

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

на правах рукопису

ЛУЦИК АНАТОЛІЙ ІГОРОВИЧ

УДК 336.225

**ФІСКАЛЬНІ ТА РЕГУЛЮЮЧІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОГО
ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ**

Спеціальність 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит

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

Науковий керівник:

Крисоватий Андрій Ігорович

кандидат економічних наук,

доцент

ТЕРНОПІЛЬ - 2006

Зміст

ВСТУП	3
РОЗДІЛ I Теоретико-організаційні домінанти та роль державного податкового менеджменту у функціонуванні економіки	10
1.1. Наукові основи управління державними фінансами.....	10
1.2. Концептуальні основи та генезис державного податкового менеджменту.....	29
1.3. Нормативно-правове забезпечення податкового менеджменту.....	49
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ I.....	60
РОЗДІЛ 2 Державний податковий менеджмент та співвідношення прояву функцій податків: діалектика та реалії взаємозалежності.....	64
2.1. Організаційний базис державного податкового менеджменту	64
2.2. Прагматизм податкового прогнозування та планування	76
2.3. Дивергенція податкового регулювання	91
2.4. Фіскально-регулятивні особливості податкового контролю.....	109
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ II.....	131
РОЗДІЛ 3 Функціональна гармонізація елементів державного податкового менеджменту.....	136
3.1. Взаємозв'язок податкового навантаження та бюджетних завдань: модельний аналіз.....	136
3.2. Модернізація механізму протидії податковим ризикам	145
3.3. Гармонізація податкових стосунків	164
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ III	180
ВИСНОВКИ.....	184
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	189
ДОДАТКИ.....	205

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У процесі розбудови податкової системи і проведенні податкової політики, впровадженні нових і трансформації наявних податків, реформуванні структури контролюючих органів не завжди враховувалися нові соціально-економічні реалії, особливості прагматичного та політичного впливу на прийняття рішень. За інерцією стосунки платників податків та контролюючих органів будувалися на традиціях адміністративно-командної системи управління. На сьогодні особливу увагу треба приділяти організації та вдосконаленню державного податкового менеджменту.

Державний податковий менеджмент має змінити традиційні підходи до управління оподаткуванням, що сформувалися в умовах централізованої економіки. Внаслідок цього, виникає потреба оволодіти новими прийомами і методами менеджменту для комплексного виконання фіскальної та регулюючої функцій податків. Поряд з цим постійно зростаюча залежність приватного сектора і населення від програм і послуг держави, необхідність створення більш продуктивного, орієнтованого на результати й ефективність середовища, надання державних програм і послуг з меншими затратами, потреба відновлення довіри населення до державних установ через переорієнтацію діяльності податкових органів на користь громадян, а це викликає необхідність поширення менеджерської практики управління на державний сектор економіки і державні органи.

Значний внесок у розвиток досліджень стосовно державного податкового менеджменту, а також його складових зробили вітчизняні (В.Л. Андрущенко, В.В. Буряковський, О.Д. Василик, М.В. Гринюк, О.Д. Данілов, С.В. Каламбет, М.М. Касьяненко, А.Я. Кізима, А.І. Крисоватий, Я.В. Литвиненко, С.Л. Лондар, А.Ф. Мельник, П.В.Мельник, В.М. Опарін, М.Н. Скворцов, А.М. Соколовська, В.М. Суторміна, О.М. Тимченко, В.М. Федосов, Н.П. Фліссак, П.В. Цимбал, С.І. Юрій), російські (М.В. Карп, В.Г. Князєв, Д.Ю.

Мельник, Д.Г. Чернік, Т.Ф. Юткіна та ін.) та зарубіжні науковці (Ш. Бланкарт, Д. Свейн, Д. Хайман).

Сучасні проблеми мобілізації податків, ефективного податкового стимулювання розвитку підприємництва вимагають глибшого вивчення основ податкового менеджменту. Однак, недостатньо опрацьованими є питання комплексного вирішення проблем державного податкового менеджменту через призму його функцій. Особливої уваги потребує дослідження питань податкового планування та прогнозування з урахуванням вітчизняних реалій. Важливою є оптимізація стосунків платників податків і держави.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана згідно з планом науково-дослідної роботи кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського державного економічного університету на тему: “Фіскально-податкове адміністрування: прагматика, проблематика та перспективи розвитку” (номер державної реєстрації 0101U005699) у частині поліпшення державного податкового менеджменту. Внесок автора у виконання цієї теми полягає у виконанні розробок, пов'язаних з удосконаленням адміністрування, планування, розрахунку потенційних можливостей збільшення податкових надходжень, ефективнішим застосуванням податкового регулювання та податкового контролю.

Мета і завдання дослідження. Мета роботи полягає у тому, щоб обґрунтувати теоретичні засади державного податкового менеджменту в період ринкової трансформації й сформулювати цілісну систему практичних рекомендацій, скерованих на комплексне підвищення фіскальної і регулятивної ефективності управління оподаткуванням. Ця мета передбачає виконання таких завдань:

– з'ясувати й проаналізувати головні сутнісно-типологічні проблеми державного податкового менеджменту, характерні для зарубіжної і вітчизняної наукової думки;

- розглянути місце, роль і механізми комплексного впливу державного податкового менеджменту на різні сторони соціально-економічного життя сучасного суспільства;
- уточнити функціональне призначення податкового менеджменту з позиції державних органів влади;
- відстежити еволюцію державного податкового менеджменту з моменту проголошення незалежності України;
- проаналізувати вплив державного податкового менеджменту на виконання фіскальної та регулюючої функції податків;
- обґрунтувати можливість адаптації зарубіжного досвіду функціонування податкового менеджменту до вітчизняних соціально-економічних реалій і сформулювати пропозиції щодо модернізації управління оподаткуванням;
- розробити економіко-математичну модель вибору оптимального режиму оподаткування з метою системного виконання фіскальних та стимулюючих завдань держави.

Об'єктом дослідження є державний податковий менеджмент у частині використання форм та важелів впливу податкового механізму на підвищення ефективності функціонування податкової системи.

Предметом дослідження є сукупність фінансово-економічних відносин, спрямованих на практичну реалізацію управлінської діяльності держави в сфері державного податкового менеджменту.

Методи дослідження. Методологічним фундаментом дослідження став діалектичний метод наукового пізнання та системний підхід до вивчення процесу державного податкового менеджменту, в межах яких застосовувалися наукові методи аналізу та синтезу (у ході дослідження понятійного апарату податкового менеджменту), загального й конкретного, історичний метод (систематизація правового забезпечення та дослідженні еволюції податкового менеджменту); метод наукової абстракції і статистичні прийоми групування, динамічних порівнянь, графічного зображення (при

визначенні та аналізі елементів податкового менеджменту); методи моделювання (при визначенні оптимальної сукупної податкової ставки), формалізації та аналогії (визначенні пропозицій щодо гармонізації податкових стосунків).

Інформаційну базу дисертаційного дослідження становлять нормативно-правові акти з питань оподаткування, статистична інформація і матеріали Державного комітету статистики України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України, Державної податкової адміністрації України, Державного казначейства України та інші матеріали, необхідні для проведення аналізу державного податкового менеджменту й дії податкового законодавства на практиці.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні концептуальних теоретичних підвалин для формування цілісного, науково наповненого податкового менеджменту та розробці системи заходів практичного характеру щодо модернізації податкових технологій, спрямованих на реалізацію прихованих фіскальних і стимулюючих резервів.

Вперше:

- визначено зміст поняття “державний податковий менеджмент” з позиції його впливу на підвищення ефективності податкової системи через мотиваційні аспекти діяльності його учасників. На відміну від існуючих поглядів, пропонується розглядати державний податковий менеджмент як специфічну систему людської діяльності, виражену у застосуванні спеціальних управлінських функцій стосовно оптимізації податкової системи та проведення податкової політики, а також забезпечення ефективного податкового адміністрування;

- розроблено критерії оцінки та показники якості роботи працівників податкових органів, у частині особистих, ділових якостей та етики поведінки. Зокрема, визначено професійну компетентність та психологічну відповідність працівників;

Набуло подальшого розвитку:

- оцінка сфери та прагматики застосування державного податкового менеджменту, що послужило основою для розмежування понять “податкове управління”, “податковий менеджмент” та “податкове адміністрування”. З цією метою пропонується вважати особливостями податкового менеджменту людську ознаку, притаманну лише цьому процесу, а також вплив менеджменту на свідомість і волю його учасників;

- обґрунтування специфіки податкового прогнозування із виокремленням на цій основі причин, що призводять до відхилень у його здійсненні. Встановлено, що порівняльний аналіз і використання у податковому прогнозуванні реальних даних макроекономічних показників, передбачуваних як державними, так і недержавними дослідницькими установами, сприятиме усуненню розбіжностей між плановими і фактичними показниками податкових надходжень;

- використання економіко-математичного моделювання вибору оптимальної норми оподаткування, що дає змогу з високим рівнем достовірності визначити можливість та доцільність регулювання податкових ставок у напрямку оптимізації співвідношення фіскальної і регулятивної функцій податків;

- проведення моніторингу податкових ризиків з метою підвищення ефективності податкового контролю. Сформовано етапи управління податковими ризиками та вдосконалено показники оцінки податкових ризиків;

Удосконалено:

- складові аналізу фіскально-регулюючого прояву податкового регулювання в частині дивергенції його форм і методів. На цій підставі обґрунтовано доцільність поступового зменшення кількості спеціальних преференцій та уніфікації пільгових режимів оподаткування;

- інструментарій регулятивної ефективності податкового контролю в частині застосування доперевірочного аналізу та поглибленого використання непрямих методів контрольно-перевірочної роботи. На цій

основі визначено спеціальні прагматичні підходи щодо конструювання форм і методів контролю способом, що дозволяє компенсувати можливі податкові ризики.

Практичне значення одержаних результатів. Головні висновки та пропозиції дисертаційного дослідження можуть бути використані органами ДПА України та іншими органами державної влади у процесі вдосконалення податкового менеджменту держави, при розробці нормативно-правових актів з питань оподаткування, у навчальному процесі при викладанні дисциплін “Податкова система”, “Податковий контроль”, “Моніторинг податкових ризиків”, “Податки і фіскальна політика” та ін.

Рекомендації, запропоновані у дослідженні, прийняті для впровадження в практичну діяльність ДПА у Вінницькій області (довідка №3367/10/31-259 від 18.09.2005р.), ДПА у Тернопільській області (довідка №4989/10/23-124 від 20.10.2005р.). Окремі положення дисертаційної роботи використано у навчальному процесі Тернопільського державного економічного університету при викладанні дисциплін “Податкова система”, “Податковий контроль”, “Моніторинг податкових ризиків”, “Податки і фіскальна політика” (довідка № 126-06/1513 від 25.10.2005р.)

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дисертаційного дослідження доповідалися на: Всеукраїнській науково-практичній конференції “Економічні проблеми ринкової трансформації України” у м. Львів в 2002р.; II міжнародній науково-практичній конференція молодих вчених “Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації” у м. Тернопіль - 24 -25 лютого 2005р.; Науково-практичній конференції “Податкова політика та механізми її реалізації в Податковому кодексі” у м. Ірпінь 23-24 травня 2005р.; 11 міжнародній науково-практичній конференції “Фінансово-кредитне стимулювання економічного зростання у Волинському державному університеті ім. Л.Українки, м. Луцьк, 3-5 червня 2005р. ”.

Крім цього, зазначені результати доповідалися і обговорювалися на тематичних наукових семінарах кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського державного економічного університету.

Публікації. Основні положення дисертації опубліковані в 11 наукових працях загальним обсягом 11,24 д.а., з них 1 навчальний посібник в співавторстві загальним обсягом 18,4 д.а.. (авторський внесок становить 8,89 д.а., 3 наукових статті у фахових виданнях, 7 публікацій за матеріалами науково-практичних конференцій.

РОЗДІЛ I

Теоретико-організаційні домінанти та роль державного податкового менеджменту у функціонуванні економіки

1.1. Наукові основи управління державними фінансами

Державні фінанси обумовлюються наявністю держави і є її невід'ємним атрибутом. Для виконання своїх функцій держава повинна мати у своєму розпорядженні певні фінансові ресурси, що створюються у її народногосподарському комплексі. З цією метою держава виконує свою фінансову діяльність шляхом законодавчого визначення форм мобілізації доходів і витрат заради забезпечення соціально-економічного розвитку.

Роль державних фінансів в економіці будь-якої країни можна визначити з розміру фінансових ресурсів, які держава мобілізує у своє розпорядження, з якою метою і наскільки ефективно їх використовує. Джерелом створення фінансових ресурсів є валовий внутрішній продукт. Його обсяг визначає фінансові можливості держави, і за своєю суттю він є тією вартісною величиною, в якій переплітаються економічні інтереси держави, населення і підприємницьких структур. У процесі еволюції людства удосконалювався механізм функціонування держави та її фінансів. сформувалася структура фінансів держави, що сьогодні уособлюється в бюджетах різних рівнів, централізованих і децентралізованих фондах цільового призначення, фінансах підприємств і організацій державної та комунальної форм власності, державному кредиті, державному особистому і майновому страхуванні. Проте центральне місце у державних фінансах посідає бюджетна система. Формування і витрачання державних коштів потребує особливих людських навиків і відповідної кваліфікації. В основі ланок державних фінансів лежить управління державними фінансами. Практично під управлінням державними фінансами розуміють сукупність

форм і методів цілеспрямованого впливу держави на формування й використання централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів, що перебувають у розпорядженні державних органів управління.[36,с.355] Тому ефективність управлінської діяльності є важливим чинником якісного та кількісного покращенні стану державних фінансів.

Наукова думка щодо державних фінансів має тривалу історію. Ця наука відбувається у середині XIV століття і найбільшого розвитку вона досягає у XIX столітті, коли при багатьох європейських університетах створюються кафедри фінансів. Поняття державних фінансів вперше висвітлюють праці У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, Ж.-Б. Кольбера, А. Тюрго, Ж. Бодена, Т. Гобса.[21,37,147] Ці автори виділили функції держави у той час (утримання армії, державного апарату та ін.), а також роль у цих функціях власне державних фінансів.

У другій половині XIX століття не можна не відзначити вагомий внесок у фінансову науку німецьких вчених. Насамперед слід згадати К.-Г. Рау. Він вперше підготував підручник з фінансів “Основні начала фінансової науки”, який витримав багато видань і майже півстоліття був основним підручником не лише в Німеччині, а й в інших країнах Європи. У даному підручнику розкрито зміст фінансів держави з позиції їх структурних елементів: державні доходи; державні видатки; державний кредит; бюджет; організація управління фінансами. Швейцарський фінансист Ж. Сімонді розглядав державні фінанси як засіб поліпшення життя народу. [36,с.19]

Доцільно зауважити, що характерною ознакою всіх наукових досліджень того часу є те, що фінансова наука не виходила за рамки державних фінансів.

У першій половині XX століття значно поширилась теорія держави загального добробуту (А. Пігу, Л. Ерхард та ін.). З її точки зору за допомогою державних фінансів відбувається розподільчий процес, розв’язуються проблеми стимулювання ефективності виробництва, стримування інфляції,

забезпечення рівня зайнятості, фінансової підтримки деяких галузей економіки та соціальних категорій населення.[21,с.51] У даній науковій думці простежується причинно-наслідковий зв'язок між державними фінансами і соціально-економічним становищем.

Шведські економісти К. Віксель і Е. Ліндаль в основу державних фінансів заклали справедливе оподаткування, обсяг і структуру державних видатків, раціональний розподіл ресурсів між приватним і державним секторами. В цьому напрямі виконували свої дослідження такі відомі вчені, як В. Парето, П. Самуельсон. Внесок В. Парето в теорію державних фінансів полягає у перегляді ринкової концепції функціонування державних фінансів як добровільного фіскального обміну податків на суспільні блага. Ідеї Парето наводять на думку, що не можна жити і діяти без урахування інтересів ближнього, за рахунок ближнього і на шкоду ближньому.[37,с.20]

Цікавими є погляди сучасних західних фінансистів на державні фінанси. Так, на думку Девіда Хаймана, автора книжки “Державні фінанси”: “державні фінанси – це сфера економічного знання, що вивчає державну діяльність та альтернативні способи фінансування державних видатків”[176,2]

Інший американський вчений Д. Свейн дає таке визначення: “Державні фінанси і бюджет – це грошові фонди суспільного користування, що знаходяться у розпорядженні органів державної влади, довірені управлінню урядовим установам, витрачаються на ухвалені суспільством цілі, підзвітні податкоплатникам, від яких вони надійшли”[181,с.3]

Французький науковець-фінансист Поль Марі Годме трактує це поняття: “Державні фінанси – суспільне багатство у формі грошей та кредиту, яке знаходиться у розпорядженні органів держави”[45,с.37]

З цих визначень можна зробити висновок про їх узагальнюючий характер. Автори у власних трактуваннях подають складові загальнодержавних фінансів, не вдаючись до детального опису поняття державних фінансів.

Трохи відрізняється вітчизняна думка з цього приводу. О.Д. Василик у своєму трактуванні суті державних фінансів розумів складову частину фінансової системи держави, її центральну підсистему, через яку держава впливає на економічний і соціальний розвиток [36,с.141]. Завгородній А.Г., Вознюк Г.Л. під державними фінансами також розуміють складову частину фінансової системи, її центральну ланку, через яку держава впливає на економічний і соціальний розвиток країни. За допомогою державних фінансів держава перерозподіляє значну частину валового внутрішнього продукту, який є головним об'єктом фінансових відносин [62,с.484].

В. Опарін, трактуючи зміст державних фінансів, розуміє їх як сукупність розподільчо-перерозподільчих відносин, що виникають у процесі формування і використання централізованих фондів грошових коштів, призначених для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій [58,с.848].

Українська наукова думка, при визначенні суті даного поняття не має чіткого опису його складових, при детальному описі економічного призначення. На нашу думку, вітчизняні науковці більш об'єктивні при визначенні суті державних фінансів, адже вони через це поняття пояснюють механізм функціонування держави. Крім цього, вона, безперечно, враховує особливості вітчизняних державних фінансів.

Головне призначення державних фінансів – сприяти успішному економічному й соціальному розвитку держави, забезпечувати права і свободи людини. Цього можна досягти завдяки методам і формам мобілізації фінансових ресурсів у розпорядження держави та їх використанням для розвитку економіки, забезпечення соціальних гарантій населення, утримання армії, органів усіх ланок влади.

Необхідність державних фінансів, на наш погляд, зумовлена також тим, що за будь-якого типу економічної системи основне призначення держави – забезпечення фінансовими ресурсами тих потреб, які не можна задовольнити через ринковий механізм, тобто через попит і пропозицію, а

також особисто кожним громадянином з огляду на відповідні об'єктивні причини. До них належить зокрема, структурна перебудова економіки, боротьба з монополізмом, захист навколишнього середовища, оборона, правопорядок, захист тих громадян, які на ринку праці належать до незабезпечених верств (інвалідів, дітей, старих), виконання фундаментальних наукових досліджень, загальна освіта, підготовка кадрів, соціальне забезпечення й страхування, охорона здоров'я тощо.

На основі цього, вважаємо, що кожна держава має будувати власну фінансову політику, через пошук оптимальної моделі перерозподілу фінансових ресурсів із метою прискорення зростання матеріального виробництва й забезпечення певного рівня добробуту населення. Для побудови такої моделі потрібно визначити та науково обґрунтувати рівень втручання держави у господарську діяльність виробничих структур і рівень зобов'язань держави у питаннях соціального забезпечення своїх громадян.

Від цих факторів залежить частка валового внутрішнього продукту, що має зосереджуватися у фінансових інституціях, створюваних державою. Треба врахувати, що необґрунтовано висока частка централізації фінансових ресурсів призводить до негативних наслідків, оскільки централізовано через адміністративний менеджмент важко раціонально розподілити і забезпечити його ефективне виконання. Зниження централізації при високому рівні державної власності зумовлює безгосподарність і різні відхилення у розподілі та використанні фінансових ресурсів і фінансовий розлад у державі. Тому варто дотримуватися поміркованого підходу при здійсненні перерозподілу ВВП за допомогою державних фінансів.

Потрібне також наукове підґрунтя для такого перерозподілу. Надмірне втручання держави в перерозподіл частки валового внутрішнього продукту усуває стимули до праці, знижує темпи економічного зростання. Водночас невтручання держави в цей процес або значне його скорочення стримує розвиток освіти, науки, призводить до зубожіння деяких верств населення тощо.

Перерозподільні процеси за допомогою державних фінансів - це явище макрорівня, проте роль державних фінансів виявляється не меншою мірою у способах мобілізації фінансових ресурсів. Важливе значення має те, як мобілізуються ресурси, якими каналами та в якій формі рухаються, на яких засадах вони виділяються й використовуються.

Аналіз сучасної наукової думки з державних фінансів дозволяє нам стверджувати, що за умов ринку головною формою мобілізації фінансових ресурсів у розпорядження держави є податки, збори й відрахування до грошових фондів держави. Визначення об'єкта оподаткування або розрахунку платежів, передбачених пільг, ставок податків і платежів, строків сплати, відповідальності за несвоєчасну сплату є механізмом впливу на економічні та соціальні процеси, що окреслює роль державних фінансів на макрорівні. При витрачанні ресурсів держава, як правило, застосовує такі методи фінансування власних витрат, як пряме бюджетне фінансування, бюджетне кредитування або самофінансування. Ринкова економіка передбачає залучення коштів через випуск акцій, облігацій, різних кредитних зобов'язань. Як бачимо, державні фінанси і фінанси суб'єктів господарювання суттєво відрізняються, що свідчить про їх різні функції та призначення. Відповідно до різних форм мобілізації ресурсів існують і специфічні системи управління державними і приватними фінансами.

Відомо, що склад, напрямки і обсяг використання державних видатків визначає характером досить різноманітних функцій держави, але в найбільшій мірі він залежить від розміру мобілізованих податків. Для прикладу, до видатків пов'язаних з економічними функціями держави, входять державні інвестиції в галузі економічної інфраструктури, субсидії приватному капіталові й державним корпораціям, видатки на зовнішньоекономічну діяльність тощо. Існують певні специфічні галузі, які не можуть розвиватися без державної підтримки. Сфера державної інвестиційної діяльності значна, вона охоплює у провідних промислово розвинутих країнах світу від 5 до 20% від валових

капіталовкладень.[36,с.147] А тому часто постає питання про повноцінне фінансування таких видатків. Практично у кожній країні це виконується лише при умові ефективного перерозподілу з допомогою податків частини створеного суспільством продукту.

Еволюція державотворення свідчить, що цей процес вимагає формування певної інституційної структури, організації механізму такого перерозподілу, координації дій. Цивілізованій державі властиві організована державна служба та система стосунків: між працівниками органів державної служби, між представниками органів державної влади та суб'єктами підприємницької діяльності, між самими суб'єктами підприємницької діяльності.

Наявність будь-яких відносин, до яких причетний людський фактор дозволяє говорити про наявність такого явища, як управління. За висновками вітчизняних науковців (А.Г.Завгороднього, Г.Л.Вознюка, Т.С. Смовженко), управління лежить в основі державних фінансів (див.рис.1.1). З одного боку, суб'єктом цих відносин є держава, а з іншого, населення і підприємницькі структури.

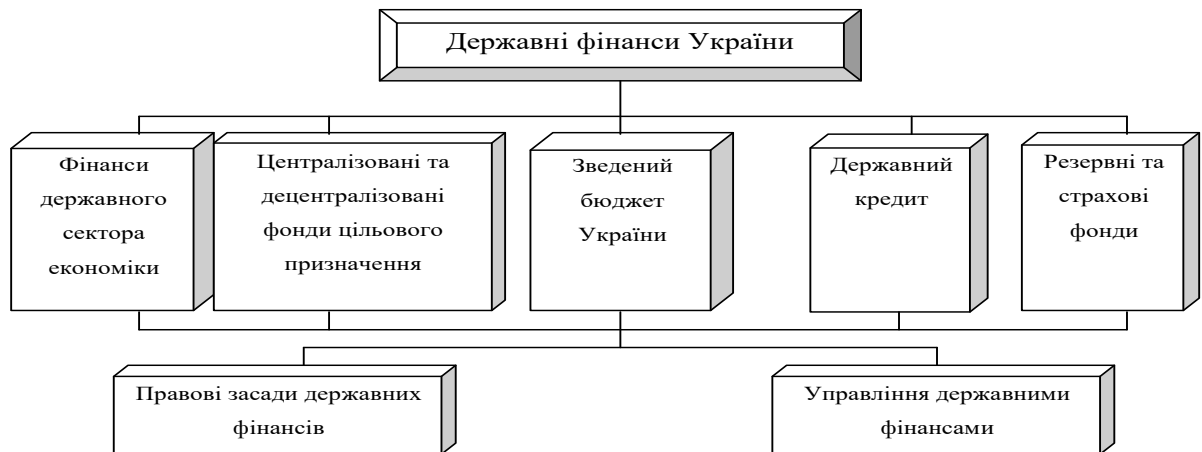


Рисунок 1.1 Структура державних фінансів України. [62,с.484]

Структури державних фінансів у кожній країні можуть відрізнятися (все залежить від політичного ладу, типу, масштабів розвитку економіки, інших факторів), але загалом вона є подібною до вітчизняної. Звичайно, центральною ланкою державних фінансів є бюджетна система і її найвагоміший елемент – зведений бюджет України. Частка перерозподілу

фінансових ресурсів за допомогою зведеного бюджету є значною і відображена у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Динаміка і питома вага доходів та податкових надходжень зведеного бюджету за 1999-2005рр.¹

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Доходи	32876,4	49117,9	54934,6	61954,3	75285,7	91529,4	134183,2
у % до ВВП	25,2	28,9	26,9	27,4	28,2	26,5	32,0
Розмір податкових надходжень	25130,0	31317,5	36716,7	45392,5	54320,9	63161,7	98065,2
Частка податкових надходжень у зведеному бюджеті, %	76,4	63,8	66,9	73,2	72,2	69,0	73,1
Частка податкових надходжень у ВВП, %	19,3	18,4	18,0	20,1	20,3	18,3	23,4

Як бачимо, питома вага зведеного бюджету протягом 1995 -1997 років становила третину від ВВП (у наступні роки трохи менше), що доводить важливість перерозподілу фінансових ресурсів країни з допомогою бюджетів. Як видно з таблиці 1.1. найважливішу роль у доходах Зведеного бюджету займають податкові надходження. Отже, для виконання основних соціально-економічних завдань держави потрібно забезпечити ефективне управління перерозподілом за допомогою податків.

Якщо досліджувати поняття управління в історичному аспекті, то деякі відомості про нього як окрему субстанцію трапляються навіть у працях вчених Давньої Греції. Так, Сократ (470-399 рр. до н.е.) проголосив принцип універсальності: знання, законність, справедливість, людські добродієвості, які він відніс до основ управління. Платон (428-348 рр. до н.е.) висунув

¹ Складено за даними Держказначейства// www.treasury.gov.ua та Державного комітету статистики України// www.ukrstat.gov.ua

важливу ідею про розподіл єдиного на частини (елементи) та про об'єднання частин в єдине ціле, тобто заклав основи системного підходу. Він створив вчення про “ідеальну державу”, де керують філософи, тобто “управлінці”. Їх завдання – керувати справедливо, на основі знання та закону. У Аристотеля є окремі замітки про організацію спільної діяльності людей, а також управління у грецьких полісах (місто, держава).[77,с.8] Автор рухався від практики управління до її узагальнення та оцінки. Значна увага приділялася співвідношенню влади й управління.

Деякі описи, щодо питань визначення сутності управління трапляються в епоху відродження, зокрема, у працях англійських, німецьких, французьких, італійських учених. Проте це були лише штрихи, а не цілісна система поглядів, і вони не могли називатися “наукою управління”.

Наукове дослідження проблеми управління починається у другій половині ХІХ століття, коли бурхливий розвиток промисловості зумовив потреби виникнення такої науки. Її засновником вважається американський інженер Ф.Тейлор (1856 – 1915). Він уперше заявив про те, що управління має стати системою, що базується на наукових принципах, та здійснюватись за допомогою спеціально розроблених та експериментально перевірених методів.[77,с.8]

Французький інженер А. Файоль (1841 – 1925) досліджував сферу управління виробництвом та сформулював п'ять загальних функцій управління, що актуальні й сьогодні [77,с.8]:

- ⇒ планування;
- ⇒ організація,
- ⇒ активізація;
- ⇒ координація;
- ⇒ контроль.

Теорія й узагальнення дефініцій управління розвивалися завжди, особливо після Другої світової війни. Так, лейбористський уряд Великобританії розглядав управління як силу, здатну відродити британську

економіку. Проблема управління займала центральне місце у плані – економічної і соціальної реконструкції економіки Західної Європи після Другої світової війни Маршала.

У колишньому СРСР і в Україні інтерес до науки управління то зростав, то вщухав під впливом змін політичних курсів. Якщо у 20-х роках пропагувалися ідеї управління і публікувалася відповідна література з цих питань, у т.ч. й зарубіжна, то у наступні 30 – 40 років ці питання були майже забуті і розглядалися лише під кутом зору пленумів ЦК Комуністичної партії Радянського Союзу.

Найбільш відомими школами у галузі управління в СРСР були школи Л.В. Канторовича, В.В. Новожилова, українського вченого В.М. Глушкова. Вони в основному працювали над виробленням і застосуванням математичних методів в управлінні.[77,с.11]

Значного розвитку наука про управління набула в Україні в кінці 80-х на початку 90-х років, адже за умов ринкового господарства управління є невід’ємним атрибутом фінансових відносин, до яких, безперечно, причетна і людина.

На думку сучасних вітчизняних науковців, управління – це діяльність, пов’язана з впливом керівного суб’єкта на керований об’єкт. Об’єктом державного управління є суспільство.[52,с.29] Аналізуючи наукові уявлення про поняття “управління”, вважаємо, що термін “управління” в широкому значенні означає цілеспрямований вплив суб’єкта на об’єкт. Державне управління пов’язане з реалізацією цілей і функцій держави, а управління у сфері державних фінансів пов’язане з реалізацією через відповідні інституції фінансових завдань держави.

Якщо розглянути погляди на “управління” і його співвідношення з державою та державними фінансами (адже у нашому дослідженні ми передовсім зосереджуємося на державних фінансах), то, на думку Касьяненка М.М., - “державне управління – це сукупність цілеспрямованих впливів органів державної влади в рамках відповідної компетенції на певних

осіб, соціальні системи, а також увесь соціальний організм у цілому з метою їх упорядкування, збереження або перетворення”[77,с.6].

О.П. Кириленко під управлінням державними фінансами розуміє – “Складову частину управління економікою, діяльність, пов’язану із впливом на процеси розподілу і перерозподілу валового національного продукту, національного доходу і національного багатства.”[79,с.157] Подібне визначення даного поняття давав О.Д.Василик. З його слів, “Управління державними фінансами – це сукупність форм і методів цілеспрямованого впливу держави на формування і використання централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів, що перебувають в розпорядженні державних органів управління.”[37,с.512]

Управління у сфері державних фінансів відбувається через призму фінансового механізму (див.рис.1.2), що є системою взаємопов’язаних елементів і цілеспрямовано впливають загалом на господарську і, зокрема, фінансову діяльність на всіх рівнях економічної системи.

Будь-яке управління містить об’єкт і суб’єкт. Об’єктом фінансового управління є централізовані й децентралізовані фонди фінансових ресурсів, що створюються і використовуються в усіх ланках державних фінансів. Суб’єкт управління – це державний апарат, зосереджений у фінансових службах міністерств, відомств, об’єднань, апараті Міністерства фінансів України, місцевих фінансових органах, Державній податковій адміністрації України, Державному казначействі України, Державній контрольно-ревізійній службі України, інших фінансових інститутах. Усі ці підрозділи фінансового апарату мають свої функції і сферу впливу на фінансові стосунки у державі.

