розпочався експеримент зі створення та розробки нових підходів щодо примусового стягнення податкової заборгованості. Саме тоді й було визначено головні стратегічні напрями розвитку державної податкової служби України.

У жовтні 1999 році у складі Державної податкової служби було Управління розвитку та модернізації ДПС. До завдань даного підрозділу

відносились повноваження щодо розробки шляхів розвитку та модернізації роботи Державної податкової адміністрації України.

Наступною віхою на шляху до модернізації стало утворення Департаменту розвитку та модернізації державної податкової служби України як самостійного функціонального підрозділу Державної податкової адміністрації України з правами юридичної особи. За пропозицією ДПА України була ухвалена постанова Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2000 року № 1454 «Про утворення Департаменту розвитку та модернізації державної податкової служби».

З метою залучення широкого кола фахівців державної податкової служби до процесу модернізації ДПС України, належної координації роботи працівників всіх рівнів організаційної структури ДПС було створено Внутрішню консультативну групу з впровадження Програми модернізації на центральному, обласному та районному рівнях наказом ДПА України від 18 червня 2001 року №376 «Про координацію роботи структурних підрозділів ДПА України при впровадженні проекту Програми модернізації ДПС».

До складу зазначеної групи входили представники органів ДПС України усіх рівнів. Загальна кількість членів вказаної групи налічувала 3238 членів.

У жовтні 2001 року Головою ДПА України було затверджено Стратегічний план розвитку державної податкової служби України до 2013 року, в якому визначено основні напрями модернізації:

- організаційна структура;
- основна операційна діяльність;
- виконавче управління;
- управління людськими ресурсами;
- інформаційна-аналітична система;
- взаємодія з іншими державними установами;
- взаємини із суспільством.

У цьому ж році з метою забезпечення реалізації державної політики у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та підвищення ефективності контролю в цій сфері у складі Державної податкової адміністрації України утворено Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів як самостійний функціональний підрозділ з правами юридичної особи. У складі державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, мм. Києві та Севастополі утворено регіональні управління цього Департаменту та їх територіальні підрозділи.

Також у 2001 році на виконання Указу Президента від 19 липня 2001 року №532/2001 з метою вдосконалення роботи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, створення комплексної системи державного контролю за сумнівними операціями, що здійснюються суб'єктами підприємницької діяльності, у складі Державної податкової адміністрації України утворено Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом.

У 2002 році триває процес вдосконалення роботи податкових органів. Так, з метою створення неупередженої діяльності Державної податкової служби України, орієнтованої на формування партнерських взаємовідносин з платниками податків та на підтримку громадськості у травні 2002 року створено Громадську колегію при ДПА України як постійного дорадчого органу ДПА України, до складу якого увійшли представники неурядових, громадських організацій та об'єднань, бізнесових кіл, представники засобів масової інформації. Діяльність Громадської колегії призначена для забезпечення відкритості та прозорості дій ДПА України. Головним завданням Громадської колегії є сприяння реформуванню державної податкової служби України відповідно до світових вимог і стандартів.

У 2003 році було затверджено Концепцію вдосконалення організаційної структури державної податкової служби України (наказ ДПА України від 15.09.2003 №431), основним завданням якої є аналіз стану та

визначення актуальних проблем у сфері вдосконалення організаційної структури органів ДПС України, а також визначення основних правових, організаційних, фінансових, інших засад, їх вирішення відповідно до Конституції та законодавства України.

У цьому ж році був започаткований проект «Модернізація державної податкової служби України-1» – широкомасштабний загальнодержавний інституційний проект, актуальність і значимість якого доводить відповідність напрямів модернізації податкової служби головним завданням Уряду України, серед яких – виведення економіки з тіні, перемога над корупцією, забезпечення незалежної судової системи, наведення макроекономічного порядку, створення благодатного клімату для інвестицій, впровадження нових інформаційних технологій та інтеграція до світових економічних структур.

У 2005 році було сформовано законодавчу базу щодо покращення взаємовідносин з платниками податків. Крім цього, організація ефективної роботи з платниками податків у 2006 році стає пріоритетним напрямом модернізації Державної податкової служби України. Зокрема покращення професійного рівня працівників ДПС, підтримка функціонування автоматизованих інформаційних систем, удосконалення податкової звітності, вдосконалення системи адміністрування податків, співробітництво з податковими органами іноземних держав і міжнародними податковими організаціями є основними завданнями напряму у цей час.

Так, у рамках етизації податкової служби розроблено та прийнято низку нормативно-правових документів:

- Кодекс професійної етики працівника Державної податкової служби України;
- Концепція управління персоналом Державної податкової служби України на 2006-2010 роки;
- Кодекс честі працівника Державної податкової служби України;

- Концепція вдосконалення організаційної структури органів державної податкової служби.

У 2007 році у рамках Проекту модернізації податкової служби створено Інформаційно-довідковий центр, спрямований на висококваліфіковану та оперативну обробку звернень платників податків (постанова Кабінету Міністрів України від 15 серпня 2007 р. «Про утворення Інформаційно-довідкового департаменту державної податкової служби»). Так, дослідну експлуатацію центру було розпочато у жовтні 2007 року, а з березня 2008 року Інформаційно-довідковий департамент працює в режимі промислової експлуатації.

З початку 2007 року активізутєься робота податківців і у сфері міжнародного обміну досвідом. Так, протягом 2007 року працівники органів ДПС України брали участь у 12 навчальних курсах ОЕСР з питань оподаткування, у форумах та навчальних семінарах, організованих Внутрішньо-європейською організацією податкових організацій.

Протягом 2007 року Державна податкова адміністрація України бере участь в опрацюванні окремих розділів проекту нового Договору між Україною та ЄС в рамках Робочої групи. У цьому ж році починається активна робота над проектом Податкового кодексу, зміст якого відповідатиме загальноєвропейським податковим нормам.

З початком 2008 року ДПА України перейшла на новий етап взаємовідносин з платниками податків, основною метою якого стало створення партнерських відносин між платниками податків та податківцями.

ДПА України у 2008 році затверджено Інструкцію з підготовки і подання податкових документів в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку та Примірний договір про визнання електронних документів. (Наказ Державної податкової адміністрації України від 10 квітня 2008 року №233 „Про подання електронної податкової звітності”). Подання звітності в електронному вигляді на той час стало пріоритетний напрямом у розвитку партнерських стосунків між органами ДПС та платниками податків,

тому ДПА України приділяла велику увагу питанню подання податкової звітності в електронному вигляді. ДПА України було розроблене власне програмне забезпечення "Система формування та подання до органів ДПС податкової звітності та реєстрів податкових накладних в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку", яке розповсюджується серед платників податків.

Протягом 2009 року у рамках модернізації Державної податкової служби України розроблено та затверджено Концепцію «Основні засади запровадження ризикоорієнтованої системи адміністрування податків в Україні». З урахуванням її положень розроблено шаблони визначення ризиковості діяльності суб'єктів господарювання та заходи щодо недопущення втрат бюджету внаслідок ухилення таких суб'єктів господарювання від оподаткування.

У напрямі обслуговування платників податків розроблено та затверджено Концепцію створення та діяльності центрів обслуговування платників податків, типову структуру методики надання послуг ДПА України та інструкцію про порядок її розробки, підготовлено стандарти адміністративних послуг, які надаються органами ДПС України.

Для підвищення ефективності супроводження великих платників податків у складі ДПА України утворено Департамент обслуговування великих платників податків.

У грудні 2010 року був прийнятий Податковий кодекс України, який змінив систему адміністрування податків та діяльність податкових органів.

29.06.2012 Державною податковою службою України спільно зі Світовим банком завершено роботи за проектом „Модернізація державної податкової служби України –1".

З метою забезпечення виконання вимог зазначеного указу та на виконання розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.12.10 №2219-р „Про утворення комісій з проведення реорганізації та ліквідації деяких центральних органів виконавчої влади" в ДПА України 21 грудня 2010 року

затверджено склад комісії з проведення реорганізації Державної податкової адміністрації України та утворення Державної податкової служби України.

Відповідно до пункту 7 статті 5 Закону України від 17 березня 2011 року №3166-VI „Про центральні органи виконавчої влади" міністерства, центральні органи виконавчої влади, щодо яких набрав чинності акт Президента України про їх припинення, продовжують здійснювати повноваження та функції у визначених сферах компетенції до завершення здійснення заходів з утворення міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, до якого переходять повноваження та функції міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, що припиняється, та можливості забезпечення здійснення ним цих функцій і повноважень, про що видається відповідний акт Кабінету Міністрів України.

Указом Президента України від 24.12.2012 № 726/2012 „Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади" реорганізовано Державну податкову службу України та Державну митну службу в Міністерство доходів і зборів України.

У травні 2014 року внаслідок реорганізації утворено Державну фіскальну службу України, яка має замінити сучасне Міністерство доходів і зборів України.

1.3. Правове регламентування діяльності сучасних органів доходів і зборів України

Правовою основою регулювання будь-яких відносин, у тому числі і податкових, є Конституція України. У ній закріплено принципові положення, на яких будується податкове законодавство і загальні засади діяльності всіх органів державної влади. Основний Закон є своєрідною нормативною програмою розвитку держави і суспільства. Положення, закріплені в Конституції України, завжди є первинними й установчими стосовно інших

правових норм. Вони містять загальні приписи, які визначають основні засади регулювання найбільш важливих суспільних відносин, зокрема основні засади політики державних органів у сфері економіки. Крім того, норми Конституції України, будучи основним джерелом податкового права, безпосередньо регулюють деякі податкові відносини (наприклад, ст. 67 зобов'язує кожного сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, установлених законом тощо). Тому податкові відносини за своїм змістом є конституційними, організаційно-владними і майновими відносинами.

Податкові органи в процесі адміністрування податків мають здійснювати свою діяльність на основі ст. 3 Конституції України, відповідно до якої людина, її життя і здоров'я, честь і гідність, недоторканність і безпека визнаються в Україні найвищою соціальною цінністю. Права і свободи людини та їх гарантії визначають зміст і спрямованість діяльності держави. Держава відповідає перед людиною за свою діяльність. Утвердження і забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави.

Важливими в процесі виконавчо-розпорядчої діяльності податкових органів є положення ст. 19 Конституції України, в якій закріплено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Зазначене положення є вимогою законності, яка поширюється і на діяльність податкових органів.

Таким чином, Конституція України закріплює низку норм-принципів, які визначають фундамент законодавчого впливу на податкові відносини та містять приписи, на які повинне спиратися все податкове. Однак, важливо зазначити, що в регулюванні податкових відносин, беруть участь лише деякі статті Конституції України.

Адміністративно-правове регулювання здійснюється в різних формах, головною серед яких є закон. У законах визначаються загальні нормативні положення адміністративно-правового регулювання, які поширюються на всіх суб'єктів права, охоплюють різні види та рівні правового регулювання.

За своїм змістом і наслідками реалізації закони не завжди досягають бажаного правового впливу, і тоді законодавцю доводиться в такий закон вносити зміни і доповнення. Зміна правової норми як наслідок може викликати виникнення, припинення або зміну правовідносин між суб'єктами права. Найбільш непопулярними змінами правових норм в нашій державі є безсистемні і безпідставні зміни податкового законодавства, що свідчить про взаємозалежність елементів правового регулювання і водночас демонструє, що правове регулювання – дійсно цілісна, єдина система. Вона має необхідну стійкість, органічність, упорядкованість.

Організація і діяльність органів виконавчої влади, основи державної служби визначаються виключно законами України (п. 12 ч. 1 ст. 92 Конституції України). Вони є основними актами, за допомогою яких здійснюється правове регулювання виконавчо-розпорядчої діяльності у сфері адміністрування податків, адже у підґрунті діяльності податкових органів лежить дія адміністративно-правових норм, серед яких провідна роль належить законам.

Податкові закони утворюють складну і багатофункціональну систему забезпечення прибутковості національних бюджетів, де кожна норма розвивається залежно від планованої і поточної податкової політики й практики виконання бюджету. Таким чином, податкові закони є фактичним початком, формою здійснення правового регулювання податкових відносин

Міністерство доходів і зборів України, згідно з п. 1 Положення про Міністерство доходів і зборів України від 18.03.2013 р. № 141/2013, є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань: 1) забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики; 2) забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; 3) забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби

з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Міністерство доходів і зборів України відповідно до покладених на нього завдань:

1) визначає єдині методологічні засади складення звітності з податків і зборів, звітності з єдиного внеску та інших питань, що належать до його компетенції;

2) здійснює адміністрування податків і зборів, митних платежів, єдиного внеску;

3) контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларації, розрахунки тощо), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску;

4) надає відповідно до закону в межах своїх повноважень адміністративні послуги;

5) здійснює контроль за додержанням податкового і митного законодавства, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та в межах своїх повноважень – іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на Міністерство доходів і зборів України;

6) забезпечує достовірність та повноту обліку платників податків та єдиного внеску, суб’єктів зовнішньоекономічної діяльності, об’єктів оподаткування та об’єктів, пов’язаних з оподаткуванням;

7) забезпечує ведення обліку податків і зборів, єдиного внеску тощо.

Таким чином, Положення про Міністерство доходів і зборів України від 18.03.2013 р. № 141/2013 розширює коло повноважень податкових органів щодо адміністрування податків.

Свої повноваження Міністерство доходів і зборів України здійснює безпосередньо та через територіальні органи. До територіальних органів Міністерства доходів і зборів України належать його територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі,

міжрегіональні територіальні органи (повноваження яких поширюються на кілька адміністративно-територіальних одиниць), митниці, спеціалізовані департаменти та спеціалізовані органи Міністерства доходів і зборів України, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції (п. 7 Положення про Міністерство доходів і зборів України від 18.03.2013 р. № 141/2013).

Детальний перелік територіальних органів Міністерства доходів і зборів України, які утворюються відповідно до Указу Президента України «Про Міністерство доходів і зборів України» від 18.03.2013 р. № 141/2013, визначено Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення територіальних органів Міністерства доходів і зборів» від 20.03.2013 р. № 229.

Серед відомчих нормативних актів, які регулюють окремі питання адміністрування податків необхідно назвати наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків» від 06.11.12 р. № 1147 [20], наказ ДПС України «Щодо створення нових та функціонування діючих ЦОПП» від 10.02.2012 р. № 109, яким було затверджено Концепцію створення та діяльності центрів обслуговування платників податків тощо [27]. Крім того, значну частину відомчих нормативних актів складають індивідуальні правові акти, контракти про прийняття на службу, посадові інструкції тощо.

Відомча (міжвідомча) нормотворчість податкових органів, будучи формою їх управлінської діяльності, призводить до того, що поряд із законом приймаються відомчі інструкції, листи, методичні рекомендації, телеграми, що роз'яснюють положення закону. На практиці податковими органами відомчі акти застосовуються як такі, що мають вищу юридичну чинність, ніж податкове законодавство. Іноді в них тлумачаться навіть норми інших галузей законодавства, що, безумовно, не належить до компетенції

податкової служби чи Міністерства фінансів України. У результаті в деяких випадках податкові закони не застосовуються без відповідних відомчих документів, що роз'яснюють порядок і механізм їх застосування.

Для уникнення у подальшому такої практики законодавцю слід забезпечити, щоб норми права, що містяться в податковому законодавстві, якомога правильніше, повніше й об'єктивніше відображали описувані явища або процес. Засобом досягнення цієї мети є вдосконалення та оптимізація податкового законодавства, яке має бути спрямоване на більш детальне та повне регулювання конкретних видів податкових правовідносин та відповідальності, а також більш чітке і досконале правове закріплення таких найважливіших інститутів податкового законодавства, як:

1) поняття, зміст і види податкових правовідносин, суб'єкти податкових правовідносин, об'єкти податкових правовідносин, підстави виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин;
2) здійснення повноважень податковими органами та реалізації ними функцій щодо забезпечення податкового режиму;
3) захист прав власності та інших прав платників податків у податкових відносинах;
4) податкові зобов'язання (зокрема, зобов'язання щодо сплати податків, зобов'язання з повернення неправильно стягнутих податків, порука, гарантія, застава у забезпечення виконання податкових зобов'язань);
5) договори в податкових відносинах (особливо міжнародні договори про запобігання подвійного оподаткування) тощо.

Отже, правове регулювання діяльності податкових органів щодо адміністрування податків має наступні серйозні недоліки, які потребують усунення. Це – недосконалість юридичної техніки під час розробки податкових нормативних правових актів, існуючі неузгодженості й суперечності деяких правових норм, переважання відомчого підходу під час

здійснення правового регулювання, відсутність законодавчого закріплення нормативноправових актів з питань оподаткування як чіткої системи підпорядкованих актів, що мають різну юридичну силу тощо.

Закріплення й повна та детальна регламентація у Податковому кодексі України положень, які визначають порядок здійснення повноважень податковими органами та реалізації ними функцій щодо адміністрування податків, податкові зобов'язання (зокрема, зобов'язання щодо сплати податків, зобов'язання з повернення неправильно стягнутих податків, порука, гарантія, застава у забезпечення виконання податкових зобов'язань) дозволять здійснювати ефективне та раціональне правове регулювання діяльності податкових органів.

Перспективними у подальшому є наукове дослідження питань, пов'язаних із правовими актами управління податкових органів, адже вони визначають напрямки їх діяльності та способи досягнення цілей у сфері адміністрування податків.

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2
ФІСКАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ В УКРАЇНІ

2.1. Оцінка адміністрування податків як необхідної умови сприянню економічного розвитку

Податкове адміністрування як особлива організаційно-управлінська діяльність у сфері податкових відносин знаходить свій прояв через реалізацію притаманних йому функцій. Вважається, що основними функціями податків є фіскальна та регулююча. Відтак, метою податкового адміністрування як особливого процесу управління податковими відносинами є повноцінна реалізація вказаних функцій. Фіскальна функція податків реалізується через забезпечення достатніх податкових надходжень у належних обсягах і належні строки (залишимо поки що поза увагою питання визначення належних обсягів податкових надходжень). Регулююча функція податків реалізується через створення стимулюючих і дестимулюючих важелів регулювання окремих економічних явищ і процесів з урахуванням завдань державної соціально-економічної політики. Вважається, що у практичному значенні підтвердженням високої ефективності реалізації регулюючої функції податків є дотримання критеріїв і стандартів податкової політики, що визначають провідні міжнародні організації.

Механізм податкового адміністрування зазвичай на практичному рівні включає в себе податкове прогнозування та планування, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення процесів оподаткування, податковий контроль, податкове консультування та інші складові.

Процес податкового адміністрування реалізується внаслідок функціонування особливого механізму, що на практиці передбачає виконання певних регламентованих нормами права процедур (операцій). Процедура податкового адміністрування ґрунтується на виконанні норм

податкового права. Податкове право – це сукупність юридичних норм (правових приписів), що визначають правила поведінки учасників правовідносин у сфері оподаткування. Джерелами податкового права є Конституція України (в якій містяться конституційні приписи про загальний порядок функціонування системи оподаткування), Податковий кодекс України, інші законодавчі акти, що регулюють відносини у сфері оподаткування. Норми податкового права регулюють, зокрема, порядок взаємодії податкових органів і платників податків, а також визначають їхні права й обов'язки.

Однією з важливих проблем методологічних засад податкового адміністрування є визначення кола суб'єктів та об'єктів податкового адміністрування, оскільки від цього залежить розуміння специфіки взаємодії учасників відповідних відносин, а отже, і предмет дослідження динаміки ефективності податкового адміністрування.

Суб'єкти податкових правовідносин мають правосуб'єктність, що передбачена нормами податкового права і характеризується можливістю бути учасником правовідносин, пов'язаних зі встановленням, зміною, скасуванням податкових платежів, і мати суб'єктивні права та обов'язки. З точки зору права, діяльність держави як власника податкових надходжень опосередковується правовідносинами, в яких беруть участь різні установи й органи, тобто суб'єкти, уповноважені державою здійснювати певні дії у сфері управління оподаткуванням. Вважається, що суб'єктами податкових правовідносин можуть бути: адміністративно-територіальні утворення (держава, адміністративно-територіальні одиниці), колективні суб'єкти (органи державної влади, органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації) та індивідуальні суб'єкти (громадяни, підприємці – фізичні особи). Найбільший обсяг завдань із забезпечення податкового адміністрування на практичному рівні покладається на державні податкові адміністрації – органи й установи державної податкової служби. Однак суб'єктами податкового адміністрування можуть бути не лише державні

органи, але й юридичні та фізичні особи, які у визначених законом випадках виступають не лише як платники податків, а ще як податкові агенти, що забезпечують окремі процедури податкового адміністрування.

Система податкового адміністрування складається з таких елементів: організація податкових відносин; прогнозування та планування податкових надходжень; адміністративне регулювання податкових відносин; консультативна робота; податковий контроль; адміністрування податкового боргу; впровадження сучасних технологій податкового адміністрування.

Рис.2. Елементи адміністрування податків

В останні часи набуває особливої актуальності такий напрямок адміністрування прямих податків, як впровадження нових технологій. Сучасні інформаційно-комунікативні технології призначені для забезпечення органів фіскального управління, в тому числі і податкових органів, своєчасною, достовірною та повною інформацією про діяльність платників податків та інших обов’язкових платежів з точки зору формування бази оподаткування. Необхідність активізації впровадження сучасних інформаційно-комунікаційних технологій пов’язана у першу чергу з

ускладненням господарського життя, збільшенням оборотів, використанням платниками сучасних засобів економічної комунікації, коли протягом невеличкого проміжку часу можуть бути виконано велику кількість економічних операцій.

Зрозуміло, що підтримка процесу податкового адміністрування потребує певних витрат. До їх складу зазвичай включають витрати на оплату праці працівників податкової служби, інші матеріальні витрати на реалізацію моніторингових, аналітичних, контрольних, інформаційно-роз'яснювальних, виховних, каральних та заходів, організацію відповідних наукових досліджень, підготовку та перепідготовку персоналу. В окремих країнах «витратність» податкового адміністрування розуміють значно ширше, включаючи також і витрати самих платників, що вони несуть на виконання приписів податкового законодавства. За цим принципом побудована реформа адміністрування податків у США, що триває з 1998 р.

Витрати держави на адміністрування прямих податків називатимемо адміністративними витратами, а витрати платників на обрахування і сплату прямих податків – приватними витратами.

Викликає інтерес питання про чинники, які впливають на адміністрування податків. В. Мельник виділяє такі чинники і складові: звички і правила, напрями управлінської діяльності, стратегія і тактика, психологія особи та людський фактор, організаційна система. В. Андрущенко на основі використання камералістичного підходу робить акцент на знаннях, правосвідомості, дисципліні, морально-етичних якостях усіх учасників податкового процесу.

З урахуванням результатів вказаних досліджень, а також використовуючи результати авторських узагальнень, пропонуємо еклектичний перелік чинників, що впливають на стан, тенденції розвитку та особливості функціонування системи адміністрування податків:

– конкретно-історичні особливості розвитку суспільства, стан гуманізації суспільного життя, роль держави у регулюванні суспільних відносин;

– панівні у суспільстві настрої, традиції, звички, морально-етичні якості учасників податкових відносин;

– стан політичного процесу, політичної культури і політичної стабільності;

– соціогуманітарні і демографічні чинники;

– загальний стан розвитку продуктивних сил та виробничих відносин;

– структура і особливості суспільного виробництва;

– рівень доходів юридичних і фізичних осіб, можливості здійснення ними належних заощаджень;

– правова система, включно з правовою технікою, правовими традиціями, судовими процедурами, правовою культурою, правосвідомістю, корумпованістю, рівнем правового нігілізму;

– стан і особливості розвитку податкових відносин та системи оподаткування (в тому числі вироблення параметрів загальної стратегії і тактики побудови системи адміністрування прямих податків);

– управлінська техніка, включно із станом розвитку органів державної податкової служби та їхніми інформаційно-аналітичними можливостями;

– стан розвитку техніки і технологій збору, зберігання, обробки і узагальнення інформації про платників податків, розміри та строки виникнення їхніх податкових зобов’язань.

Податкове адміністрування пов’язано з поняттям податкової девіації, тобто, ухиленням від виконання податкового зобов’язання. Особливо гостро проблема ухиленням від сплати податків стоїть у практиці податкового адміністрування постсоціалістичних країн, де платники тяжіють до девіації під впливом цілого ряду об’єктивних і суб’єктивних причин. С.Биконя

зазначає, що з погляду інституційної теорії, платники ухиляються від сплати податків з двох причин: по-перше, зважаючи на масовість порушень, вони сподіваються на уникнення відповідальності, і по-друге, прийняття рішень за правилами більшості створює об'єктивні передумови для податкової дискримінації і спонукає постраждалих платників податків до ухилення від участі у фінансуванні суспільних витрат з міркувань як соціальної справедливості, так і економічної ефективності. Дослідник зробив висновок, що «в умовах перехідної економіки становище платників податків залежить від таких інституційних чинників, як неефективність демократичних інститутів, слабкий захист власності і контрактів, корупція, проведення фіскальної політики на користь вузьких кіл суспільства, неадекватне регулювання підприємницької діяльності тощо. За таких умов природною є реакція платників податків у вигляді опортуністичної поведінки, коли вони сприймають податки як покарання». Частково ці звинувачення торкаються і України.

Підтримка ефективності системи адміністрування податків у значній мірі залежить від загальної стратегії і тактики політики у сфері оподаткування, які залежать від конкретних завдань соціальноекономічної політики.

На стратегію і тактику розвитку системи податкового адміністрування впливає і рівень професійної підготовки персоналу податкової служби, його здатність в межах правових приписів виконувати актуальні завдання податкової політики.

В умовах посткризового розвитку в Україні, який супроводжується значними деструктивними тенденціями у бюджетній сфері, викликаними негативними фінансовими результатами більшості платників, особливої актуальності набуває проблема формування ефективних механізмів так званого «розумного» податкового адміністрування. Такі механізми мають передбачати постійний моніторинг процесів оподаткування на основі сучасних інформаційних технологій, своєчасне реагування на виявлені

відхилення, вжиття результативних й ефективних адміністративних дій та ухвалення рішень, спрямованих на забезпечення належних за обсягом і своєчасних за строком податкових доходів за рахунок усіх визначених законодавством джерел.

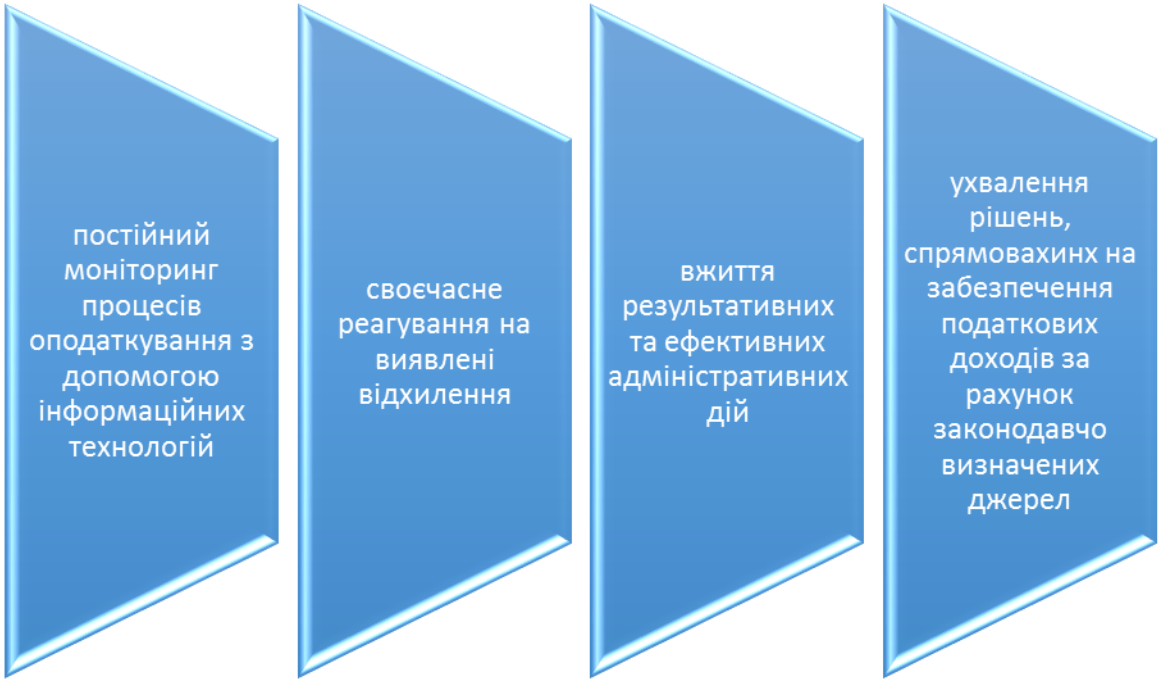

Рис.2. Ефективні механізми адміністрування податків в контексті економічного розвитку

Платники податків, виконуючи податкові зобов'язання та формуючи таким чином доходи бюджету, витрачають частину своїх доходів (прибуток або заробітну плату), тобто змушені начебто «штучно» погіршувати свій фінансовий стан. Зовсім не дивно, зважаючи на небажання платників погіршувати свій добробут, що стосовно них як учасників податкових відносин застосовуються примусові засоби, а основним методом податкового регулювання в цих умовах виступає імперативний. Але в умовах громадянського суспільства, яке набуває в умовах посткризового розвитку все більш характерних рис, імперативність не означає вседозволеності. Імперативність, крім обов'язковості, означатиме також відповідальність держави за правильність обраної моделі податкової політики. На державу покладається відповідальність як за формування привабливого податкового режиму, так і за ефективність механізму загального податкового

адміністрування. Прорахунки у цій сфері призводять до програшу у міжкраїнній податковій конкуренції і, як наслідок, відпливу основних чинників виробництва на інші ринки.