Суб’єкт управління фінансами впливає на об’єкт через фінансовий механізм (рис.1.2). Основними формами цього впливу є фінансове планування і прогнозування, фінансове регулювання, стимулювання, фінансовий облік і контроль. Форми реалізуються при використанні

певних фінансових інструментів (важелів), зокрема, фінансових норм, фінансових лімітів, стимули, санкції тощо.

Фінансові важелі у кожній країні служать своєрідними інструментами втручання держави в економіку. За допомогою їх системного використання вирішуються соціально-економічні проблеми. Але адміністрування податків відбувається у кожній країні (адже податки є основним джерелом бюджетів, що формуються через розподілення частини ВВП), і саме з їх допомогою вирішуються як бюджетні завдання, так і стимулювання економічної активності. Податки є важелем фінансового механізму. Саме з допомогою них відбувається перерозподіл фінансових ресурсів між ланками державних фінансів України. Такий перерозподіл вимагає також компетентного управління. Тут мова про управління оподаткуванням, основним завданням якого є обґрунтоване податкове адміністрування як з позиції формування грошових ресурсів держави, так і щодо стимулювання підприємницької діяльності.

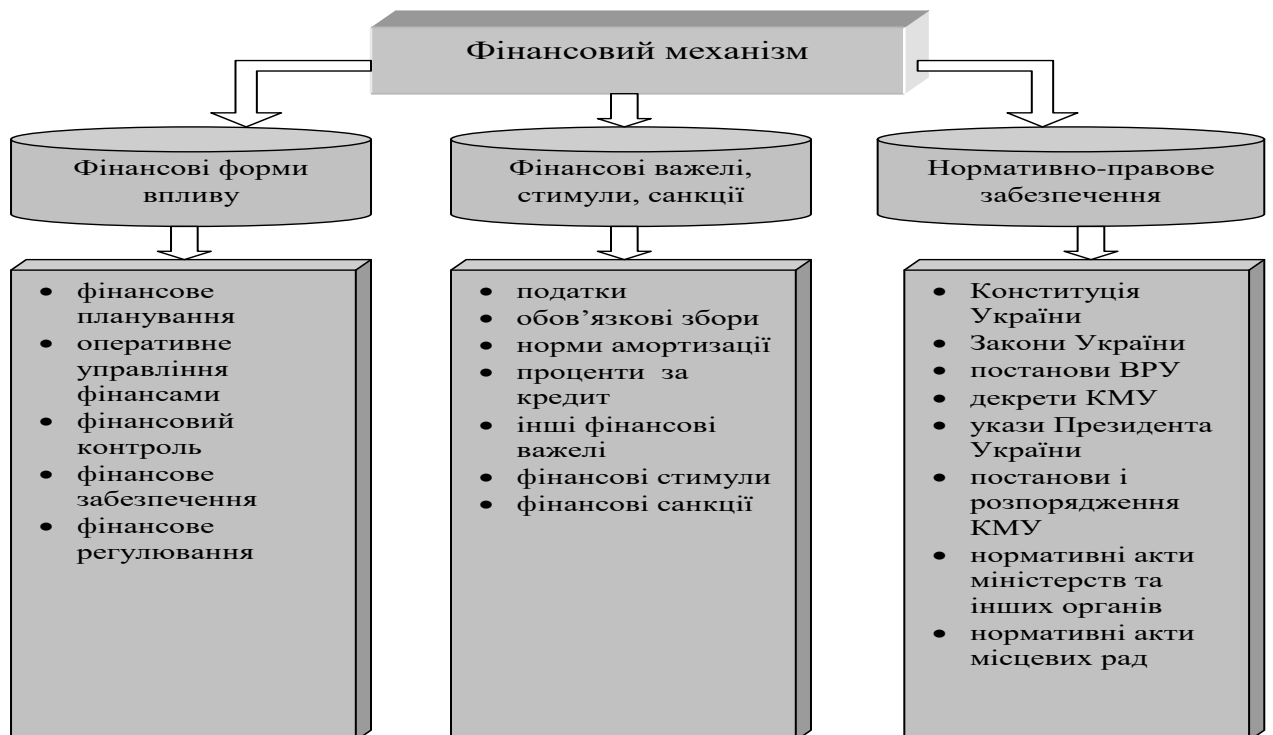


Рисунок 1.2 Структура фінансового механізму²

² Складено автором самостійно

Соціальна суть управління державними фінансовими ресурсами виражається через призму апріорій:

- суспільство як соціальна організація – складна самокерована самоуправна система, що постійно перебуває у русі і не може існувати без наявності безперервного управління;
- управління є особливою соціальною функцією суспільства, що виникає з потреби самого суспільства і супроводжує усю історію суспільства;
- кожному типові соціальної організації, конкретно-історичному суспільству властиві свій зміст, специфічні процеси, форми й методи управління; тому зміст управління не можна відривати від середовища його функціонування;
- державне управління – елемент системи суспільних відносин, його характер і зміст залежать від їх суті, у свою чергу, таке управління зводиться до впорядкування та розвитку суспільних відносин;
- організаційний зміст управління найбільш чітко виявляється у плануванні колективних зусиль та розподілі обов'язків їх учасників у досягненні конкретних цілей, у регулюванні повсякденної діяльності колективів, у контролі за досягненням поставленої мети, в організаційному забезпеченні всіх стадій управлінського процесу;
- мета – найважливіша характеристика управління; власне задля досягнення певної мети й існує управління.

Аналіз сучасних наукових поглядів щодо поняття управління (М.Мескон, М.Альберт, Ф.Хедуори, Б.М.Андрушків, О.Є.Кузьмін, Н.П.Тарнавська) дає можливість навести досить широкий перелік функцій управління: прогнозування, планування, аналіз, інформування, організація, розпорядництво, керування, контроль, мотивація, дослідження, оцінка, прийняття рішення, підбір персоналу тощо[150]. Практично кожен автор подає певний перелік функцій, що певною мірою можуть відрізнитися.

Основними функціями управління, котре відбувається в сфері державних фінансів є, на наш погляд:

- 1) організація;
- 2) планування та прогнозування;
- 3) регулювання;
- 4) контроль.

Ці функції називають загальними. У рамках єдиної для управління мети (забезпечення упорядкованості, узгодженості функціонування елементів системи) кожна з них має власне призначення, зміст та методи реалізації.

Основним проявом організації є облаштування всієї системи управління, створення достатніх умов для ефективного керівництва управлінським механізмом. Прогнозування дає керівникові інформацію про можливий майбутній стан системи та керованих об'єктів, передбачає вивчення її стану колись і тепер. Планування передбачає визначення стратегії системи, конкретних цілей наступної діяльності та засобів їх досягнення з метою послідовного розвитку системи. Регулювання – забезпечення оперативності управління, ефективності функціонування системи в умовах постійних зовнішніх і внутрішніх впливів на неї – передбачає розробку та організацію виконання оперативних управлінських рішень, їх коригування, навчання спеціалістів діям у конкретних ситуаціях. Контроль надає можливість оцінити виконану роботу та визначити шляхи підвищення її ефективності. Включає спостереження за діяльністю, зіставлення її результатів з діючими нормативно-правовими актами, а також вжиття заходів, спрямованих на усунення недоліків та порушень.

Враховуючи те, що соціальні відносини притаманні різним сферам суспільних відносин, важливо виділити і так звані основні функції. Вони відповідають призначенню певної соціальної системи. Основні функції індивідуальні для конкретної системи, що визначається своєрідністю об'єкта впливу, особливостями суспільних відносин. Для прикладу, основні функції

Державної податкової адміністрації України визначаються Законом України “Про державну податкову службу в Україні” від 4 грудня 1990 року.

Наприклад, Державна податкова адміністрація України:

- видає у випадках, передбачених законом, нормативно-правові акти і методичні рекомендації з питань оподаткування;
- затверджує форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, декларацій про валютні цінності, зразок картки фізичної особи - платника податків та інших обов'язкових платежів, форму повідомлення про відкриття або закриття юридичними особами, фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності банківських рахунків, а також форми звітів про роботу органів державної податкової служби;
- роз'яснює через засоби масової інформації порядок застосування законодавчих та інших нормативно-правових актів про податки, інші платежі та організовує виконання цієї роботи органами державної податкової служби;
- здійснює заходи щодо добору, розстановки, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для органів державної податкової служби;
- організовує роботу по створенню інформаційної системи автоматизованих робочих місць та інших засобів автоматизації та комп'ютеризації робіт органів державної податкової служби;
- при виявленні фактів, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направляє матеріали з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю;
- передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачена кримінальна

відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції[3];

З вищенаведеного можна стверджувати, що як основні, так і загальні функції управління є об'єктивно необхідними, їх не можна добирати добровільно, оскільки вони впливають з мети управління.

На відміну від основних функцій, склад і зміст яких повністю залежить від об'єктів впливу, загальні функції управління за своїм складом універсальні. Їх виконує будь-який суб'єкт незалежно від особливостей завдань, які вирішує дана організація, від її рівня та напряму діяльності. Звичайно, на конкретний зміст цих функцій впливає специфіка об'єкта впливу, але даний вплив не змінює складу та основного змісту загальних функцій управління, які за всіх умов є незмінними.

Питання принципів управління досить неоднозначне і дискусійне. Деякі науковці вважають, що поняття "принцип" не слід розуміти в науковому плані (А.Файоль)[77,с.20], але є й прихильники принципів управління (Т.Куну, С.О.Доннел). Загалом у дослідженні ми спиратимемось на те, що принципи управління є результатом узагальнення людьми об'єктивно діючих законів та закономірностей, притаманних їм загальних рис, характерних фактів та ознак. Розрізняють дві групи принципів:

- 1) загальні, що впливають на всі сфери суспільного управління (суспільно-політичні);
- 2) спеціальні принципи побудови системи управління і здійснення процесу управління.

До загальних належать принципи управління: науковість; законність; гласність; гуманізм; розподіл влади; системність; плановість; конкретність.

До спеціальних належать принципи побудови управління, що визначають здійснення такого процесу. Процес управління за такими принципами передбачає делегування чітко визначеної кількості повноважень; організаційну структуру будь-якої системи, що має будуватися на основних функціях такої структури; обмеження чисельності працівників,

безпосередньо підпорядкованих одному керівникові. Безперечно, що при управлінні державними фінансами треба дотримуватись як загальних, так і спеціальних принципів, оскільки обидва їх види сприятимуть власне ефективному і повноцінному керівництву.

Основний зміст процесу управління виявляється у здійсненні безпосередньому цілеспрямованому впливі суб'єкта управління на об'єкт за допомогою відповідного фінансового механізму. У процесі такого впливу реалізуються цілі, функції, принципи та методи, які і складають зміст механізму управління. При цьому, досить важливе місце посідають методи управління (спосіб організуючого впливу об'єкта управління на керовану систему), за допомогою яких реалізуються функції управління.

Останнім часом істотно розширилися межі уявлення про методи управління. Якщо раніше як методи управління розглядалися лише переконання та примус, то тепер до них належать організаційні, адміністративні, економічні, соціально – психологічні, математичні та інші методи. Необхідність використання різних методів у різному поєднанні отримує все більше визнання і є природним відображенням комплексного, багатоаспектного характеру самого управління. В усіх сферах: науки, техніки, управління, економіки (в т.ч. фінансів) використовується системний підхід як загальний метод дослідження. Практичною формою реалізації такого підходу є системний аналіз. Це сукупність методів, що використовуються для підготовки та обґрунтування рішень у частині соціальних, політичних, економічних та інших проблем.

Сьогодні точиться багато дискусій з приводу ототожнення понять управління та менеджменту. Наприклад, О.Р.Сафін вважає поняття менеджмент і управління практично тотожними.[137,с.211] Ми не можемо погодитися з цим твердженням. Проводячи своє дослідження, він сам відзначає притаманну менеджментові рису - особливого роду вміння. Вважаємо, що система управління, успадкована від адміністративної економіки, практично не передбачала будь-яких самостійних рішень. Таке

управління звужувалось до так званого “директивного”. За цих обставин набуття певних ініціативних творчих навиків стосовного прийняття рішень ставало неможливим. Крім цього, можна виділити ще таку відмінність між даними поняттями – термін “управління” вживається, коли об’єктом є технічна система. Термін “менеджмент” відповідає усім типам організацій і вживається, коли йдеться:

- ⇒ про вид діяльності, спрямованої на координацію зусиль людей, використання їхньої праці, інтелекту та мотивів поведінки для досягнення поставленої мети;
- ⇒ про галузь людського знання, що допомагає виконувати таку діяльність;
- ⇒ про орган управління (управління вищої, середньої і низової ланок);
- ⇒ про певну категорію – соціальний прошарок – людей, які професійно займаються управлінською діяльністю.

Те, що існування менеджменту (на відміну від інших категорій) передбачає наявність особистості (людини), доводять і вітчизняні науковці. Так, Тарнавська Н.П. вважає, що, використовуючи поняття “менеджмент”, треба мати на увазі фігуру менеджера – людину, суб’єкта управління, що діє в деякій організації. А термін адміністрування (“administration”), що також часто ототожнюють з менеджментом, об’єктивніше відображає знеособлену систему управління (з невизначеною особистістю).[149,с.12]

Можна стверджувати, що система управління організацією складається із двох взаємопов’язаних частин: управління технологічними процесами (у тому числі управління матеріальними, енергетичними, фінансовими та іншими ресурсами організації) і менеджменту людьми.

Менеджмент як вид професійної діяльності став об’єктом дослідження на початку ХХ ст. у США, після виходу книги Ф.У. Тейлора “Принципи наукового управління” (1911р.). Американського інженера-механіка Фредеріка Тейлора вважають засновником школи наукового

управління і часто називають батьком наукових методів управління, а його книга є початком визнання менеджменту наукою і самостійною сферою дослідження.

Тривалий час обидві складові управлінського процесу вважалися рівноправними з певним пріоритетом управління виробничими процесами. Це було пов'язано з тим, що головним компонентом багатства країни традиційно вважався природний і фізичний капітал (нагромаджені матеріально-речові фонди). Однак, згідно з оцінкою, зробленою Світовим банком у 1995 році в 192 країнах, на природний і фізичний капітал припадало у середньому лише 36% від загального обсягу національного багатства. Більш вагоме значення мав людський капітал, що становив 64%. Переваги людського потенціалу особливо помітні у країнах з високим рівнем доходу. У деяких з них, таких, як Німеччина, Японія і Швейцарія, на нього припадає 80% від загального обсягу національного багатства. Люди та їх здібності поступово перетворюються з одного із засобів виробництва на найцінніший ресурс організації. Менеджмент людськими ресурсами в таких умовах стає стратегічним завданням, а розвиток людського потенціалу – статтею інвестицій, а не витрат, як було у традиційних бюрократичних організаціях.

Отже, у загальній системі управління менеджмент сьогодні займає пріоритетне місце, а його роль постійно зростає і поширюється на всі сфери суспільної діяльності.

Виконані дослідження дозволяють зробити висновок, що головна відмінність менеджменту від управління у тому, що менеджмент ц своїй дії спрямований і стосується людини. Менеджмент є підвидом управління. Розвиток світового господарства довів, що найважливішим фактором відтворення є людський. Тому на перше місце сьогодні виходить управління людьми – менеджмент.

Сьогодні з усіх видів управління (технічного й біологічного) стосовно податків найбільш доречним є менеджмент. Адже поняття “менеджмент” стосовно держави можна розглядати як управління суспільством, державою,

колективом. Наголошуємо, найсуттєвішою відмінністю менеджменту від інших видів управління (технічного й біологічного), є те, що він відбувається шляхом впливу на свідомість і волю, а отже, на прагнення людини досягати поставленої мети.

На основі аналізу наукових думок з приводу понять фінансів держави, відмінностей менеджменту від управління пропонуємо під державним фінансовим менеджментом розуміти сукупність форм і методів впливу держави на формування й використання фінансових ресурсів держави за допомогою відповідної організації використання людських ресурсів усіх гілок влади. Основною відмінністю державного фінансового менеджменту порівняно з державним фінансовим управлінням, вважаємо, є те, що він стосується організації роботи державних службовців, причетних до механізму перерозподілу частини ВВП. А державне фінансове управління стосується лише самого механізму такого перерозподілу, без урахування людського фактора. Важливе місце у фінансовому менеджменті держави посідає податковий менеджмент. Це, зокрема, обґрунтовується фіскальною та розподільчо-регулятивною значущістю податків.

1.2. Концептуальні основи та генезис державного податкового менеджменту

Сутність державного податкового менеджменту трактується по-різному, але думки загалом зводяться до оптимізації діяльності державних органів влади щодо оподаткування.

Для виявлення суті податкового менеджменту у царині державотворення звернімося до думок науковців. М.В Карп вважає, що державний податковий менеджмент – це управлінський процес, що відбувається шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему в цілях реалізації податкової політики.[76,с.47]

Скворцов М.Н. розглядає державний податковий менеджмент як елемент державного менеджменту, що виконує специфічні функції в організації податкової системи і діяльності із збору податків, відтворення і розширення податкової бази.[138]

Крисоватий А.І., Кізіма А.Я. під податковим менеджментом розуміють:

- ⇒ систему управління податками;
- ⇒ певну категорію людей, соціальний прошарок тих, хто здійснює роботу з управління податками;
- ⇒ форму підприємництва (стосується корпоративного і персонального податкового менеджменту)[92,с.33].

З поданого зрозуміло, що державного податкового менеджменту стосуються перших два аспекти.

Т.Ф. Юткіна під державним податковим менеджментом розуміє систему державного управління оподаткуванням, що координує і удосконалює всі сторін аспекти оподаткування.[175,с.140]

Як бачимо, у даному визначенні Т.Ф. Юткіна відображає також і різницю між податковим управлінням та державним податковим менеджментом, підкреслюючи, що менеджмент спрямований на вдосконалення оподаткування.

На нашу думку, державний податковий менеджмент треба розуміти як специфічну систему людських дій, аргументованих мотивацією діяльності, виявлених у застосуванні спеціальних управлінських функцій щодо оптимізації податкової системи та податкової політики, а також організації та забезпеченні ефективного податкового адміністрування.

Податкове управління уособлює податковий менеджмент і податкове адміністрування. Податковий менеджмент відрізняється від податкового адміністрування безпосередньою участю у ньому людського фактора. Податкове адміністрування передбачає сукупність методів і технологій управлінської діяльності на мобілізацію податкових надходжень. Предметом

податкового адміністрування є обґрунтування ефективності даних методів і управлінських технологій. Ще однією відмінністю податкового менеджменту від адміністрування є те, що менеджментові властиві організаційні моменти, а адмініструванню – процедурні.

Державний податковий менеджмент як особливий науково-практичний процес надзвичайно об'ємний за змістом, умовам організації і цілями. Це і вироблення правових основ оподаткування на основі історичного досвіду, сучасних досягнень науки і практики, і забезпечення умов функціонування певного податкового механізму, і створення обліково-аналітичних, облікових правил, документів, та ін. Він виконує провідну роль у системі податкового менеджменту(див.рис.1.3). На наш погляд, з інституціональної точки зору, під державний податковий менеджмент треба розуміти як систему державного управління оподаткуванням, до якої належать законодавчі та адміністративні органи.

Корпоративний податковий менеджмент, на відміну від державного, є прерогативою менеджера підприємства (див.рис.1.3). Із зростанням якісних і кількісних показників бізнесу він стає складнішим організмом, потребує структурованої форми управління фінансовими і податковими відносинами для опрацювання великого потоку інформації. Податковий менеджмент підприємства передбачає вироблення управлінських рішень, спрямованих на формування фінансового потенціалу і підвищення його ефективності. Його основна мета не зводиться до абсолютної мінімізації податкових платежів, а полягає в активному впливі на максимізацію чистого прибутку при заданих параметрах податкового середовища і ринкової кон'юнктури.[81,с.111] Пошук шляхів оптимізації податкових платежів є одним із напрямків податкового планування, здійснюваного в інтересах бізнесу.

В економічно розвинених країнах широкого розвитку набув особистий податковий менеджмент. При особистому (персональному) податковому менеджменті передбачається управління бюджетом домогосподарств. Тут мова про планування бюджету сім'ї, оптимізацію його

формування та використання. Найбільшого поширення такий різновид менеджменту набув у розвинених країнах з високим рівнем особистого доходу. При цьому, останнім часом цей процес відбувається з застосуванням програмного забезпечення на базі ЕОМ. Адже управляти на даному рівні за допомогою ЕОМ значно простіше, ніж, скажімо, на державному рівні.



Рисунок 1.3 Структура податкового менеджменту³

Звичайно, найбільш значущий елемент податкового менеджменту – державний податковий менеджмент. Саме він і є об’єктом нашого дослідження.

Структурним елементом фінансового механізму у формуванні дохідної бази держави є податковий механізм. Він відповідає за формування ресурсної бази держави, так само, як управління державними фінансами реалізовується через фінансовий механізм, управління оподаткуванням реалізовується через податковий механізм.

Податковий механізм - це об’єктивно необхідний процес управління перерозподільчими стосунками при перерозподілі частини створеного у суспільстві національного доходу. У вузькому значенні слова податковий механізм – це сукупність визначених податкових дій у цій сфері. Тобто мова про податкове виробництво[175,с.140]. Структура податкового механізму подана на рисунку 1.4.

³ Складено автором самостійно



Рисунок 1.4 Структура податкового механізму⁴

Державний податковий менеджмент лежить в основі всіх функціональних елементів податкового механізму. Адже як податкове планування, так і податковий контроль передбачають застосування управлінських механізмів щодо до працівників, які виконують зазначені функції. Всі функції податкового механізму на практиці виявляються у конкретних управлінських діях державних службовців.

Поява і розвиток менеджерської практики щодо податків в Україні, на наш погляд, обумовлена тим, що завдання податкових та інших органів влади, причетних до фіскальних стосунків, змінюються в умовах економічної свободи. Такі органи мають функціонувати не лише на засадах контролю за наповненням бюджетів, а й як державні дослідницькі установи. Виконання податковими адміністраціями аналітико-інформаційних функцій

⁴ Складено авторам самостійно

спрощується ще й через комп'ютеризацію та розвиток інформаційних технологій.

Завданнями державного податкового менеджменту є:

- ⇒ прогнозування обсягів податкових поступлень на основі прогнозних розрахунків росту доходів суб'єктів господарювання, галузей і усієї економіки загалом;
- ⇒ вироблення нових концепцій оподаткування, що сприятимуть розвитку бізнесу за так званим оптимумом Паретто (без шкоди для інших підприємницьких осіб, фізичних осіб, без шкоди для виконання державних соціальних програм);
- ⇒ забезпечення мобілізації податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів.

Сфера державного податкового менеджменту має охоплювати такі функціональні елементи, як організація, податкове прогнозування і планування, податкове регулювання та податковий контроль, що сукупно сприятимуть виконанню державою своїх функцій.

Головною метою організації у державному податковому менеджменті має бути забезпечення формування налагодженого, взаємозв'язаного та взаємообумовленого податкового механізму, спроможного ефективно розв'язувати соціально-економічні проблеми.

Основне завдання податкового прогнозування і планування має полягати в економічному і науково-обґрунтованому забезпеченні якісних і кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни на основі виробленої і прийнятої у законодавчому порядку податкової концепції. При податковому плануванні і прогнозуванні повинні реалізовуватись не тільки фіскальні завдання, але й закладатися основи оптимізації тактики і стратегії податкового регулювання.

Оподаткування в умовах демократії і ринкових перетворень обумовлює створення системи взаємозв'язків платників і держави, органів влади. На відміну від адміністративної економіки новими мають бути

підходи до самого процесу загальнодержавного податкового планування, до встановлення зв'язку з корпоративним і особистим податковим менеджментом. Незважаючи на полярність їх економічних інтересів, загальна стратегія одна - створити стійкий економічний базис у межах держави.

Податкове регулювання – це найбільш складна конструкція податкових правовідносин, оскільки тут перетинаються економічні інтереси у тій точці, яку спрогнозувати дуже важко. Сам термін “регулювати” означає упорядковувати якусь діяльність, спрямовувати розвиток чи змінювати щось у певному руслі. Цей термін поєднує стимулювання, заохочення, прискорення, посилення, спонукання до дії чи до певних змін процесів, явищ, і реверсний вплив – стримування, послаблення, обмеження.[91,с.19] Досить об'єктивним і всеохоплюючим, на нашу думку, є визначення податкового регулювання сформульоване В.М. Федосовим. Він розуміє його як вплив на різні аспекти соціально-економічного розвитку суспільства, на інтереси й діяльність окремих юридичних і фізичних осіб через впровадження певних податків, порядку їх визначення й сплати, ставок, пільг тощо[124,с.449]. Зміст і цілі податкового регулювання визначаються регулюючою функцією податків. Тому цей процес є об'єктивно необхідним, а його результат залежить від адекватності застосованих методів, стану реальної економіки.

Податковий контроль можемо вважати важливою умовою адекватності державного податкового менеджменту. Контроль – загальна функція управління, що є наглядом та перевіркою відповідності функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням, визначенням результатів їх виконання, виявленням допущених відхилень від відповідних нормативних вимог (законів, стандартів, наказів тощо), від принципів організації та регулювання діяльності, що перевіряється[77,с.121].

Податкові контрольні дії охоплюють всю систему оподаткування, а також відображаються в розрізі окремих податків, груп платників податків, територій. Податковий контроль забезпечує дотримання правил бухгалтерського, фінансового та податкового обліку і звітності, законодавчих

основ оподаткування. При розгляді генезису державного податкового менеджменту звернімося до еволюції органів державної влади, причетних до оподаткування та стосунків платників податків з органами державної влади.

Аргументацією дослідження у такому ракурсі є, по-перше, те, що всі стосунки у контексті податкового менеджменту зачіпають людські стосунки та необхідність сплати податків. Це, а також порядок сплати податків, відображається у відповідному законодавстві щодо функціонування податкової системи України. По-друге, всі рішення щодо державного податкового менеджменту приймаються уповноваженими органами державної влади і відповідно працівниками таких органів. По-третє, сама система оподаткування та рішення щодо податкового менеджменту стосуються платників податків, адже основним їх обов'язком є сплата податків. І у своїй діяльності вони обов'язково контактують з органами державної влади, що приймають податкові рішення та стежать за їх дотриманням.

У відповідності до сучасної організації системи органів влади у [додатку А.1, А.2](#) ми сформуваємо і подамо структуру органів державної влади, що беруть участь у державному податковому менеджменті України й управлінні у сфері податків.

Для забезпечення надходжень платежів до бюджету в кожній державі створюються спеціалізовані органи. Їх кількість та компетенція, підпорядкованість і структура залежать від ряду факторів: державного устрою, специфіки бачення проблеми впливовими політичними силами та їх лідерами, історичних традицій тощо.

Важливу роль у такому менеджменті відіграють органи з правом встановлення та скасування податків, порядку їх справляння: це Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, місцеві органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування.

Парламенти займають вагоме місце в управлінні державою. Саме вони забезпечують і гарантують її демократичний устрій. Громадяни країни через

парламенти стають авторами тих законів, за якими зобов'язуються жити (у тому числі й податкових). У всіх демократичних країнах парламенти творять закони, це їх основна функція, якої вони не повинні передавати виконавчій владі за жодних обставин.

Верховна Рада України є парламентом України і єдиним органом законодавчої влади загальнодержавного рівня. До повноважень і завдань Верховної Ради у податковій сфері належать[93]:

- ⇒ прийняття законів;
- ⇒ затвердження Державного бюджету України і внесення змін до нього;
- ⇒ контроль за виконанням Державного бюджету України, прийняття рішення щодо звіту про його виконання;
- ⇒ визначення засад фіскальної політики;
- ⇒ регламентація загального рівня податкового навантаження в Україні;
- ⇒ визначення переліку податкових пільг, дозволених до застосування;
- ⇒ визначення методів і форм податкового менеджменту.

Відповідно до цих повноважень Верховна Рада України може впливати на стан справ у державі не тільки через прийняті податкові закони і постанови, а й через парламентський контроль. Саме він дозволяє Верховній Раді України обстоювати демократію у державі.

Верховна Рада України є одним із законотворчих органів. Однозначно, що відсутність досконалого, стабільного, справедливого, цілісного податкового законодавства – це безпосередня прогалина в її роботі.

Спроби Верховної Ради створити цілісний варіант податкового законодавства у вигляді Податкового кодексу, ще не реалізовані на практиці.

Проект Податкового кодексу було ухвалено 29 листопада 2001 р. 244 голосами народних депутатів. Однак після двох читань у Верховній Раді України проект Податкового кодексу більше не розглядався. Саме тоді

Верховна Рада прийняла ряд законів, що регулюють питання, передбачені у проекті Податкового кодексу. Зокрема, це Закони України: від 21 грудня 2000 року № 2181-III “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, який передбачає врегулювання взаємовідносин платників податків та контролюючих органів; ”Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”; від 22 травня 2003 року № 889-IV ”Про податок з доходів фізичних осіб”.

Для об’єктивної оцінки діяльності органів Верховної Ради України, варто згадати, як Верховна Рада України затверджувала Закони “Про Державний бюджет”. У 1992 році цей Закон був прийнятий 18 червня 1992р., у 1993р. – 09 квітня 1993р., у 1994р. – 01 лютого 1994р., 1995р. – 06 квітня 1995р., 1996р. – 22 березня 1996р., 1997р. – 27 червня 1997р., 1998р. – 30 грудня 1997р., 1999р. – 31 грудня 1998р., 2000р. – 17 лютого 2000р., 2001р. – 07 грудня 2000р., 2002р. – 20 грудня 2001р., 2003р. – 26 грудня 2002р., 2004р. – 27 листопада 2003р., 2005р. – 23 листопада 2004р., 2006 – 20 грудня 2005р.

Аналіз свідчить, що до 1998 року Закон України “Про Державний бюджет України” Верховна Рада України приймала із запізненнями, подеколи із запізненням понад півроку (1992р., 1997р.), однак, починаючи з 1998 року, бюджет завжди, крім 2000 року, приймався вчасно. Цей показник свідчить про поліпшення діяльності Верховної Ради, проте варто також відзначити, що проаналізувавши зміни, що жодних змін не було внесено у 1992, 1993 роках, а починаючи з 1994 року по 2001 рік внесено 1 – 2 зміни відповідно до року, і тільки з 2002 року кількість поправок і доповнень постійно зростала. У 2003 році, наприклад, їх було 13. Ці дані свідчать про те, що останнім часом Закони України “Про Державний бюджет України” під час набрання ними чинності містять багато нерегульованих питань.

Президент України як глава держави створює у межах коштів, передбачених державним бюджетом України, для виконання своїх повноважень консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи і служби;

підписує закони, прийняті Верховною Радою України; має право “вето” щодо прийнятих Верховною Радою України податкових законів із дальшим їх поверненням на розгляд Верховної Ради України. Посада Президента України з його повноваженнями якраз і дозволяє впливати на “лобістські угруповання” вітчизняного парламенту через повноваження “вето”, забезпечуючи таким чином реалізацію демократичного вибору при реалізації державного податкового менеджменту.

Кабінет Міністрів України як вищий орган у системі органів виконавчої влади забезпечує виконання фіскальної, цінової, інвестиційної та податкової політики; політики у сфері праці і зайнятості населення, соціального захисту, освіти, науки і культури, охорони природи, екологічної безпеки і природокористування; організовує розробку проекту закону про Державний бюджет України і забезпечує виконання затвердженого закону про Державний бюджет України, надає Верховній Раді звіт про його виконання.

Міністерство фінансів України (центральний орган державної виконавчої влади) підвідомчий Кабінетові Міністрів України:

- ⇒ реалізовує державну фінансову та фіскальну політику;
- ⇒ складає проект державного бюджету;
- ⇒ організовує виконання державного бюджету;
- ⇒ забезпечує захист фінансових інтересів держави, контролює у межах своєї компетенції виконання фінансового законодавства;
- ⇒ проводить методичну роботу з питань фінансового, фіскального планування.

Вагому роль у державному податковому менеджменті відіграють податкові органи. Саме на них покладаються основні контрольні функції за дотриманням податкового законодавства. Крім цього, перед ними поставлені й інші, не менш важливі завдання:

- ⇒ подання у встановленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;

- ⇒ прийняття у випадках, передбачених законом, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування;
- ⇒ роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків;
- ⇒ запобігання злочинам та іншим правопорушенням, їх розкриття, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення.

Створення та забезпечення функціонування митної служби є обов'язковим атрибутом зовнішньополітичної та зовнішньоекономічної діяльності кожної незалежної держави. Поряд із захистом економічних інтересів України, сприянням розвитку зовнішньоекономічних зв'язків та контролем за дотриманням вимог митного законодавства України, Державна митна служба України виконує важливі фіскальні функції. Митні органи забезпечують стягнення мита, податку на додану вартість та акцизного збору при переміщенні товарів через митний кордон України.

Податковий менеджмент митної служби спрямований на забезпечення повноти справляння податків і зборів при експортно-імпортних операціях та їх своєчасне перерахування до Державного бюджету, а також на раціональний та обґрунтований підхід до використання державних коштів, що асигнуються на утримання та розбудову системи. Але основною проблемою, набутою цим органом за роки незалежності, залишаються значні зловживання посадових осіб при здійсненні контролю за переміщенням товарів через митний кордон України.

Перші кроки до організації податкової служби в Україні були зроблені ще у 1990 році, за часів колишнього СРСР.

Державна податкова служба України була створена рішенням Ради Міністрів УРСР від 12 квітня 1990р. №70. У грудні того ж року Верховна Рада УРСР ухвалила Закон "Про державну податкову службу в Українській

РСР”, а у 1993 році – Закон “Про внесення змін і доповнень до Закону України “Про державну податкову службу в Україні”.

Згідно даних нормативних актів основне місце в системі податкових органів відводилося державним податковим інспекціям, створеним на базі відділів державних доходів фінансових органів, підпорядкованих Міністерству фінансів.

Новостворена державна податкова служба підпорядковувалася на той час Міністерству фінансів України і складалася з Головної податкової інспекції України, державних податкових інспекцій в АР Крим, областях, районах, містах і районах у містах. З розвитком підприємництва в Україні (мається на увазі як збільшення чисельності приватних структур, так і обсягів їх фінансових операцій) податкові органи вдосконалювали свою структуру, методи контролю, а також збільшували чисельність.

У такому вигляді податкова служба в Україні проіснувала майже до кінця 1996 року, тобто доти, доки поверхневе, косметичне вдосконалення перестало давати відчутні результати. Почалося значне зростання заборгованості у частині платежів до бюджету, неконтрольований вивіз капіталу за кордон, розростання неофіційного сектора економіки. Виникла ситуація, коли податкова служба уже не могла повністю виконувати функції, покладені на неї державою.

22 серпня 1996 року Президент України видав Указ №760/96 “Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій” і Указ від 30 жовтня №1013/96 “Питання державних податкових адміністрацій”, що були обумовлені об’єктивною необхідністю:

- ⇒ не досягалася головна мета податкової діяльності – забезпечення вчасне надходження до бюджету коштів для фінансування державних видатків;
- ⇒ податкова служба діяла переважно як фіскально-конфіскаційний орган, спрямовуючи свої зусилля на легальний бізнес;

⇒ податкова служба використовувалася як інструмент для розв'язання складних соціально-економічних проблем.

Податкова інспекція на той час майже вичерпала свої можливості та вже не могла повною мірою виконувати поставлені перед нею завдання. Через кризовий стан в економіці, злиття її частини з кримінальним елементом, недосконале законодавство, застарілі методи роботи податкової інспекції виникли проблеми, розв'язання яких вимагало принципово нових підходів. Це стосувалося і підрозділів з боротьби з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування, які діяли у системі МВС України. Крім того, необхідність реформування податкової служби була обумовлена значним зростанням кількості суб'єктів господарювання; залученням до економіки країни іноземних інвестицій та створенням підприємств іноземних держав, що вимагало переходу до світових стандартів в оподаткуванні; збільшенням концентрації оподатковуваних оборотів у фізичних осіб; необхідністю створення інформаційного простору для державного контролю за товарно-грошовим потоком у країні, а також високим рівнем тінізації економіки; умовами оплати праці працівників податкової служби, що призвели до відпливу висококваліфікованих кадрів.

Цей Указ передбачав, що ДПА України є центральним органом виконавчої влади, а державні податкові адміністрації в областях, районах, містах і районах у містах – самостійними одиницями, що належать до місцевих державних адміністрацій. Одночасно ДПА України підпорядковувалися підрозділи МВС з боротьби з кримінальними видами ухилень від оподаткування. У серпні 1996 року згідно із згаданим Указом Президента України, у складі Державної податкової адміністрації України було створено податкову поліцію, що з лютого 1998 року почала називатися податковою міліцією.

Таким чином, була створена якісно нова державна податкова служба, відмінність яка, порівняно із старою, мала такі відмінні риси:

- 1) податкова служба вийшла з-під підпорядкування Міністерства фінансів і стала центральним органом виконавчої влади України;
- 2) до складу податкової служби були передані спеціальні підрозділи Міністерства внутрішніх справ з боротьби з кримінальним ухиленням від оподаткування; вони і стали прообразом нині діючої податкової міліції;
- 3) докорінно змінена структура податкової служби; виділено додаткові джерела фінансування для створення та розвитку матеріально-технічної бази служби.

Нині податкові органи країни забезпечують надходження майже 70% усіх доходів державного та місцевих бюджетів (див.додаток А.3)[170,с.4]. Найбільш значущі джерела доходів – податок з доходів фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, акцизні збори та збори за використання природних ресурсів, плата за землю. За цих умов вміння правильно організувати роботу організації набирає особливої ваги. Правильність рішень податкових органів впливає не тільки на обсяги зібраних податків, але й на відношення платників до цих органів і до держави загалом. Крім цього, помилковість рішень цих органів може призвести до зникнення стимулів до ведення бізнесу.

Особливо дискутується зараз питання підпорядкування Державної податкової служби та Державної митної служби України Міністерству фінансів. Вперше ця ідея запропонована у 1999 році. Зокрема, у травні 1999 року при відокремленні Державної податкової адміністрації України до її складу було переведено людей та передано чимало функцій. Це було цілком природно, бо на той час Міністерство фінансів узагалі було неспроможним займатися цією проблемою[153]. Проте для раціонального розподілу повноважень функція визначення правил загальної податкової політики має належати Міністерству фінансів, а податкова повинна збирати податки.

Наприкінці 2000 року відбулося спроба передачі податкової під юрисдикцію фінансового міністерства. Тоді уряд звернувся до Президента

України з пропозицією підпорядкувати ДПАУ та Держмитслужбу Міністерству фінансів. Але Голові ДПАУ вдалося обстояти незалежність ДПАУ.

Анатолій Кінах, перебуваючи на посаді прем'єра продовжував кроки попередника. Міністерство фінансів підготувало проект президентського указу, яким передбачалося, що вироблення фіскального законодавства податківцями і митниками координуватиме Міністерство фінансів (про зміну статусу згаданих відомств уже не йшлося). У відповідь на це Микола Азаров, як голова ДПАУ, зазначив: “У держави мають бути гроші, гроші потрібно збирати, а щоб їх збирати в наших умовах, потрібна потужна податкова служба, тому не вийде, панове хороші”.[153] То ж знову, ця ідея втратила актуальність (проект відповідного Указу не був підписаний Президентом)

У 2003 році Микола Азаров категорично заявив: “Податкове відомство, митна служба, казначейство, управління держрезервами мають стати частиною Міністерства фінансів”[153]. Такі заяви не обумовлюються тим, що на той час Азаров обіймав посаду першого Віце-прем'єра. Леонід Кучма і тоді обмежився критикою податкової та митниці через їх некоординовану роботу з Міністерством фінансів і заміною на посаді Голови ДПАУ Юрія Кравченка Федором Ярошенком.

На початку 2005 року на розгляд Верховної Ради подано проект закону (№6539 від 21 січня 2005 р.), яким Державну податкову адміністрацію України, Державну митну службу України та Контрольно-ревізійну службу України передбачається підпорядкувати Міністерству фінансів. Вказаний законопроект підтримали як податківці (із застереженнями про поступове реформування), так і підприємці.

Враховуючи сучасний стан економічних справ в Україні, методика роботи органів державної влади слід зауважити, що навіть у разі прийняття закону платникам податків не слід сподіватися на миттєве настання податкового раю. Бо поки що невідомо, скільки триватиме процес втілення нових законодавчих норм у життя. Для трансформації роботи органів

державного податкового менеджменту доведеться суттєво змінити нормативну базу, принаймні реорганізувати відомства і Міністерство фінансів, перевівши до останнього деяких спеціалістів, визначити нові повноваження державних службовців цих органів, зрештою, виробити принципи нового податкового менеджменту. Приміром, у Росії, де ще у 2004 році податківців підпорядкувалися Міністерству фінансів, а митники — аналогові нашого Міністерства економіки, цього не зробили. Згодом Міністерство фінансів було змушений пояснювати, що обов'язку платити податки ніхто не скасовував і що “ліквідована” податкова працюватиме доти, доки всі згадки про неї не викреслять з Податкового кодексу РФ. А ліквідація митниці як самостійного органу значно ускладнила перетин кордону у зв'язку з тим, що накази попереднього органу вже стали не чинними, а нових щойно створений орган ще не напрацював.

У такому перепорядкуванні вітчизняних контролюючих органів є багато позитивного. Можна сподіватися, що зміни до законів про бюджет не коригуватимуть податкового законодавства, а відповідні зміни вноситимуться до податкових законів не менш як за шість місяців до початку нового бюджетного року. Сподіваємося, що й якість законопроектів щодо податкових змін поліпшиться, адже, Міністерство фінансів — прозоріший орган влади, і якщо він дотримуватиметься закону про регуляторну політику, то в підготовці відповідних законопроектів враховуватиметься позиція бізнесу. Хоча значний ризик пов'язаний з особою, яка очолюватиме Міністерство фінансів. Бо саме від неї залежатиме, щоб реформа не стала черговою зміною кадрів та повноважень без будь-яких реальних змін.

Нині гостро критикують також доцільність існування підрозділів податкової міліції у складі ДПАУ. Так, при обранні на посаду Президента України, Віктор Ющенко підписав указ про скасування податкової міліції. Треба відзначити, що працівники цих підрозділів на сьогодні дуже компетентні у питаннях розкриття економічних злочинів. Зараз ніде немає таких професіоналів-слідчих і оперативних працівників, як у податковій

міліції. В інших країнах є управління або департаменти податкових розслідувань. В Україні поки що такого немає. У нас лише в Законі “Про міліцію” закріплено силові повноваження, необхідні для того, щоб провадити слідчі дії. Податкові органи не належать до органів Міністерства внутрішніх справ. Отже, відмовитися від податкової міліції і при цьому забезпечити стовідсоткове виконання запланованих податкових надходжень буде вкрай складно. Тому, ліквідацію податкової міліції теж варто здійснювати поступово, створивши їй пристойну заміну.

Слід зауважити, що державні організації, у тому числі і податкова служба, нині мають набагато більш формалізовану, бюрократичну організацію роботи з персоналом, ніж приватні компанії. Кадрова політика у податкових організаціях потребує переходу від орієнтації на забезпечення розподілу робіт певним людям у потрібний час і пошуку компромісу між економічними та соціальними цілями до науково обґрунтованої політики менеджменту, спрямованої на інтеграцію кадрової роботи із стратегічними планами розвитку податкової служби, розвитку і формування цілісної та сильної корпоративної культури.

Постійно зростаюча залежність приватного сектора і населення від програм і послуг держави, необхідність створення середовища для більш продуктивного, орієнтованого на результати й ефективність, надання державних програм і послуг з меншими затратами, потреба відновлення довіри населення до державних установ шляхом переорієнтації державних служб у напрямку до громадян викликають необхідність поширення менеджерської практики управління на державний сектор економіки і державні органи управління.

Тому можна стверджувати про необхідність формування власної моделі системи управління людськими ресурсами. Вона має враховувати світові тенденції (пріоритет людського фактора) та особливості людських ресурсів України, зокрема, те, що українському народові властиві

колективізм, взаємодопомога, відсутність культу героя, пріоритет демократизму взаємин у суспільному житті.

Органи державної влади, причетні до податкового процесу (в тому числі й Державна податкова служба України), також потребують створення системи управління персоналом для забезпечення залучення, збереження і заохочення кращих працівників і сприяння розвитку державної податкової служби як високорозвиненої організації з високим рівнем довіри громадськості та відповідності сучасним науковим і практичним вимогам.

Створення Державної податкової служби в Україні відбулось у 1990 році. До цього у вітчизняних органах державної влади не було досвіду у сфері збирання податків за ринкових умов господарювання. Сучасна система функціонування податкових органів за кордоном передбачає існування системи менеджменту з відповідними навиками і творчими здібностями керівників різного рівня. На нашу думку, стара система податкового управління (успадкована від СРСР, якої як цілісної системи не було) не узгоджується з сучасною Податковою службою України. Труднощі реформування системи державного управління обумовлені тим, що дана сфера організаційно-економічної діяльності загалом консервативна. Державним управлінням займаються адміністрації, зацікавлені в застосуванні традиційних методів. Бюрократичний апарат зацікавлений не в створенні прогресивних управлінських структур, спрямованих на зміну старої системи, а в створенні незручностей для бізнесу. І особливо консервативні такі керівники в апараті управління економічними процесами. Тому створення податкової системи України, її наближення до світових стандартів не дають очікуваних результатів.

Якщо порівняти вітчизняні думки щодо податкової служби в Україні та іноземні – щодо податкових органів у розвинених країнах, то очевидно, що вони різко розходяться. Іноземці ставляться до податківців з повагою і визнають необхідність сплати податків як обов'язок перед цілим суспільством. Ми ж до працівників податкових органів ставимось як до

“вимагачів” та не заперечуємо можливості несплати податків. Податки завжди пов’язуються з відносинами власності, що є сферою конфронтації інтересів.

Поки не будуть вирішені базисні проблеми (ліквідовані негативні тенденції: криміналізацію та незаконну приватизацію економіки та ін.), збережуться адміністративно-командні методи управління. Послідовне розв’язання цих проблем, а також розвиток законодавчих основ оподаткування сприятимуть динамізмові податкового управління, надання йому правового характеру. Закони, що регламентують всю сферу економічних інтересів, публікуються, вони доступні для всіх. Їх поглиблене вивчення і роз’яснення сприяють демократизації управління. А правова грамотність громадян в кінці кінців завжди приводить до зміни старих методів управління.

Вважаємо, що трансформаційний характер вітчизняної економіки вимагає поширення на всі господарюючі суб’єкти, у тому числі й державний сектор економіки, благодійні і бюджетні організації, менеджменту податкових потоків. Справляння податків за умов ринку являється одним із найсуттєвіших потоків грошових коштів від підприємницьких структур до бюджетів держави, тому ця сфера фінансового господарства є важливим об’єктом економічного аналізу і контролю.

Можна стверджувати, що на даний момент в Україні сформована структура органів влади, що беруть участь у державному податковому менеджменті. Проте, виконання функцій органами державної влади відбувається відособлено, без належного координування, у невідповідності з загальноприйнятими правилами управління. Незважаючи на певні наукові розробки у цьому напрямку, практична реалізація державного податкового менеджменту в Україні відсутня.

1.3. Нормативно-правове забезпечення податкового менеджменту

Податки, крім суспільного характеру, мають матеріальну основу. Вони є частина доходів держави, яка в обов'язковому, законодавчо закріпленому порядку вилучається в суб'єктів держави на підставі існуючого податкового права. Це дозволяє говорити про двоякий характер сутності податкових відносин. Вони є специфічною формою виробничих відносин і є частиною вартості національного продукту.

Для регулювання податкових стосунків держава розробляє податкове право – це сукупність юридичних норм, що визначають види податків, порядок їх справляння та адміністрування, механізми виникнення, функціонування, зміни і ліквідацію податкових стосунків. Податкове право спрямоване на забезпечення матеріальної основи функціонування держави. Джерелом податкового права є податкові закони, а також інші нормативні акти – норми, правила, постанови, укази, інструкції, розпорядження. У податковому праві передбачаються спеціальні норми, які встановлюють для кожного податку елементи, що регламентують порядок нарахування, сплати і відміни податку, терміни сплати, пільги і преференції, відповідальність платників.

За допомогою цього широкого арсеналу податкового права як інструментів надбудови через реалізацію принципів податкового права, держава використовує об'єктивні закономірності руху податкових стосунків для формування і реалізації податкової політики.

Формування і реалізація податкової політики держави здійснюються через податковий механізм – сукупність організаційно-правових норм і методів податкового менеджменту. Держава передає своєму податковому механізму юридичну форму через податкове законодавство. Завдяки цим постулатам у методологічному плані простежується діалектичний взаємозв'язок таких дефініцій: податки – податковий механізм – податкове право – податковий менеджмент.

Наявність та стабільність податкового законодавства у кожній країні є важливим чинником розвитку господарства. Від його незмінності залежать

розміри інвестицій у економіку. Простота податкового законодавства також впливає на схильність до підприємницької діяльності (адже легкість обчислення податків зменшує ризик невимушеної помилки, яка може призвести до податкового боргу).

Правовою базою державного податкового менеджменту в Україні є закони загальної та спеціальної дії, які приймаються Верховною Радою України. Так, наприклад, до законів загальної дії належать:

- ⇒ “Про систему оподаткування”.
- ⇒ “Про Державний бюджет України (на відповідний рік)”.
- ⇒ “Про державну податкову службу в Україні”.
- ⇒ “Про порядок погашення податкових зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами.”

Виникнення нормативних актів, що стосуються державного податкового менеджменту, пов’язане з прийняттям нормативних актів з оподаткування. Отже, на основі прийнятого Закону України “Про систему оподаткування“ №1251-12 побудована податкова система України. Закон регулював відносини і визначав понятійний апарат у системі оподаткування. Друга редакція Закону №3904-12 від 02.02.94р. відобразила реалії податкової системи, що сформувалися на той час в Україні. У 1997 році відбулися дальші зміни у цьому Законі, згідно з якими була прийнята нова редакція Закону України “Про систему оподаткування” (№77/97 від 18.02.97), за яким встановлюються, скасовуються і розмежовуються податки, збори (обов’язкові платежі), призначені для державного та місцевих бюджетів, визначені внески до державних цільових фондів, а також права, обов’язки і відповідальність платників податків.[5]

Процедура прийняття законів “Про Державний бюджет України“ на відповідний рік передбачає здійснення цього процесу щорічно. На нашу думку, це цілком прийнятно і не відбувається всупереч принципу стабільності. Адже це загальновідомий процес, який відбувається в багатьох

країнах світу. В певній мірі його можна розглядати як практичний прояв дискреційної фіскальної політики[93].

До законів спеціальної дії слід відносити закони та інші нормативні акти, що стосуються справляння окремих податків, зокрема окремих сторін податкових відносин. Прикладом таких законів можуть бути:

- ⇒ “Про податок на додану вартість”.
- ⇒ “Про оподаткування прибутку підприємств”.
- ⇒ “Про податок з доходів фізичних осіб”.

До інших нормативних актів, що регламентують процес державного податкового менеджменту слід також віднести:

- ⇒ Закон України “Про державну службу” (в частині організації роботи державних службовців, причетних до податкового управління).
- ⇒ Закон України “Про боротьбу з корупцією” (стосовно гармонізації стосунків платників податків і посадових осіб органів державної влади).
- ⇒ Закон України №2322 “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканість, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист)” і Указ Президента України № 817/98 “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” (щодо використання податкового контролю у напрямку дерегулювання підприємницької діяльності).
- ⇒ Накази ДПА України “Про затвердження Методичних рекомендацій по моніторингу податкових ризиків”; Методичні рекомендації по моніторингу податкових ризиків; Методичні рекомендації з організації кабінетного аудиту (для юридичних осіб); “Про затвердження Порядку затвердження податкових

ризиків”; “Про організацію роботи по складанню плану-графіка проведення документальних перевірок суб’єктів підприємницької діяльності”; “Про затвердження порядку розподілу платників податків по категоріям”; “Про впорядкування роботи з податковими ризиками”; Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних перевірок суб’єктів підприємницької діяльності – стосовно створення ефективної системи податкового контролю, направленої на протидію податковим правопорушенням.

Становлення і реформування податкової системи в Україні здійснювалось на основі вивчення і запровадження досвіду розвинутих країн щодо оподаткування.

З одного боку, це процес неминучий як тому, що ми стали на той же шлях розвитку, що і розвинуті країни світу, - на шлях ринкової трансформації, так і тому, що ці країни накопичили величезний позитивний досвід побудови податкових систем і податкового регулювання.

З іншого боку, некритичне перенесення західного досвіду на український ґрунт, без урахування особливостей соціально-економічного й політичного розвитку України, неможливе.

Крім цього, реформування податкової системи повинно хоч в якійсь мірі реалізовувати принцип стабільності, передбачений Законом України “Про систему оподаткування” та стверджений багатьма науковими думками.

Реформування податкової системи України відрізнялось прагненням здійснити швидкі зміни в ній.

Важливими аргументами реформування податкової системи в цей період стали зatoryжна економічна криза, рекордний (за світовими стандартами) рівень інфляції та високий рівень дефіциту державного бюджету. Пошук шляхів подолання цих негативних явищ поставили на порядок денний питання реформування оподаткування як одного з важелів

державного впливу на економіку. Самі податкові реформи можуть мати консервативний або радикальний характер.

До останніх належать якісні зміни в системі оподаткування, пов'язані з “добудовою” чи “оновленням” її елементів, тобто скасуванням одних і запровадженням інших податків; глибокі, принципові зміни у механізмі обрахування і стягнення податків, що відчутно позначаються як на доходах бюджету, так і на фінансовому стані платників; одномоментне, а не поступове зниження податкових ставок на значну величину.

До так званих “консервативних” належать порівняно незначне підвищення чи зниження податкових ставок, удосконалення механізму обчислення та стягнення податків, що не має суттєвих наслідків для бюджету і платників тощо.

Звичайно, ситуація, пов'язана із проголошенням незалежності, зміною територіального устрою, моделлю керівництва державою, вимагає застосування радикальних змін у економіці й державних фінансах. Такі зміни стосуються, передовсім, постсоціалістичних країн.

Крім традиційних заходів, пов'язаних із зміною податкових ставок і переглядом пільг, вони нерідко передбачають скасування неефективних податків, практика справляння яких довела недоцільність їх подальшого використання, та запровадження їх нових видів, а також глибокі зміни в механізмі обчислення і справляння окремих податків. Але ці зміни не повинні погіршувати соціально-економічне становище у державі. Для прикладу, в Україні протягом 1992–1994 рр., частка доходів зведеного бюджету (з надходженнями до Пенсійного фонду) у ВВП зросла на 11,8 процентного пункти, а згодом, також за два роки, впала на 6,4 процентних пункти[140]. Такі зміни виходять за межі природно підвищеного рівня динамізму податкових систем, що формуються.

У цьому зв'язку некоректні будь-які спроби докорінної зміни податкової системи України, пов'язані з переглядом складу і структури її

елементів. Всі ці зміни означатимуть руйнацію існуючої і формування нової податкової системи.

Кардинальні зміни, що вносились до нормативних актів спеціальної дії, дозволили нам їх періодизувати. Загалом стосовно законів спеціальної дії виділимо декілька етапів розвитку такого законодавства.

Перший етап створення та реформування тривав протягом 1990 – 1996рр., створивши принципово нову податкову систему з тим “набором” податків і рівнем податкових ставок, що властиві сучасним розвинутим країнам. У цей період швидко змінювались не лише ставки податків (особливо граничні ставки особистого прибуткового податку: від 90 до 40%), а й види податків (лише протягом 1991–1995 років кілька разів переходили від податку на прибуток до податку на валовий дохід і навпаки: якщо у 1991 році справлявся податок із прибутку за ставкою 35%, то у 1992 році – із валового доходу за ставкою 18%, у 1993 році – спочатку з прибутку за ставкою 30%, а з II кварталу – із доходу за ставкою 18%, у 1994 році – із доходу за ставкою 22%, у 1995 році остаточно перейшли до оподаткування прибутку підприємств)[142,с.71-80].

Статус ДПА України був визначений тоді ж: Закон України від 4 грудня 1990р. №509 “Про державну податкову службу в Україні”. Як і система оподаткування, система органів державної податкової служби України пройшла свій досить складний шлях становлення і розвитку від управління по контролю за надходженням податкових платежів у складі Міністерства фінансів України. 24 грудня 1993р. прийнято Закон України “Про внесення змін і доповнень до Закону України “Про державну податкову службу в Україні”. Цей закон чітко визначив структуру органів державної податкової служби і вертикаль її підпорядкування. Якщо раніше підрозділи, що існували у податкових інспекціях, виконували кожен весь обсяг роботи – від перевірок до аналізу стану оподаткування, підготовки проектів законодавчих актів, проведення консультативної та роз’яснювальної роботи, - то зараз ці функції чітко розділені.

Подальший розвиток податкової служби України характеризувався низкою заходів на виправлення попередніх помилок, допущених у сфері економіки, удосконаленню податкового законодавства, модернізації системи ДПС та реформуванні податкової політики. 22 серпня 1996р. Указом Президента України №760/96 “Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих податкових адміністрацій” створено Державну податкову адміністрацію України та відповідні державні податкові адміністрації з метою посилення контролю за справлянням податків, зборів, інших обов’язкових платежів, подальшого зміцнення виконавчої дисципліни працівників податкових органів на базі головної податкової інспекції України, державних податкових інспекцій по АРК, областях, районах, містах і районах у містах, що ліквідувались.

Другу податкову реформу в Україні намагалися провести у 1997 році шляхом запровадження принципово нового порядку розрахунку податкової бази (щодо податку на прибуток підприємств) і значного зменшення нарахувань на фонд заробітної плати.

Так, у 1997 році було передбачено зменшення збору на обов’язкове державне пенсійне страхування до 32% від об’єкта оподаткування; збору на обов’язкове соціальне страхування до 4% та на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття – до 1,5%. У тому ж році зменшено збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення до 10%, і пізніше до 5% від об’єкта оподаткування. З 1 січня збір до зазначеного Фонду, відповідно до Указу Президента України від 7 серпня 1998 р., скасовувався. Всі ці заходи спричинили зменшення загальної суми нарахувань на фонд заробітної плати спочатку з 51 до 47,5%, потім до 42,5%, а з 1 січня 1999 р. – до 37,5%[140]. Варто зауважити, що і у 2006 році величина таких нарахувань становить біля 37%.

Незважаючи на це, спостерігалось подальше загострення кризи матеріального виробництва. Загострення проблем дефіциту державного

бюджету, можливостей його фінансування за рахунок державного боргу, невідповідність реформи системи соціального і пенсійного забезпечення змусили тимчасово відмовитися від кардинальних кроків.

Щодо реформування податкових органів на другому етапі, то завдання встановлення правового контролю та регулювання в певній мірі були виконані, але в нових умовах необхідно було удосконалити і підвищувати ефективність усієї системи податкового контролю. Тому від середини 1997 року вперше розглядався проект Концепції модернізації податкової служби України, стратегічні напрями якої полягали у здешевленні самої системи управління і контролю у галузі податкових правовідносин. Модернізація проводилася на базі узагальненого практичного досвіду усіх ланок податкової служби з урахуванням рекомендацій та зарубіжної практики функціонування податкових органів.

З метою вдосконалення роботи державних податкових адміністрацій та інспекцій, підвищення ефективності їх діяльності та розмежування функціональних повноважень 6 березня 1998р. ДПА України видано наказ №97 “Про затвердження організаційної структури державних податкових адміністрацій та інспекцій”. Це дозволило організувати роботу органів ДПС на всіх рівнях на функціональній основі, крім цього, вирішити питання здешевлення та зменшення чисельності апарату управління і конкретизувати процедури виконання кожної з визначених функцій.

Наступний етап організаційно-правового реформування системи податкових органів характерний особливими умовами, в яких вони працювали. У даний період на формування завдань перед податковими органами впливали тенденції проявів та зростання податкової заборгованості. Тому у вересні 1999р. у складі ДПА і податкової міліції створено спеціальні підрозділи по примусовому стягненні податкової заборгованості (Наказ ДПАУ від 28.09.1999р. №523). Головним завданням цих формувань було виявлення платників податків, що мали заборгованість по податковим платежам перед бюджетами та державними цільовими фондами, та

скорочення податкової заборгованості із застосуванням методів їх примусового стягнення. Державою також вживались заходи щодо реструктуризації та списання податкової заборгованості, розстрочення податкового боргу на умовах бюджетного (податкового) кредиту.

На нашу думку, останній третій етап проведення податкової реформи почався у 2000 році і триває по сьогодні.

Впродовж цього часу було прийнято Закон України від 21 грудня 2000р. № 2181 - III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". 20 лютого 2003 року цей Закон був змінений відповідно до змін внесених Законом України від 20 лютого 2003р. №550- IV. Це сталося на основі апробації на практиці першого варіанту Закону №2181 і виявленні його негативних сторін. З прийняттям цього закону значно збільшились права платників податків, зросли стимули до підприємницької діяльності. Це супроводжувалося звуженням повноважень податкових органів.

Також вийшов у новій редакції Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств", яким, зокрема було внесено зміни в нарахування та сплату податку на прибуток; було введено четверту групу основних засобів для нарахування амортизації та інше.

З 1 січня 2004 року набрав чинності Закон України від 22 травня 2003р. № 889 - IV "Про податок з доходів фізичних осіб" Цей закон докорінно змінив характер нарахування податку, розширив базу оподаткування, змінив ряд пільг. Правда новий закон врегульований недосконало, тому що з введенням його в дію виникає безліч суперечливих питань, які тепер намагаються вирішити регламентуючі органи.

Наше ставлення до проведеної податкової реформи не означає, що ми проти кардинальних змін, однак вважаємо, що ці зміни мають бути продуманими, зваженими, поступовими, узгодженими із реформуванням інших, пов'язаних із податковою, сфер життя.

Особливістю становлення й удосконалення податкової системи України є її постійна змінюваність, а отже, надто високий ступінь нестабільності.

Враховуючи численність законодавчих актів з оподаткування слід дотримуватися ієрархії при трактуванні їх певних положень (див. додаток Б).

Ще однією характерною рисою нормативного регламентування державного податкового менеджменту в нинішніх умовах є постійне прагнення ухвалити Податковий кодекс України. Але цей процес характеризується політичною зацікавленістю окремих фінансових груп. Внаслідок цього існує постійна загроза недостатньої розробки та його ухвалення. Політичний тиск та боротьба збільшує загрозу невиконання основних функцій цього акта:

- ⇒ стабілізація податкового права і створення таким чином прогнозованого, визначеного економічного середовища;
- ⇒ узгодження податкових законів, ліквідація суперечностей між ними, встановлення механізмів взаємодії всіх елементів податкової системи у межах єдиного податкового правового простору, що забезпечує перетворення податкових законів на цілісну систему;
- ⇒ формування у платників уявлення про визначений та незмінний податковий тягар в країні.