Можливості маніпулювання параметрами податкового механізму (в тому числі щодо зміни ставок податків) у макроекономічному регулюванні пов'язані з результатами виробництва, обсягом та структурою споживання, кредитною активністю, розвитком продуктивних сил та економічних відносин. Трансформація податкових відносин відбувається насамперед внаслідок розвитку економічної системи, становлення її елементів. Податкове регулювання спрямоване на здійснення позитивного впливу на загальні тенденції економічного розвитку або окремих елементів економічної системи (регіональні, галузеві, кластерні тощо).

В таких умовах, як правило, спостерігається зниження показників результативності й ефективності податкового адміністрування. Наприклад, ухвалюючи рішення про застосування податкової пільги для товаровиробників певної галузі, органи управління економікою враховують можливість розширення інвестиційної активності у майбутньому за рахунок акумуляції цими товаровиробниками додаткових фінансових ресурсів (прибутку, амортизації).

2.2. Фіскальне значення діяльності органів доходів і зборів в Україні

Головною місією Міністерства доходів і зборів є адміністрування податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов‘язкове державне соціальне страхування, надання послуг громадянам і бізнесу та, як результат, забезпечення наповнення дохідної частини бюджету, створення умов для розвитку підприємництва та міжнародної торгівлі.

2013 рік став періодом становлення Міністерства доходів і зборів України. Інтеграція податкової та митної служб у єдине відомство була проведена у рекордні строки – 6 місяців (у Канаді та Великобританії – 3 роки). Українські фахівці у співпраці з провідною аудиторською компанією PriceWaterhouseCoopers доклали зусиль, щоб максимально використати позитивний досвід країн ЄС та СНД у об‘єднанні двох відомств.

До створення Міністерства загальна гранична чисельність працівників Державної податкової та Державної митної служб складала 71,2 тис. осіб. Після створення Міндоходів гранична чисельність працівників відомства та його територіальних органів склала 65,4 тис. осіб. Таким чином, було проведено скорочення загальної чисельності працівників двох відомств на 8,2% (5,8 тис. штатних одиниць).

Такого скорочення вдалося досягти за рахунок оптимізації організаційної структури новоствореного відомства, об‘єднання підрозділів, функції яких дублювалися (виконувалися декількома підрозділами).

Міністерство доходів і зборів забезпечує найбільшу частку доходів бюджету. Так, до Зведеного бюджету України надходження склали 412,8 млрд. гривень або 84,9 відсотків доходів по країні.

Структура Міндоходів була побудована з урахуванням об'єднання двох служб та покладання функції з адміністрування єдиного соціального внеску. У кожному регіоні утворено як юридичні особи публічного права Головні управління та митниці Міндоходів, а також державні податкові інспекції ГУ Міндоходів.

В процесі перебудови кількість податкових інспекцій було зменшено на 37 одиниць, або на 10%. Це призвело до зменшення витрат на утримання, створення ефективної системи обслуговування, впровадження стандартизованих та прозорих форм і методів обслуговування платників податків, забезпечення умов для партнерських взаємовідносин з платниками податків.

До державного бюджету забезпечено 320,6 млрд. грн., у тому числі до загального фонду державного бюджету – 305,1 млрд. грн. платежів. Завдяки реалізації заходів з детінізації економіки забезпечено випереджаючі темпи зростання платежів над економічними показниками.

Зокрема, темп росту платежів загального фонду державного бюджету, закріплених за головними управліннями, у 2013 році склав 102,3 відс. при зменшенні обсягів виробництва промислової продукції на 4,7 відс., темп росту платежів, закріплених за митницями, – 96 відс. при імпорті товарів – 92,6 відсотка.

До місцевих бюджетів надходження платежів склали 92,2 млрд. гривень. Приріст надходжень до минулого року становить 5,3 млрд. грн. або 6 відсотків.

Надходження єдиного внеску на загальнообов‘язкове державне соціальне страхування (єдиний внесок) у 2013 році склали 188,6 млрд. гривень. При збільшенні фонду оплати праці на 3,7 відс. надходження єдиного внеску зросли на 5,5 відсотка.

Найбільшу частку надходжень державного бюджету займають: податок на додану вартість (57 відс.), податок на прибуток (17 відс.), акцизний податок (11 відс), ввізне мито (4 відсотки).

Податок на додану вартість є основним джерелом наповнення бюджету. Питома вага податку у надходженнях платежів склала 57 відсотків.

У 2013 році до Державного бюджету України забезпечено збір ПДВ у сумі 181,4 млрд. грн., в тому числі до загального фонду – 180,8 млрд. грн., що становить 59,2 відс. доходів, які контролюються Міндоходів.

Надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) склали 84,2 млрд. грн. При цьому забезпечено випереджаючі темпи росту ПДВ економічним показникам. Зокрема, при зростанні надходжень на 3,5 відс. (+2,9 млрд. грн.) ріст економічних показників становить: реальний валовий внутрішній продукт (далі – ВВП) 100 відс., номінальний ВВП – 103,3 відс., обсяг виробництва 95,3 відс, обсяг реалізації 100,2 відсотки.

На зменшення надходжень з ПДВ з ввезених на територію України товарів вплинуло зниження обсягів імпорту товарів на 7,4 відсотка.

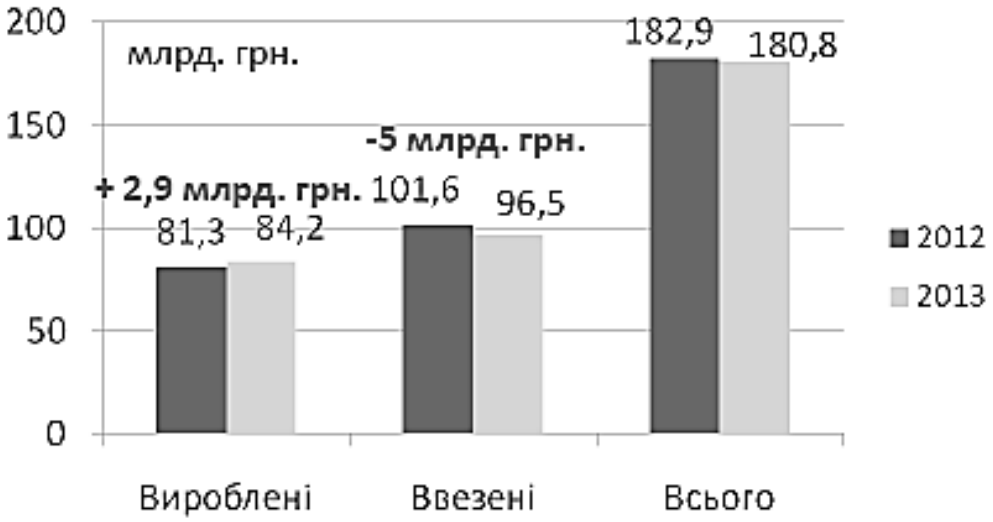

Рис.2. Динаміка надходжень ПДВ у 2013 році

Податок на прибуток залишається важливим джерелом наповнення доходів бюджету України – 17 відс., незважаючи на законодавчі зміни, спрямовані на зменшення податкового навантаження.

Так, з 2013 року ставка податку зменшилась до 19 відс. проти 21 відс. у 2012 році (у 2011 році – 23 відс., у 2010 році – 25 відсотків).

Крім того, у 2013 році впроваджено подання однієї декларації в рік та діє новий порядок сплати податку, зокрема щомісячні авансові внески, які розраховуються як 1/12 від нарахувань за 2012 рік.

До загального фонду державного бюджету надійшло 54,2 млрд. грн. податку, що на 0,4 відс. (+0,2 млрд. грн.) більше 2012 року

Акцизний податок займає 11 відс. в надходженнях до державного бюджету, які забезпечуються Міндоходів.

За підсумками 2013 року до державного бюджету надійшло 35,3 млрд. грн. акцизного податку, у тому числі вироблених в Україні товарів – 26,4 млрд. грн. або 74,8 відс. та ввезених в Україну підакцизних товарів – 8,9 млрд. грн. або 25,2 відсотки.

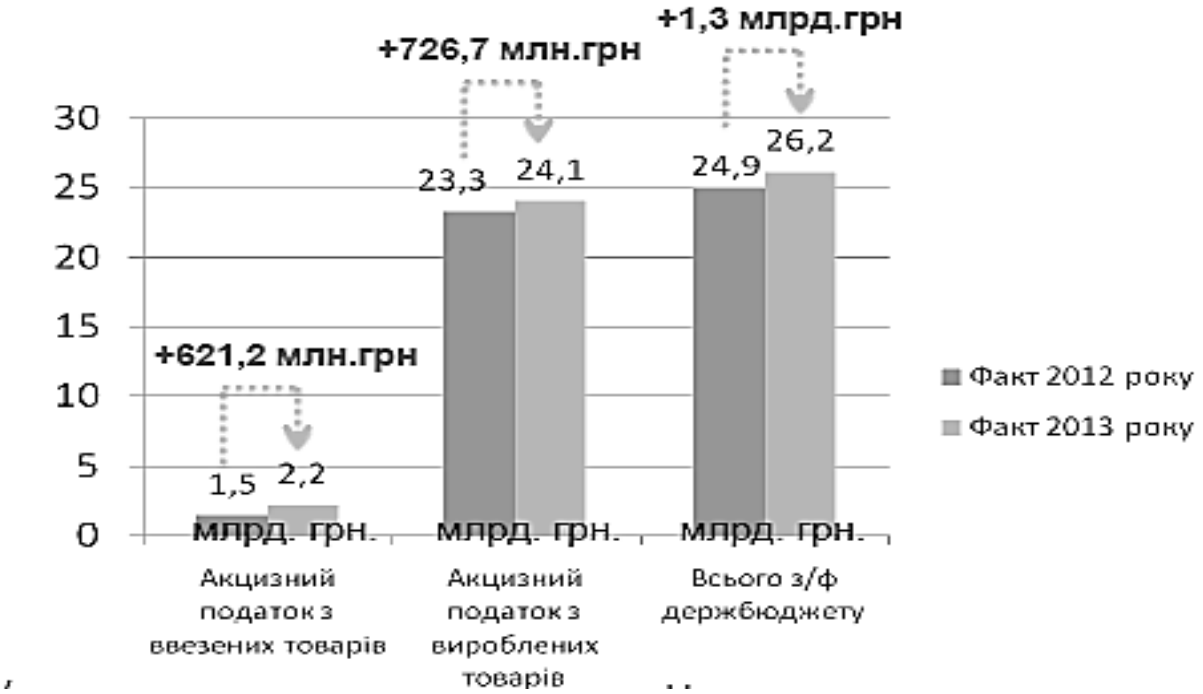

Рис.2. Аналіз надходжень акцизного податку в 2013 році

Надходження загального фонду державного бюджету склали 26,2 млрд. грн. акцизного податку. Найбільшу частку у надходженнях акцизного податку займають тютюнові вироби – 68,3 відс. та лікеро – горілчана продукція – 17,8 відсотки. Порівняно з 2012 роком надходження податку до загального фонду державного бюджету зросли на 5,4 відс. (+1,3 млрд. грн.), що зумовлено такими основними факторами:

- запровадження авансової сплати акцизного податку виробниками тютюнових виробів при придбанні марок акцизного податку (перевищення сплати над задекларованими сумами);
- підвищення ставки акцизного податку з виробленої в Україні лікеро-горілчаної продукції на 7,9 відс. та з вироблених в Україні тютюнових виробів – на 6,7 відс (середня сума акцизного податку з однієї пачки сигарет з фільтром у 2012 році становила 4,17 грн., у 2013 році – 4,48 гривень). Поряд з цим, на базу оподаткування впливає зменшення обсягів виробництва (тютюнової продукції – на 9,6 відс., лікеро- горілчаної продукції – на 12,8 відс.) та реалізації підакцизної продукції на внутрішній ринок України (тютюнової продукції – на 11,4 відс., лікеро-горілчаної продукції – на 14,5 відс.).

У 2013 році до державного бюджету сплачено 13,3 млрд. гривень мита, з якого практично вся сума або 99,4% – це ввізне мито.

До загального фонду державного бюджету надійшло 11,1 млрд. гривень ввізного мита, що на 4,6%, або на 492,4 млн. гривень більше 2012 року.

З початку 2013 року в Україні ставки ввізного мита приведено до рівня, встановленого відповідно до Протоколу про вступ України до Світової організації торгівлі. Ввізні мита були підвищені на 119 товарних під категорій (цемент; руди та концентрати хромові; продукти органічної та неорганічної хімії; добрива та ін.). При цьому на 13 товарних підкатегорій було встановлено нульову ставку (руди та концентрати марганцеві, підшипники, генератори змінного струму та інше).

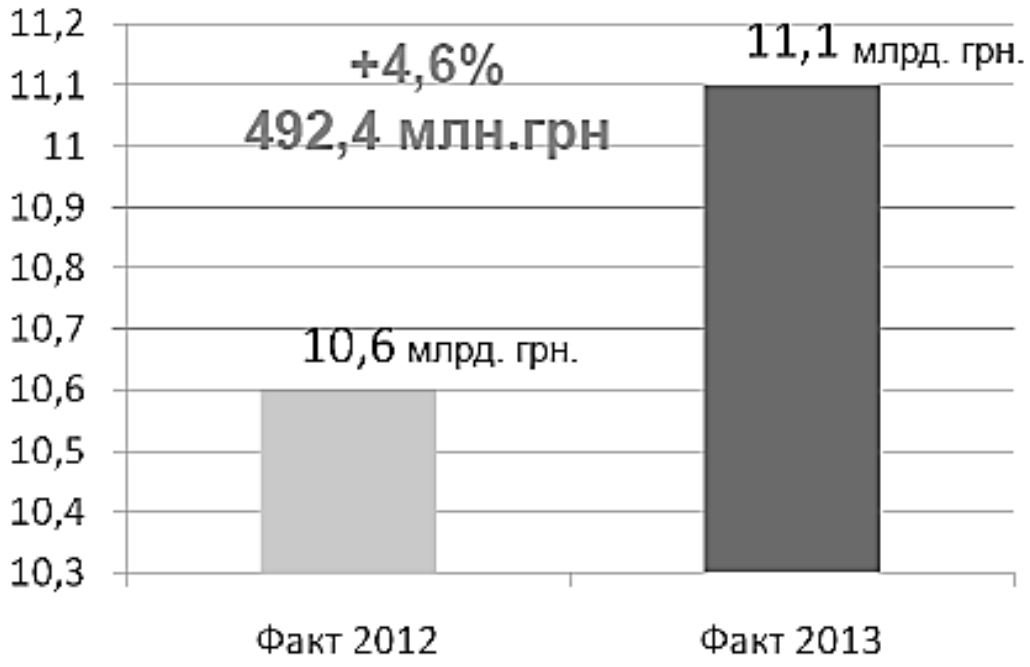

Рис.2. Надходження ввізного мита до державного бюджету

За підсумками 2013 року динаміка погашення податкового боргу в Україні зберегла позитивну тенденцію. Загальну суму податкового боргу до зведеного бюджету було скорочено з 19,15 до 18,83 млрд. гривень або на 321 млн. гривень. Скоротили податковий борг 19 регіонів. Найбільше скорочення

забезпечили територіальні підрозділи Міндоходів Харківської, Івано-Франківської, Одеської, Донецької та Запорізької областей.