Беручи до уваги важливість функцій, які має виконувати Податковий кодекс, необхідно враховувати і те, що в розвинених країнах кодифікація податкового законодавства відбувалася на досить високому рівні соціально-економічної організації суспільства шляхом систематизації тих норм, що витримали випробовування часом. Вона взагалі розглядається як така, що завершує процес становлення певної галузі права, є вищою юридичною формою нормативно-правового документа. Тому зміни і поправки до Кодексу приймаються відносно рідко і стосуються, як правило, окремих спеціальних положень.

На нашу думку, високого етапу економічного розвитку в Україні ще не досягнуто. А це означає, що державне втручання в економіку у формі дискреційної фіскальної політики (зміна податкових ставок, податків, кількості та величини податкових пільг та ін.) залишатиметься все-таки частим. За таких умов існує велика ймовірність зміни законодавчого поля податкового менеджменту.

Необхідними на даному етапі є систематизація податкового законодавства, власне забезпечення вирішення багатьох соціально-економічних проблем, зумовлених недосконалістю чи відсутністю податкових правил визначених нормативними актами. Це, передовсім, стосується наявності великої кількості податкових пільг (досить часто економічно необґрунтованих). І прийняття податкового кодексу повинно відбуватись тоді, коли необхідність проведення податкових реформ буде мінімальною.

З проаналізованого нормативно-правового поля податкового менеджменту в Україні випливає, що правовим забезпеченням цього процесу в Україні є відносини пов'язані з встановленням та скасування податків і податкових платежів, їх плануванням, прогнозуванням та регулюванням; відносини щодо регламентування податкового контролю та застосування санкцій за вчинення правопорушень у податковій сфері; відносини щодо регламентації культури стосунків платників і держави.

Теоретичне дослідження сутності та еволюції державного податкового менеджменту дозволяє стверджувати доцільність його розгляду з позиції функціональних елементів. Аналіз реалізацій функцій планування, організації, регулювання та контролю дозволить запропонувати напрямки вдосконалення цього підвиду державного фінансового управління, які дозволять оптимізувати співвідношення функцій податків та поліпшити соціально-економічне становище в Україні.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ I

Дослідивши теоретико-організаційні основи державного податкового менеджменту, можна зробити такі узагальнення:

1. Послідовне застосування системного підходу до дослідження і тлумачення державних фінансів та управління, дозволило подати їх як відносно самостійні галузі знань. Виконавши аналіз на глибинному рівні, ми прийшли до висновку про взаємозв'язок управління і державних фінансів, в частині прийняття управлінських рішень щодо перерозподілу грошових коштів і формування податкових ресурсів держави.

2. Понятійний апарат, закріплений у вітчизняному законодавстві та науковій літературі, що застосовується для позначення державного податкового менеджменту, характеризується відсутністю одностайності у тлумаченнях деяких термінів (зокрема менеджменту, адміністрування і управління) та певними суперечностями. Обґрунтовано, що без надання йому логічної стрункості, системності, несуперечливого характеру неможливо створити досконалу нормативно-правову базу, інституційну структуру для комплексного регулювання економічної сфери та забезпечення належних податкових надходжень.

3. У дослідженні на основі узагальнення різних підходів до трактування дефініцій “податкове адміністрування”, “податкове управління”, “податковий менеджмент” запропоновано власне визначення суті поняття “державний податковий менеджмент” через мотиваційні аспекти діяльності його учасників. При розгляді поняття податкового менеджменту вказано на його відмінні риси поряд з іншими поняттями державного фінансового управління. Так, відмінність податкового менеджменту від податкового управління полягає у тому, що поняття “менеджмент” (як підвид управління) у сфері адміністрування податків можна розглядати як управління державою, органами державної влади, колективом працівників.

Найсуттєвішим, що відрізняє податковий менеджмент від вказаного управління, є те, що він здійснюється через вплив на свідомість і волю, а отже, на прагнення людини досягати поставленої мети.

Обґрунтовано, що основною відмінністю державного податкового менеджменту від податкового управління є те, що він стосується мотивації й організації роботи державних службовців, причетних до механізму перерозподілу частини ВВП за допомогою податків. А податкове управління стосується лише самого механізму такого перерозподілу без урахування людського фактора.

Термін “податкове адміністрування” також найчастіше використовується у характеристиці знеособленої системи управління, тобто у трактуванні самої процедури справляння податків. Отже, державний податковий менеджмент стосується роботи державних службовців, причетних до податкової політики і роботи; організації ефективного процесу справляння податків на основі теорії вибору.

4. Задля сприяння виконанню державою своїх функцій, сфера діяльності державного податкового менеджменту повинна в сукупності охоплювати такі функціональні елементи, як організація, податкове прогнозування і планування, податкове регулювання і податковий контроль.

Головною метою організації у державному податковому менеджменті має бути забезпечення формування налагодженого, взаємозв’язаного і взаємообумовленого податкового механізму, спроможного ефективно розв’язувати соціально-економічні проблеми.

Основне завдання податкового прогнозування і планування – економічне і обґрунтоване забезпечення якісних і кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни, на основі розробленої і прийнятої у законодавчому порядку податкової концепції. При податковому плануванні і прогнозуванні мають реалізовуватися не тільки фіскальні завдання, але й закладатися основи оптимізації тактики і стратегії податкового регулювання.

Податкове регулювання – це найбільш складна конструкція податкових правовідносин, оскільки тут перетинаються економічні інтереси у тій точці, яку спрогнозувати дуже важко. Сам термін “регулювати” означає упорядковувати якусь діяльність, спрямовувати розвиток або зміну чогось у певне русло. Цей термін поєднує в собі і стимулювання, заохочення, прискорення, посилення, спонукання до дії або до певних змін процесів, явищ і реверсний вплив – стримування, послаблення обмеження. Зміст і цілі податкового регулювання визначаються регулюючою функцією податків. Тому цей процес об’єктивно необхідний, а його результат залежить від адекватності його складових, стану реальної економіки.

Податковий контроль можна вважати важливою умовою адекватності державного податкового менеджменту. Податкові контрольні дії охоплюють всю систему оподаткування, а також відображаються у розрізі окремих податків, груп платників податків, територій. Податковий контроль забезпечує дотримання правил бухгалтерського, фінансового і податкового обліку і звітності, законодавчих основ оподаткування.

5. На відміну від країн Західної Європи і США, в Україні державний податковий менеджмент ще не став потужним компонентом податкового механізму, а отже, дієвим комплексним чинником подолання соціально-економічних негараздів, гарантом успішного перебігу трансформаційних процесів.

Правила і процедури управління при справлянні податкових платежів впроваджуються надто повільно. Потенціал даного процесу ще належно не реалізований. Щоб його систематизувати та втілити, необхідно створити адекватні умови, які повинні проявлятися в ефективному використанні функцій державного податкового менеджменту.

6. Зважаючи на те, що єдиної особливої теорії та належного правового регламентування використання державного податкового менеджменту не існує, вважаємо, що нормативно-правові засади цього процесу – розуміння функціонального призначення та фіскально-регулюючі засади цієї діяльності –

потребують подальшої розробки з врахуванням постійного порушення принципу стабільності податкової системи.

Така конкретизація дозволяє закласти певне теоретичне підґрунтя під наступні дослідження комплексної ефективності справляння податків в Україні й визначення стратегічних напрямків державного податкового менеджменту з метою підвищення його фіскального і регулюючого потенціалу.

РОЗДІЛ 2

Державний податковий менеджмент та співвідношення прояву функцій податків: діалектика та реалії взаємозалежності

2.1. Організаційний базис державного податкового менеджменту

Податковий менеджмент як важлива сфера науково-практичних досліджень і методичних дій є частиною загальної теорії і практики управління. Він базується на фундаментальному пізнанні політичних, економічних, юридичних та інших наук, збагачених сучасною вітчизняною та зарубіжною практикою. Його організація повинна передбачати методи, прийоми і засоби інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи влади і управління (в тому числі податкові адміністрації та інспекції всіх рівнів) надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрям і координують податкові дії при суттєвих змінах в економіці та політиці.

Для здійснення радикальних змін у суспільстві та реальних економічних перетворень необхідна адекватна їм система управління, яка змогла б на базі ринкових відносин і нових морально-етичних позицій забезпечити ефективність діяльності як підприємницьких, так і державних структур. Така система менеджменту не виникне спонтанно, сама по собі, як результат прагнення до змін в економічній системі. Його організація є окремою проблемою, яка вимагає особливого аналізу та комплексного підходу до її вирішення.

Зміст менеджменту можна розглядати як безперервний процес, що розкривається в його функціях, котрі можна визначити видами діяльності, за допомогою яких суб'єкт управління впливає на певний керований об'єкт. Створювати певну структуру є однією з характеристик процесу організації. На нашу думку, організація як функція податкового менеджменту – це

процес створення такої структури органів влади, яка забезпечить ефективне надходження податкових коштів, а також зручність їх сплати платниками[99,с.28]. Подібне трактування дає М.Ігнатишин, розуміючи під цією функцією процес створення такої структури органів влади на державному та регіональному рівнях, що має забезпечити прийняття рішень щодо планування податків, а також сприяти зручності їх сплати платниками[71,с.35].

Умовою організації ефективного державного податкового менеджменту є створення і формування суб'єктів управління з регламентацією їх завдань і функцій, прав та обов'язків, а також процедур.

У процесі інституційної еволюції органів влади сформувалась сучасна структура цих органів (див.додаток А.1,А.2.). Попередньою умовою створення структури є формування стратегії. В межах стратегії слід чітко виділити завдання, та способи їх досягнення. Способи в свою чергу повинні включати такі два аспекти: визначення системи необхідних дій і визначення структури (складу) організаційних утворень суб'єктів менеджменту.

Реалізація організаційної функції державного податкового менеджменту в Україні повинна зводитися не лише до формування структури податкових та інших органів влади (хоча, і там трапляється багато недоліків). Метою організаційної функції, крім створення відповідної структури, є забезпечення роботи (причому ефективної) державних органів влади. Тобто суть організаційного елементу державного податкового менеджменту полягає не тільки у створенні, а й ефективному функціонуванні органів – учасників державного податкового менеджменту.

З іншої сторони організаційна функція державного податкового менеджменту має проявлятися в налагодженні адміністрування податків. Тут виникає багато проблем, що з'являються вже при неправильному плануванні й затвердженні податкових поступлень у складі доходів бюджетів. Неправильне планування податкових надходжень призводить також і до неефективної реалізації податкового контролю. У результаті цього, контроль

може здійснюватися не для перевірки дотримання податкового законодавства, а для наповнення бюджетів.

Недоліки податкового адміністрування призводять до зниження находжень податків у бюджет, збільшується ймовірність податкових злочинів, порушується баланс міжбюджетних відносин регіонів з центром. Концептуальні прорахунки при прийнятті податкових законів тільки посилюють ці недоліки. Між податковою роботою, менеджментом і його організацією існує жорсткий причинно-наслідковий взаємозв'язок.

Труднощі організації системи державного податкового менеджменту викликані тією обставиною, що дана сфера діяльності в цілому є консервативною. Менеджментом займаються державні органи, які свою роботу часто будують на застарілих авторитарних методах, що не враховують нових тенденцій і перешкоджають створенню прогресивних управлінських структур, які сприяли б підвищенню ефективності економічних ринкових реалій.

Необхідність удосконалення організаційної складової податкового менеджменту викликана такими причинами:

- ⇒ Переважна більшість рішень щодо управління оподаткуванням приймалася і далі приймається відповідно до особистих знань, інтуїції або інтересів керівництва держави та її організаційних структур (наприклад, встановлення неефективних податкових пільг для деяких галузей через лобіювання інтересів).
- ⇒ Зміни у податкове законодавство вносяться всупереч початковим його положенням, а поточні підзаконні акти ще більше віддаляють податкову практику від закону.
- ⇒ Відсутність науково обґрунтованих підходів врахування світового і історичного досвіду при формуванні національної податкової системи та при аналізі наслідків від її впровадження.
- ⇒ Корекція положень законів проводиться за результатами практики, а не виходячи з їх економічної доцільності. Рішення у

сфері оподаткування приймаються відповідно до поточних потреб у фінансуванні доходної частини бюджету.

- ⇒ Відсутня цілісна система економічного планування і прогнозування, яка забезпечувала б реалізацію науково-технічної, фінансово-економічної та соціальної політики держави. Низька якість податкового прогнозування і планування, відсутність конкретних принципів організації розробки, координації й затвердження планів і прогнозів податкових надходжень як на рівні держави, так і регіонів, є однією з причин того, що уряд України вимушений періодично вдаватися до скорочення видатків.
- ⇒ Система податкового регулювання залишається практично незмінною ще з часів командно-адміністративної системи управління. Податкове регулювання в Україні здійснюється через економічно необґрунтовану систему пільг: з ряду податків і зборів сума наданих пільг дорівнює або перевищує суму надходжень. Потрібно впроваджувати комплекс податкових пільг стратегічної дії, який компенсував фінансові збитки при випуску нової конкурентноспроможної продукції, модернізації технологічних процесів, зміцнення основ малого бізнесу. Як свідчить практика та історичний досвід провідних країн світу, державний протекціонізм через податки є вирішальним чинником економічного поступу.

Ці чинники суттєво впливають на ефективність організації управління оподаткуванням в Україні, і в умовах трансформації економіки цей процес потребує вдосконалення.

Не можна ототожнювати організаційну та контрольну функції державного податкового менеджменту. Суттєвою відмінністю між цими поняттями, на нашу думку, є те, що контрольна функція реалізовується в основному податковими органами, а організаційна стосується всіх рівнів і видів органів влади (у частині рішень щодо податків).

Для прикладу, розв'язання судами різного роду “спорів” щодо сплати податків свідчить про причетність судової гілки влади, хоч і опосередковано, до державного податкового менеджменту. Участь Верховної Ради України у податковому менеджменті розпочалася з прийняття Закону України “Про систему оподаткування”, податкових законів спеціальної дії і продовжується щорічним прийняттям закону України про державний бюджет на відповідний рік. Причетність виконавчої влади до податкового менеджменту і так зрозуміла (адже вона займається виконанням бюджетом в частині справляння податків)

Отже, організаційна функція повинна відігравати важливу роль і в податковому управлінні, і в розвитку усієї країни. Саме ця, а не інші функції податкового менеджменту, найбільше наближена до розподільчо-регулюючої функції податків, покликана здійснювати вартісний розподіл виробленого суспільством продукту та впливати на різні сторони діяльності платників. Цей вплив має спрямовуватись на поліпшення соціального, економічного становища платників податків.

Безперечно, основну роль в організації податкового управління в Україні відіграє Державна податкова адміністрація України. У порівняння з зарубіжними країнами існує багато проблем, пов'язаних з організацією роботи цієї служби в Україні. У зв'язку з цим доцільним є апробація та впровадження позитивного зарубіжного досвіду. Аналіз політики скорочення кількості податкових органів в Україні за останні роки свідчить про намагання влади зменшити психологічний тиск на платників податків і налагодити партнерські стосунки, зменшити витрачання державних коштів на платників податків (див.рис.2.1.).

На етапі становлення податкової системи України за умов ринкового розвитку спершу сформувалася централізована вертикальна система органів державної податкової служби з вираженою спеціалізацією за видами податків. Така організаційна структура була зручною для розробки основ податкового законодавства країни, створення методологічної бази його

реалізації на практиці, налагодження механізму нарахування і стягнення податків. Зазначена структура вертикальної централізації формувалася з прив'язкою до адміністративно-територіального устрою держави. При цьому не досягалась головна мета, що ставилась перед органами податкової служби, - забезпечення своєчасних надходжень до бюджету коштів, необхідних для фінансування державних видатків. ДПА України діяла переважно як фіскальний орган, спрямовуючи свої зусилля на легальний бізнес.

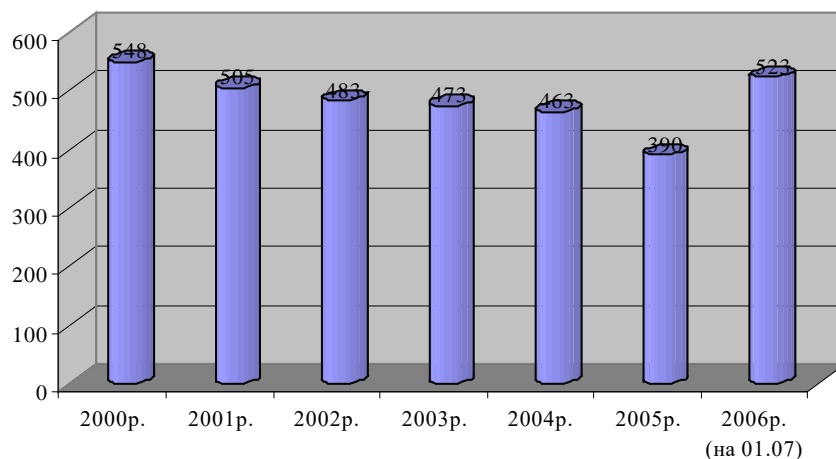


Рис. 2.1. Кількість податкових органів в Україні в 2000-2006рр.⁵

У діючій організаційній структурі не існувало типової організаційно-функціональної структури районного і обласного рівня, що не сприяло ефективному управлінню діяльністю податкових органів. З 1997 року ДПА України було вироблено єдину цілеспрямовану ідеологію розвитку ДПС України, яка полягала в забезпеченні відповідності реформам у суспільному та економічному житті країни. У результаті реорганізації центрального апарату ДПС України було закладено важливі організаційні передумови для розвитку методології щодо функціональної діяльності та створено нові управління: примусового стягнення податків; по роботі з платниками податків; Державного реєстру фізичних осіб; АІС "Податки" юридичних осіб; апеляцій; організації документальних перевірок; податкової поліції; по боротьбі з корупцією; організаційно-розпорядче; економічного аналізу.

⁵ Складено за даними ДПАУ// www.sta.gov.ua

Схвалена в 1998 році Програма дій Кабінету Міністрів України дала можливість передбачити на майбутнє в організаційній структурі ДПС України перехід до податкових округів та відхід від побудови органів ДПС України за адміністративно-територіальним принципом. Створення міжрайонних і об'єднаних державних податкових інспекцій стало першим кроком до вирішення цього завдання (наказ ДПА України від 12 лютого 1998р. № 66 “Щодо програми створення об'єднаних державних податкових адміністрацій”).

У 2002 році було продовжено роботу з удосконалення організаційної структури ДПА України і регіональних податкових органів. Так, на виконання наказу ДПА України від 29.04.2002 № 204 “Про зміни в організаційній структурі ДПА України та органів державної податкової служби України” у складі ДПА України ліквідовано 12 структурних підрозділів: зведене управління методології впровадження нормативно-правових актів з питань оподаткування; головні управління: внутрівідомчого контролю; оподаткування прибутку та відрахувань до цільових фондів; податку на додану вартість; місцевих, ресурсних, рентних і неподаткових платежів; обліку і звітності; АІС “Податки” юридичних осіб; обліку та державних реєстрів платників податків; масово-роз'яснювальної роботи; інспектування та контролю; головний інформаційно-обчислювальний центр; інспекцію по особовому складу управління по роботі з особовим складом та тиловому забезпеченню Головного управління податкової міліції. На базі ліквідованих дванадцяти підрозділів у складі ДПА України створено п'ять, а саме: головні управління: оподаткування юридичних осіб; методології впровадження нормативно-правових актів з питань оподаткування; інспектування та відомчого контролю; інформатизації та обліку; громадських зв'язків та масово-роз'яснювальної роботи.

У 2003 році в організаційній структурі ДПА створено: департаменти: захисту інформації; правового забезпечення; методології; організаційно-розпорядчої роботи; інспектування та контролю; оподаткування юридичних

осіб; оподаткування фізичних осіб; автоматизації процесів оподаткування; економічного аналізу та планування податкових надходжень; податкового аудиту та валютного контролю; стягнення податкового боргу; громадських зв'язків та масово-роз'яснювальної роботи; головні управління: забезпечення діяльності керівництва ДПА України; адміністрування облікових показників та звітності; управління по роботі з персоналом.

У діючій організаційній структурі існує ряд недоліків, характерних для системи в цілому. Кожен регіон має свій податковий орган, і при цьому не враховуються ні його значимість у загальній сумі надходжень податків до бюджету України, ні кількість населення, ні кількість зареєстрованих платників податків. Недостатній рівень визначеності функцій та процедур, які повинні виконуватись структурними підрозділами, функціональних обов'язків посадових осіб і працівників. Це негативно впливає на ефективність дій та спроможність управління персоналом ДПС України. Відсутність принципу децентралізації під час виконання функцій призводить до виконання центральним органом ДПС України функцій, не властивих йому (наприклад, списання податкового боргу, прийняття рішень по окремих платниках податків). Ці питання мають вирішуватись при наступному організаційному вдосконаленню податкових органів. Крім цього, з метою оптимізації організаційної структури слід:

- ввести типові організаційні структури для податкових органів низового рівня;
- підвищити рівень планування, координації та аналізу роботи органів ДПС низового рівня за рахунок впровадження стандартизованих процесів адміністрування податків;
- зменшити кількість податкових органів на низовому рівні з урахуванням історичних, економічних, демографічних особливостей регіонів для досягнення ефективності їх діяльності.

У більшості країн світу податкові органи мають незрівнянно більші повноваження, ніж вітчизняні. Це особливо актуально для України з таким великим обсягом тіньової економіки (див. рис.2.2)

Цікавим для переймання є досвід організаційно-функціонального спрямування роботи працівників контролюючих органів в Франції. Основне число зайнятих в податкових органах і підрозділах як центрального, так і місцевого апарату становлять податкові інспектори і контролери.

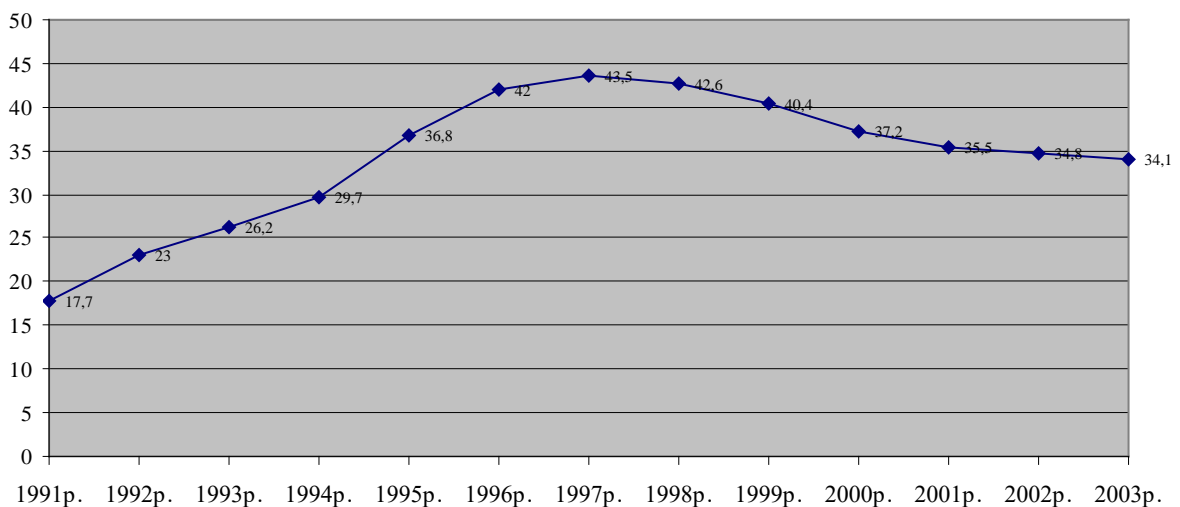


Рис.2.2. Рівень тіньової економіки (% до ВВП)⁶

Податкові інспектори в залежності від посади відповідають за правильність і своєчасність поступлення податкових коштів, і розповсюдження податкових декларацій серед платників податків, слідкують за своєчасністю представлення звітних документів, котрі слугують базою для визначення податкового зобов'язання по кожному суб'єкту, готують зведені реєстри надходження податкових платежів.

Контролери слідкують за правильністю поданих даних, їх відповідністю справжньому обороту юридичної чи фізичної особи, приймають участь в здійсненні фінансового і бухгалтерського контролю на підприємствах і фірмах, приймають скарги платників податків.

⁶ Складено на підставі економічних розрахунків Адміністрації Президента України. – “Стратегія детінізації української економіки”//www.president.gov.ua

Однією з причин більш спеціалізованого поділу працівників податкових органів в Україні є громіздке податкове законодавство. Але такий поділ призводить до:

- ⇒ вузької спеціалізації інспекторів;
- ⇒ досить часто неналежної професійної компетенції;
- ⇒ розвитку бюрократичних зв'язків;
- ⇒ сповільнення обміну інформації.

В подальшій стратегії розвитку податкових органів слід передбачити можливість підвищення кваліфікації працівників та зменшення диференціації обов'язків.

Важливим фактором поліпшення ефективної організації стягнення податків в Україні й боротьби з ухиленням від оподаткування є налагодження тісної взаємодії працівників контролюючих органів – учасників податкового менеджменту. Поставлена мета повинна досягатися:

- ⇒ систематичним взаємним інформуванням про стан забезпечення вимог податкового законодавства і обставини, що сприяють їх порушенню;
- ⇒ формуванням банку даних про порушників податкового законодавства і обставини, що сприяють їх порушенню;
- ⇒ розробкою і погодженням планів проведення спільних організаційно-управлінських і практичних заходів з перевірки господарської діяльності платників податків;
- ⇒ підбиттям підсумків і аналітичною оцінкою забезпечення податкового законодавства та напрацюванням заходів по усуненню недоліків;
- ⇒ підготовкою та внесенням спільних пропозицій щодо удосконалення чинного законодавства;
- ⇒ спільною перевіркою конкретних фактів порушень податкового законодавства та вирішенням питань щодо притягнення винних до відповідальності.

Практичним результатом виконання організаційної функції державного податкового менеджменту має стати:

- ⇒ збереження стабільної структури податкових органів;
- ⇒ розробка схеми швидких (оперативних) зв'язків між підрозділами податкових органів та органами державної влади;
- ⇒ чітка регламентація прав і обов'язків службових осіб податкових органів і платників податків, а також забезпечення максимальної поінформованості платників податків;
- ⇒ добір кваліфікованих кадрів у відповідності до напрямів контролю;
- ⇒ формування ефективно-діючих штатів працівників через розвиток інформаційно-комунікативної системи;
- ⇒ формування штатів підрозділів контролюючих органів у відповідності до масштабів контролю за фінансово-господарською діяльністю платників.

Досвід розвинутих країн свідчить, що організаційні рішення нерозривно пов'язані з концепцією загального розвитку країни. У країнах з адміністративно-командною економікою державні організаційні структури були інструментом для односторонньої передачі директив від вищих органів управління економікою тим, що безпосередньо управляли народним господарством. Вдосконалення організаційних структур відбувалося у напрямку копіювання структур вищих органів управління. Внаслідок цього проектувалися та функціонували моделі, позбавлені оригінальності, а весь управлінський механізм був малоефективним. На жаль, чимало з цього негативного досвіду використовується й у нашій країні. Цілком зрозуміло, що подібні організаційні структури не сприятимуть вирішенню нових проблем і завдань України. Якість організації державного податкового менеджменту має підвищуватись через:

- ⇒ зменшення затрат робочого часу і підвищення якості податкового менеджменту за рахунок автоматизації. Основним завданням має

бути зменшення затрат часу на проведення податкових перевірок за рахунок використання доперевірочного аналізу платників. Автоматизація податкового менеджменту має відбуватися у напрямку оновлення існуючого апаратного та програмного забезпечення, а також широкого використання у практиці податкової роботи ресурсів глобальної мережі INTERNET;

- ⇒ делегування повноважень підрозділам податкової служби відповідно до рівня відповідальності. Більше повноважень треба надавати підрозділам контрольно-перевірочної роботи, оскільки вони найбільше здійснюють виїзні перевірки;
- ⇒ створення цілісної податкової системи, яка забезпечила б внутрішнє узгодження всіх ланок системи, адаптацію до змін зовнішнього середовища. Узгодженість ланок повинна передбачати подальший розвиток партнерських відносин платників податків і органів податкової служби, а також удосконалення податкового законодавства в частині неоднозначного трактування з тим, щоб зменшити кількість суперечок з приводу узгодження податкового зобов'язання між платниками і контролюючими органами;
- ⇒ створення структури органів влади, яка б максимально відповідала стратегії економічного розвитку держави.

Організаційна функція державного податкового менеджменту у сфері податків не має зводитися до побудови еталонної практики податкового адміністрування. Варто здійснювати адміністрування у системі, котра б постійно перебувала в русі, направленому на вдосконалення[93,99]і, відповідно враховувала:

- ⇒ позитивні та негативні структурні зміни в економіці країни;
- ⇒ зміни у розвитку світового господарства й глобалізації міжнародних відносин;
- ⇒ геополітичні деформації;

- ⇒ прогрес у науці й технологіях;
- ⇒ інтелектуальний розвиток особистості.

Лише з врахуванням якомога більшої кількості внутрішніх та зовнішніх чинників ми зможемо говорити про організацію ефективного економічного, інституціонального та адміністративного управління. Тільки після цього можливим буде здійснення таких функціональних елементів податкового менеджменту як податкове планування та прогнозування, податковий контроль.

2.2. Прагматизм податкового прогнозування та планування

Податкове планування є важливою функцією державного податкового менеджменту. При формуванні бюджету за допомогою податків держава реально впливає на суспільне відтворення, перерозподіл ВВП. З іншого боку, макроекономічна ситуація та показники прямо впливають на бюджет як фонд державних фінансових ресурсів і, зокрема, формування доходів бюджетів. Ця залежність простежується як при функції планування, так і регулювання та контролю. Ефективність менеджменту у будь-якій сфері значною мірою залежить від об'єктивності та обґрунтованості прогнозів майбутньої діяльності.

Сьогодні для України важливо знати майбутнє багатьох економічних явищ, щоб приймати правильне рішення у теперішньому часі. За допомогою макроекономічного прогнозування можна отримати такі важливі показники:

- ⇒ прогноз доходів та видатків;
- ⇒ прогноз податкових надходжень;
- ⇒ тенденції заощаджень та інвестицій;
- ⇒ основні фактори, що впливають на економіку;
- ⇒ потенційний дефіцит при різних дефіцитах бюджету;
- ⇒ грошову масу та монетарні агрегати;
- ⇒ інфляція взагалі та темпи її зростання.

Кожен з цих показників в Україні піддається детальному дослідженню і вимагає спеціальних економіко-математичних навиків. Інформація про ці показники є необхідна при формуванні планових показників доходів бюджету.

Оприлюднення таких макроекономічних показників дозволяє навіть пересічному громадянину оцінити ефективність дій уряду.

Основну роль при податковому плануванні в Україні відіграють органи виконавчої влади. У складі Кабінету Міністрів України цим безпосередньо займається Міністерство фінансів України при розробці проектів Державного бюджету на відповідний рік. Крім того, Кабінет Міністрів розробляє прогнози економічного і соціального розвитку України.⁷

Для виконання функцій прогнозування та аналізу податкових надходжень в Державній податковій адміністрації України та її структурних підрозділах створено відділи прогнозування податкових надходжень та економічного аналізу, що займаються визначенням бази оподаткування, аналізом динаміки податкових надходжень, аналізом впливу змін у податковому законодавстві на величину податкових надходжень, аналізом бюджетних втрат від податкових пільг.