За підсумками 2013 року динаміка погашення податкового боргу в Україні зберегла позитивну тенденцію. Загальну суму податкового боргу до зведеного бюджету було скорочено з 19,15 до 18,79 млрд. гривень або на 365 млн. гривень.

Скоротили податковий борг 19 регіонів. Найбільше скорочення забезпечили територіальні підрозділи Міндоходів Харківської, Івано-Франківської, Одеської, Донецької та Запорізької областей.

У 2013 році після створення Міністерства на базовому рівні було об'єднано наявні інформаційні ресурси податкової і митної служб та розроблено комплексну ідентифікацію ризиків, що дозволяє відстежувати рух товару від кордону до споживача, збільшити ефективність перевірок при кількісному їх скороченні. Міністерством було забезпечено цілодобовий контроль за якістю сервісу на митних пунктах та сервісних центрах через систему відео-спостереження. Протягом року Міндоходів поетапно здійснювало об'єднання податкового та митного аудиту. Було розроблено єдиний порядок проведення документальних перевірок. Уніфікація стандартів аудиту дозволила не тільки уникати правових колізій, а й сприяла зменшенню кількості перевірок з одночасним підвищенням якості державного контролю у податковій та митній сферах.

У червні 2013 року створено єдиний Моніторинговий центр – потужний інструмент для аналітичного та інформаційного супроводження процесів детінізації економіки за допомогою найновіших розробок у сфері ІТ в форматі 24/7. Система з виявлення ризиків була повністю автоматизована і виключала людський фактор, а отже, і будь-які корупційні прояви. Моніторингова система виділила як «ризикові» менше 1% зареєстрованих осіб, які у 2013 році збільшили сплату до бюджету в 1,5 рази. Використання ризико-орієнтованої системи відбору платників до податкового аудиту сприяло зменшенню кількості перевірок суб'єктів господарювання. Якщо у

2012 році підрозділами податкового та митного аудиту було проведено 8,1 тис. планових перевірок суб‘єктів господарювання, то у 2013 році – вже 5,1 тис.

Крім того, було проведено 33 тис. позапланових перевірок, що на 3,3 тис. менше, ніж за відповідний період минулого року, а також 71,4 тис. зустрічних звірок, що на 58,7 тис. менше, ніж за відповідний період минулого року. Важливим для якісного та необтяжливого звітування бізнесу стало впровадження у 2013 році реєстраторів розрахункових операцій з автоматичним дистанційним звітуванням. На загальнонаціональному рівні було впроваджено та розгорнуто Систему зберігання і збору даних від РРО, до якої з 1 січня 2013 року розпочато підключення реєстраторів, що використовуються суб‘єктами господарювання. На кінець року до Системи було підключено майже 220 тисяч одиниць касової техніки, яка щоденно передає контрольно-звітну інформацію в електронній формі. За результатами всіх перевірок, у 2013 році донараховано до бюджету 7,2 млрд. гривень узгоджених податкових зобов‘язань.

Із об'єднанням податкової і митної служб для великого бізнесу, який обслуговується у Центральному офісі для великих платників податків та його 7 територіальних підрозділах, було створено єдиний сервісний простір з уніфікованими механізмами і стандартами надання податкових і митних послуг. У 2013 р. клієнтами Центрального офісу стали 1292 компанії, що сплачують до українського бюджету більше 50% податків. Найбільшу питому вагу серед них займають підприємства паливно-енергетичної, вугільної галузі, металургійної галузей та добувної промисловості. Завдяки виокремленню кластерних груп платників та галузевому принципу роботи для кожної компанії-клієнта Центрального офісу забезпечується індивідуальний підхід з урахуванням специфіки її діяльності за усім спектром послуг: від консультацій з питань практичного застосування законодавстві для уникнення помилок під час подання звітності до проведення декларування та контрольно-перевірочних заходів. За 2013 рік

великими платниками податків до Державного бюджету України сплачено 188,6 млрд. гривень, що складає 58,8% від загальної суми надходжень до державного бюджету, в тому числі:

- податкових платежів – 117,6 млрд. гривень (73%);
- митних платежів – 51,3 млрд. гривень (27%).

Клієнти Офісу мають можливість одними з перших скористатися інноваційними сервісами, які пропонує Міністерство (Електронний кабінет платника податків). При заявці на бюджетне відшкодування ПДВ на загальну суму 28,4 млрд. гривень клієнтам Центрального офісу направлено відшкодування у розмірі 30,9 млрд. гривень, в т. ч. в автоматичному режимі — 14,5 млрд. гривень

2.3. Реалії культури стосунків платників податків і органів податкового контролю

Проблема етики та моралі в державному управлінні для України є новою, й обумовлено це тим, що за попередньою системою влада вважала державного службовця «гвинтиком у великому механізмі», чим звільняла його від дотримання певних етичних норм. При цьому у своїй діяльності державний службовець керувався такими принципами, як чітке виконання директив зверху, відчуженість у спілкуванні, формальне ставлення до людей. Ці принципи зайшли в очевидну суперечність з вимогами сьогодення, основними критеріями яких є компетентність, досвідченість, уміння аналізувати, доступність і тактовність у спілкуванні, повага до особистості, допомога громадянам у вирішенні проблем.

Отже, відносини громадян з представниками влади є одним із найгостріших питань сучасного життя. З одного боку, владні структури є об'єктом постійної критики громадян. Водночас їх залежність від рішень влади, порядку розподілу ресурсів і пільг, як правило, висока. Здійснюючи

контроль від імені держави, чиновники повинні зберігати реальний бюрократичний контроль і разом з тим дотримуватися політики соціально відповідальної поведінки, добродійності. Крім того, вони повинні доводити ефективність своєї ділової активності.

Таким чином, в умовах реформування системи державної служби в Україні саме висока кваліфікація, професійні та моральні якості службовців є одним з найважливіших чинників створення ефективної системи державної влади, що відповідає стандартам правової країни.

Логічно передбачити, що законодавство, яке стосується податкової служби в Україні, певним чином враховує морально етичні проблеми. Однак у Законі України «Про державну податкову службу в Україні» практично відсутні норми щодо створення належних морально-психологічних умов для функціонування цієї державної інституції.

Наприкінці 1990-х років, коли почала розроблятися Концепція управління персоналом Державної податкової служби України за проектом «Програма модернізації Державної податкової служби України», питання етичної культури податківців стали об'єктом аналізу і планування. Керівництво ДПА України прагне побудувати податкову службу, яка підтримуватиметься громадянським суспільством в Україні на засадах доброчесності, неупередженого ставлення працівників податкової служби до платників податків, забезпечення особистих прав платників податків. Це, зокрема, відображено у проекті «Програма модернізації державної податкової служби України».

У 2003 р. Департаментом по роботі з персоналом ДПА України та управлінням вдосконалення організаційної структури та персоналу Департаменту розвитку та модернізації державної податкової служби підготовлено брошуру «Норми поведінки в системі податкової служби України. Професійна чесність. Відповідальність. Етика». У цій брошурі визначено підхід до діяльності податкової служби як діяльності служіння, яка полягає у поліпшенні обслуговування платників податків. Жорсткі

заходи щодо платників податків повинні застосовуватися лише тоді, коли вичерпано інші засоби. Як свідчить аналіз, ця брошура в цілому має етико-правовий зміст. У ній наголошується, що визначальну роль у діяльності податкової служби відіграють правові засади. Не заперечуючи того, що державне управління здійснюється винятково на основі закону, зауважимо, що правові принципи і норми також потребують експертизи на всезагальність, оскільки їх роль полягає в гарантуванні етики відносин із платниками податків. Тобто державна організація, призначенням якої є здійснення контролю за виконанням закону про податки, сама зобов'язана дотримуватися закону. Тим самим вона демонструє приклад відданості принципам законності й демократії, стимулюючи платників податків до виконання свого конституційного обов'язку.

Основоположними правовими принципами професійної діяльності, визначеними у брошурі «Норми поведінки в системі податкової служби України», є правомочність, правова впевненість, рівність перед законом. Вони забезпечують пріоритет прав і свобод людини та громадянина. Нормами поведінки є професійна чесність та відповідальність. Підкреслюється, що державна податкова служба повинна забезпечити найвищий рівень етичних стандартів в обслуговуванні платників податків та в стосунках між працівниками податкової служби. У розділі «Етика» конкретизуються вимоги до етики відносин, їх основні риси: відкритість, прозорість, довіра й об'єктивність.

Важливе теоретико-методологічне та практичне значення для усвідомлення процесів етизації службовців державної податкової служби має з'ясування індивідуального й суспільного аспектів цього явища та їх втілення в інституційній етиці.

Індивідуальний або особистісний вимір моралі характеризує міру панування людини над собою, те, наскільки вона відповідальна за свою роботу, свої вчинки. Мораль визначає людську сутність індивіда. Особистісний вимір описує моральні якості людини, її моральні чесноти.

Вони характеризують активну діяльнісно-вольову людину. Саме тому переважна більшість вчених будує теорію моралі на поєднанні понять «особистість» і «характер». Тут важливо підкреслити, що необхідною умовою формування і прояву індивідуальної моралі є наявність мінімальної свободи професійної діяльності. Саме за таких умов людина може проявити свою моральну позицію. Тому варто подумати про те, щоб у нормативно-правових документах закріпити межі індивідуальної свободи службовця, максимально розширити їх з урахуванням специфіки діяльності у податкових органах. Етична інфраструктура повинна забезпечити не лише суто моральні, а й політичні, правові, організаційні умови та засоби регулювання індивідуальної поведінки.

Крім індивідуальної моралі, в теорії і практиці розглядається суспільний вимір моралі. Він характеризує здатність службовця до взаємодії з колегами по роботі, органами податкової служби, іншими державними органами, з платниками податків та інститутами громадянського суспільства. Як бачимо, це дуже широке коло стосунків, які мають велике моральне навантаження. Важливо, щоб зміст стосунків з іншими суб'єктами суспільного життя будувався на таких принципах, як повага гідності й інтересів, рівність перед законом, визнання права на свободу, справедливий розподіл праці й винагороди, чесність, відповідальність, прозорість і відкритість, солідарність тощо. Більшість із них сформульовано в документі «Загальні правила поведінки державного службовця». Взаємодія на цих засадах забезпечує довіру у стосунках, стимулює співпрацю й породжує явище синергії, що значно підвищує результативність діяльності.

Світовий досвід свідчить, що етизація державної служби дає можливість гуманізувати суспільні відносини та істотно підвищити ефективність діяльності державних органів. Це підтверджує і практика адміністративних реформ у більшості країн Заходу. Саме тому така ідея є однією з провідних у концепціях перебудови національних державних служб країн Заходу. Так, за підрахунками канадських учених, план реформи

державної служби Канади у відсотковому відношенні його складових має такий вигляд:10% - зміни в законодавстві; 20% - новації в структурі й функціях державних органів; 70% - поліпшення культури взаємовідносин і морально-психологічного клімату в державних установах.

Одним із аспектів суспільної етики є етика інституціональна: кожна організація формується і функціонує на базі специфічних етичних норм. Тому актуальним завданням органів державної податкової служби усіх рівнів має стати розробка моральних принципів і норм діяльності, які враховують і виражають особливості, породжені специфікою завдань та умов діяльності, а також механізмів їх упровадження.

У 2006 році був затверджений Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України, який визначив орієнтири для всіх без виключення працівників податкових органів. На сьогодні Державна податкова служба України, як одна з ланок державної влади, реформується. Мета цього реформування - це не лише можливість зробити податкову систему простішою та зрозумілішою, такою, яка б давала можливість виробництву розвиватися, заощаджувати кошти для розвитку та забезпечувати необхідні надходження до бюджету. Головним елементом модернізації податкової служби є створення атмосфери довіри та поваги між податковою службою та платниками податків.

Створення такої атмосфери неможливо без дотримання суб'єктами господарювання норм етики. І, безперечно, особливо важливим є дотримання цих норм саме податківцями. Такі якості, як професіоналізм, рівень освіти, відповідальність не вирішать усіх проблем. Саме витриманість, такт, ввічливість, розуміння, повага повинні супроводжувати абсолютно всі дії представника податкової служби у наданні послуг платникам податків.

Норми, започатковані у Кодексі Професійної етики працівника державної податкової служби, безумовно, відповідають вимогам сучасності. На сьогодні безперечним є той факт, що ці якості треба виховувати. Тому керівникові слід створювати умови, за яких кожен працівник податкової

служби матиме можливість, виконуючи свої функції, встановлювати відносини з колегами та платниками на морально-етичних принципах.

При цьому слід врахувати, що функції податківця стали різноманітнішими. Це вже не простий фіскальний працівник, а, перш за все, - аналітик, економіст, консультант, який повинен кваліфіковано будувати стосунки з платниками податків, допомагати їм порадою і водночас стежити за своєчасною та повною сплатою податків. Більше того, сьогодні платника податків має зустрічати не лише професіонал, який розуміється на податковому законодавстві, а й розсудлива і тактовна людина з високими морально-етичними якостями.

На зміну застарілим, діючим бюрократичним технологіям, заснованим на присвоєнні чиновникам монопольного права методам, мають бути прийняті нові управлінські рішення, засновані на праві громадянина безперешкодно розпоряджатися своїми ресурсами та можливостями у рамках чинного законодавства.

Поки що будь-яке звернення до податкової служби починається зі слів «я прошу», що само по собі припускає відповідь «дозволяю» або «відмовляю». З точки зору етичного підходу до цієї ситуації форму прохання треба викласти у менш категоричній формі «я бажаю». Справа тут навіть не у ввічливості. Головне, проявивши морально-етичну організованість, вивести людину зі стану прохання, який у таких випадках принижує особистість.