Але прогнозування вітчизняних макропоказників все ще залишається складною проблемою, що розв'язується досить часто під впливом різних політичних поглядів в умовах суспільного вибору та прийняття бюджетних рішень і суто соціальних міркувань. Тому зрозуміло, що весь бюджетний процес слід розглядати у площині достовірного прогнозування макроекономічних показників та безпосереднього відстеження тенденцій і динаміки цих параметрів. Вважаємо, що прийняття бюджету має

⁷ Постанова КМУ від 9 вересня 2003 р. N 1427 “Про прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на 2005-2007 роки”; Постанова КМУ від 14 вересня 2004 р. N 1202 “Про схвалення Прогнозу показників зведеного бюджету за основними видами доходів, видатків і фінансування на 2006-2008 роки та довгострокову перспективу”

ґрунтуватися на чітких економічних критеріях та параметрах суспільно-економічного розвитку.

Неможливість виконання заздалегідь неправильних планових показників бюджету суперечить принципам і завданням соціально-економічного розвитку України. Макроекономічна ситуація завжди вносить корективи в податковий менеджмент, особливо коли податкове законодавство протягом року багатократно змінювалося щодо формування податкових надходжень чи збільшення потреби у державних видатках. На нашу думку, головною причиною недосконалого планування бюджету і податкових надходжень за роки незалежності України було визначення нереального прогнозу таких факторів соціально-економічного розвитку:

- ⇒ темпи реального зростання ВВП;
- ⇒ рівень інфляції (індекс споживчих цін, індекс цін виробників);
- ⇒ експорт та імпорт товарів.

Планові значення цих показників змінювалися останніми роками багатократно протягом усього періоду складання та затвердження бюджетів України.

Аналіз даних підтвердив, що при закономірній залежності доходів бюджету від ВВП і природному взаємозв'язку ВВП із формуванням та надходженням податків останніми роками спостерігаються різні тенденції у виконанні макроекономічних показників та доходів державного і місцевих бюджетів. Практично не забезпечується пряма відповідність темпів приросту ВВП і доходів бюджету, оскільки в умовах трансформаційного періоду і зтяжної економічної кризи діє ряд факторів впливу на розвиток суспільно-економічних процесів (див.рис.2.3).

Як бачимо, у 1997 році при незначному зростанні ВВП (114,5%) спостерігалось зменшення доходів державного та зведеного бюджетів (85,55% і 93,05% відповідно). А вже у 2000 році при незначному зростанні ВВП (130,4%) простежується значно більше зростання доходів зведеного та державного бюджетів (149,24% і 181,31% відповідно).

Фактичні дані за 2005р. (див.рис.2.3) свідчать про випередження темпів зростання бюджетів відповідного показника ВВП.

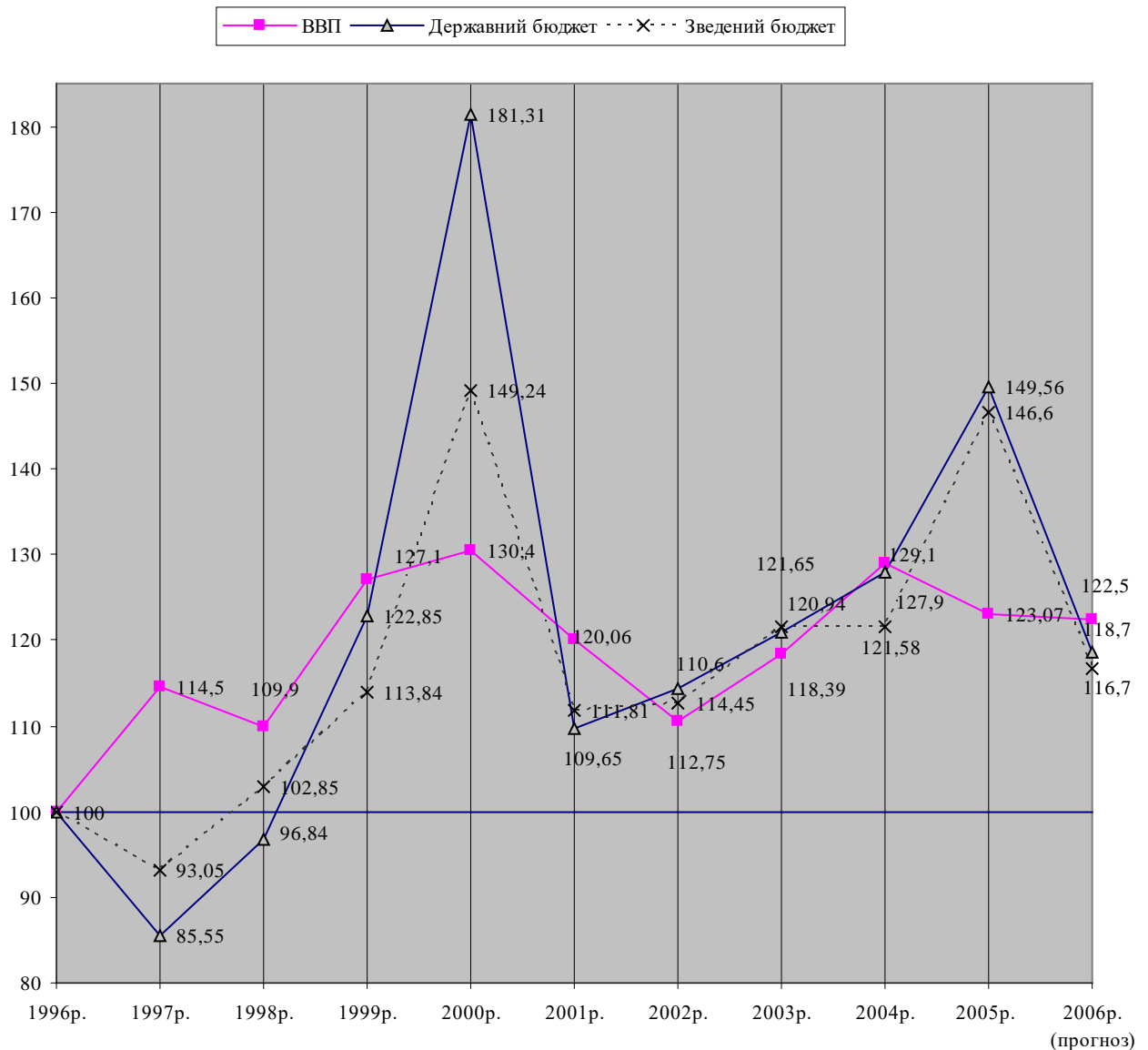


Рис.2.3 Динаміка темпів зростання ВВП та доходів державного і зведеного бюджетів у 1996-2006 рр. (%)⁸

Зазначені розбіжності впливають і на виконання структурних елементів доходів бюджетів – податкових надходжень. Нами простежено відмінності між плановими та фактичними показниками надходжень податків (див.табл.2.1). Вони дозволяють стверджувати про недостатню якість економічних та податкових прогнозів.

⁸ Складено і розраховано автором за звітними даними Міністерства фінансів України, Державного казначейства України, Державного комітету статистики України

Таблиця 2.1

**Динаміка виконання планових показників податкових надходжень до
Зведеного бюджету України (%)⁹**

Показники	1999р.	2000р.	2001р.	2002р.	2003р.	2004р.
Податкові надходження	99,2	107,3	95,1	97	103	101,3
1. Податки на доходи, прибутки	124,8	116,8	97,8	89,4	106,8	113,5
1.1. Податок на доходи ф.о.	112,5	129,1	102,8	97,9	102,5	100,6
1.2. Податок на прибуток підприємств	135,2	108,3	93	81,3	111,6	126,8
2. Податки на власність (з власн. трансп. зас.)	77,3	143,1	91	97,1	100,9	101,2
3. Платежі за використання природних ресурсів	79,5	118,6	96	96,3	99,8	103,9
4. Внутрішні податки на товари і послуги	86,8	96,4	89,7	105,3	96	87,8
4.1. ПДВ	101,3	93,8	89	104,5	92,3	84,3
4.2. АЗ з вітчизн. товар.	80,4	107,7	89,5	118,8	103,4	100,9
4.3. АЗ з імпорт. тов.	24,5	110,3	75	73	106,2	75,8
5. Ввізне мито	53,5	84,5	111,4	103,4	113,43	109,7

Динаміку зростання показників податкових надходжень та зведеного бюджету відображено на рис.2.4.

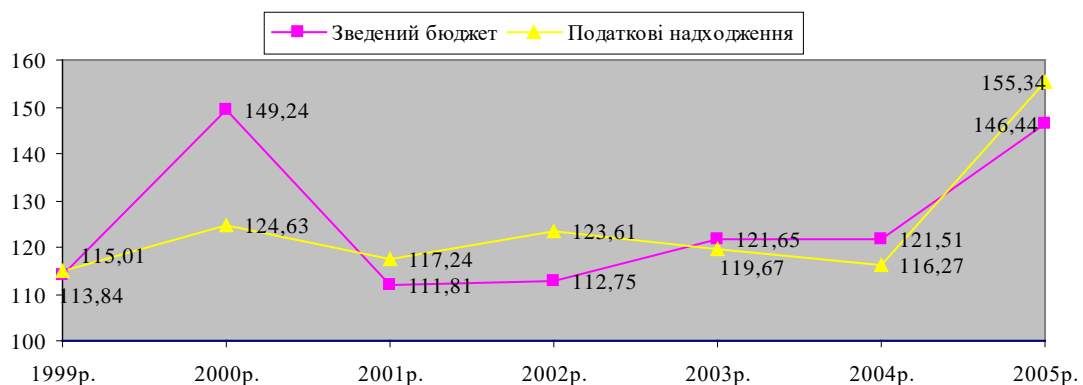


Рис.2.4 Динаміка темпів зростання податкових надходжень та доходів зведеного бюджету¹⁰

⁹ Складено і розраховано автором за звітними даними Міністерства фінансів України, Державного казначейства України, Державної податкової адміністрації України

¹⁰ Складено на підставі даних Держкомстату України, Кабінету Міністрів України, Державного казначейства України

Поряд із загальною тенденцією розбіжностей у темпах зростання варто теж зауважити падіння таких темпів зростання стосовно податкових надходжень (за 2002-2004 рр.). і незначне збільшення темпів зростання доходів зведеного бюджету. Вочевидь зрозуміло, що таке зростання відбувалось не за рахунок податкових надходжень, а за рахунок інших неподаткових джерел доходів.

Враховуючи темпи зростання податкових надходжень за останні 7 років, ми застосували методику лінійної апроксимації з використанням методу найменших квадратів з метою прогнозування розмірів податкових надходжень до зведеного бюджету у 2006 році. Звичайно така методика не забезпечить точного прогнозу податкових надходжень, але дозволить нам спрогнозувати тенденцію зміни таких надходжень (див рис.2.5).

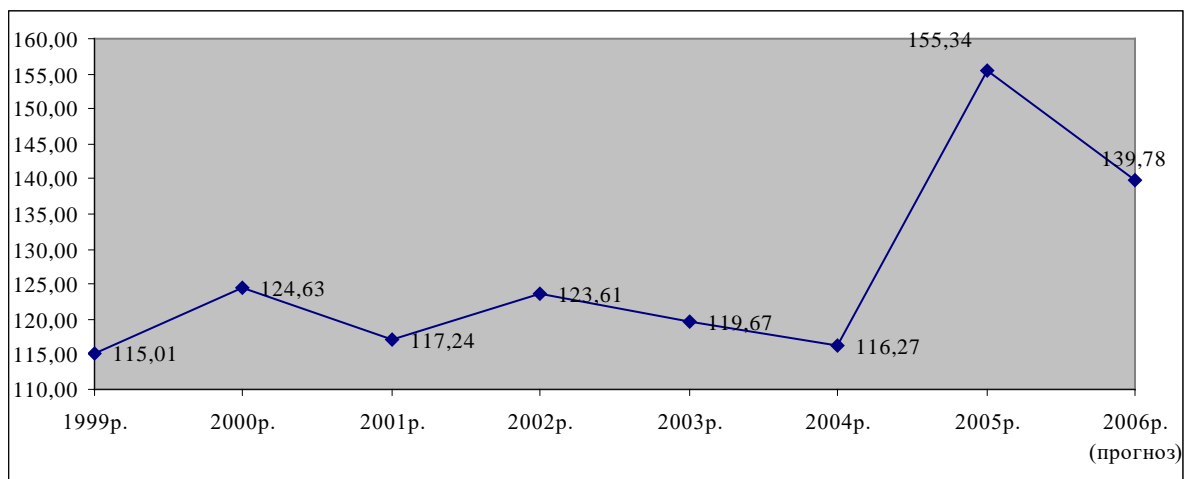


Рис.2.5. Динаміка та проноз темпів зростання податкових надходжень до зведеного бюджету України (%)¹¹

Як видно з рисунка прогнозна величина темпів зростання податкових надходжень у 2006 році повинна становити 139,78%.

Для визначення впливу тих чи інших факторів необхідно проводити детальний аналіз виконання відповідних показників, виходячи із єдиних порівняльних баз та оцінювати їх з врахуванням усіх причин та наслідків. По-перше, немає рівномірної однозначної і прямолінійної залежності зростання (падіння) ВВП і зростання (падіння) доходів бюджету. По-друге,

¹¹ Складено на підставі даних Держкомстату України, Кабінету Міністрів України та самостійних розрахунків

різкі коливання ВВП від середніх темпів його зростання протягом року не завжди спричиняють відповідні коливання у мобілізації податкових доходів бюджету. Це свідчить про обмежені фінансові можливості платників податків і стабільність в мобілізації податків та відсутність дієвих важелів впливу на підвищення мотивації до нарощування приросту об'єктів оподаткування та платежів до бюджету. Така практика формування ВВП і доходів бюджету існувала у 2001 та 2002 роках. Мотивами збільшення податкових надходжень можуть бути:

- 1) спрощення податкового законодавства;
- 2) зменшення податкового навантаження,
- 3) прозорість та незаангажованість роботи податкових органів;
- 4) функціонування економічно вигідних для держави вільних економічних зон (тобто створення їх на територіях, які реально відчують потребу у залученні додаткових інвестицій для розвитку підприємницької діяльності).

Взаємозв'язок і залежність бюджету і макроекономічних показників на стадії планування податкових надходжень і виконання бюджету мають різний фінансово-економічний зміст: недосконалість і помилки під час бюджетного і макроекономічного планування призводять до того, що в законі про державний бюджет на відповідний рік досить часто закладаються завищені обсяги дохідної, а отже, і видаткової частин бюджету. Таке завищення зумовлене надмірно нереальними передбаченнями динаміки макроекономічних показників, особливо в 90-х роках. Так, наприклад, у 1996р. показники соціально-економічного розвитку передбачали зниження обсягів ВВП на 1,8% та зростання промислового виробництва на 0,5%. Фактично ж відбулося зниження ВВП на 10%, обсягу виробництва промислової продукції - на 5%, а сільськогосподарської продукції – на 9%. При планових передбаченнях приросту реального ВВП у 1997-1999 рр. фактично його падіння склало відповідно на 3,0, 1,9 та 0,2 відсотка до попереднього року У 2002 р. при плані приросту реального ВВП на 6,0 відсотка його рівень склав

4,8 відсотка, або на 1,2 відсоткового пункту менше, що негативно вплинуло на формування показників бюджету і, зокрема, його доходів.[121,с.25-31]

На практиці важливе значення має погодження динаміки інфляційних очікувань, закладених у проекті державного бюджету, із прогнозами НБУ щодо можливого рівня інфляції на плановий рік та середньострокову перспективу. Проблема взаємозв'язку “інфляція - ВВП – податкові надходження”, їхня економічна динаміка є дуже складною і неоднозначною в трактуванні та практичному розвитку. Надмірно низький рівень інфляції, закладений у проекті державного бюджету; з однієї боку, обмежує плановий розмір таких надходжень, а з іншого, полегшує виконання бюджету, зокрема, щодо здійснення видатків, оскільки зібрані податки будуть більшими від запланованих. Якщо ж у проекті державного бюджету з метою збільшення його дохідної частини закладено надмірно високий рівень інфляції то він, збільшуючи обсяги видаткової частини навпаки унеможлиблює виконання бюджету через вплив інфляції на формування доходів бюджету і зумовлює невиконання податкових надходжень, наслідком чого стає бюджетний дефіцит.

Рівень інфляції в Україні за 9 місяців 2005 року становив 7,1%, а за прогнозними даними НБУ на увесь 2005 рік цей показник мав становити 8,5-9,5%.¹² Фактично ж за підсумками 2005 року інфляція в Україні становила – 10,3%.¹³ Як бачимо, прогнози НБУ не справдилися. На наш погляд, основними ризиками, реалізація яких прискорила темпи інфляції, була тенденція подальшого подорожчання пального і підвищення вартості житлово-комунальних послуг. На динаміку споживчих цін до кінця 2005 року визначально впливало подальше збільшення видатків бюджету соціального спрямування, зростання доходів населення, мінімальної заробітної плати та пенсій за наявності досить високого рівня інфляційних очікувань населення.

¹² www.bank.gov.ua

¹³ За даними Державного комітету статистики України.

Рівень інфляції у 2006 році, за прогнозом НБУ передбачається на рівні 8,7% (грудень до грудня) і 11,4% за рік.¹⁴ Прогноз експертів Міжнародного валютного фонду, наприклад, є менш оптимістичний і рівень такої інфляції складе 12,1% (грудень до грудня)¹⁵. На рівні 11,5% прогнозують інфляцію експерти Міжнародного центру перспективних досліджень.¹⁶ Тобто, у випадку недооцінки рівня інфляції ми якраз і спостерігатимемо неточне податкове планування, хоча така помилка дозволить профінансувати в повній мірі заплановані видатки (за рахунок більшої величини податкових надходжень).

На наш погляд, при плануванні і прогнозуванні податкових надходжень слід об'єктивніше враховувати фактор інфляції. Тобто у разі присутності значних розбіжностей (більше 0,5-1%) стосовно оцінки можливої інфляції різними інституціями варто координувати роботу у цій сфері та враховувати при плануванні реальні показники інфляції, незважаючи на їх розміри. Це дозволить точніше спланувати і спрогнозувати розміри надходження податкових платежів.

Одночасно відзначимо, що інфляційне зростання ВВП і надходжень від податків до бюджетів мають негативні наслідки. Так, наприклад, можливе загрозливе зростання таких показників: доходи - ціна - інфляція. Необґрунтований високий рівень інфляції не сприяє прямому збільшенню реального зростання ВВП та приростові податкових надходжень. Цей фактор необхідно досить ретельно оцінювати на стадії податкового планування. Підтримання темпу економічного зростання в Україні на рівні до 8% на рік є актуальним завданням. Проте бажаними є не просто належні темпи зростання ВВП. Вважаємо, що краще мати темп зростання ВВП навіть трохи нижчий від зазначеного, але з одночасною реструктуризацією та побудовою ефективної структури виробництва й забезпечення розвитку інновацій на

¹⁴ За даними Національного банку України//www.bank.gov.ua

¹⁵ Finance.ua//www.finance.com.ua

¹⁶ За даними Міжнародного центру перспективних досліджень//www.icps.kiev.ua

перспективу, ніж вищі темпи, але із збереженням екстенсивних форм формування ВВП і мобілізації податків до бюджету в умовах функціонування структурних деформацій економіки.

При прогнозуванні податкових надходжень на 2007-2008 роки слід враховувати такі чинники, що можуть суттєво вплинути на підтвердження цих прогнозів:

- ⇒ коливання ступеню довіри населення до теперішньої влади;
- ⇒ можлива некомпетентність та неспроможність влади розробити та втілити необхідні податкові реформи;
- ⇒ сповільнення темпів розвитку економіки;
- ⇒ коливання зовнішньої кон'юнктури;
- ⇒ світові коливання цін на “стратегічні” товари (нафта, газ);
- ⇒ неспроможність інтеграції до європейської організаційної спільноти і відповідне зменшення експорту вітчизняних товарів.

Порівнюючи виконання прогнозних податкових розрахунків до державного та зведеного бюджетів, можна стверджувати, що для точного податкового планування важливо здійснювати постійний аналіз виконання прогнозних розрахунків податкових надходжень до державного та зведеного бюджетів. Це дозволяє виявляти причини недовиконання цих надходжень та попереджувати їх виникнення у майбутньому. Стан виконання запланованих доходів зведеного та державного бюджетів бюджету наведено у рисунку 2.6.

Як бачимо з рисунка, прогнозні показники податкових доходів зведеного бюджету перевиконано у 2000, 2003 і 2004 роках. Що ж до державного бюджету, то невиконання планових показників спостерігалось за період з 1999 по 2002 а виконання у 2003 - 2004 роках. Можна вважати, що перевиконання показників податкових надходжень до зведеного бюджету у згадуваних 2000, 2003, 2004 рр. відбувалось за рахунок кращої мобілізації коштів до місцевих бюджетів (в першу чергу податку з доходів фізичних осіб).

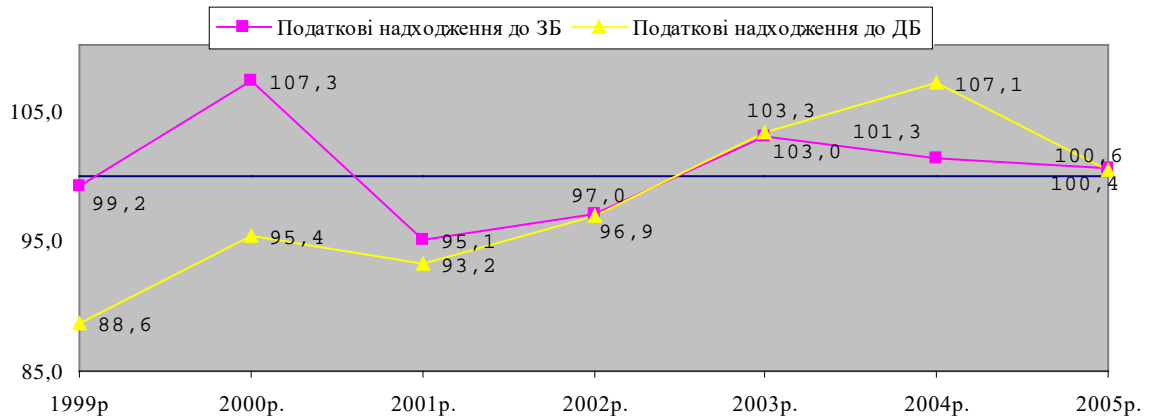


Рис.2.6 Рівень виконання планових показників податкових надходжень до державного та зведеного бюджетів(%)¹⁷

При аналізі прогнозування податкових надходжень звернімося до оцінки тих податків, по яких спостерігалось невиконання запланованих призначень. Оцінка прорахунків у недовиконанні планових значень дозволить виявити реальні потенційні можливості збільшення поступлень з таких податків, а також виділити ті фактори, що не враховувалися при прогнозуванні.

У 2004 році на виконання планового показника податкових надходжень до зведеного бюджету в значній мірі впливало: перевиконання планових показників з податку на прибуток підприємств (126,8%), ввізного мита (109,7%), невиконання прогнозованих показників з ПДВ (84,3%; недовиконання - 3110,3 млн.грн.) акцизного збору з імпортованих товарів (75,8%), вивізного мита (76,3%).¹⁸

Прогнозні показники надходжень від ПДВ не виконувались і у 2000, 2001, 2003 рр. (93,8; 89; 92,3% відповідно). Однією з основних причин невиконання прогнозних розрахунків з ПДВ у 2000-2001 роках, на нашу думку, є прорахунки в прогнозуванні. Зокрема, прогнозний обсяг надходжень ПДВ у 2000 р. визначався шляхом коригування добутку прогнозного ВВП і частки податку у ВВП, очікуваної на кінець 1999р., на суму ПДВ, додатково отриману в 2000р. за рахунок скасування низки пільг (нульової ставки з

¹⁷ Складено на підставі даних Держкомстату України, Кабінету Міністрів України, Держказначейства України

¹⁸ Розраховано за даними Міністерства фінансів України і Державного комітету статистики України.//www.minfin.gov.ua, www.ukrstat.gov.ua

продажу вугілля та продуктів його збагачення, вугільних і торфових брикетів, електроенергії, газу, імпортованого в Україну; запровадження з 1 січня 2000р. оподаткування операцій з надання послуг, пов'язаних з перевезенням пасажирів і вантажів транзитом через територію України тощо).

В процесі прогнозування ПДВ на 2000 р. не враховувалися такі чинники, як очікуване зростання експорту товарів та послуг, курсу долара щодо гривні, а також інвестиції в основний капітал, які спричинили зростання вимог на відшкодування ПДВ.

Однією з причин, що вплинула на невиконання прогнозного показника ПДВ у 2003 році, стало задоволення державою вимог на відшкодування податку не лише цього, а й минулих років. Наприклад, якщо сума податку, відшкодована у рахунок майбутніх платежів з ПДВ, становила 10997 млн.грн., сума відшкодована грошовими коштами – 10320, 8 млн.грн., а сума, узгоджена до відшкодування протягом року, - 20168 млн.грн. (на 1006 млн.грн. менше заявленої), то всього з бюджету в 2003 р. було відшкодовано ПДВ на 1149,8 млн.грн. більше, ніж узгоджено до відшкодування.¹⁹ Якщо додати цю суму до суми ПДВ, що залишилася у бюджеті, вона перевищить суму бюджетних призначень з податку в 2003 р. Це свідчить про те, що якби держава не мала бюджетної заборгованості з відшкодування поточного року, прогнозні розрахунки надходжень було б виконано. З іншого боку, це свідчить або про нездатність у процесі прогнозування врахувати зростання вимог на відшкодування (поточного року і залишок суми вимог минулих років, які мали бути відшкодовані в тому році), або про відсутність продуманої політики в питаннях погашення бюджетної заборгованості з ПДВ, яка підміняється рішеннями, що ухвалюються протягом бюджетного року. Розрахунки стосовно сум відшкодування ПДВ з бюджету призвели до недовиконання планових призначень ПДВ у 2004 році. Іншим суттєвим

¹⁹ За даними ДПА України./ www.sta.gov.ua

чинником невиконання ПДВ у 2004 році стало зниження темпів розвитку економіки.

Крім ПДВ, у 2004 році не було виконано заплановані бюджетні призначення по акцизному зборі з імпортованих товарів (75,8%) та вивізному миті (76,3%). Фактичні поступлення по цих податках (612,8 і 691,6 млн.грн. відповідно), на відміну від ПДВ, суттєвого впливу на виконання загального рівня надходжень у 2004 р. не мали.²⁰

Якщо проаналізувати прогнозовані надходження стосовно основних податків на 2005 рік то можна прийти до таких висновків. За рахунок скасування пільг по ПДВ з 1 квітня 2005 року та покращення адміністрування, вважаємо, вдасться забезпечити збільшення податкових надходжень по цьому податку не лише у цьому, а й наступних роках. Слід очікувати зростання споживання за рахунок збільшення купівельної спроможності. Ця тенденція є позитивною для економіки, оскільки ПДВ як непрямий податок є менш "шкідливий" для інвестицій, ніж податки на доходи. Проте все-таки спостерігатиметься невиконання запланованого показника. Про це свідчать і дані аналізу дослідницьких центрів: за прогнозом інституту економічних досліджень надходження ПДВ у 2005 році складе - складає 27,9 млрд. грн. (6,5% ВВП), що на 11,1 млрд. грн. перевищує фактичні надходження у 2004р., але на 2,2 млрд. грн. менше запланованого значення.²¹ Наявність сум для відшкодування по ПДВ теж впливатиме на рівень виконання запланованих сум по цьому податку. При умові запровадження ставки 10% у сільському господарстві, можна очікувати зростання надходжень у 2006 році.

Сьогодні надходження від податку з доходів фізичних осіб є третім, найбільшим джерелом доходів зведеного бюджету України та головним джерелом доходів місцевих бюджетів. У 2004р. вони становили 14,4%

²⁰ За даними Міністерства фінансів України і Державного комітету статистики України.//www.minfin.gov.ua, www.ukrstat.gov.ua

²¹ За даними групи фіскального аналізу//www.ier.kiev.ua

доходів зведеного бюджету та 55,2% доходів місцевих бюджетів (без врахування міжбюджетних трансфертів). У 2005 році питома вага податку з доходів фізичних осіб у зведеному бюджеті становила – 12,9%²²

Якщо врахувати постійне зростання зарплати яке спостерігається останнім часом (мінімальну заробітну плату поступово збільшено з 262 грн. у січні, до 332 грн. у вересні 2005р. та до 370 з січня 2006р.) то можна також прогнозувати перевищення планового значення цього показника. Відповідно на сповільнення темпів зростання податку з доходів фізичних осіб у 2006 році впливатиме зростання податкової соціальної пільги, що використовується при розрахунку цього податку.

Загалом, вважаємо, що виконання бюджетів України з доходів дозволяє стверджувати, що невідповідність між показниками фактичної наповненості бюджету держави і прогнозними розрахунками податкових надходжень здебільшого є результатом:

- ⇒ прорахунків у прогнозуванні податкових надходжень, що є наслідком невикористання методик прогнозування, а також недосконалої інформаційної бази (її повноти та достовірності);
- ⇒ недостатньої достовірності прогнозів щодо основних макроекономічних показників (ВВП, інфляції, темпів зростання експорту та імпорту, офіційного курсу гривні щодо долара та євро);
- ⇒ прорахунків у фіскальній політиці уряду (списання та реструктуризація податкової заборгованості, проведення взаємозаліків);
- ⇒ постійного внесення змін до законодавства після затвердження Законів України Про Державний бюджет України на відповідний рік;

²² За даними Держказначейства України// www.treasury.gov.ua

- ⇒ порушення податкового законодавства (зростання податкової недоїмки та боргу, ухилення від сплати податків та пред'явлення незаконних вимог на відшкодування ПДВ);
- ⇒ відсутності ефективної програми заходів щодо вирішення проблем податкового боргу.

З метою забезпечення точності прогнозів та збільшення податкових надходжень, на нашу думку, слід:

- ⇒ створити єдину інформаційну базу Міністерства фінансів, Державного казначейства, Державної податкової адміністрації, Державної митної служби України і Державного комітету статистики;
- ⇒ інтегрувати макроекономічне, монетарне і податкове прогнозування, забезпечити внутрішню узгодженість цих прогнозів;
- ⇒ створити робочу групу із складу органів, причетних до формування інформаційної бази, а також науково-дослідних інститутів.

Результати нашого аналізу підтверджують, що динаміка та стан формування макроекономічних показників комплексно впливають на виконання запланованих податкових надходжень. Поряд з цим, зміна розміру цих надходжень виступає практичним проявом застосування функціонального елемента державного податкового менеджменту – податкового регулювання.

Основний недолік податкового планування та прогнозування – відсутність у держави належного плану і прогнозу економічного розвитку, а також і доктрини соціально-економічного розвитку. Тому вважаємо, що відсутність державної концепції податкового планування й прогнозування, їх чіткого розмежування ускладнює не лише наукове обґрунтування процесів такого податкового планування й прогнозування, а й їх практичну реалізацію. Це також призводить до потреби частого втручання (регулювання) в

економіку, що не завжди є позитивним. Крім цього, наявність достовірних прогнозів забезпечить прийняття єдино правильних рішень стосовно податкового регулювання, зменшить потребу такого регулювання.

2.3. Дивергенція податкового регулювання

Саме для виправлення прорахунків у податковому прогнозуванні та плануванні, а також через “економічні цикли”²³ використовується податкове регулювання. Серед економічних методів державного регулювання важливе місце займають фінансово-бюджетні методи. Суть фінансового регулювання полягає у встановленні державного оподаткування і державних витрат з розрахунком, що вони впливатимуть на коливання економічного циклу, сприятимуть високому рівню зайнятості, обмежуватимуть інфляцію або пом’якшуватимуть кризи.

Використання фіскального регулювання зводиться до маніпулювання елементами податків з метою встановлення рівноваги на ринку. Якщо в країні спостерігається зростання попиту і розвиток інфляції, уряд підвищує податки і водночас обмежує державні витрати. А якщо в економічній системі з’являються ознаки депресії, ставки податків знижуються, державні витрати зростають.[93,с.11-12]

З позиції державного податкового менеджменту можна охарактеризувати податкове регулювання як складову частиною процесу управління, направлену на забезпечення реалізації законодавчо затверджених бюджетно-податкових завдань і прийнятих задля них податкових концепцій.[56,с.268]

²³ Під економічними циклами слід розуміти зміни у економічній активності. У світовій практиці прийнято виділяти чотири фази економічних циклів – спад, депресія, піднесення і розквіт.

В залежності від цілей і сфери застосування податкового регулювання воно, на нашу думку, реалізовується через:

- 1) способи податкового регулювання (система пільг і санкцій);
- 2) оптимізацію податкових ставок;
- 3) методи податкового регулювання (бюджетно-податкове регулювання, реструктуризація, легалізація тіньових доходів, міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування).
[175,с.157-171;92,с.123]

У додатку В нами подана система таких методів та способів податкового регулювання.

Серед способів податкового регулювання доцільно виділити пільгове регулювання. Його значення нині суттєве через значний обсяг його надання. Необхідність поточних податкових коригувань через систему пільг і санкцій диктується динамічним характером відтворювальних процесів.

Податкове регулювання, що здійснюється через економічно обґрунтовану систему податкових пільг представляє собою взаємообумовлений комплекс податкових преференцій стратегічного характеру. Їх надання має компенсувати фінансові втрати при виробництві нової конкурентоздатної продукції, сприяти модернізації технологічних процесів, утверджувати і сприяти розвитку малого і середнього бізнесу.

Світова практика виробила цілий комплекс принципів організації системи податкового стимулювання з допомогою пільг та преференцій (див. додаток Г).

Згідно з податковим правом пільги – це надання переваги, часткове або повне звільнення від виконання встановлених правил, обов'язків або полегшення умов їх виконання. ДПА України характеризує пільги як передбачене чинним законодавством право суб'єкта господарювання не сплачувати або сплачувати не в повному обсязі певний податковий платіж до бюджету.[173,с.56]

Загальний характер вітчизняних економічних реформ свідчить, що ряд суб'єктів господарювання, які так і не адаптувалися до ринкових умов ведення господарської діяльності, постійно потребують державної підтримки шляхом застосування до них пільгового режиму оподаткування. Однак у деяких випадках запровадження пільгового режиму в сфері оподаткування спрямоване на вирішення соціальних проблем, таких, як підтримка незахищених верств населення, розвиток житлового будівництва тощо.

В Україні з 1992 р. запровадження основних видів податків супроводжувалося наданням численних пільг, спрямованих, зокрема, на стимулювання НТП, запровадження його досягнень у виробництво, оновлення виробництва. Водночас застосовувалися пільги до окремих груп підприємств (малих підприємств, спільних підприємств), галузям економіки (сільському господарству). Ці пільги, однак, не дали очікуваного результату.

Кількість податкових пільг, передбачена Довідником №32 станом на 1 січня 2004 та 2006рр., подана у додатку Д. За вказаний на діаграмі період суттєвих зменшення зазнали пільги по податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств. Їх кількість зменшилась на 84 і 38.

Найвагомішими є пільги по основних прямих і непрямих податках (див. рис.2.7)

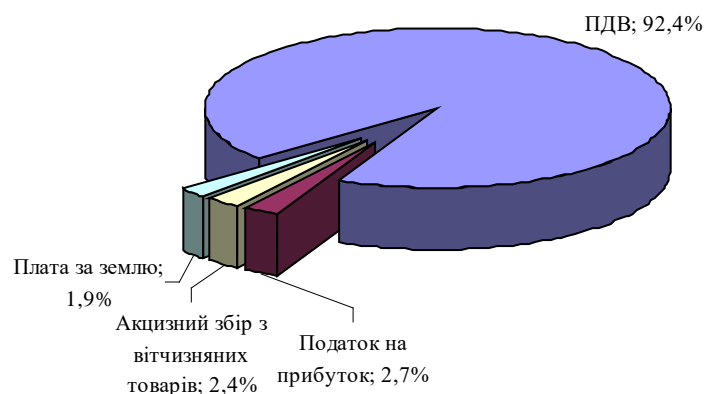


Рис.2.7 Структура втрат зведеного бюджету України по задекларованих платниками пільгах в оподаткуванні за I півріччя 2005 р.²⁴

²⁴ За даними ДПА України./ www.sta.gov.ua

У додатку Д.1 відображено втрати зведеного бюджету від податкових пільг по окремих податках у 2005 році. Найбільші втрати спостерігаються Запорізькій, Донецькій, Харківській областях та м. Києві (близько 64% усіх втрат).

У 2002 році пільги по ПДВ склали - 46 772,4 млн.грн. (з них майже 40 % за "0" ставкою, або 18 645 млн.грн.). Проти 2001 року пільги зросли на 11,9 %, або на 4 961,2 млн.грн. (в т.ч. по "0" ставці – на 8,3 %, або на 1 424,7 млн.грн.). Пільги по відшкодуванню ПДВ склали у 2002 році – 7 241,7 млн.грн., тобто пільги без відшкодування ПДВ – 39 530,7 млн.грн.

По податку на прибуток у 2002р. пільги у загальному обсязі склали 9,5%, або 5 326,4 млн.грн. Порівняно з 2001 роком, пільги зменшились на 2,4% (5 457,2 млн.грн. - 2001 р.).²⁵ На 13,7 % зросли, порівняно з 2001 роком, пільги по акцизному зборі – 2 944,2 млн.грн., або 5,2 % загальної суми пільг (2 589,2 млн.грн., або 5,1 % у 2001 році); По платі за землю пільги зросли на 21,8 % і склали 1 252,6 млн.грн., або 2,2 % (1 028,1 млн.грн., або 2 % у 2001 році).²⁶ По інших шести платежах (податок з власників транспортних засобів, водних ресурсів, збір за геологорозвідувальні роботи, місцеві податки і збори, збір за забруднення навколишнього природного середовища) надавались незначні суми пільг і в цілому вони складають лише 18,3 млн.грн., або 0,03 % загального обсягу пільг.

Загальний же обсяг пільг за період з 1997-2002 роки зріс відповідно: по Державному бюджету - у 3,7 рази; по Зведеному бюджету – 2,9 рази(див. рис.2.8).

²⁵ За даними ДПА України./ www.sta.gov.ua

²⁶ За даними ДПА України./ www.sta.gov.ua

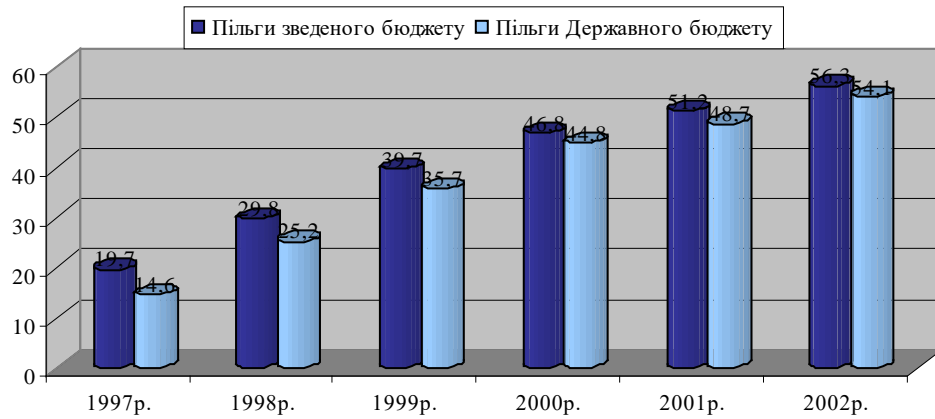


Рис.2.8 Динаміка пільг державного та зведеного бюджетів, млрд.грн.²⁷

Як видно з рисунку, за рахунок Державного бюджету надавались основні обсяги пільг - у 2002 р. 54,1 млрд.грн., або 96 % загальної суми пільг. Це в 2,4 рази більше суми податкових надходжень державного бюджету, що контролюються Державною податковою службою України (22,6 млрд.грн.) (див.рис.2.9).

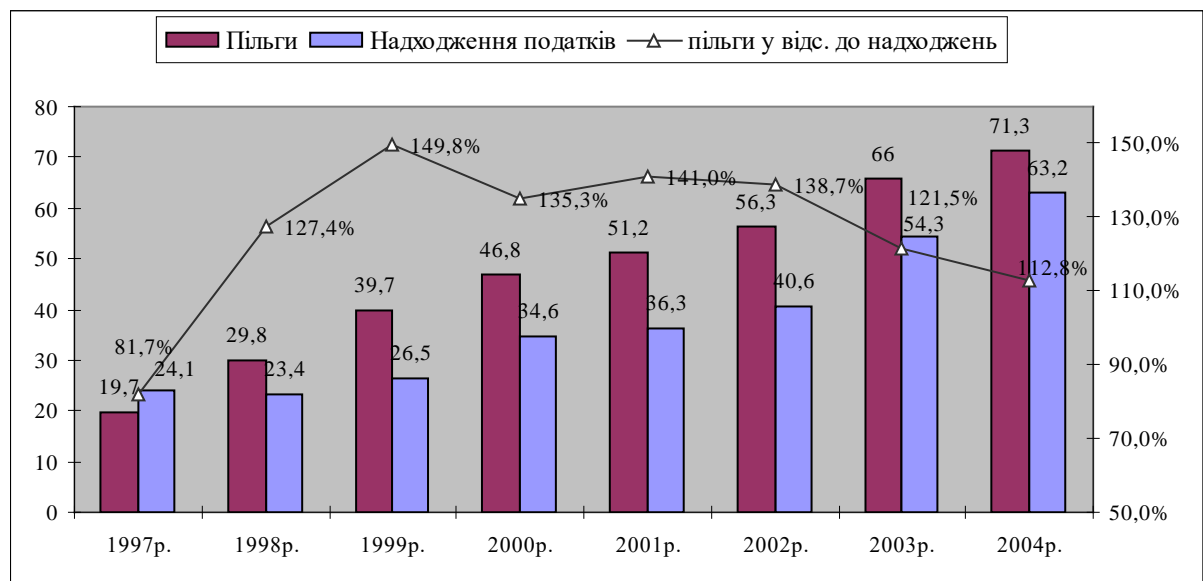


Рис 2.9 Динаміка пільг та податкових надходжень до зведеного бюджету, млрд.грн.²⁸

Отже, з рисунка видно, що лише у 1997 році надходження від податків були більшими за розміри податкових пільг. Стрімке зростання обсягу преференцій до 1999 року слід пояснювати не лише бажанням сприяти

²⁷ За даними ДПА України./ www.sta.gov.ua

²⁸ За даними ДПА України./ www.sta.gov.ua

розвитку підприємництва в Україні, а й створенні умов для збагачення лише окремих економічних груп. Крім цього, якщо податкових пільги за період з 1997 по 2002 рр. зросли в 2,9 рази, то податкові надходження за цей же період – в 1,68 рази. Вочевидь таке зростання податкових пільг не сприяло бажаному збільшенню економічної активності, яка дозволила на відповідну величину збільшити податкові поступлення. Починаючи 2001 року відслідковується поступове зменшення співвідношення пільг до надходжень (у 2004р. – 112,8%). Таке зменшення зумовлено посиленою роботою податкової служби по збільшенню надходжень та контролю за правомірністю використання пільг в оподаткуванні.

На рисунку 2.10. відображено обсяги платежів, що контролюються ДПАУ та бюджетні втрати по основних податках внаслідок надання податкових пільг.

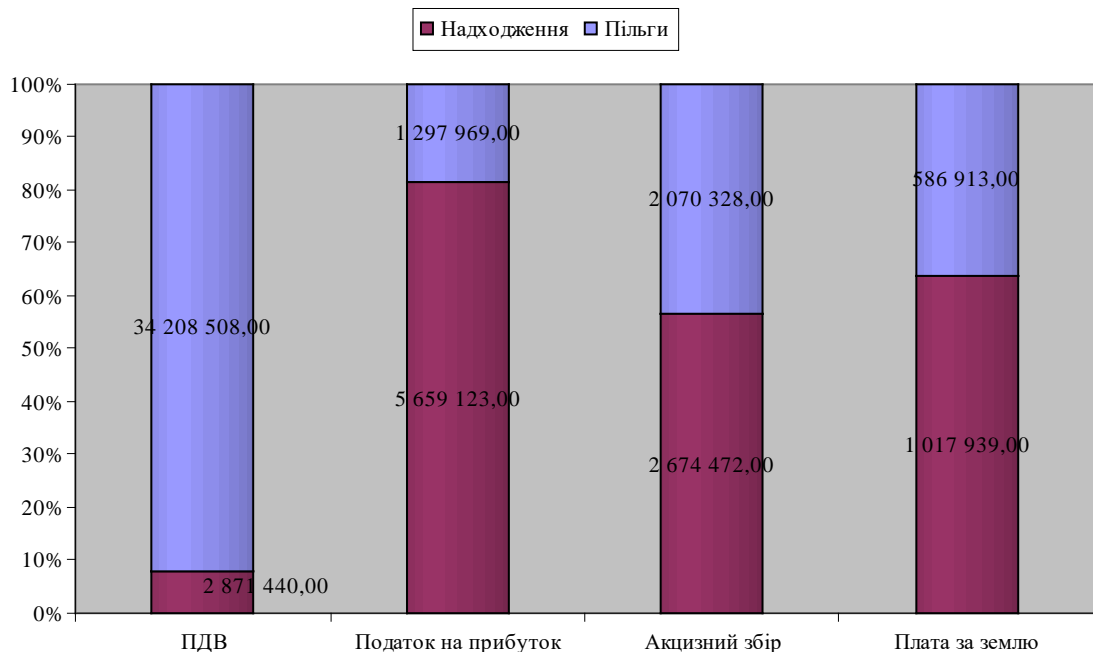


Рис.2.10. Співвідношення пільг та податкових надходжень, що контролюються ДПАУ станом на 01.07.2004р.(тис.грн.)²⁹

З рисунку видно, що найбільші фіскальні втрати спостерігалися по ПДВ. Вважаємо, що якими б не були масштаби податкового регулювання (зокрема через надання податкових пільг) не можна створювати ситуацію за

²⁹ Складено за даними ДПА України

якої податок забезпечував би надходження менші 10% власних потенційних можливостей.

При аналізі практики бюджетно-податкового регулювання (як одного з методів податкового регулювання – див.додаток В) звернемось до податкової політики стосовно основних бюджетоутворюючих податків. Дослідимо співвідношення прямих і непрямих податків, так як вони мають різний регулятивний (у контексті стимулювання) вплив на підприємницьку діяльність. За останні роки спостерігається тенденція до збільшення обсягу податкових надходжень у абсолютному розмірі (див.додаток Е).

Найбільші податкові надходження – від податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, податку з доходів фізичних осіб. Фактично три четверті податкових надходжень забезпечують ці три податки. (див рис. 2.11.)

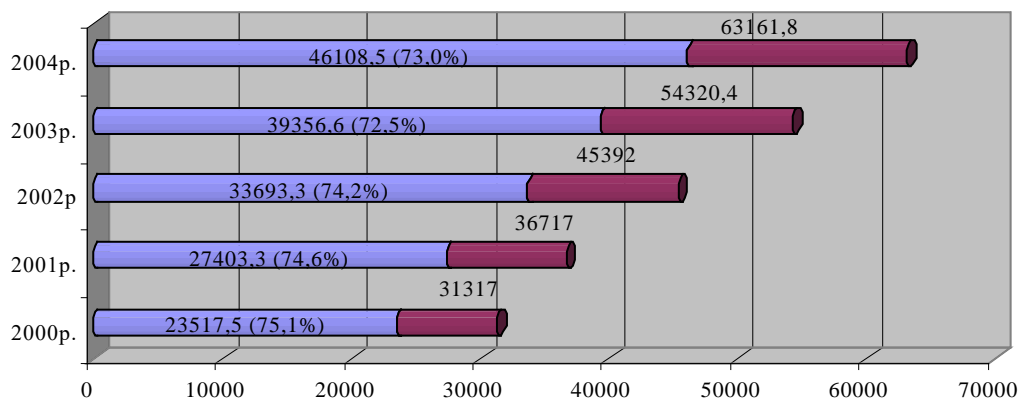


Рис. 2.11. Частка ПДВ, податку з прибутку підприємств, податку на доходи фізичних осіб у податкових надходженнях (млн.грн.) ³⁰

Через таку питому вагу цих податків можна стверджувати, що вони в більшій мірі виконують фіскальну, а не регулюючу функцію податків.

З іншого боку, через значний обсяг бази оподаткування важливими є стимулюючі аспекти цих податків. Податковий менеджмент через механізм податкового регулювання має сприяти ефективному розширеному відтворенню одночасно з формуванням необхідних фінансових ресурсів

³⁰ Складено за даними Міністерства фінансів України і Державного комітету статистики України//www.minfin.gov.ua, www.ukr.stat.gov.ua

держави. Одним із засобів вирішення такого завдання має бути ефективніше застосування співвідношення основних прямих та непрямих податків з урахуванням їх функціональної спрямованості і через те об'єктивно притаманних їм переваг та недоліків.

Співвідношення основних прямих (податку на прибуток підприємств і податку з доходів фізичних осіб) і непрямих податків (ПДВ і акцизний збір) в Україні відображено у додатку Ж. Якщо у 1992 році таке співвідношення було 44% і 56%, то у 2004 році воно відповідно становило - 55,62% і 44,38%. У промислово розвинутих країнах частка прямих податків достатньо висока. В 90-х роках ХХ ст. в США вона становила – 91,1%, в Японії – 71,2%, у ФРН – 44,1%. [92, с.29]

Загалом упродовж незалежності України частка непрямих податків постійно зменшувалася, а прямих відповідно збільшувалася. Винятком є лише 1997 рік, коли частину прямих податків було передано до місцевих бюджетів, як наслідок певного впорядкування податкового законодавства стосовно непрямих податків (в т.ч. зниження ставки ПДВ з 28% до 20%).

Прямі податки сприяють такому розподілу податкового тиску, при якому більше платять ті члени суспільства, які мають вищі доходи. Їх велика фіскальна частка не сприяє стимулюванню підприємницької діяльності і, відповідно, свідчить про невелику регулювальну роль. Такий принцип оподаткування вважають справедливим. Однак форма прямого оподаткування вимагає складного механізму справляння податків, тому виникають проблеми обліку об'єктів оподаткування і ухилення від сплати. Незважаючи на справедливість прямих податків, податкова система не може обмежитися тільки ними. Хоча при використанні у податковому регулюванні елементів прямих податків спостерігалось би безпосереднє стимулювання підприємницької діяльності.

Крім цього, вважаємо, що пропозиції щодо підвищення регулювальної ролі податкової системи шляхом надання переваги прямим податкам зараз невчасні, оскільки спричинять докорінну зміну всієї системи оподаткування,

що в умовах недосконалої практики та недостатнього досвіду податкової політики зашкодить державі загалом. Неможливість перекладення податкового навантаження на прямі податки пояснюється великою часткою збиткових підприємств (див. додаток Д.2). Важко цього досягнути і за рахунок податку з доходів фізичних осіб. Хоч і прогнозувалось збільшення надходжень від цього податку за рахунок розширення бази оподаткування та зменшення ставки податку до 13%, не вдалося виконати це повноцінно. Тільки незначне скорочення надходжень (див. додаток Е) від цього податку пояснюється абсолютним зростанням доходів громадян. Основною перешкодою розширення бази оподаткування доходів фізичних осіб тепер є висока норма відрахувань на соціальне страхування з отримуваних доходів.

За таких умов встановленням прямих податків як основного елемента податкової системи можна забезпечити лише надмірним оподаткування доходів фізичних і юридичних осіб, що взагалі зруйнує стимули до підприємницької і виробничої діяльності.

Швидкі й радикальні зміни структури податкової системи щодо перенесення центру ваги з непрямих на прямі податки матимуть як для національного оподаткування, так і для всієї економіки руйнівний характер. Роль прямих податків має зростати природно, разом із загальним поліпшенням економічного стану в країні, а це, в свою чергу, повинно сприяти поступовому економічному зростанню, збільшенню доходів громадян та підприємницьких структур.

Непрямі податки досить широко використовуються у всьому світі, оскільки при відносно простому механізмі справляння вони забезпечують стійкі надходження в бюджет. Крім того, вони легше сприймаються психологічно, ніж прямі, тому що платяться непомітно для споживачів, без безпосереднього зв'язку між сплатою податку і усвідомленням цього.

Серед прямих податків надзвичайно важливим є податок на доходи (прибуток) підприємств і організацій. Зменшення ставки податку на прибуток з 30% до 25% з 2004 року є яскравим прикладом спроби органів

влади оптимізувати податкове навантаження через використання інструменту податкового регулювання – оптимізації податкових ставок. Ставка податку на прибуток 25% не є надто високою в порівнянні з досвідом інших країн. У Бельгії її розмір становить 39%, Німеччині і Іспанії – 35%, Австрії -34%, Франції – 33% [65,с.95].

На рисунку 2.12 відображено розміри фактичних поступлень від цього податку та частки збиткових підприємств.

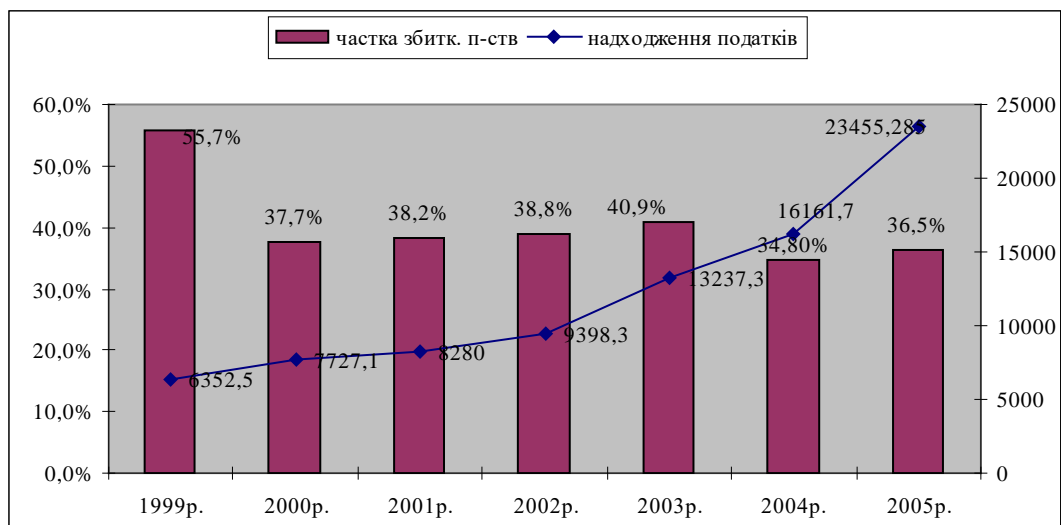


Рис.2.12 Динаміка надходжень по податку на прибуток підприємств та частки збиткових підприємств³¹

Як бачимо, при стабільному зростанні податкових надходжень (однією з причин такого зростання, на нашу думку, є щорічне збільшення експорту товарів) по даному податку відсутня стабільна тенденція до зменшення частки збиткових підприємств у економіці України. Важливими причинами цього, на нашу думку, були:

- ⇒ заплутаність податкового законодавства з цього податку;
- ⇒ значна кількість індивідуальних пільг;
- ⇒ дестимулюючий характер податку.

Винятком є 2004 рік, коли була зменшена базова ставка податку. У тому році спостерігалось чітке скорочення частки збиткових підприємств (з

³¹ За даними міністерства фінансів www.minfin.gov.ua Частка збиткових підприємств у 2005 році врахована за 10 місяців

40,9% до 34,8%) при одночасному зростанні розміру податкових надходжень по податку на прибуток підприємств (з 13237,3 до 16161,7 млн.грн.). Тому можна стверджувати про правильність рішення парламенту стосовно зниження ставки податку, так як це привело до збільшення кількості прибуткових підприємств і відповідного зростання надходжень по податку на прибуток підприємств. Незначне збільшення частки збиткових підприємств у 2005 році обумовлено значним сповільненням темпів зростання ВВП (у 2005р. він зріс на 2,4% проти 12,1% у 2004р.)³²

Загалом же, прибутковими підприємствами вітчизняної економіки, як правило, є ті, що здійснюють експорт товарів і послуг. Їм надано право використання численних податкових пільг. І вітчизняна продукція є конкурентноздатною на зарубіжних ринках збуту, та абсолютно програє на вітчизняних. Вважаємо, що потрібно підвищувати конкурентноздатність продукції, що виробляється і споживається в межах України. Не обов'язково потрібно використовувати одні тільки податкові методи регулювання. Варто вивчити питання контролю якості продукції (добре відлагоджене за часів СРСР); дозволити залучення на довготривалу перспективу іноземних інвестицій. В зв'язку з цими у податковій сфері доречним буде забезпечення стабільності податкового законодавства.

Оподаткування доходів (прибутків) фізичних осіб є основним джерелом доходів від прямих податків у багатьох розвинених країнах.

Еволюцію цього податку в Україні можна поділити на етап адміністрування прибуткового податку з громадян та етап справляння – податку з доходів фізичних осіб. Перший характеризується диференційованим підходом до оподаткування прибутків громадян в залежності від їх розмірів. Існувала прогресивна шкала із ставками від 10 до 40%.

³² Крім цього приріст промислового виробництва у 2005 році становив 3,1% проти 12,5% у 2004р.

З 1 січня 2004 року набрав чинності Закон України від 22 травня 2003р. № 889 “Про податок із доходів фізичних осіб”, що істотно змінив правила оподаткування доходів фізичних осіб. Так, Закон встановлює фіксовані ставки податку (базова з 1 січня 2004 року на рівні 13 відсотків, а з 1 січня 2007 року – 15 відсотків), введено поняття податкових агентів, відповідальних за нарахування та утримання податку, спеціальні правила оподаткування таких видів доходів, як відсотки, дивіденди, роялті, виграші та призи, доходи від спадщини та отриманих подарунків тощо. Відповідно суттєво змінені правила адміністрування цього податку.

Закон передбачає зменшення податкового навантаження на платників податків. Втрати бюджету планувалося компенсувати за рахунок виведення доходів фізичних осіб із тіні, а також залучення до бази оподаткування нових видів доходів: процентів, доходів від операцій з рухомим і нерухомим майном, виграшів тощо. Динаміку надходжень по прибутковому податку з громадян (податку з доходів фізичних осіб) подано на рисунку 2.13.

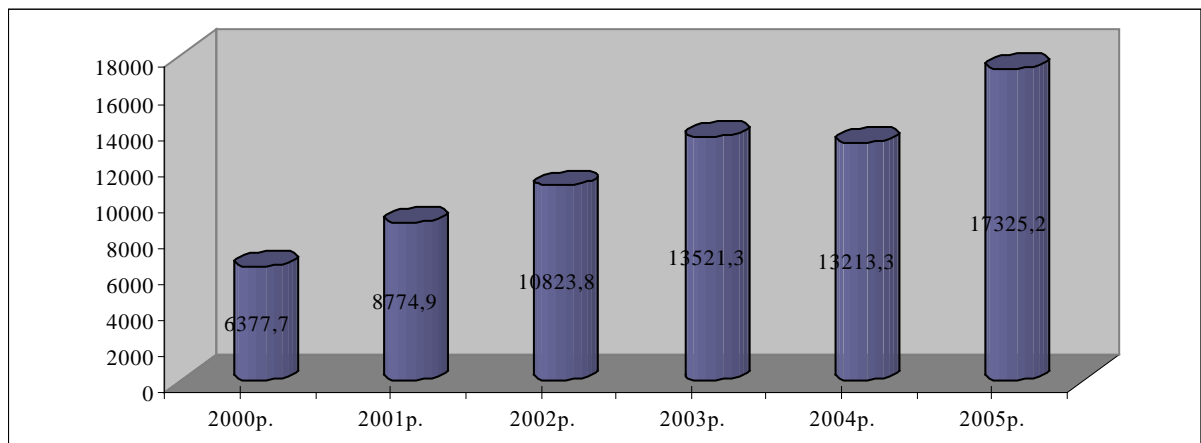


Рис.2.13 Надходження податку з доходів фізичних осіб (млрд.грн.)³³

З рисунку зрозуміло, що повністю ліквідувати фіскальні наслідки від зменшення ставки податку не вдалося і у 2004 році спостерігалось зменшення надходжень порівняно з 2003 роком на 308 млн.грн. Але вже у 2005 році за рахунок розширення та збільшення бази оподаткування вдалося забезпечити достатнє збільшення податкових надходжень. На рисунку 2.14.

³³ За даними міністерства фінансів України www.minfin.gov.ua

відображено динаміку темпів зростання доходів населення та надходжень по податку з доходів фізичних осіб.

Як бачимо, до 2004 року темпи зростання податкових надходжень перевищували відповідні показники щодо доходів населення. Це пояснюється значним діапазоном ставок прибуткового податку з громадян (від 10 до 40% в залежності від величини доходу), при якому переважна більшість доходів оподатковувалась починаючи зі ставки 20%. Як наслідок, до 2004 року спостерігалось скорочення темпів зростання доходів громадян.³⁴



Рис.2.14. Темпи зростання доходів населення та надходжень по податку з доходів фізичних осіб³⁵

Проте у 2004 році, в зв'язку з введенням базової ставки податку з доходів фізичних осіб 13% вдалося збільшити темпи зростання таких доходів. Єдиним незначним негативним ефектом застосування такого регулювання ставок податків стало скорочення бюджетних надходжень по податку з доходів фізичних осіб (і, відповідно, темпів зростання цих

³⁴ По-перше, це обумовлювалось постійними інфляційними процесами, що призводили до абсолютного зростання доходів населення і відповідного їх оподаткування за вищими ставками. При цьому, межі шкали прибуткового податку з доходів громадян не переглядалися. По-друге, існування прогресивної шкали ставок здійснювало дестимулюючий вплив на бажання роботодавців збільшувати офіційні розміри доходів своїх працівників.

³⁵ За даними міністерства фінансів України www.minfin.gov.ua Темпи зростання доходів населення за 2005 рік розраховано за 11 місяців.

надходжень). Вважаємо, що таке рішення щодо регулювання ставки даного податку справило значний позитивний ефект на реальне зростання доходів населення. Як підтвердження, можемо спостерігати значне збільшення у 2005р. як темпів зростання надходжень по цьому податку, так і доходів населення.

Серед непрямих податків, великі потенційні можливості регулятивного впливу на розвиток економіки має податок на додану вартість.

Загалом обсяги надходжень ПДВ за 2000-2004 років зросли, хоча і мало місце певне їх зменшення у 2003р.(див.рис.2.15) Темпи росту планового показника за 2004 рік у порівнянні з 2000р. – 97,2%, фактичного – 77, 2%.