Слід пам'ятати, що саме такі непомітні дрібниці створюють соціальний імідж нашої служби, підвищують її авторитет у суспільстві. Це важливо тому, що платник податків чи звичайний громадянин, який завітав до податкової інспекції зі своїми запитаннями, проблемами має бути впевненим, що його вислухають і допоможуть. Не треба скидати з рахунку і ті факти, які вразливо впливають на психіку, темперамент людини, її світогляд. Іноді особистий егоїзм, амбітність, просте занепокоєння можуть спровокувати конфлікт інтересів та неординарні ситуації. Тому інспектор повинен мати ще й якості психолога, щоб гідно виконувати свій обов'язок.

Виникає запитання: хіба ж можна поєднати в одній людині стільки позитивних властивостей? Як сформувати такий кадровий склад, усі фахівці якого відповідатимуть усім необхідним критеріям? Ця проблема постає, мабуть, перед кожним керівником. Однак це зовсім не означає, що той, хто прийде на роботу до податкових органів, вже має бути сформованим фахівцем, який володіє і знаннями етики, і професійними тонкощами. Людина, яка прагне бути справжнім фахівцем, обов'язково навчатиметься та удосконалюватиметься, і в цьому їй повинен допомогти досвід колег, прагнення до самовдосконалення.

Головною складовою професіоналізму податкового інспектора повинна бути чесність і порядність у ділових відносинах. Проте професійна етика податківців, що базується на духовності та моральності, формується ще й соціальним середовищем, його принципами та нормами. Вона є показником зрілості суспільства та його внутрішньою характеристикою.

Державні податкові службовці повинні забезпечити довіру громадян до податкової служби, інакше вони не матимуть підтримки своєї діяльності у суспільстві. При цьому слід пам'ятати, що незалежно від займаної посади, віку та світогляду кожен податківець повинен відповідати високому званню Представник Держави. І це - не ідеалізація особистості, це прийнята в усьому світі повсякденна норма.

Призначення податкового органу можна визначити як «служіння громадянину, державі, суспільству шляхом формування податкової культури населення і здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства». Аргументація на користь такого визначення міститься й у зарубіжній практиці Служби внутрішніх надходжень (податкова служба) США. Оскільки податкова культура платника податків виявляється у податковій дисципліні, то логічно, що саме вона є предметом контролю. Тому завданням податкової служби як такої, що служить громадянину, є сприяння громадянам у добровільному дотриманні податкових законів як

громадянському обов'язку. З етичної точки зору саме в цьому полягає моральний сенс податкової служби як інституту.

Наскільки ефективно податківці виконують таке призначення у суспільстві, свідчать дані опитування, проведеного Департаментом громадських зв'язків та масово-роз'яснювальної роботи ДПА України в 2003 р. 80% респондентів складали активну групу працюючого населення, з них 30% - підприємці. Ефективність діяльності державної податкової служби опитані особи оцінили так: на «дуже добре» -11%; на «добре» - 43%; на «задовільно» - 42%; на «незадовільно» - 4%. Невисока оцінка діяльності податкової служби значною частиною опитаних зумовлена, насамперед, недосконалістю та нестабільністю чинного податкового законодавства, надмірним податковим тиском на платників податків, а також бюрократизмом організації податкової служби і недостатньою чисельністю податківців, які обслуговують платників податків. Ці та деякі інші чинники, безперечно, негативно впливають на імідж податкової служби України.

Тому підхід до податкової дисципліни як до добровільного, а не примусового підпорядкування громадян нормам податкового закону (хоча добровільність не означає виключення примусу), зумовлює потребу в зміщенні акцентів у переліку завдань і, відповідно, методів діяльності податкової служби. На перший план повинні вийти завдання забезпечення населення належною інформацією та навичками з питань податкової політики держави (про роль і значимість податків у житті громадянина, держави, суспільства в цілому, про обов'язки і права платника податків, закони, якими визначаються норми податку і порядок їх нарахування тощо); формування стійких переконань щодо громадянського обов'язку сплачувати належний податок; стимулювання дисциплінованих платників тощо.

Чітке визначення етичних принципів як морально-етичних стандартів побудови, діяльності і спілкування організації державної податкової служби є умовою забезпечення єдності інтересів суспільства, організації й окремого її члена як суб'єкта професійної діяльності і відносин. Усвідомлення

соціальної значимості етичних принципів зумовлює потребу організації в етичній інфраструктурі, елементами якої є публічне прийняття Присяги, етичний кодекс службовця ДПС, система навчання з питань етики спілкування, діяльності та відносин; справедливий розподіл обов'язків і організаційне впорядкування відносин; система заохочення працівників і колективу за етичну поведінку; створення на постійній основі структури для здійснення внутрішнього і зовнішнього (з боку платників податків і організацій громадянського суспільства, ЗМІ) контролю за дотриманням моральних принципів.

Етичну практику діяльності організації на подібних засадах, яка випливає із моральності цілей і способів діяльності та спілкування, зарубіжні автори називають «системою потрійної винагороди». Індивідуальна винагорода полягає у створенні можливостей для особистісного зростання, відчутті особистого внеску в досягненні загальних цілей.

Винагорода організації полягає у зростанні її ефективності й авторитету в суспільстві завдяки реальним результатам її праці на благо громадянина, суспільства.

Суспільство, в свою чергу, отримує винагороду у формі якісних послуг, які задовольняють потреби громадян і підвищують потенційні можливості їх розвитку, утверджують атмосферу довіри, співробітництва й прогресу.

15 серпня 2013 року Міндоходів затвердило Правила поведінки посадових осіб Міністерства та його територіальних органів. Співробітники мають дотримуватися цих правил як під час виконання службових повноважень, так і в позаробочий час.

Посадовим особам органів Міндоходів забороняється безпосередньо або через інших осіб одержувати дарунки (пожертви) від фізичних або юридичних осіб:

- за рішення, дії чи бездіяльність в інтересах дарувальника, що приймаються, вчиняються як безпосередньо такою особою, так і за її сприяння іншими посадовими особами та органами;
- якщо особа, яка дарує (здійснює) дарунок (пожертву), перебуває в підпорядкуванні такої особи.

У разі якщо на адресу посадової особи все ж надійшла пропозиція щодо неправомірної вигоди або дарунка (пожертви), вона повинна:

- відмовитися від такої пропозиції;
- за можливості ідентифікувати особу, яка зробила таку пропозицію;
- залучити свідків, якщо це можливо, у тому числі з числа колег;
- письмово повідомити про таку пропозицію безпосереднього керівника або спеціально уповноважених суб‘єктів у сфері протидії корупції.

Зокрема правилами визначено, що посадові особи органів Міндоходів зобов‘язані поважати честь і гідність будь-якої людини, її ділову репутацію, не проявляти свавілля або байдужість до правомірних вимог громадян, їх об‘єднань, а також юридичних осіб, не допускати дискримінації одних осіб шляхом надання іншим непередбачених законодавством пільг або переваг.

Посадові особи органів Міндоходів можуть приймати лише дарунки, які відповідають загальновизнаним уявленням про гостинність і пожертви, якщо вартість таких подарунків (пожертв) не перевищує 50% мінімальної зарплати, встановленої на день прийняття дарунка (пожертви), а сукупна вартість таких дарунків (пожертв), отриманих з одного джерела протягом року — однієї мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня року. При призначенні на посаду в органи доходів і зборів, працівник обов'язково ознайомлюється з Правилами поведінки, вивчає їх та зобов'язується їх дотримуватись. В ході реалізації наставництва працівника, проводиться робота по забезпеченню дотримання працівником Правил поведінки. При здійсненні відбору на посади, які відносяться до номенклатури Міністерства

доходів і зборів, передбачено проведення тестування, в ході якого обов'язково перевіряються знання Правил поведінки кандидатами.

Одним із пріоритетних напрямів діяльності Міндоходів є формування позитивного іміджу Міністерства та високої податкової культури сумлінного платника, що нерозривно пов‘язано з інформаційною обізнаністю платників. Протягом 2013 року Міністерством проведено понад 20 тис. семінарів, в яких взяли участь понад 541,6 тис. платників. На семінарах фахівці органів доходів і зборів не тільки інформують платників щодо практичного застосування податкового, митного законодавства та єдиного внеску на загальнообов‘язкове державне соціальне страхування а й надають відповіді на запитання. Крім цього, проведено 578 Інтернет-конференцій, понад 17,5 тис. «гарячих ліній». Міндоходів спільно із Інтернет-виданням «Ліга: Закон» 24 грудня 2013 року проведено онлайн-конференцію на тему: «Результати роботи Міністерства доходів і зборів за рік існування».

Особливе місце в роботі займає виховання майбутніх платників податків, зборів, платежів, які все більше цікавляться питаннями оподаткування. Мінстерством на постійній основі проводяться навчальні, пізнавально-ігрові та інші публічні заходи (конкурси, дні відкритих дверей в органах доходів і зборів, участь фахівців відомства у проведенні свята «День знань», екскурсії до Музею ДПС України тощо). Тематика заходів включає в себе обізнаність щодо основ податкової, митної політики серед школярів та студентів.

Серед основних досягнень у 2013 році було запровадження спільного проекту Міндоходів та Міністерства освіти – спецкурсу «Основи податкових знань» для учнів загальноосвітніх навчальних закладів. 19 вересня 2013 року Міністром доходів і зборів України та Міністром освіти і науки України було презентовано спеціальний курс та підручник «Основи податкових знань» для учнів дев‘ятих класів загальноосвітніх шкіл. Цей проект отримав схвальні відгуки громадськості, засобів масової інформації, міністерств та відомств. Для заохочення учнів до вивчення предмета «Основи податкових знань» в

школах України проводяться відкриті уроки за участі представників органів Міндоходів, різноманітні конкурси та вікторини. У деяких регіонах на місцевих телеканалах було запроваджено нову рубрику – «Основи податкових знань».

Також, спільно з працівниками освіти у 2013 році почалася робота по розробці програми та підручника, за якими буде запроваджено спецкурс з основ податкових знань для учнів 10-11 класів загальноосвітніх навчальних закладів. Почалася розробка і запуск інтерактивного інтернет-майданчика для підростаючого покоління, що передбачено Стратегічним планом розвитку Міндоходів на 2013 – 2018 роки.

Висновки до 2 розділу

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВИХ ОРГАНІВ УКРАЇНИ

3.1. Зарубіжний досвід діяльності податкових органів та можливості застосування його в Україні

Значною частиною успіху будь-яка держава завдячує системі податкового контролю, через яку і втілюються реальні взаємини між державою та платниками. Саме тому зарубіжний досвід з багатьох напрямів може бути корисним в Україні.

Розглянемо деякі особливості податкового контролю у розвинених країнах і поширені прийоми, які можливо у перспективі адаптувати до вітчизняних умов та застосувати у практичній діяльності контролюючих органів щодо адміністрування непрямих податків.

Головною відмінністю контролю за сплатою податків непрямих та інших податків у США порівняно з Україною є значне домінування масово-роз'яснювальної роботи над іншими напрямами діяльності. Механізм сплати податків побудовано на принципах самооподаткування. Платники податків наперед отримують інформацію про перелік, терміни та основні вимоги щодо сплати належних податків.

Загальні засади документального контролю є такими самими, як в Україні: дані бухгалтерських книг порівнюються з даними декларацій. Однак під час перевірки підприємства США мають право залучати для представлення своїх інтересів довірених осіб, кваліфікованих бухгалтерів-консультантів тощо (при проведенні перевірки в Україні присутніми можуть бути лише посадові особи підприємства). Процедура перевірки та дії державних службовців можуть бути записані платником на аудіо- чи відеоносіях. При цьому федеральне законодавство обумовлює, що перевіряти можна лише операції, щодо яких минуло не більше ніж 3 роки з дати заповнення відповідної декларації. Якщо існують докази, що платник не

сплатив до бюджету податок у сумі понад 25% від його валового доходу, зазначений термін збільшується до шести років.

Після завершення перевірки з представниками підприємства обговорюються заходи, що мають бути виконані за її результатами. Якщо вони погоджуються з висновками перевіряючих, то підписується угода про досягнення згоди, на підставі якого платнику виставляється рахунок на недоплачену суму податку або провадиться повернення зайво внесених до бюджету сум. При цьому платник має право сплатити донараховані під час перевірки суми не одноразово, а протягом обумовленого терміну. У разі незгоди працівників підприємства з висновками перевірки вони (як і в Україні) мають право на оскарження цих висновків до спеціальних підрозділів служби внутрішніх доходів чи безпосередньо до суду.

За результатами перевірки застосовуються адміністративні штрафи за несплату чи неповну сплату податку. Штраф за неповну сплату застосовується лише в разі, коли до встановленого терміну підприємство сплатило до бюджету менше ніж 90% від належної суми податку на прибуток. За дії кримінального характеру передбачено окремі, більш жорсткі, штрафні санкції та порушення судової справи.

Вивчення наявних даних про роботу Головного податкового управління Франції також свідчить про орієнтацію в бік масово-роз’яснювальної роботи. Крім прийому та інформування відвідувачів французькі податківці надають платникам послуги через мережу телефонних довідкових служб. У більшості мерій, а також у громадських організаціях працюють інформаційні пункти. Широко практикуються телевізійні передачі з відповідями на запитання стосовно практичного оподаткування. Публікуються податкові довідники для підприємців, огляди податкового законодавства (в Україні це здійснюють переважно приватні засоби масової інформації та аудиторські фірми). Досить стабільною є практика проведення зустрічей-консультацій з платниками. Все це дає змогу підвищувати рівень добровільної сплати податків.

Французькі експортери, які мають право на відшкодування (повернення) ПДВ, разом зі звітною декларацією подають заявку на відшкодування. При цьому дозволено не додавати документи на підтвердження відшкодування. Податкові органи Франції при наданні відшкодування мають право вимагати внесення застави у вигляді гарантованої облігації. Такий захід застосовується до нових платників або платників з поганою репутацією. [49]

Перевірка правдивості задекларованих даних — справа податкових контролерів. Контроль великих підприємств передбачає використання двох методів: загальної перевірки (перевірка всіх сфер діяльності підприємства з метою з'ясування фінансових і комерційних зв'язків) та перевірки правильності застосування систем обліку.

Малі підприємства контролюються у формі надання допомоги при складанні балансу. Тривалість такої перевірки — півдня або день.

Головне податкове управління багато уваги приділяє розвитку кадастрової служби. Податківці Франції відповідальні за ведення кадастрової документації, оцінку власності, контроль за використанням державної власності та за використанням власності фізичних осіб за їх дорученням, проведення операцій з передачі державної власності в оренду, продаж державної нерухомості, патронування приватної власності, регулювання операцій з нерухомістю, підтвердження фактів передачі нерухомості, удосконалення земельного законодавства. Головне податкове управління, наприклад, готує спеціальні звіти про розміри та умови орендних відносин і концесій, про роботу з управління державною річковою та дорожньою власністю тощо. Слід наголосити, що в Україні такі завдання виконують різні служби. Це не дає можливості консолідувати їхні зусилля для досягнення максимальної ефективності відповідної роботи та захисту майнових інтересів держави.

Цікавим для України є також шведський досвід податкового контролю. Національне податкове відомство Швеції щороку забезпечує

надходження до державної казни 1000 млрд. крон у вигляді податків. Основну увагу, як і в більшості європейських країн, приділяє масово-роз'яснювальній та консультативній роботі. Податкове законодавство цієї скандинавської країни є також досить громіздким та складним. У середньому щотижня парламент приймає одну поправку до законодавчих актів з питань оподаткування. У зв'язку з цим на податківців покладено обов'язок надання допомоги платникам. В основному консультативне спілкування з платниками здійснюється через комп'ютерну мережу.

У Швеції застосовується єдина податкова декларація для всього підприємства. Вона складається з двох частин: одна призначена для ПДВ, інша — для прибуткового податку та соціальних внесків. Таке практичне запровадження принципу єдності податкової звітності в адмініструванні податків є дуже зручним як для платника, так і для податкової служби. Терміни подання декларацій залежать від категорії платника: малі підприємства звітують перед податківцями раз на рік, середні та великі — щомісяця.

Заслуговує на окрему увагу досить незвична (як для східноєвропейських країн) практика своєрідної «опіки» платника. Так, місцеві податкові відділи за місяць до настання терміну подання декларації зобов'язані надіслати її підприємству, нагадуючи таким чином платнику про його обов'язки. Причому за допомогою комп'ютера здійснюється досить суворий контроль своєчасності таких "нагадувань".

Податкові декларації у Швеції подаються переважно в електронному вигляді і надсилаються електронною поштою. При цьому вони скріплюються електронними печатками. Згідно із заявою підприємства електронну печатку видає регіональне податкове управління. Її встановлює особисто податковий службовець лише на один комп'ютер підприємства. Директор чи головний бухгалтер фірми отримує сертифікат, на підставі якого здійснює роботу з електронною печаткою.

Переказ усіх податків, що підлягають сплаті до бюджету, з 1998 р. здійснюється на окремий податковий рахунок, який надається кожному платникові. На підставі цього рахунку провадяться звірення надходжень та повернення податків.

При реалізації товарів за межі Швеції платники подають також щоквартальний звіт щодо поставок, у якому зазначають вартість експортних поставок, вартість тристоронньої торгівлі, реєстраційний номер з ПДВ покупця, код країни. Цей звіт переважно використовується для контролю за сплатою податку на додану вартість (поруч з податковими деклараціями).

Санкції до платників податків застосовуються лише тоді, коли порушення призвели до недоплати чи надлишкового відшкодування з бюджету. Якщо в деклараціях містяться неточності, які не спричинили втрат бюджету, санкції не застосовуються.

Досить цікавий варіант вирішення проблеми відшкодування ПДВ застосовується у Новій Зеландії.[49] В основу методики контролю покладено так званий затверджений рівень повернення податків. Цей показник закріплюється за кожним платником у момент реєстрації і регулярно переглядається залежно від зміни бази оподаткування платника. У межах цього показника відшкодування провадиться автоматично за будь-якими заявками.

Загалом механізм відшкодування ПДВ у Новій Зеландії виглядає так:

1. Платник подає декларацію з ПДВ з документами, що обґрунтовують суму відшкодування;

2. Комп’ютерна система порівнює суму відшкодування з показником затвердженого рівня повернення податків конкретного платника. Якщо сума відшкодування не перевищує зазначеного показника, податкова служба дає доручення казначейству провести відшкодування. Якщо сума відшкодування перевищує показник затвердженого рівня повернення податків, заявка передається інспектору для оцінки. У разі коли інспектор

при цьому з’ясовує, що відшкодування для платника є першим, він направляє заявку на перевірку аудитору;

3. Інспектор аналізує дані про платника. Якщо буде встановлено значні порушення законодавства платником у минулому або наявність податкових боргів, то заявка також передається аудитору для перевірки;

4. Інспектор визначає розмір різниці між заявленою сумою відшкодування та показником затвердженого рівня повернення податків. Якщо вона є значною, це теж може бути приводом для проведення поглибленої перевірки;

5. Інспектор уточнює відхилення даної заявки від попередніх. Якщо коливання суми відшкодування є значним (навіть у межах показника затвердженого рівня повернення податків) і платник не надав пояснення його причин, то заявка теж підлягає передачі аудитору для перевірки;

6. Інспектор провадить перевірку взаємної відповідності показників декларації з ПДВ та декларації з податку на прибуток (у частині сум продажу та витрат). Значні відхилення теж можуть бути приводом для перевірки (навіть якщо заявлено відшкодування в межах показника затвердженого рівня повернення податків);

7. Незалежний аудитор за відібраними таким чином об’єктами отримує справу платника та копію звіту інспектора про розгляд заявки на відшкодування;

8. При проведенні перевірки з’ясовуються такі основні питання: відповідність оборотів зазначеним у деклараціях сумам; питома вага експорту; питома вага ПДВ, сплаченого постачальникам при придбанні товарів для виробництва продукції на експорт. Коло питань перевірки залежить від того, чи перевіряли платника раніше. Більш ретельно перевіряють нових платників. Якщо перевірка не є першою, вона може бути проведена і в органі податкової служби (камерально) з поданням платником документів щодо експорту;

9. Дані про експорт під час перевірки порівнюються з даними митної служби. Вибірково провадиться порівняння даних обліку платника з даними обліку постачальників і покупців. Такі зустрічні перевірки можуть не проводитися, якщо документи про експорт не суперечать даним декларації;

10. Якщо під час перевірки порушень не встановлено, провадиться відшкодування заявленої платником суми. В інших випадках аудитор обговорює з платником спірні питання і з'ясовує напрямки можливих коригувань суми відшкодування.

У додатку А наведена зведена інформація про особливі методи контролю за справлянням ПДВ і його відшкодуванням в зарубіжних країнах.

У вітчизняному податковому контролю і досі дискусійним залишається питання використання непрямих методів визначення податкових зобов'язань платників податків. З цієї причини цікавим для запозичення являється міжнародний досвід таких методів контролю.

У міжнародній практиці податкового контролю широко використовуються непрямі методи визначення доходу платника тоді, коли реальний доход не можна визначити через відсутність інформації (утрачені або не надаються господарські документи), або якщо інформація явно необ'єктивна. Так, у країнах Західної Європи, зокрема в Німеччині оціночне визначення доходу чи виручки може бути застосовано, якщо платник податків не надає документи, які підтверджують дані, зазначені у декларації, або коли на підставі наявних документів неможливо достовірно визначити реальний доход. На підставі цього податковий орган надає платникові податків офіційний розрахунок податку, що може бути ним оскаржений протягом одного місяця. У Франції використовується процедура оцінки виручки. Вона застосовується, наприклад, коли платник податків своєчасно не подає податкової декларації і не реагує протягом 30 днів на вимогу податкового органу її подати. А також за відсутності відповіді на запити податкового органу або перешкоджанні податковій перевірці. У ході процедури застосування непрямих методів визначення податкового

зобов'язання платника по реалізації, податкові органи визначають податкову базу на підставі доступної інформації і надсилають мінімум за 30 днів до початку процедури стягнення податку повідомлення, яке він може оскаржити тільки в судовому порядку.

У Великобританії можуть вдатися до непрямих методів у випадку встановлення факту обману платником податків або якщо податковому інспектору не надано повну інформацію про надходження (виручку) за останні двадцять років. Непрямі методи визначення податкового зобов'язання застосовуються так само в Австрії, у випадку якщо платник податків не вів належний облік чи відмовився надавати інформацію про доходи і витрати. Відповідно до поставлених завдань і цілей непрямі методи визначення доходів і податкових зобов'язань можуть бути згруповані в такий спосіб (див.рис. 3.1.).

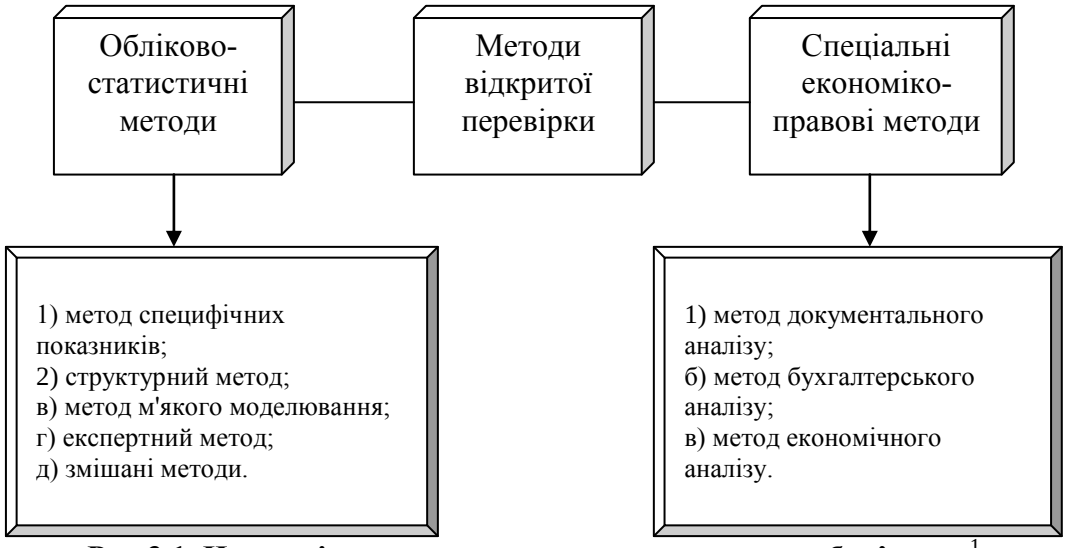

Рис.3.1. Непрямі методи визначення податкових зобов'язань[1]

Обліково-статистичні методи ґрунтуються на вивченні статистичних закономірностей. Найбільш точна оцінка з використанням даних методів може бути дана прихованій виробничій діяльності, тобто діяльності, що здійснюється на незаконних підставах, але декларується. Одним з таких методів є метод специфічних показників. Даний метод пов'язаний з

[1] Складено самостійно на підставі Петрик О. Проблеми методики й організації контролю якості аудиту в Україні: вітчизняний і зарубіжний досвід //Вісник податкової служби України, - 2004р.- №43. - С.56-64.

використанням якого-небудь одного показника, що відображає рівень економічної діяльності і припускає застосування інформації спец обстежень, опитувань, перевірок і їхнього аналізу для виявлення розбіжностей між доходами і витратами окремих груп платників податків, а також для характеристики окремих аспектів тіньової діяльності або для її оцінки по визначеній групі економічних одиниць. У цій підгрупі виділяють:

1) метод порівняння доходів і витрат. Даний метод передбачений і українською методикою. Суть його в тому, що доходом платника вважаються, як мінімум його витрати;

2) метод банківських надходжень і внесків. Даний метод, ґрунтується на принципі, що всі надходження на рахунки платника податків у вітчизняних і іноземних банках є доходом. В економіках, що будуються на розрахунках готівкою і бартерах, він неефективний. Українськими методами він передбачається, але його практичне застосування, на думку фахівців, малоефективне;

3) метод товарних потоків. Суть даного методу полягає в тому, що товарний потік будується для найважливіших продуктів і товарних груп. А мета полягає в побудові специфічної балансової моделі та виявленні слабких місць і наявної інформаційної групи. Наприклад, якщо за яким-небудь товаром виробництво й імпорт менше сумарного використання, то необхідно вирішити, яка частина інформації (дані щодо виробництва чи імпорту) надійніша, і дорахувати іншу частину.

Структурний метод. Даний метод побудований на використанні інформації про розміри приховування доходів у різних галузях народного господарства. Застосовуючи даний метод, податкові органи на підставі даних перевірок у попередніх періодах розраховують дані про розміри приховування доходів у різних галузях народного господарства і враховують його при подальших перевірках. Це призводить до того, що при перевірці перевіряючий шукає непрямі дані, що підтверджують приховування доходів

на ту чи іншу суму залежно від галузі, у якій діє суб'єкт, що перевіряється (юридична чи фізична особа).

Метод м'якого моделювання пов'язаний з виділенням сукупності чинників, що визначають приховування доходів, і спрямований на розрахунок їхніх показників. Суть методу така ж, як і в попереднього, але при цьому методі перевіряючий шукає непрямі дані, що підтверджують приховування доходів, і тільки в тому випадку, якщо при перевірці він виявив певну сукупність факторів, що побічно вказують на приховування доходів. І тільки після цього робиться розрахунок показників, що відображають розрахункову величину прихованих доходів.

Експертний метод. Експерт спочатку визначає, якою мірою можна довіряти даним по якій-небудь галузі, виду злочинної діяльності тощо. А потім, після збору даних зі звичайних джерел, їх автоматично перераховують на визначену величину. Методологію експертних оцінок визначає сам експерт. Багато зв'язків і відносин, що видаються експерту очевидними і які він використовує для оцінки, важко піддаються кількісному описанню. Проблема використання методу полягає в тому, щоб знайти достатньо кваліфікованого експерта, здатного дати оцінку, правильність якої може підтвердитися лише через певний час, після одержання додаткової інформації, або ж вона так і залишиться робочою гіпотезою, покладеною в основу розрахунку.

Один із найпоширеніших методів експертних оцінок оподаткування - метод “чистої цінності”. Це вимір змін у майновому стані особи з додаванням його передбачуваних витрат. Припустімо, хтось, не маючи офіційних джерел доходу, придбав протягом року приватний будинок. Це найбільш справедливий метод, тому що прагне встановити дійсні доходи особи, і в цьому відношенні його концепція відповідає концепції податку - вилучати частину доходу. Однак він досить складний у застосуванні (вимагає встановлення доходів особи на початку і кінці періоду, а також аналізу його способу життя), не розрахований на масове застосування. Наприклад, у

Франції беруться до уваги витрати чоловіка (дружини) і дітей платника податків. Підраховуються не тільки власність, але й ефективне використання невласного майна. Якщо майно використовувалося не цілодобово чи використовувалося декількома особами, розраховується пропорція. Ця сума порівнюється з податковою декларацією. Якщо в наявності різниця в 33% у поточному і минулому році, тоді податок розраховується з передбачуваного доходу. Очевидно, що цей метод вимагає величезних сил і часу і доцільний лише стосовно дуже великих платників податків, а підготовка до перевірки несумлінного платника податків повинна проводитися дуже скрупульозно.

Змішані методи. Дані методи припускають використання комплексу різних методів при оцінці приховування доходів. Основна ідея - це побудова моделі, яка враховує велику кількість величин тіньової економіки, що залежать від її обсягу. Сам факт приховування доходів розглядається як прихована перемінна, котра безпосередньо не вимірюється.