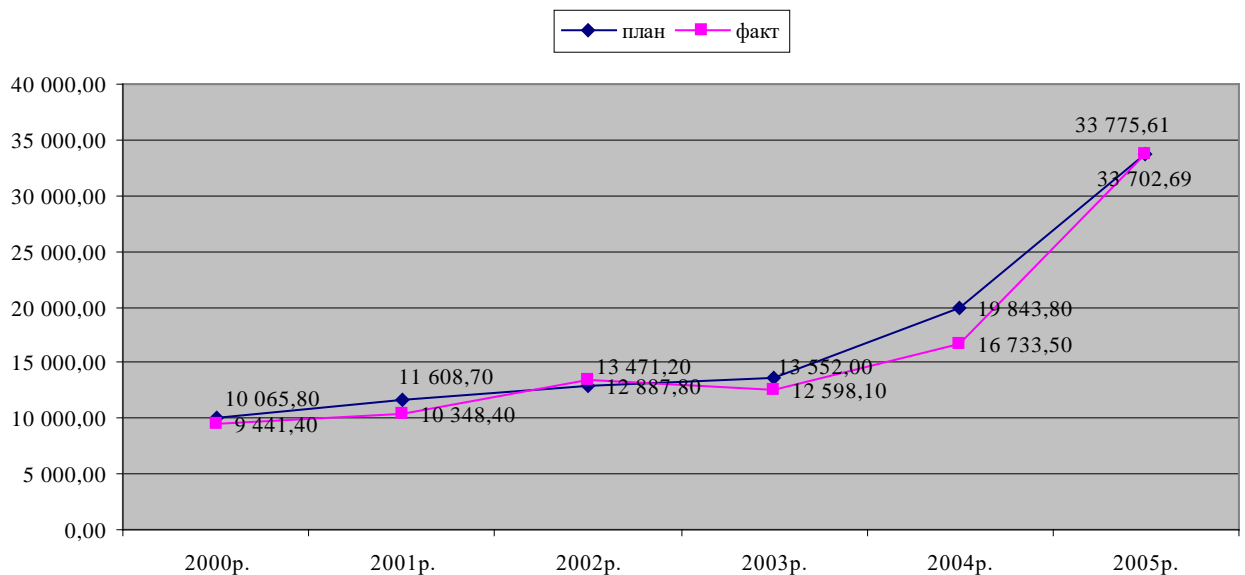


Рис.2.15 Порівняльна динаміка надходжень по ПДВ (тис.грн.) ³⁶

Значне зростання як планового, так і фактичного показника надходжень по ПДВ зумовлено значним зменшенням податкових пільг по цьому податку.

Для аналізу регулюючої ролі ПДВ звернемося до оцінки співвідношень темпів зростання доданої вартості в Україні та надходжень по податку на додану вартість (див. рис.2.16).

Різкі коливання у темпах зростання як доданої вартості, так і податкових надходжень, наводять на думку, що по цьому податку

³⁶ За даними Міністерства фінансів України//www.minfin.gov.ua.

спостерігаються різнонаправлена політика податкового регулювання. Це відбувається за рахунок частих маніпуляцій з наданням та скасуванням податкових пільг по даному податковому платежу. Цікавим є те, що зміна темпів зростання доданої вартості спричинює запізнілу зміну у надходженнях по цьому податку.

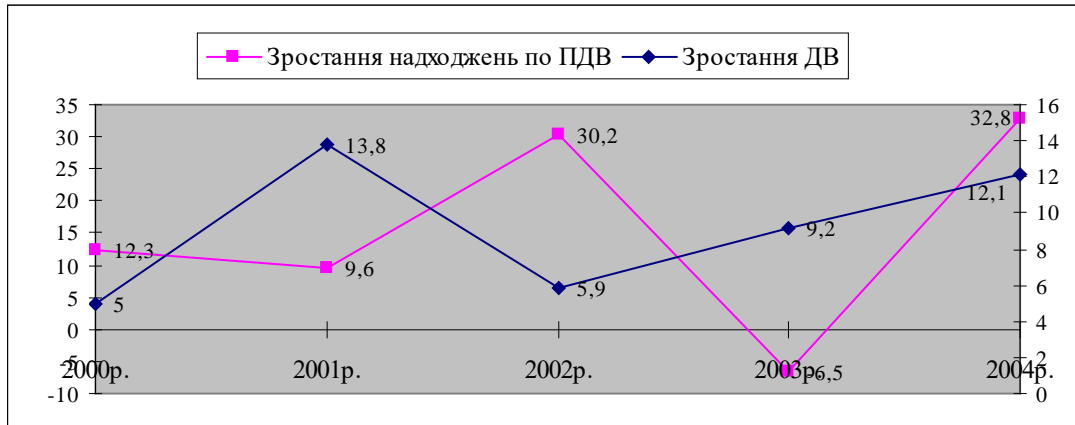


Рис.2.16. Динаміка темпів зростання доданої вартості та ПДВ (%)³⁷

Але фіскальна ефективність того чи іншого податку визначається не лише абсолютним чи відносним приростом надходжень, кількістю і обсягом ухилень, витратами на адміністрування тощо. Зниження в окремі роки частки ПДВ у структурі доходів бюджету і податкових надходжень пояснюється наявністю значних податкових пільг і численним фактами ухилення від оподаткування.

Важливою проблемою адміністрування ПДВ є проблема його відшкодування з бюджету. За останні роки розмір цієї суми постійно нагромаджувався і створював додаткові проблеми з позицій як формування бюджету, так і стимулювання (регулювання) розвитку підприємництва. Тому важливо правильно спланувати, яка сума ПДВ має бути відшкодована платникам відповідно до вимог закону. Адже своєчасне та повне відшкодування стимулює зростання обсягів виробництва й інвестицій в експортних галузях. Трапляється, що в окремому регіоні сума заявленого

³⁷ За даними Держкомстату України, Міністерства фінансів України // www.ukrstat.gov.ua
www.minfin.gov.ua

відшкодування з ПДВ перевищує суму надходжень. Це пояснюється або широким використанням нульової ставки ПДВ на відповідній території і, як наслідок, зниженням доходів бюджету, або фактами зловживання платників.

Регулююча і стимулювальна роль оподаткування гальмується недосконалістю механізму стягнення ПДВ (недосконалість законодавства про ПДВ, несвоєчасність бюджетного відшкодування ПДВ, відсутність ефективної процедури банкрутства боржників тощо). Кількість платників, яким надано пільги зі сплати ПДВ, зростає вчетверо-вп'ятеро швидше, ніж кількість уперше зареєстрованих платників.

Питання про доцільність зниження ставок податку на додану вартість є дискусійним. Навіть після зниження з 28 до 20% вона залишається на рівні максимальних ставок, рекомендованих ЄЕС (14-20% з нижчими ставками на деякі товари, наприклад, продовольчі), і помітно перевищує ставки ПДВ та інших видів універсальних акцизів у розвинених країнах (у Німеччині – 15%, але на продовольчі товари – лише 7%, в Англії – 17,5%, в Японії – 3%)[40, с.44]. Але ПДВ фактично сплачує і споживач, і виробник. Тому теоретично зниження ставки ПДВ не сприяє автоматичному і адекватному зниженню цін на споживчі товари. Треба удосконалювати чинну нормативно-правову базу (у тому числі й спрощувати) і впроваджувати ефективніший механізм адміністрування. Для посилення регулюючої ролі ПДВ слід встановити диференційовані ставки (такий досвід поширений в розвинутих країнах як засіб регулювання доходів заможної частини населення).

Важливу роль у податковому регулюванні згідно із Законом України №2181 “Про порядок погашення податкових зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” мають відігравати процедури розстрочення та відстрочення податкових зобов’язань. Але на практиці їх застосування досить часто не відповідає задекларованим цілям. Фактично ці процедури використовуються податковими органами для зменшення податкової заборгованості. Так, за звітністю Державної податкової адміністрації, податкова заборгованість платників перед

державою впродовж 2004 року в цілому зменшилася на 5 млрд. 197,5 млн. грн. і на 1 січня 2005 року склала 8 млрд. 803,8 млн. гривень. Проте цей результат досягнуто за рахунок списання органами податкової служби боргу в сумі 4 млрд. 77,1 млн. грн., а також розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань (боргу) на суму 2 млрд. 12,5 млн. гривень. Впродовж першого півріччя 2005 року обсяг податкового боргу, загалом, збільшився і на 01 липня 2005р. складав 11 млрд. 443,1 млн. гривень. У січні-червні 2005 року розстрочено й відстрочено податкових зобов'язань на 2 млрд. 68,5 млн. грн., що призвело до відповідного зменшення обсягу податкового боргу.³⁸

Часто така реструктуризація проводилась на основі суперечностей у нормативно-правовій базі. Статтею 74 Закону України "Про Державний бюджет України на 2004 рік" заборонено реструктуризовувати або списувати заборгованість (недоїмку) суб'єктів господарювання за податками, зборами (обов'язковими платежами), надавати відстрочки щодо термінів її сплати. Проте списання податкових боргів здійснювалося на підставі статей 15 і 18 Закону України від 21.12.2000 № 2181-III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". Зокрема, у 2004 році списано 1 млрд.573,4 млн.грн. заборгованості з податку на додану вартість; 1 млрд.700,4 млн. грн. - податку на прибуток підприємств; 132,3 млн. грн. - збору на геологорозвідувальні роботи; 79,2 млн. грн. - акцизного збору; 63,2 млн. грн. – з податку на доходи фізичних осіб.

Водночас на підставі статті 14 та пункту 1 статті 18 цього закону розстрочено та відстрочено 1 млрд. 825,5 млн. грн. боргу за податком на прибуток підприємств; 92,2 млн. грн. акцизного збору із вироблених в Україні товарів; 85,4 млн. грн. податку на додану вартість. Стає зрозумілим, що цей метод податкового регулювання використовується в Україні не за призначенням (тобто не збільшує обігових коштів підприємств), а в

³⁸ За даними Рахункової палати Верховної Ради України.// www.ac-rada.gov.ua

основному використовується для математичного оперування з показниками податкового боргу підприємств, які мають значні борги перед державою та стосуються інтересів певних лобістських груп.

Важливе місце у системі методів і способів податкового регулювання займають каральні способи, які полягають у застосуванні фінансових та адміністративних санкцій, а також нарахуванні пені. Це стає особливо актуальним, якщо врахувати результати перевірок податковими органами. Так, за результатами перевірок у 2003 році порушення виявлено у 91,9% платників податків – Ю.О., та у 82,7% платників податків – Ф.О.³⁹ Такий рівень порушень, безперечно, свідчить про необхідність застосування каральних заходів у вигляді фінансових санкцій. Але тут потрібно враховувати специфіку вітчизняного податкового законодавства, що є неоднозначним та нестабільним. Тому даний спосіб податкового регулювання не повинен домінувати у системі податкового регулювання. Це підтверджується і високим рівнем тіньової економіки в Україні. А світова практика доводить, що у заходах, спрямованих на зменшення розмірів такої економіки повинні превалювати стимулюючі методи та способи податкового регулювання.

При податковому регулюванні не слід забувати і про рівномірний економічний розвиток територій. Застосувавши наукові дослідження Лоренца, регіональний розвиток України можна виразити через величину податкових поступлень (див. додаток Л). З даної кривої чітко видно, про нерівномірний розподіл доходів місцевих бюджетів. Не останню роль в цьому відіграє податкове регулювання. При вдалому застосуванні податкових стимулів та санкцій можна стимулювати розвиток нових галузей виробництва в аграрних західних областях, починаючи з харчової та легкої промисловості. У східній частині слід збільшити частку переробних галузей для використання власної продукції наявних там сировинних галузей.

³⁹ За даними ДПА України// www.sta.gov.ua

Стабільність розвитку країни залежить від економічної активності її структурних одиниць (областей України). Запорукою цього завжди буде виробництво.

Аналіз вітчизняної практики податкового регулювання дозволяє нам стверджувати, що найдієвішим податковим регулятором нині є регулювання податкових ставок. Це підтверджується ефектами від зменшення ставок основних бюджетоутворюючих податків (податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість). Використання податкових пільг, а також процедур реструктуризації податкової заборгованості відбувалося в порушення будь-яких наукових та економічних принципів, призводячи до погіршення загальної платіжної дисципліни.

Варто підкреслити, що система податкового регулювання передбачає, як правило, часту зміну податкового законодавства. Сучасна політика уряду стимулювання підприємницької діяльності спрямована на податкове регулювання у напрямку зменшення податкового тиску. Досить часто суб'єкти підприємництва зловживають наданими їм стимулами, порушуючи податкове законодавство. Надзвичайно важливими у такій ситуації стає діяльність контролюючих органів.

2.4. Фіскально-регулятивні особливості податкового контролю

Ефективність виконання функцій податкового менеджменту, у тому числі і контрольних, зумовлюється тими змінами, що відбуваються протягом останніх років у економіці України. Трансформація ринкових відносин в Україні супроводжується підвищенням ролі державного регулювання в управлінні економічними і соціальними процесами. У сучасних умовах характерне прагнення до задоволення тимчасових потреб окремих

підприємницьких структур при податковому регулюванні, внаслідок чого виникають правові колізії в економічних відносинах у процесі податкового контролю.

Податковий контроль розглядають у двох аспектах: як функцію, або елемент державного податкового менеджменту, і як особливу діяльність із дотримання податкового законодавства[61,с.43]. Обидва аспекти перебувають у нерозривній єдності й неперервному розвитку й вдосконаленні.

У вітчизняній науковій думці податковий контроль часто розглядається у контексті державного фінансового контролю і зводиться виключно до проведення перевірок дотримання платниками законодавства про оподаткування та підприємницьку діяльність. З цих позицій під ним розуміють діяльність посадових осіб органів податкової служби щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення й сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-правовими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених у ході виконання норм податкового законодавства, та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання.[166,с.51].

Такий розгляд податкового контролю зумовлений успадкованим від СРСР уявленням про сферу, суб'єкти та об'єкти його застосування. Робота щодо державних доходів у Міністерстві фінансів СРСР була покладена на Управління державних доходів. У міністерствах фінансів союзних республік працювали управління державних доходів, а в міністерствах фінансів, обласних і міських фінансових органах – відділи державних доходів. Управління і відділи виконували функції, пов'язані з організацією роботи з державними доходами на відповідній території, а також контролювали правильність нарахування платежів і виконання зобов'язань перед бюджетом.

Проте практика розгляду цієї функції у зарубіжних країнах, на наш погляд, є об'єктивнішою. Там податковий контроль прийнято трактувати дещо ширше – не лише як проведення податкових ревізій та перевірок, а й як систему спостереження за платниками податків. Метою такого спостереження є оцінка дотримання встановлених правил реєстрації і взяття на облік, легітимності господарської та фінансової діяльності, повноти обліку здійснених операцій, правильності обчислення об'єкта оподаткування, визначення податкових зобов'язань та декларування платежів, вивчення податкової поведінки тощо[168,с.92].

Якість податкового контролю, що охоплює рівень, повноту, достатність і порядок виконання податковими інспекторами як суб'єктами контролю роботи із забезпечення його цілей і реалізації окремих процедур, є важливою передумовою ефективної діяльності податкових служб.

Контрольні дії у сфері оподаткування починаються на стадії державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності у вигляді податкового обліку платників податків і зборів (обов'язкових платежів)[166,с.52]. На цьому етапі формується інформація про конкретного платника, і не можна нехтувати його важливістю. Адже при цьому визначаються ризикові суб'єкти господарської діяльності, які свідомо чи несвідомо ухиляються від сплати податків і обов'язкових платежів. В обов'язковому порядку суб'єкт підприємницької діяльності після реєстрації в органах виконавчої влади має зареєструватися в податковій інспекції за місцем знаходження юридичної особи або за місцем проживання, місцем отримання основного доходу або податковою адресою фізичної особи.

Сучасна процедура взяття на облік суб'єктів підприємницької діяльності, у тому числі й податковий вимагає подальшого спрощення. У таких умовах держава повинна сприяти розвиткові малого і середнього бізнесу. Зараз же платник зобов'язаний реєструватися в податкових органах, органах державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності та ін. Позитивним кроком у спрощенні процедури реєстрації є відповідний Указ

Президента України про створення на базі податкових органів єдиного “вікна для реєстрації суб’єктів малого бізнесу”. За такої процедури документи на здійснення підприємницької діяльності оформляються протягом декількох днів. Суб’єкт має лише прийти і задекларувати своє бажання займатися бізнесом та оформити необхідний мінімум документів. Загалом на практиці така процедура впроваджується надто повільно. Навіть при реєстрації через “єдине вікно” виникає багато проблем з реєстрацією в окремо взятих контролюючих органах.⁴⁰ Перепоною у цьому, на нашу думку, є викривлена свідомість працівників органів державної влади (у тому числі й податкових) на регіональному рівні. Мова не про їх непрофесійність. Проблема скоріш у психології, успадкованій від бюрократичного типу управління. Тому ініціатива прийняття таких рішень (зокрема щодо спрощення реєстрації), а також постійного контролю за їх виконанням, має виходити із загальнодержавного рівня управління.

Важливим чинником ефективності податкового контролю є створення об’єктивної інформаційної бази. Формуванням і веденням Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб займається ДПА України. На рівні податкових інспекцій відділами обліку і звітності відкриваються картки особових рахунків за окремими видами платежів, за якими проводиться оперативний облік податкових платежів, донарахованих сум за результатами документальних перевірок, облік розстрочок, пільг та відшкодування податків, а також сплати і стягнення фінансових санкцій. На основі щоденної та періодичної інформації формуються оперативні й статистичні звіти, які створюють інформаційну базу для подальшої аналітичної і контрольної роботи в державному податковому менеджменті.

⁴⁰ Для прикладу, при реєстрації підприємницької діяльності через “Єдине вікно” потрібно узгодити наявність трудових відносини з найманими працівниками у Фонді зайнятості.

Ознакою поліпшення підприємницької активності є тенденція до збільшення загальної кількості зареєстрованих платників податків: у 1998 р. – 651 тис., у 1999 р. – 687 тис., у 2000 р. – 728 тис., у 2001 р. – 764 тис., у 2002 р. – 769 тис. Лише у 2003 р відбулось їх незначне зменшення – 756 тис. З'ясовано, що за період 1998-2002 рр. зменшилась кількість платників податків, які підлягали податковому контролю. У 1998 р. податковим контролем було охоплено 335 тис. платників, у 1999 р. – 313 тис., у 2000 р. – 268 тис., у 2001 р. – 225 тис., у 2002 р. – 244 тис. У 2003 відбулось незначне збільшення таких перевірок - 312 тис., що обумовлено збільшенням кількості порушень на 138,8%.⁴¹

Практично не дослідженою при податковому контролі є підготовка до проведення податкової перевірки. Від якісної роботи з підготовки до проведення податкової перевірки залежить її результативність і, певною мірою, ефективність податкового контролю.

Враховуючи значимість такої роботи, пропонуємо проводити таку роботу за етапами, наведеними у додатку 3.

На першому етапі здійснюється відбір платників для перевірки для мінімізації втручання в ділову активність. При визначенні ризикових платників, яких потрібно перевіряти, слід використовувати критерії відбору та контролювати:

- підприємства, щодо яких є документи й інформація, що дозволяють стверджувати про нелегітимне походження коштів та майна;
- платників, що істотно збільшили споживання матеріальних ресурсів при зменшенні або незначному збільшенні обсягів продукції, що відображається у звітності;
- платників, які не надають або несвоєчасно надають документи, необхідні для нарахування й сплати податків;

⁴¹ За даними ДПА України.

- підприємства, що відображають у звітності збитки або незначні прибутки протягом кількох звітних періодів при значних розмірах майна та потенційно прибуткових видах діяльності, займаючись водночас благодійністю;
- платників, остання перевірка яких виявила значні порушення податкового законодавства.

При плануванні податкової перевірки треба чітко визначити необхідні затрати часу на її проведення, а також кількість працівників і коштів на її проведення. Відповідно до цих критеріїв до плану перевірок відбирають платників податків, що допускають факти істотного ухилення від сплати податків.

У сучасних умовах працівникам податкових органів допомагає використання автоматизованим систем обробки інформації. Зараз в органах ДПС функціонує цілий ряд автоматизованих інформаційних систем. Але, незважаючи на високий рівень інформаційного забезпечення, все ще існує проблема отримання своєчасної та повної інформації про платника, види його діяльності та ін. Це особливо актуально при безперервній зростаючій чисельності й діловій активності суб'єктів підприємницької діяльності.

Обмін електронною інформацією між органами державної влади практично відсутній. Він реалізовується як розроблений порядок обміну інформації з банками, відповідно до якого інформація поступає в електронному вигляді засобами електронної пошти, а також електронного обміну інформацією з митною службою. Обмін з іншими відомствами налагоджений лише у паперовому вигляді, поштою або в електронному вигляді (через засоби збереження інформації). Це, звичайно, відбувається із затримками, які не дозволяють використовувати оперативні методи запобігання порушенням податкового законодавства. Крім цього, такий обмін не надійний з позиції захисту інформації. Інформаційні потоки не охоплюють усього комплексу необхідних даних для ефективного

функціонування системи, крім об'єктивного аналізу, прогнозування та формування потрібної звітності.

Для покращення рівня інформаційного забезпечення має бути створена єдина інтегрована інформаційна система контролюючих органів, що складається з комплексу функціональних, управлінських та інфраструктурних підсистем.

Створення такої системи, на нашу думку, дозволить:

- 1) отримати можливість швидшого використання процедур податкового менеджменту у органах, причетних до податкового контролю;
- 2) налагодити взаємодію між різними рівнями контролю (наприклад, між обласним і районним рівнем);
- 3) забезпечити безперервний документообіг, повну автоматичну регламентацію дій користувачів, планування і розподіл і контроль за виконанням завдань працівниками податкових органів.

При плануванні перевірки дуже важливо визначити перелік питань перевірки. Ефективність податкового контролю та результатів перевірок залежатиме від того, яке питання і в якому контексті буде поставлено у переліку. Це впливатиме і на обсяг податкових надходжень. Розробляючи даний перелік, необхідно його сформулювати за блоками, розділами та групами питань (див. додаток И).

Даний перелік є основою для планування перевірки і складання її програми. Зміст планування перевірки полягає у визначенні строку її проведення, обсягу робіт, які потрібно провести, необхідних кадрових ресурсів та фонду робочого часу перевірки.

Під час доперевірочного аналізу працівники ознайомлюються із фінансово-господарською діяльністю підприємства на основі вивчення документів, що перебувають у розпорядженні податкового органу (статуту, документів про реєстрацію, списку філій і дочірніх компаній, бухгалтерської і статистичної звітності, податкових декларацій і розрахунків, матеріалів

попередніх перевірок та іншої інформації про суб'єкта підприємницької діяльності. За певних обставин збирається всю додаткову інформацію про платника податків, яка може бути використана під час перевірки:

- ⇒ інформація банків, інших фінансово-кредитних установ про наявність розрахункових та інших рахунків платника;
- ⇒ про наявність і рух коштів на цих рахунках;
- ⇒ інформацію про зовнішні фактори, що впливають на господарську діяльність платника та відображають економічну ситуацію і галузеві особливості, а також про внутрішні фактори, пов'язані з індивідуальними особливостями;
- ⇒ інформацію інших податкових органів і підприємств щодо проведення платником податків певних фінансово-господарських операцій;
- ⇒ інформація правоохоронних і контрольних органів про факти порушень платником податків і його посадовими особами кримінального, адміністративного, валютного, митного та іншого законодавства.

Внаслідок доперевірочного аналізу розробляється конкретна концепція і програма перевірки. Програма (план) перевірки є внутрішнім, робочим документом податкових інспекторів. Її складає працівник податкового аудиту, призначений відповідальним за документальну перевірку конкретного платника податків, а затверджується безпосередньо його керівником. Така програма має містити такі структурні елементи (див.рис. 2.17)

З метою забезпечення високої якості перевірки, мінімізації витрат часу, людських і матеріальних ресурсів на її проведення велике значення при підготовці до документальної перевірки має комплекс організаційних заходів. Так, вивчення специфічних нормативно-правових актів, що регулюють діяльність платника податків, передбачає ознайомлення всіх працівників – учасників перевірки, із законодавчими й нормативно-

правовими актами, що регламентують фінансово-господарську діяльність платника, особливо ту їх частину, яка визначає специфіку діяльності.

Члени контрольно-перевірочної бригади добираються згідно з переліком питань, запланованих для перевірки, враховуючи їхню складність і специфіку. Наприклад, якщо питання правильності оподаткування ПДВ визначені як ризикові, у перевірці повинен брати участь фахівець із цього напрямку. Якщо у програмі перевірки визначено ризиковими питання бухгалтерського обліку, до перевірки треба залучити фахівця, який добре розуміється на цих питаннях.



Рис.2.17. Структура програми перевірки⁴²

Деякі, спеціалісти вважають, що потрібно залучати і фахівців із комп'ютерних технологій у випадку автоматизованого ведення

⁴² складено самостійно

бухгалтерського обліку платниками податків[123,с.21]. Але, на нашу думку, процес розвитку інформаційних технологій є постійним і незворотнім. Тому на перспективу доцільніше, забезпечити підвищення кваліфікації податкових інспекторів (чи залучення нових працівників) з питань автоматизації бухгалтерського обліку. Таке навчання не вимагає володіння основами програмування, а передбачає знання бухгалтерського та податкового обліків.

За прийнятим у податковій службі порядком, платник для планових виїзних документальних перевірок дотримання законодавства про оподаткування відбирається у кожній адміністративно-територіальній одиниці, де за встановленими центральним податковим органом критеріями визначаються найбільші платники й платники так званої “групи ризику”. До такої групи належать платники, поведінка яких дає підстави сумніватися у достовірності обсягів задекларованих і сплачених сум.

Перелік таких платників визначається з урахуванням обсягу роботи і наявної чисельності підрозділів податкових органів (у першу чергу підрозділів податкового аудиту). Але сучасна практика такого податкового контролю має суттєвий недолік, оскільки зорієнтована на фіскальний інтерес регіону і не враховує реальної потреби перевірки суб’єктів підприємницької діяльності із значними обсягами господарських операцій у масштабах держави. До планів перевірок економічно малозначущих адміністративних одиниць роками входять одні й ті ж підприємства із незначним податковим потенціалом, у той час як у індустріальних регіонах неперевіреними упродовж тривалого періоду залишаються підприємства, великі за обсягами діяльності й перспективні щодо розширення бази оподаткування і залучення платежів до бюджету.

Формування реєстру таких платників можна проводити на основі складання своєрідного загальнодержавного рейтингу найбільших платників податків, які не перевірялися протягом останнього часу, і підприємств – імовірних порушників податкового законодавства про оподаткування.

З вітчизняних реалій ухилення від оподаткування особливого поширення набули схеми заниження платежів податку на прибуток і податку на додану вартість шляхом маніпулювання валовими доходами і валовими витратами, податковим кредитом і податковими зобов'язаннями при проведенні господарських операцій між підприємствами, що належать одним і тим самим засновниками. Часто такі підприємства використовуються для безпідставного отримання бюджетного відшкодування податку на додану вартість, “відмивання” грошей, отримання сумнівних кредитів, задоволення особистих потреб засновників під виглядом виробничих затрат. Виявити податкові порушення при документальних податкових перевірках лише одного із кількох афілійованих підприємств практично неможливо, бо для цього необхідно відстежити усі схеми руху товарних і грошових потоків, порядок і систему розрахунків, механізми вилучення засновниками готівки з господарського обороту підприємств.

Доцільно в даному випадку встановити порядок, за яким податкові органи при організації виїзних документальних перевірок забезпечать одночасні перевірки усіх підприємств, зареєстрованих одним і тим самим засновником чи групою засновників. А коли засновники здійснюють діяльність у статусі приватного підприємця, додатково забезпечувати документальну перевірку такої діяльності. Наявні у податкової служби інформаційні ресурси, додаткові оперативні можливості податкової міліції дали б змогу за короткий термін створити відповідну базу даних про афілійовані підприємства з подальшим її поновленням і використанням у режимі конфіденційної інформації усіма зацікавленими органами контролю.

Ще однією проблемою є те, що при потребі постійного обміну інформацією задля отримання повною картини щодо діяльності суб'єктів господарювання (в тому числі і щодо афілійованих підприємств) відсутній достатній обмін інформацією між органами державної влади. У Постанові Кабінету Міністрів України від 29 січня 1999 року №112 “Про порядок координації діяльності проведення планових виїзних перевірок фінансово-

господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами” визначена лише загальна схема координації дій на стадії планування перевірок між органами Державного Казначейства України, Контрольно-ревізійної служби України та Державної митної служби України. Сама процедура спільних перевірок, оформлення їх результатів, регламентація службових відносин між представниками органів контролю в процесі контрольних дій залишаються неврегульованими.

Для оцінки регулюючих засад сучасного податкового контролю як функції державного податкового менеджменту звернімося до аналізу податкової політики і її прояву у зміні законодавчого забезпечення контрольної діяльності податкових органів.

Зменшуючи або збільшуючи повноваження податкових органів, можна збільшувати чи зменшувати економічну свободу платників податків і тим самим стимулювати чи дестимулювати підприємницьку діяльність. Протягом останніх років у практиці нормативного регламентування податкового контролю спостерігається тенденція до дерегулювання податкового контролю. Серед основних нормативних актів треба виділити Закон №2181 “Про порядок погашення податкових зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, Указ Президента від 23 липня 1998 року “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” та Закон України №2322 “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України”. Згідно з цими нормативними актами узаконено поділ усіх перевірок на планові та позапланові.

До набрання чинності Закону №2322 (тобто до 16 лютого 2005р.) планові та позапланові виїзні перевірки суб'єктів господарювання регламентувалися нормами Указу №817. Згідно з Прикінцевими положеннями Закону №2322 інші закони та нормативно-правові акти застосовуються в частині, що не суперечать йому. Отже, поява Закону №2322 зовсім не означає, що Указ не застосовуватиметься, адже він містить норми, що стосуються не лише податкових органів та Контрольно ревізійної служби,

але й працівників Державної митної служби України, органів Державного казначейства України[86,с.27].

Правда, прийняття такого закону зберігає багато проблем. Хоч він і вніс багато змін до порядку проведення перевірок податковими органами, усе ж таки не згадує про ведення Журналу відвідування суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами.

Перевіркам, що проводяться податковими органами, присвячено нові ст. 11¹ і 11² Закону №509. У першій із них ідеться про види перевірок та підстави для їх проведення, у другій – про умови допущення податківців до їх проведення. Крім планових та позапланових виїзних перевірок, ст.11 Закону №2322 встановлює ще один вид перевірок – документальні невиїзні. Закон №2181 називає їх камеральними, вони проводяться без участі платника податків лише на підставі даних його податкової звітності.

Визначення планової перевірки запозичене з Указу №817. Згідно з Законом №2322 плановою виїзною перевіркою вважається перевірка платника податків щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати ним податків та зборів (обов'язкових платежів), що передбачена у плані роботи органу ДПС та проводиться за місцезнаходженням такого платника податків або за місцем розташування об'єкта права власності, щодо якого проводиться така планова виїзна перевірка.[8,с.187] Різниця між даним визначенням і поясненням наведеним в Указі №817 в тому, що в Законі №2322 йдеться про перевірку своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків, тоді як в Указі №817 ішлося про перевірку фінансово господарської діяльності, що дещо ширше.[16]

Те ж саме стосується і позапланових перевірок. Згідно Закону №2322 під позаплановою слід вважати перевірку, яка не передбачена в планах роботи органу державної податкової служби і проводиться за наявності однієї з законодавчо зазначених обставин. Назва ст. 111 Закону №509 дозволяє дійти висновку, що вони також можуть проводитися щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків.