Метод відкритої перевірки. Цей метод перевірки дозволяє визначити приховування доходів лише тією мірою, якою це дозволяє відкритість суб'єктів, що перевіряються. Застосування методів відкритої перевірки - у компетенції спеціально створених контролюючих органів. Вони виявляють і припиняють порушення валютного, митного, банківського, податкового, антимонопольного законодавства, правил торгівлі, пожежної безпеки, санітарних норм тощо. Результати, отримані при використанні методів відкритої перевірки, можуть згодом використовуватися для обліково-статистичних цілей.

Спеціальні економіко-правові методи. До таких методів належить метод документального аналізу, метод економічного і бухгалтерського аналізу, метод стереотипів, метод аналізу чистої вартості, розрахунку касового дефіциту й інші. Дані методи використовуються, якщо приховування доходів носить неявний характер, відповідно оцінка і виявлення їх - справа складна, що має дві особливості.

По-перше, оцінити приховані доходи можна лише у процесі їх виявлення за спеціально проведеного розслідування.

По-друге, для їхнього виявлення необхідно використовувати спеціальні методи економіко-правового аналізу.

Вказані вище методи дають змогу ефективно застосовувати спеціальні економічні і бухгалтерські знання в юридичній практиці. Більшість з даних методів включені до складу перевірки і рекомендовані до застосування при податковому контролі в Україні.

В специфічних для України умовах відмирання демократичності інститутів і розквіту корупції рівень податків сам по собі слабко впливає на масштаби ухилення їх від сплати, суперечить твердженню, що для звуження цих масштабів необхідно знижувати ставки податків; ця думка узгоджується з позиціями західних учених, котрі підкреслюють такі фактори, як ступінь прозорості податкового законодавства. Соціальні норми, оплата праці контролерів тощо, а також непрямо підтверджується світовою практикою. Так, наприклад, у ряді скандинавських країн, де тривалий час зберігається один з найвижчих рівнів оподаткування в світі - понад 40% ВВП, але слабко розвинена корупція і підтримується явно виражена залежність між сплаченими податками й зворотним потоком суспільних послуг, розміри тіньової економіки оцінюється як найнижчі в Європі (наприклад, у Норвегії вони менші за 10% ВВП).

У розвинутих країнах ситуація в цілому має парадоксальний вигляд, коли виходити з усталених в Україні уявлень, а саме - що з підвищенням рівня податкового тиску зменшуються масштаби ухилення від сплати податків і відносні розміри тіньового сектора економіки

На думку західних науковці, незначне, але постійне і масове ухилення від податків настільки укоренилося в суспільстві, що перебороти його дуже важко. Фіскальним зловживанням протистоїть податкова служба, робота якої, певна річ, у межах закону, вирізняється сміливістю дій, розумінням реалій господарського життя та психології платників.

У США практикується попередження ухилень: суму бази оподаткування, вказану в декларації, Служба внутрішніх доходів збільшує на певну величину і з неї вираховує вищий розмір податку. Звичайно, в платника зберігається право оскаржити дії чиновника, але в більшості випадків із корекцією погоджуються, аби тільки уникнути податкової перевірки. Перевага цього способу в адміністративній простоті, недолік – його приблизність, неточність. Коли йдеться про великі гроші, процедура корекції декларованого доходу набагато складніша. Справа може дійти до податкового суду, якщо всі адміністративні заходи вичерпані.

У США п’ята поправка до конституції забороняє властям вимагати від громадян показань, які можуть бути використані проти них. Єдиний виняток зроблено для інформації податковим органам про приватну підприємницьку діяльність, особисте майно і доходи.

До виявлених порушників застосовуються такі покарання: додаткове (кратне) нарахування податку, штрафи й виплати процентів за прострочення платежу; висилка з країни або заборона виїзду за кордон; позбавлення права служити в державних установах, одержувати патенти, торгові марки та ліцензії, дозволи на будівництво; конфіскація майна й тюремне ув’язнення – аж до довічного.

Останнім часом нарощування зусиль податкового контролю відбувається головним чином за рахунок всеохоплюючої комп’ютеризації.

Завдяки комп’ютеризації легко одержати дані про виплати корпораціями дивідендів, банками – процентів тощо. Тепер досить порівняти дані, одержані за електронно-комунікаційними каналами, з індивідуальними податковими деклараціями, щоб зробити просту та ефективну перевірку повноти декларування доходів. Уже сама можливість такої перевірки підвищує чесність платників.

Обладнаний комп’ютерами контрольно-ревізійний відділ Служби внутрішніх доходів проводить соціальну розрахункову перевірку всіх декларацій на арифметичну правильність обчислень і повноту поданої

інформації за текстом і в цифрах. Далі за особливою спеціальною програмою електронний контролер відбирає декларації для детальнішої перевірки. При цьому комп'ютер запрограмований на так звані критичні ліміти, тобто підрозділи для фіску грошових операцій платників. Паралельно йде відбір декларацій для повної перевірки за принципом абсолютної випадковості. Таким чином, забезпечуючи два контрольних підходи – суцільний і випадковий, комп'ютер створює ймовірну можливість перевірки всіх платників.

Податкова служба США використовує три основні методи відбору платників податків для проведення аудиту, зокрема:

1) первинний комп'ютерний відбір на основі аналізу податкової звітності;

2) відбір за результатами перевірок та виявлення взаємопов'язаних осіб;

3) використання інформації зовнішніх інформаторів (добровільних та тих, послуги яких оплачуються).

Значення податкової служби США настільки високе, що її рішення має силу на рівні рішень судових інстанцій. Прикладом цього є можливість отримання інформації від банківських установ, яка надається на підставі рішення податкової служби

Ознайомившись з технологічно-організаційною стороною податкової служби в США, вражає її сучасність і професіоналізм. Податковим службам властиве прискіпливе намагання дошукатися до найменших дрібниць походження виручки, зробити податкову процедуру комфортнішою для платників, прискорити обробку інформації.

Корисним для покращення податкового контролю може бути зарубіжний досвід з присвоєння ідентифікаційних номерів платникам податків . Так, наприклад, у Греції, яка вважається християнською державою, цікавою є методика з присвоєння ідентифікаційних номерів

віруючим особам. У Великобританії ідентифікаційний номер присвоюється при першому працевлаштуванні.

Україна прагне до інтеграції в Європу і тому має докласти всіх зусиль для виконання тих вимог, які ставляться до країн – членів ЄС. Вважаємо, що певні зрушення вже закладені в Податкового кодексу України. Сформувати цілком прозору податкову систему в Україні видається нам зовсім нереальним, але використати всі можливі напрями її вдосконалення - цілком ймовірно.

Безперечно Україна вже має свою власну систему податкового контролю, котра враховує досвід інших країн. Але не можна просто переносити досвід будь-якої країни на реалії нашої економіки. Об'єктивно необхідно будь-які новації в податковому законодавстві переймати тільки після глибокого вивчення певної проблеми і досвіду окремих елементів системи оподаткування країн із ринковою економікою, проведення групового аналізу доцільності зазначеної норми й можливості її застосування в українському законодавстві.

Зарубіжні країни, пройшовши еволюційний шлях розвитку своїх податкових систем, свого часу запровадили ефективні засоби та методи управління процесами справляння податків. Аналіз їхнього досвіду дає змогу дійти висновків про прийнятність деяких практичних рішень для застосування в Україні. Заслуговує на увагу перенесення акцентів на сегмент масово-роз'яснювальної роботи та налагодження партнерських взаємовідносин з платниками, лібералізація процесів подання-прийняття звітності та проведення перевірок, застосування прогресивних методів відбору платників для проведення перевірок тощо.

Результати дослідження зарубіжного досвіду податкового контролю за справлянням непрямих податків здатні у майбутньому справити значний вплив на підвищення ефективності діяльності структурних підрозділів Міністерства доходів і зборів України.

3.2. Перспективи вдосконалення вітчизняних податкових органів в контексті соціально-економічного розвитку України

Сьогодні Міністерство доходів і зборів України та бізнес є стратегічними партнерами, які працюють заради однієї мети – розвитку підприємництва в країні та, відповідно, стабільного економічного зростання держави в цілому.

Всі сервісні центри Міндоходів, а їх кількість сягає майже 500, працюють за принципом «єдиного вікна», платники мають можливість отримати більше 100 адміністративних послуг. Безкоштовним цифровим підписом від Міндоходів користуються все більше підприємців. Більше того, статистика дозволяє нам упевнено говорити про зростання популярності серед платників електронної звітності.

Крім того, всі законодавчі ініціативи Міндоходів приймаються з огляду на інтереси бізнесу та громадськості. Всі напрацювання наших фахівців обговорюються членами Ради з питань стимулювання інвестицій та підприємницької діяльності, які дають фахову оцінку кожному законопроекту. Це дає змогу виявити недоліки у документі ще на стадії розробки.

Серед завдань, визначених стратегією розвитку, контроль за сплатою податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Стабільне виконання бюджетних призначень за рахунок підвищення добровільності сплати податків – таким є формат виконання цього завдання.

Значні кроки зроблено й у напрямі сприяння розвитку міжнародної торгівлі. Вже спрощено процедури митного оформлення, в 6 разів скорочено час на їх проведення, істотно знижено документообіг для здійснення експортно-імпортних операцій. Міністерство робить ставку на сучасні ІТ-

рішення та дистанційний контроль, без втручання в поточну діяльність бізнесу і без зайвих перевірок.

Одним із стратегічних напрямів визначено впровадження ефективних методів протидії корупції. Саме корупція розглядається як одна з головних перешкод для інвестування в Україну. Тому сьогодні слід працювати над системним упередженням цього явища.

Серед основних напрямів розвитку Міндоходів, визначених Стратегією, є побудова ефективної системи управління персоналом та стратегічне управління організацією, постійне та безперервне вдосконалення операційної діяльності. Від злагодженої та консолідованої роботи всього колективу Міндоходів залежить кінцевий результат розвитку Міністерства.

Діяльність державних органів, зокрема податкових, здійснюється в конкретному соціальному середовищі, тому держава не може ігнорувати інтереси суспільства. Стабільність суспільства стає необхідною умовою стійкого розвитку фіскальної служби. Саме тому питання її соціальної відповідальності набувають все більшої актуальності. Метою держави є отримання та зростання ефекту від функціонування ДПС, наявність позитивних соціальних і економічних наслідків взаємодії податкових органів і суспільства, що сприятиме посиленню економічної, соціальної, енергетичної та іншої безпеки. Працівники зацікавлені в стабільності податкового органу, розвитку з ним довгострокових трудових відносин, сприятливій робочій атмосфері. Для споживачів-платників податків найбільшу цінність мають послуги, що задовольняють їх за якістю, механізмом отримання та повноцінним застосуванням інструментів податкового регулювання соціального розвитку.

Реалізація зазначених інтересів сприяє зростанню соціальної відповідальності податкових органів. У науковій літературі активно розглядають це поняття з точки зору суб’єктів господарювання (у різних роботах цей термін визначений таким як соціальна відповідальність бізнесу

та корпоративна соціальна відповідальність), державних службовців і в меншій мірі органів державної влади, зокрема податкових.

Цікавим з науково-практичної точки зору є дослідження впливу соціальної відповідальності на наявні та перспективні можливості податкових органів та їх імідж. Так, високий рівень розвитку ДПС є запорукою для формування і посилення її інституційної спроможності, для підтримки існуючих і створення нових конкурентних переваг, оперативного усунення та передбачення виникнення кризових явищ, а також успішної реалізації обраної стратегії модернізації. Також сформований потенціал визначає загальний рівень розвитку податкового органу. У той же час імідж виступає джерелом для створення конкурентних переваг, які підтримують стійкість і привабливість даного виду діяльності на ринку праці, а також обумовлює певну спроможність, зокрема інституційну, до передбачення, ідентифікації та вирішення певних проблем соціального характеру через прийняття соціально відповідальних рішень при наданні адміністративних послуг. Зазначені аспекти розвитку ДПС цікавлять і вітчизняних, і іноземних суб'єктів господарювання, а отже, особливості діяльності податкових органів можуть також сприяти податковій конкуренції.

Сучасний розвиток державного управління та податкової служби вимагає наявності не лише відповідного законодавства, а й досконалої інституційної бази, трансформації владної вертикалі на основі демократичних зразків урядування. Адже важливим є не лише прийняття якісних законів, а й їх результативне впровадження, що передбачає достатню інституційну спроможність для цього. Інституційна спроможність органу виконавчої влади поєднує виконувану ним функцію, відповідну структуру органу, чіткі стандарти та процедури діяльності, а також уміння та навички персоналу, необхідні для результативного і ефективного виконання цієї функції органу виконавчої влади [4, с. 36].

Слід зазначити, що Україна активно працює в напрямку модернізації ДПС відповідно до європейських стандартів. Активне використання країною

сучасних технологій автоматизації процесів адміністрування, які здатні гнучко реагувати на зміни інструментів податкового регулювання, вивчення найкращих європейських практик шляхом отримання фахової експертизи, залучення цільових інтелектуальних ресурсів, налагодження відносин з європейськими податковими службовцями допомагає віднайти відповіді на нагальні практичні питання соціального розвитку та інтеграції України до ЄС. Однак перевага цих інструментів не лише в створенні інституцій з новим принципами діяльності, а також і в ознайомленні українських податківців з практикою роботи у провідних країнах Європи.

Таке реформування спрямоване на підвищення ефективності функціонування податкових органів. Очевидно, що ДПС не тільки повинні працювати ефективно, а й вміти переконувати громадян у результативності й доцільності своєї діяльності. Тобто в сучасних умов демократизації суспільства важливою вимогою є визнання цієї роботи населенням.

Одним із важливих аспектів загального сприйняття й оцінки податкового органу є враження, яке він справляє, тобто його імідж (цілеспрямовано сформований образ).

Як стверджує Г. Почепцов, імідж у концентрованій формі задає суть людини або організації. Відштовхуючись від іміджу, ми можемо будувати свої взаємовідносини із ними. Отже, що точніше ми виберемо і створимо імідж, тим ефективнішою буде комунікація [8, с. 18]. Саме імідж стає основою інформації про об’єкт. Імідж існував і впливав на реальні обставини завжди, але в наш час його значення стрімко зростає. Це можна пояснити тим, що він є природним продуктом обробки великих масивів інформації. Оскільки сучасна людина не в змозі зберігати і переробляти самостійно таку кількість інформаційних потоків, вона починає користуватися ярликами, які відсилають до ситуації, що стоїть за цими ярликами.

Отже, поняття іміджу дуже тісно пов’язане із поняттям стереотипу. Як зазначає В. Королько, стереотипи мають об’єктивну природу і є невід’ємною властивістю психіки людини робити узагальнення. Вони поєднує два аспекти

– знання і відношення, кожне з яких може стати переважаючим [6, с. 296]. Тому при формуванні іміджу слід пам’ятати, що його створення має починатися з виявлення реально вже сформованої думки суспільства про податкову роботу. Для цієї мети має бути налагодженим процес опитування платників податків та забезпечення дії механізму врахування суспільної думки при наступних перетвореннях. Проблемою сьогодення є формальність здійснення таких дій.

Важливим принципом діяльності податкової служби в період її масштабної реорганізації залишається зменшення податкового навантаження з одночасним зміцненням податкової дисципліни, налагодженням конструктивного діалогу з бізнесом. У таких умовах одним з пріоритетів у роботі органів ДПС визначено ребрендінг, тобто комплекс заходів зі зміни бренда (чи його складових) з метою переходу на новий рівень відносин між ДПС та платниками податків, мета якого – створення стійкої асоціації з податковою службою як із сервісною службою [12].

З позиції суспільства “імідж податкової служби – у відкритості, демократичності і публічності” [11]. З одного боку, практика роботи органів ДПС доводить доцільність створення громадських рад. Існування такого постійно діючого дорадчого органу при податкову органі забезпечує зворотний зв’язок бізнесу з органами ДПС, сприяє проведенню роботи з роз’яснення податкового законодавства, обговоренню нововведень у законодавстві, що регулює сплату податків. З іншого, – імідж податкової служби залежить від кожного працівника, який безпосередньо контактує з платниками податків. Отже, винятково важливе значення в діяльності органів ДПС має організація стосунків із громадськістю. Робота в цьому напрямку представляє собою сукупність зусиль працівників податкової сфери, спрямованих на створення сприятливого клімату для своєї діяльності через взаємодію із зовнішнім середовищем. Думка громадськості про ДПС складається під впливом двох основних факторів: знань про діяльність ДПС і

досвіду спілкування з нею. Усе це так чи інакше пов’язане із вирішенням основного завдання – створення і підтримання позитивного іміджу ДПС.

Комплексний перехід від фіскальних методів роботи до стимулювання добровільної сплати податків є одним із головних напрямків податкової політики. Одним із дієвих напрямків у формуванні позитивного іміджу ДПС є робота з молоддю та виховання високої податкової культури. Наприкінці 2011 р. головою ДПСУ був офіційно презентований мультфільм “Місто мрії” – перший масштабний творчий проект ДПС, спрямований на роботу із майбутніми платниками податків. Головним очікуваним результатом такого проекту є покращення податкової дисципліни за рахунок усвідомлення необхідності сплати податків та шкоди від ухилення від такої сплати.

Останнім часом також посилюється інтерес до такої технології соціальної комунікації, що може використовуватись для формування податкової культури та позитивного іміджу ДПС, як соціальна реклама на податкову тематику. Вона має застосовуватися по всій Україні і знаходити механізми впливу на фактичну

і потенційну цільові аудиторії. У зв’язку з цим виникає необхідність застосування комплексного підходу до розробки, розширення напрямків, замовлення, використання та оцінки ефективності такої реклами. Актуальними напрямками соціальної реклами на податкову тематику, що може використовуватись ДПС, є такі:

1) висвітлення позиції ДПС щодо підтримки ініціатив у сфері оподаткування,корисних платникам податків (податкові реформи);
2) інформування про суттєві зміни у податковій сфері (прийняттянормативно-правових актів, зміни строків декларування тощо);
3) інформування про масові заходи, що проводяться ДПС;
4) вітання населення зі святами, значущими подіями (з боку ДПС);
5) виховання громадянської відповідальності платників податків (сплатаподатків, декларування доходів, легалізація доходів) та ін.

Слід відмітити, що лише із формування успішної комунікації громадськості і ДПС, створенням її позитивного іміджу на маркетингових засадах можна пов’язувати суттєві зміни податкових відносин у сфері взаємодії “влада – суспільство” в цілому та ефективність організаційного забезпечення податкового регулювання соціального розвитку.

Враховуючи вищезазначене, доцільним вважається подати структурнофункціональну схему забезпечення розвитку органу ДПС на принципах соціальної відповідальності та поліпшення іміджу в умовах демократизації державного управління. Її компоненти є органічно вбудованими у ряд функціональних підсистем:

1) забезпечення управління розвитком органу ДПС (нормативно-правове,інформаційне, кадрове забезпечення, забезпечення зв’язків з громадськістю);
2) планування заходів щодо розвитку податкового органу;
3) реалізації заходів щодо розвитку податкового органу;
4) контролю розвитку податкового органу (моніторинг показниківдіяльності органів ДПС, аналіз тенденцій змін іміджу ДПС та окремого податкового органу, оцінка інституційної спроможності ДПС, громадський контроль податкових органів

Склад зазначених підсистем може різнитися залежно від рівня управління, що дозволяє забезпечити гнучкість такого механізму, формування деталізованого набору найбільш ефективних на даному рівні інструментів впливу, необхідних для досягнення відповідного рівня розвитку ДПС з урахуванням особливостей державної податкової політики регулювання соціальних процесів в Україні.

Реалізація зазначеного підходу до забезпечення розвитку органу ДПС, що ґрунтується на принципах соціальної відповідальності та поліпшення іміджу, має супроводжуватися:

– проведенням системного навчання співробітників ДПС для підвищенняїх комунікативного рівня, професійних та етичних навичок організації

взаємовідносин з учасниками податкових відносин на демократичних засадах;

- поліпшенням узгодженості та ефективності діяльності структурних підрозділів органів ДПС;
- посиленням інституційної спроможності громадських організацій і податкової служби в контексті аналізу та розробки пропозицій щодо вдосконалення інструментів податкового регулювання соціальних процесів;
- створенням при податкових органах дієздатних центрів комунікацій владиі громадськості (наприклад, часткове вирішення цього питання закладено при відкритті у 2012 р. Центрів обслуговування платників податків);
- упровадження ефективних державноуправлінських технологій комунікацій, інформування, партнерства, ґрунтуючись на вивченні закордонного досвіду;
- запровадження обов'язкової фінансової і не фінансової (соціальної)звітності податкових органів;
- посилення маркетингової складової менеджменту у податкових органах з метою забезпечення дієвості механізму формування іміджу;
- розширення практики застосування "електронних офісів", максимальної автоматизації процесів адміністрування, що сприятиме створенню клієнтоорієнтовної системи обслуговування платників та підвищенню рівня добровільної сплати податків;
- установленням системи громадського контролю за діяльністю податкових органів для забезпечення ефективного врахування громадської думки, посилення соціальної відповідальності в процесі ухвалення та реалізації державної податкової політики [9; 10].

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що дотримання принципів соціальної відповідальності в сучасних умовах дозволяє ДПС раціонально реагувати на запити і потреби суспільства, що сприяє підвищенню її

конкурентоспроможності. Досягненню зазначеного результату сприяє також діяльність державних установ щодо підвищення кваліфікації та навчання працівників, що вдосконалює професійні навички державних службовців та сприяє збагаченню їх професійного досвіду (особливо під час реформування у певних сферах державного управління, гармонізації законодавства тощо), а значить, зумовлює підвищення добробуту населення та розвитку держави. Усе це дозолить позитивно впливати на такі соціальні процеси в рамках податкових відносин, як формування податкової культури, посилення податкової дисципліни, базування взаємовідносин податкових органів з платниками податків на етичних вимогах і демократичних принципах, а також на такі загальнодержавні соціально-економічні процеси, як скорочення тіньового сектора, забезпечення достатніх надходжень до бюджету та фінансування запланованих статей витрат, залучення іноземних економічних суб'єктів в економіку, підвищення добробуту населення та конкурентоспроможності країни.

Підвищення ефективності адміністрування податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, формування зручної та комфортної для платника системи податкового та митного сервісу має здійснюватися за такими напрямами:

1) розвиток партнерських відносин з громадянами та бізнесом;
2) надання високоякісних послуг громадянам та бізнесу, впровадження нових електронних сервісів та підвищення рівня надання послуг;
3) сприяння розвиткові міжнародної торгівлі, впровадження найкращих практик у сфері митного регулювання;
4) здійснення контролю за повнотою сплати податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
5) оптимізація оперативно-слідчої діяльності у сфері оподаткування, митній та бюджетній сфері
6) впровадження ефективних методів протидії корупції;

7) формування ефективної системи управління персоналом;
8) стратегічне управління організацією, постійне та безперервне вдосконалення операційної діяльності.

Під час реалізації зазначених напрямів необхідно досягати таких цілей:

у рамках розвитку партнерських відносин з громадянами та бізнесом:

- підвищення рівня культури сплати податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та позиціонування Міндоходів як відкритого та готового до конструктивного діалогу з громадськістю та бізнесом органу;

- формування інформаційного поля про діяльність Міндоходів;

- удосконалення податкового та митного законодавства;

- неупереджене та справедливе застосування законодавства;

- зменшення адміністративного навантаження на громадян та бізнес;

у рамках забезпечення надання високоякісних послуг громадянам та бізнесу, впровадження нових електронних сервісів та підвищення рівня надання послуг:

- розроблення і впровадження ефективної моделі надання послуг громадянам та бізнесу;

- розвиток наявних і впровадження інноваційних електронних сервісів для громадян та бізнесу;

у рамках сприяння розвиткові міжнародної торгівлі, впровадження найкращих практик у сфері митного регулювання:

- підвищення ефективності процедур митного контролю;

- реформування системи притягнення до відповідальності за порушення митних правил;

- розвиток митної інфраструктури;

у рамках здійснення контролю за повнотою сплати податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування:

- підвищення ефективності методів протидії мінімізації сплати податків;

- посилення функції оцінки та управління ризиками як основи контролю за повнотою сплати податків, зборів та митних платежів;

- посилення централізованої аналітичної функції;

- удосконалення системи стягнення податкового та митного боргу;

у рамках оптимізації оперативно-слідчої діяльності у сфері оподаткування, митній та бюджетній сфері:

- боротьба із злочинністю у сфері оподаткування, митній та бюджетній сфері;

- розвиток оперативно-слідчої функції (взаємодія з іншими підрозділами, формування позитивного іміджу);

у рамках впровадження ефективних методів протидії корупції:

- активна взаємодія з міжнародними організаціями, що провадять діяльність з питань протидії корупції;

- розроблення та впровадження комплексної системи протидії корупції у Міндоходів;

у рамках формування ефективної системи управління персоналом:

- підвищення ефективності управління персоналом у Міндоходів;

- розвиток системи безперервного навчання та підвищення рівня мотивації працівників;

у рамках стратегічного управління організацією, постійного та безперервного вдосконалення операційної діяльності:

- забезпечення стратегічного управління організацією;

- активне співробітництво з податковими і митними службами іноземних держав, міжнародними організаціями, а також застосування провідного міжнародного досвіду;

- проведення регулярної оцінки ефективності роботи структурних підрозділів Міндоходів, формування системи управління якістю їх роботи;

- оптимізація організаційної та функціональної структури Міндоходів;

- забезпечення комплексної автоматизації ключових процесів у Міндоходів;

- побудова сучасної та динамічної ІТ-функції;

- забезпечення високого рівня продуктивності, надійності та безпеки інформаційно-телекомунікаційних систем.

Висновки до 3 розділу

ВИСНОВКИ

Ефективне реформування української економіки передбачає об’єднання теорії і практики, щодо основних функцій системи державного управління на всіх його рівнях. Основною функцією державного управління є створення необхідних умов для розвитку, забезпечення її динамічності та стабільності, збалансованості. Важливу роль у цьому відіграє створення ефективної податкової системи та адекватної системи контролюючих органів. Податкова політика України що проводиться в даний період, супроводжується кризовими явищами практично в всіх сферах життя. За таких умов широкого поширення набувають порушення податкового законодавства. Одна з основних цілей роботи органів Міністерства доходів і зборів України — слідкування за дотриманням податкового законодавства щодо оподаткування.

На основі проведеного дипломного дослідження організаційних та методологічних основ функціонування податкових органів у контексті покращення податкових органів України можна зробити такі основні висновки.

Розробка ефективної податкової політики і виконання нею повною мірою своїх головних функцій неможливі в випадку, коли податкову роботу буде обмежено лише проведенням перевірок платників податків і застосуванням санкцій до порушників. Без масово-роз'яснювальної роботи, проведення профілактичних заходів, глибокого аналізу економічної ситуації та оперативного вживання необхідних запобіжних заходів, неможливо реалізувати великий регулюючий, стимулюючий і перерозподільчий потенціал оподаткування. Здійснюючи податковий контроль, працівники державних органів повинні виявляти відхилення параметрів дохідної частини бюджету від заданих умов, аналізувати їх причини та брати участь у визначенні шляхів подальшого здійснення податкової політики.

Модернізація діяльності податкових органів повинна базуватися на принципі розширення бази оподаткування не лише за рахунок контрольно-перевірочної роботи, а й за рахунок розробки пропозицій до податкового законодавства.

За умов високої ефективності та дієвості Міндоходів зможе здійснити перевірку лише невеликої частки загальної кількості платників податку. Тому, якщо більшість платників податку не поважатиме контролюючі органи держави, то це призведе до погіршення загального соціально-економічного становища. А доречність модернізації податкових органів полягає в тому, що вона здатна забезпечити розумний та справедливий спосіб залучення необхідних податкових надходжень. Оскільки така система була б зрозумілою та справедливою, то повинна користуватися повагою платників податків.

Основними цілями розвитку фіскальних органів в Україні має бути:

підвищення рівня культури сплати податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та позиціонування Міндоходів як відкритого та готового до конструктивного діалогу з громадськістю та бізнесом органу;

- формування інформаційного поля про діяльність Міндоходів;
- удосконалення податкового та митного законодавства;
- неупереджене та справедливе застосування законодавства;
- зменшення адміністративного навантаження на громадян та бізнес;
- розвиток наявних і впровадження інноваційних електронних сервісів для громадян та бізнесу;
- активна взаємодія з міжнародними організаціями, що провадять діяльність з питань протидії корупції;
- підвищення ефективності управління персоналом у Міндоходів;
- оптимізація організаційної та функціональної структури Міндоходів;

- забезпечення комплексної автоматизації ключових процесів у Міндоходів;
- забезпечення високого рівня продуктивності, надійності та безпеки інформаційно-телекомунікаційних систем.

Загалом в Україні інтенсифікація контрольно-економічної діяльності податкової служби позитивно впливає на рівень виконання бюджетних надходжень. У плані реалізації концепції модернізації і реформування податкової служби України вважаємо за доцільне при визначенні податкового потенціалу України і надалі особливу увагу приділяти розвитку інформційних технологій та електронних комунікацій. Це обов'язково впливатиме на загальний рівень податкової культури в суспільстві, а також сприятиме наповненню дохідної частини бюджетів усіх рівнів, при цьому у світовому співтоваристві формуватиметься позитивний податковий імідж України.

Лише проведення ефективної, модернізованої податкової роботи може бути чинником попередження податкових правопорушень.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