Планова виїзна перевірка проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності платника податків за письмовим рішенням керівника відповідного органу державної податкової служби не частіше одного разу на календарний рік. Право на її проведення надається лише в тому випадку, коли платнику податків не пізніше ніж за 10 днів до дня її проведення направлено письмове повідомлення із зазначенням не лише дати початку, і а дати закінчення її проведення. При цьому в Указі №817 було чітко зазначено, що таке повідомлення має бути направлено як мінімум за 10 календарних днів. Сьогодні ж не зовсім зрозуміло, про які десять днів ідеться: робочі чи календарні. Вважаємо, що ця норма Закону носить де стимулюючий та дестабілізуючий характер.

Іншим важливим проявом дерегулювання є те, що згідно з Указом №817 у повідомленні досить було зазначити дату проведення перевірки. Тепер мають фігурувати дві дати – початок проведення перевірки та її закінчення. Як в Указі №817, так і в Законі №2322, наявна норма, що забороняє проведення планових виїзних перевірок за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім зобов'язань за бюджетними позиками та кредитами, гарантованими бюджетними коштами. Мова про перевірки окремих податків (так звані тематичні перевірки), наприклад, правильності визначення сум ПДВ, заявлених до відшкодування. Раніше податківці не звертали на це увагу (згідно з нормою Указу №817). То ж, можливо, у даних умовах ситуація покращиться.

Проведення позапланової перевірки потребує наявності певних обставин. Вони перелічені як в відповідному Указі Президента, так і в прийнятому Законі №2322. Причини проведення позапланової виїзної перевірки, згідно із зазначеним Законом відображені у додатку К.

По першій обставині перевірка раніше могла виконуватися автоматично. Ніякий письмовий запит платнику податків не направлявся, і тим більше, ніхто не чекав від нього відповіді. По друге, раніше йшлося про порушення платником податків норм законодавства. Тепер – законів України

про оподаткування, валютного законодавства, що, за ідеєю, має скоротити кількість можливих перевірок. По-третє, якщо відповідні факти виявлено, податківці повинні направити платнику запит обов'язково і тільки письмово.

Зазнала змін і друга підстава проведення позапланових перевірок. Досі в Указі №817 ішлося про несвоєчасне подання документів обов'язкової звітності, тепер же мова іде лише про податкові декларації або розрахунки, подання яких передбачено законом. Вважаємо це позитивним рішенням, адже в результаті звужено коло такої звітності. Розглянемо, наприклад, звіт за формою №1-ПП. За його неподання штрафні санкції не передбачено, однак він є документом обов'язкової звітності, а отже, пропустивши строки його подання, підприємство могло зіткнутися з позаплановою перевіркою. Тепер такого бути не повинно. Але ще одним доказом є те, що подання податкової декларації чи розрахунку має бути передбачено законом. Тут слід пам'ятати, що не завжди під “законом” розуміється закон України, прийнятий Верховною Радою України.

Недостовірність даних, наведених в податковій декларації, виявляється під час документальної (невиїзної) економіки. Тут теж є певні зрушення. В аналогічній нормі Указі №817 зазначалося, по-перше, про документи обов'язкової звітності, що можна розуміти набагато ширше, ніж податкову декларацію, по-друге, про жоден обов'язковий письмовий запит і відповідь у десятиденний строк не йшлося.

Проте у такому періоді є і свій мінус. Деякі платники пристосовуються до встановленого порядку дерегулювання, вміло використовують норми законодавства у власних цілях. І якщо право на проведення позапланової перевірки СПД надається лише у випадку, коли йому у десятиденний строк надіслано письмове повідомлення із зазначенням дати проведення перевірки. Практика контрольної роботи (ще і при функціонуванні тільки Указу №817) свідчить про численні випадки, коли платники, які свідомо допускали недоїмку за бюджетними платежами, завчасно отримували такі повідомлення, вносили відповідні правки до

податкового обліку та звітності й до початку перевірки подавали уточнені податкові декларації і розрахунки. Сплативши при цьому передбачені законодавством штрафні санкції в обсязі 10% самостійно виявленої недоїмки, суб'єкт підприємницької діяльності практично уникає інших санкцій, у тому числі адміністративних. На нашу думку, доцільно на нормативному рівні встановити порядок, згідно з яким день вручення платнику повідомлення про перевірку стає днем початку перевірки, а будь-які уточнення податкових зобов'язань, що надійшли після такого вручення, вважати порушеннями із застосуванням до винних передбачених законодавством санкцій.

Збільшено права платників і щодо подання скарги на посадових осіб. Раніше будь-яка скарга, подана суб'єктом, якого перевіряють, на дії контролерів, давала підстави для проведення перевірки. Сьогодні тільки скарга, в якій той, кого перевіряють, вимагає повного або часткового скасування результатів перевірки.

У п'ятій підставі йдеться про так звані зустрічні перевірки. По суті, змінилися лише строк подання пояснення та документального підтвердження. Раніше ще потрібно було зробити протягом трьох робочих днів, тепер – протягом десятих.

У сьомій підставі йдеться про оперативно-розшукову справу, заведену саме на платника податків (фізичну особу, наприклад, приватного підприємця) або посадову особу (платника податків). При цьому ця обставина не стосується випадку, коли справу заведено щодо контрагентів платника податків.

Слід зауважити, що тепер платнику податків не обов'язково доведеться заглиблюватися у всі юридичні нюанси викладених вище підстав. Тепер між ним і податковим органом знаходиться суд, який зможе забезпечити платника від незаконних перевірок.

Отже, найголовніша новація Закону №2322 полягає в тому, що позапланова виїзна перевірка може здійснюватися лише за рішенням суду. Наявності однієї чи декількох підстав ще не достатньо для проведення

перевірки. Податківці повинні довести в суді правомірність її проведення. Податковий орган має подати до суду:

- 1) письмове обґрунтування перевірки і дати її початку та закінчення;
- 2) склад осіб, які виконуватимуть цю перевірку;
- 3) документи, що свідчать про виникнення підстав для проведення такої перевірки;
- 4) інформацію про вид і кількість перевірок, проведених органами ДПС щодо суб'єкта господарської діяльності та наслідки таких перевірок за попередні три роки;
- 5) інші відомості на вимогу суду.

При цьому представники суб'єкта господарської діяльності мають право брати участь про розгляді питання про надання такого дозволу. Дізнатися про такий розгляд суб'єкт, якого перевіряють, може за три робочі дні, оскільки йому має бути направлено повідомлення про місце, дату і час розгляду питання, про надання дозволу на проведення позапланової виїзної перевірки. Зрозуміло, що за таких умов податківці не можуть раптово з'явитися у платника податків.

Платник податків має право вимагати від працівників податкових органів необхідні документи стосовно правомірності здійснення перевірки. Насамперед це направлення на перевірку, у якому зазначається:

- ⇒ дата його видачі;
- ⇒ назва органу ДПС;
- ⇒ мета, вид (планова чи позапланова), підстави, дата початку і дата закінчення перевірки;
- ⇒ посади, звання та прізвища посадових осіб органу ДПС, які проводитимуть перевірку.

Таке направлення є дійсним лише при наявності підпису керівника органу ДПС, скріпленого печаткою органу ДПС. У випадку здійснення позапланової виїзної перевірки необхідно надати ще й копію рішення суду

про дозвіл на проведення позапланової виїзної перевірки, в якому зазначається: підстави її проведення, дати початку і закінчення.

Важливо, що і направлення на перевірку, і рішення суду надаються тому, кого перевіряють, під розпис. Якщо той, кого перевіряють, відмовиться поставити підпис, формально податківці не мають права приступати до перевірки. Найімовірніше, у такому разі вони складуть акт відмови від підпису. При цьому слід урахувати: якщо перевірка проводиться на законних підставах і працівники податкових органів дотрималися всіх формальностей, до платника податків можна застосувати адміністративний арешт активів. А у випадку, якщо ж зазначені вище документи не надано або надано з порушенням вимог, вважатиметься, що документи оформлені неналежним чином, наприклад: направлення на перевірку не містить підстав або дат, підписане не керівником органу ДПС тощо.

Особливої уваги заслуговує питання термінів проведення перевірки. Раніше термін проведення планової виїзної перевірки не міг перевищувати 30 робочих днів. Винятки становили перевірки великих суб'єктів підприємницької діяльності, їх термін міг бути ще тривалішим. Терміни проведення позапланових виїзних перевірок не були встановлені. Тепер згідно із Законом №2322 у загальному випадку тривалість планової виїзної перевірки не повинна перевищувати 20 днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 днів. Ці строки може бути продовжено: у загальному випадку – до 10 днів, а для суб'єктів малого бізнесу – 5 днів, але таке продовження можливо тільки за рішенням суду. Що ж до тривалості позапланової виїзної перевірки, то вона не повинна перевищувати 10 днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва – 5 днів. Продовження цих строків можливе також тільки за рішенням суду: у загальному випадку – на строк не більше ніж 6 днів, а для суб'єктів малого підприємництва – 2 дні. Таке нововведення сприятиме стимулюванню підприємництва, так як зменшить час підприємців, що затрачається на роботу з працівниками контролюючих органів.

Дуже важливу норму закріплено у ст.11² Закону №2322: проведення перевірок органами державної податкової служби не повинне порушувати нормального режиму роботи платника податків. Часто трапляється так, що той, кого перевіряють, працює до 17⁰⁰ а податківці – до 18⁰⁰, тому контролери мають завершити роботу, хоча в них робочий день ще не закінчився.

Ще однією новацією є те, що працівникам податкової міліції забороняється брати участь у проведенні планових і позапланових виїзних перевірок платників податків, що проводяться органами ДПС, якщо такі перевірки не пов'язані з веденням оперативно-розшукових справ; розслідуванням кримінальних справ, порушених щодо таких платників податків (посадових осіб), що перебувають в їх провадженні.

Загалом Закон №2322 має створити сприятливі умови для розвитку підприємництва. Але практика контрольної роботи свідчить про потребу подальшого вдосконалення організаційних засад документального податкового контролю, координації зусиль різноманітних служб на стадії планування та організації контрольної діяльності.

Фіскальне значення податкового контролю проаналізуємо на основі результатів контрольної роботи.

У 2005 р. за результатами контрольної роботи загалом по Україні донраховано 3895 млн.грн., у тому числі сум основного платежу 2163 млн.грн, штрафних санкцій 1661 млн.грн., пені за несвоєчасну сплату 71 млн.грн. Структура донраховань відображена на рис.2.18.

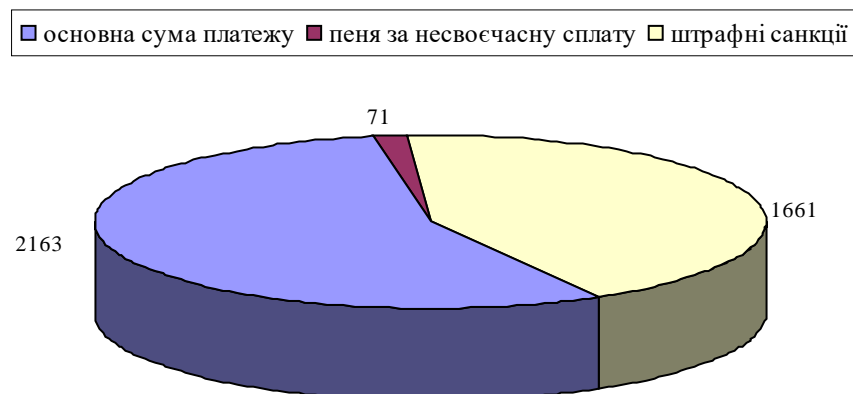


Рис.2.18. Структура донарахувань у результаті контрольної роботи за 2005р.(млн.грн.)⁴³

Поряд з цим несплата сум донарахованих платежів становить 2666 млн.грн. Незначна сплата донарахувань свідчить про потенційну можливість покращення роботи підрозділів примусового стягнення податкових органів.

Велика увага приділяється запобіганню виплат заробітної плати “у конвертах”. Органи ДПСУ у 2005 році перевірено більше 63,2 тис. суб’єктів господарювання. У 50,3 тис. випадках встановлені порушення податкового законодавства. За результатами перевірок додатково в бюджет донараховано податку з доходів фізичних осіб 49,1 млн. грн., з яких 26,9 млн. грн. стягнуто. За матеріалами податкової міліції викрито 170 злочинів у сфері виплат заробітної плати, з яких 89 – за ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах.

Із донарахованих сум за результатами контрольної роботи у 2004 році фактично погашено – 2188, млн.грн. (57,6% від тих, що мали надійти, з них : 2153,1 млн.грн. (62,0%) донарахованих сум за актами перевірок, 35,0 млн.грн. (10,7%) пені за несвоєчасну сплату. Як наслідок, спостерігається постійне збільшення податкового боргу. Вважаємо, що при здійсненні податкового контролю варто застосовувати особливо жорсткі каральні санкції до великих платників – порушників податкового законодавства. Саме через них і спостерігається нагромадження податкового боргу.⁴⁴

Результати роботи підрозділів податкового аудиту та валютного контролю за 8 місяців 2003 року дозволили:

⁴³ За даними ДПА України//www.sta.gov.ua

⁴⁴ Наприклад, Національна акціонерна компанія "Нафтогаз України" є найбільшим боржником перед бюджетом. Заборгованість компанії без урахування штрафних санкцій та пені, на 1 січня 2005 року становила 3 млрд. 850,3 млн. грн. або 43,7 відс. загального обсягу податкового боргу. Навіть враховуючи велику її прибутковість та часткове списання Урядом цих боргів, для погашення вказаної заборгованості необхідно не менше 5-6 років.

- ⇒ в бюджет додатково нарахувати майже 1,9 млрд. грн.;
- ⇒ зменшити від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на суму 4,6 млрд. грн. (або в 1,7 рази більше, ніж за відповідний період 2002 року – 2,7 млрд. грн.), чим попереджено ухилення від сплати податку на прибуток в наступних податкових періодах на суму майже 1,4 млрд. грн.;
- ⇒ попередити безпідставне відшкодування з бюджету податку на додану вартість на суму 723,7 млн. грн., або на 79,2 млн. грн. більше, ніж за відповідний період минулого року (644,5 млн. грн.).

Але, як і у 2004 році негативним, є те, що із донарахованих сум до бюджету надійшло лише 628 млн. гривень.

Доцільно, на наш погляд, задля розширення бази оподаткування шукати нові шляхи відбору та проведення перевірки певного кола недобросовісних платників (в тому числі через відновлення непрямих методів контролю).

На окрему увагу заслуговує питання контрольної-перевірочної роботи із підприємствами в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, у яких обсяг продажу товарів (послуг) за готівкові кошти перевищує 50 відсотків у складі валових доходів. Такі підприємства працюють протягом кількох років, а деякі і з моменту утворення, не одержуючи прибутку і працюють збитково.

За період із 2000 року по 2003 рік вартісний показник, тобто сума валютних цінностей за межами України, збільшився на 206 863,3 тис.дол. США

Поряд з цим зростає тенденція зменшення кількості суб'єктів, у яких за межами України незаконно знаходяться валютні цінності. Тобто за результатами вжитих заходів (застосування спецсанкцій згідно зі ст. 37 Закону України “Про зовнішньоекономічну діяльність”, звернення до судових органів, надання інформації Торгово-економічним місіям у складі

посольств тощо) з 2000 року їх кількість зменшилась на 1432 і станом на 01 липня 2003 склала 2461.

Одним із основних концептуально нових напрямів організації роботи підрозділів податкового аудиту та валютного контролю має стати збільшення комплексних перевірок за галузевим принципом.

Галузевий принцип – це метод відбору підприємств, які мають пріоритетне значення як виробники значної частки валового внутрішнього продукту незалежно від форм власності або господарювання; особливо це стосується великих фінансово-господарських об'єднань (концернів, консорціумів та ін.). Одночасно з перевіркою головного підприємства такого платника проводяться перевірки всіх суб'єктів підприємницької діяльності, які взаємодіють з такими об'єднаннями.

Концепція перевірок за галузевим принципом дозволяє проаналізувати фінансову діяльність не тільки платників податків, які перевіряються, але й підприємств, які здійснюють торговельно-посередницькі операції з продукцією, виробленою підприємствами галузі.

Досвід показав, що такий організаційний метод значно підвищує результативність контрольно-перевірочної роботи.

Змінюються платники, а відповідно, потребує реформ і організація роботи підрозділів податкового аудиту всіх рівнів.

Проте на всіх етапах головною метою реформування податкового контролю має бути – встановлення неупереджених, партнерських стосунків з дисциплінованими платниками, які вчасно та в повному обсязі сплачують податки. Є нагальна необхідність мінімізувати втручання у господарську діяльність таких платників і зосередитись на введенні в дію принципу неминучості покарання порушників податкового законодавства шляхом оперативного викриття і здійснення перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, які ухиляються від сплати податків. Це сприятиме створенню рівних умов для діяльності сумлінних платників податків.

З розвитком нашої економіки набувають сили та неабияких розмірів і способи ухилення від сплати податків недобросовісними платниками.

Якщо колись при проведенні перевірок ревізори встановлювали порушення податкового законодавства в переважній більшості через некваліфіковане ведення обліку, незнання законодавчої бази або неоднозначне трактування законів, то нині перед аудитором постають грамотні схеми ухилення від оподаткування, або так звані схеми мінімізації сплати податків.

Аналіз роботи нинішнього платника свідчить про побудову складної інфраструктури суб'єктів підприємництва, яка призвела до зміни природи порушень податкового та валютного законодавства.

Попередніми методами контрольної роботи ці порушення не тільки не будуть викоріненні, але навіть не будуть виявлені.

Тому вважаємо, що основний стратегічний напрям у роботі аудиторських підрозділів ДПАУ має полягати у пошуку нових шляхів контролю за правильністю та повнотою визначення податкових зобов'язань платниками податків, відокремлення платників, що вчасно та в повному обсязі сплачують податки, від тих, що ухиляються від оподаткування. Це передовсім виявлення та руйнування тіньових схем, залучення до податкового поля збиткових підприємств, запобігання безпідставно заявленому до відшкодування з бюджету податкові на додану вартість тощо.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ II

Аналіз чинної практики реалізації функцій державного податкового менеджменту дозволяє зробити такі узагальнення:

1. Реалізація в Україні організаційної функції державного податкового менеджменту повинна зводитися не лише до формування структури

податкових та інших органів влади (хоч і там трапляються прорахунки). Метою організаційної функції, крім створення відповідної структури, є забезпечення ефективної роботи персоналу органів державної податкової служби; створення і мотивація діяльності суб'єктів податкової роботи у процесі реалізації функцій державного податкового менеджменту.

Крім цього, умовою організації ефективного державного податкового менеджменту є створення і формування суб'єктів управління з регламентацією їх завдань і функцій, прав та обов'язків, а також процедур.

Інституційна еволюція органів влади сформувала сучасну структура органів державної податкового менеджменту в Україні. Попередньою умовою створення структури є формування стратегії. У межах стратегії слід чітко виділити способи її досягнення. Способи, у свою чергу, повинні включати такі два аспекти: визначення системи необхідних дій і визначення структури (складу) організаційних утворень суб'єктів менеджменту.

Досвід розвинених країн свідчить, що організаційні рішення нерозривно пов'язані з концепцією загального розвитку країни. У країнах з адміністративно-командною економікою, державні організаційні структури були інструментом односторонньої передачі директив від вищих органів управління економікою тим, що безпосередньо управляли народним господарством. Якість організації державного податкового менеджменту має підвищуватися через:

- ⇒ зменшення кількості управлінських ланок;
- ⇒ скорочення затрат робочого часу і підвищення якості податкового менеджменту за рахунок автоматизації;
- ⇒ делегування повноважень підрозділам податкової служби відповідно до рівня відповідальності.

2. Порівнюючи значення, що характеризують стан та розмір податкових надходжень у вітчизняній економіці, слід відзначити, що сучасна методика планування податкових надходжень спирається на недосить точні прогнози макроекономічних показників (наприклад, не точно враховуються

щорічні інфляційні коливання та коливання вартості національної валюти.) Внаслідок цього, при верифікації наслідків податкового прогнозування спостерігаються диспропорції між плановими та фактичними податковими надходженнями, що в кінцевому випадку призводить до погіршення якості економічних прогнозів.

На наш погляд, при плануванні і прогнозуванні податкових надходжень слід об'єктивніше враховувати зміну макроекономічних показників. Тобто у разі присутності значних розбіжностей (більше 0,5-1%) стосовно оцінки таких показників різними державними і недержавними інституціями варто координувати роботу у цій сфері та враховувати при плануванні реальні показники, якими б високими вони не були. Це дозволить точніше спланувати та спрогнозувати розміри надходжень податкових платежів.

3. Аналіз регулюючої функції державного податкового менеджменту в Україні дозволяє стверджувати про зловживання податковими пільгами як способом податкового регулювання. Як наслідок, зникли не тільки стимулюючі ефекти від податкових пільг, але й максимально знизилися фіскальні можливості податків. Так, наприклад, через постійне збільшення податкових пільг по ПДВ аж до 2005р. спостерігались не тільки зловживання з бюджетним відшкодуванням (що нівелювало стимули нульової ставки податку), а й створилася ситуація, при якій цей податок забезпечив надходження до 10% власних фіскальних можливостей.

Все це переконує, що реалізація пільгового стимулювання в Україні носить недостатній стимулюючий характер. Натомість їх застосування тільки погіршує рівень виконання бюджетної дисципліни.

4. Доведено, що більш ефективним інструментом податкового регулювання є оптимізація податкових ставок. Так, зменшення базової ставки по податку на прибуток з 30 до 25% призупинило зростання збитковості підприємств і зменшило загальну збитковість з 40,9% у 2003р. до 34,8% у 2004 р. Крім цього, цей фактор вплинув на значне зростання

надходжень по даному податку з 13237,3 млн.грн. у 2003р. до 23455,3 млн.грн. у 2005р.

Введення замість прогресивної шкали по прибутковому податку з громадян базової ставки 13% з 2004 р. призупинило зменшення темпів зростання доходів населення і спричинило збільшення темпів зростання надходжень по податку з 124,9% у 2003р. до 138,1% у 2005р.; збільшення темпів зростання доходів населення з 116,5% у 2003р. до 130,9% у 2005р.

5. Аналіз реалізації реструктуризації податкового боргу в якості методів податкового стимулювання дозволив нам стверджувати, що даний метод податкового регулювання використовується в Україні не за призначенням (тобто не збільшує обігові кошти підприємств і не сприяє діловій активності), а в основному використовується для абсолютної зміни показників податкового боргу підприємств, які мають значні борги перед державою та знаходяться в сфері інтересів певних лобістських груп. При використанні цього методу стимулювання важливо обережно досліджувати можливість надання розстрочення великим підприємствам тому, що в переважній більшості вони сприяють збільшенню податкового боргу перед державою.

5. При використанні “каральних” способів податкового регулювання (застосування санкцій), на нашу думку, варто дотримуватись поміркованого підходу. Зловживання таким способом може значно збільшити і так катастрофічні розміри тіньової економіки України.

6. Оцінюючи в еволюції стан контрольної роботи в Україні варто зауважити про зменшення її “репресивної” ролі та надання їй більше консультативних ознак. Щодо фіскальної прагматики податкового контролю, то податкові органи і надалі замість слідкування за дотриманням податкового законодавства переймаються виконанням фіскальної функції податків. Внаслідок цього нівелюються наукові підходи до самої організації податкового контролю, підготовки до його здійснення. Нами обґрунтовано та запропоновано етапи підготовки до податкового аудиту з метою полегшення

роботи “законопослушних” платників та ефективнішої боротьби з системними порушниками податкового законодавства.

Незважаючи на певні теоретичні аргументи проти ідеї запровадження державного податкового менеджменту, його практична реалізація цілком можлива і навіть виправдана.

Переконані, що значною мірою завдяки впровадженню в Україні державного менеджменту у сфері податків спостерігатимуться щорічні прирости податкових надходжень до фондів грошових коштів України, а кількість зареєстрованих суб’єктів підприємницької діяльності та їх прибутковість щорічно збільшуватиметься.

РОЗДІЛ 3

Функціональна гармонізація елементів державного податкового менеджменту.

3.1. Взаємозв'язок податкового навантаження та бюджетних завдань: модельний аналіз.

Важливим напрямом сучасних економічних досліджень є моделювання податкових взаємовідносин в умовах становлення ринкової економіки в українському економічному середовищі. Модельні дослідження дозволяють отримати певні чисельні параметри, за якими можна обґрунтувати і прийняти правильне рішення при трансформації податкової політики з метою наближення взаємовідносин податкової системи із економічним середовищем до більш раціональних. Вся складність моделювання економічних процесів полягає в тому, що в теоретичному плані вони утворюють найвищу форму абстрактного дослідження: їх неможливо вимірювати приладами або будь-якими іншими вимірювачами; у них бере участь людина, яка може цілеспрямовано змінювати їх подальший розвиток. Головний принцип, який покладений в основу моделювання економічних процесів, полягає в існуванні відповідних об'єктивних законів, на які людина не може впливати, вона їх може лише пізнати і використати для досягнення певних цілей.

Важливу роль у людській діяльності стосовно управління податками повинно відігравати економіко-математичне моделювання. Побудова оптимальної податкової системи неможлива без застосування економіко-математичного моделювання складних бюджетно-податкових процесів. Математичні розрахунки дозволяють при цьому розрахувати таке оптимальне співвідношення, яке забезпечило б максимальні податкові надходження при оптимальній податковій ставці. Адже, найбільш

ефективним з методів та стимулів податкового регулювання вважається оптимізація податкової ставки.

У трансформаційний період розвитку вітчизняної економіки органам державної влади необхідно вирішити два важливих завдання: 1) забезпечити стабільні і зростаючі податкові надходження; 2) створити таку податкову систему, яка всебічно сприяла б розвитку підприємництва. Саме з цих позицій ми розглядаємо державний податковий менеджмент, який своєю функціональною сутністю реалізується у специфічній діяльності, пов'язаній з управлінням людьми.

Базові принципи, на яких базується податкова система, були розроблені ще у перших роботах з оподаткування, у т.ч. у працях У. Петті А.Сміта, Д. Рікардо, і розвинуті багатьма іншими вченими-економістами. Але досвід кожної країни свідчить, що практичне застосування цих принципів стикається з цілою низкою системних національних проблем економічного та соціально-політичного характеру. Тому світова економічна наука вже давно веде пошук концептуальних та методологічних засад розв'язання цих проблем. Це можливо за сучасних умов переходу до інформаційного суспільства тільки на шляху застосування методології системного аналізу та розробки економіко-математичних методів аналізу та побудови ефективних податкових систем.

З точки зору системного підходу, податковий менеджмент слід розглядати як цілісність, що включає суб'єкт (державний орган, який визначає загальну ставку податкових вилучень (η) і об'єкт (реальні господарські агенти, що коригують базу, що підлягає оподаткуванню (x), відповідно до своїх переваг), об'єднані єдністю цілей, функцій і самоорганізації. Найважливішою функцією податкової системи є формування потоку податкових платежів до бюджетів усіх рівнів. Але у процесі розвитку демократичного суспільства виявилися інші функції сучасних податкових систем, а саме: перерозподіл доходів між господарськими об'єктами з метою соціального страхування громадян та

використання податкових важелів для забезпечення економічного розвитку країни.

Таким чином, податкова система є багатофункціональною системою, а надання переваги певній функції залежить від соціально-економічного становища країни та орієнтації керівництва держави на певні економічні теорії. Наприклад, якщо вважати основною фіскальну функцію, тобто стягнення податків, то цільовою функцією податкової системи є максимізація добутку:

$$F(x) = (\eta \cdot x),$$

де η - податкова ставка;

x - база оподаткування.

Розв'язання теоретичних та суто практичних питань побудови оптимальної податкової системи, аналіз та прогнозування податкових надходжень, стратегічне бачення закономірностей формування податкового потенціалу країни та регіонів - усе це уособлює державний податковий менеджмент. Побудова оптимальної податкової системи неможлива без застосування економіко-математичного моделювання складних бюджетно-податкових процесів. Більшість економетричних моделей належать до чотирьох груп:

- 1) системи незалежних рівнянь, призначених, наприклад, для аналізу податкової статистики;
- 2) системи залежних рівнянь, що описують послідовне коло причинно-наслідкових зв'язків, а також зворотні зв'язки;
- 3) динамічні системи рівнянь, що враховують залежність змінних у зв'язку з попередніми періодами;
- 4) інформаційно-технічні комплекси, які можуть залучати до себе попередні групи економетричних моделей.

Ми спробуємо дослідити другу групу, оскільки вона дозволяє проаналізувати виконання фіскальної та розподільчо-регулюючої функції податків, тобто є актуальною з позиції державного податкового

менеджменту. До цієї групи належить залежність податкових надходжень від розміру податкової ставки. Проблема оптимального податкового навантаження та забезпечення максимальних податкових надходжень вивчав А.Лаффер.

Справа у тому, що не завжди підвищення норми оподаткування в країні приводить до збільшення суми податкових надходжень до казни держави.

Крива Лаффера, що є основоположною в його теорії, базується на такому спостереженні: коли висота податкових ставок досягає певного критичного рівня (T_0), то далі підвищення норми оподаткування спричинює не збільшення, а, навпаки, зменшення податкових надходжень.

Зв'язок між висотою оподаткування і податковими надходженнями залежить від податкової бази, тобто об'єкта оподаткування. Лаффер досліджував даний зв'язок з допомогою показника еластичності податкової бази, що вимірюється як відношення відсоткової зміни величини об'єкта оподаткування до відсоткової зміни норми оподаткування, тобто податкових ставок, що застосовуються до даного об'єкта (бази) податку: [91,с.57]

$$E_t = \frac{\Delta B}{\Delta T} \div \frac{B}{T} = \frac{T * \Delta B}{B * \Delta T}$$

де E_t – еластичність податкової бази;

B – вартісний вимір податкової бази (об'єкта оподаткування);

T – норма оподаткування;

ΔB – приріст, або відсоток збільшення податкової бази;

ΔT – приріст, або відсоток збільшення норми оподаткування.

На суму податкових надходжень впливає й ухилення від сплати податків, надмірне підвищення норми оподаткування веде до збільшення доходів тіньової економіки і до згорання легального бізнесу, а заодно і до скорочення податкової бази.

Відкриття Лаффера полягає в тому, що із зростанням податків, тобто норми оподаткування, податкова база стає більш еластичною, що власне й зумовлює, починаючи з певного рівня висоти оподаткування, зменшення надходжень до бюджету за рахунок скорочення податкової бази і ухилення від сплати податків.

Ми провели модельне дослідження співвідношення податкового тиску й бюджетних надходжень в Україні у 2004 році. Основою такого дослідження стали наукові доробки з економко-математичного спрямування С.Л. Лондара, Р.В. Юринця, А.М.Соколовської, П.В.Мельника, О.Д. Данілова та ін.

На основі цих досліджень розроблена математична модель оптимізації податкового навантаження при забезпеченні максимальних бюджетних можливостей, що враховує фактор тіньової економіки:

$$F(x) = x^a \cdot d / r_t \cdot N \cdot e^{-xb} \rightarrow \max,$$

x – податкова ставка, a – коефіцієнт податкової прогресії; b – коефіцієнт згасання економічної активності при впровадженні податкової ставки, V – розмір ВВП за аналізований період, n – кількість прибуткових підприємств, N – загальна кількість підприємств, d – частина ВВП, вироблена окремим діючим підприємством протягом року ($d=V/n$), r_t – коефіцієнт тіньової економіки.

Для більшої наочності і порівняння у дослідженні використовувалася і модель, що не враховувала тіньової економіки.

$$F(x) = x^a \cdot d \cdot N \cdot e^{-xb} \rightarrow \max$$

Порівняльний аналіз у такому ракурсі дозволить не тільки визначити оптимальну норму оподаткування та відповідні максимальні податкові надходження, а й наочно відобразити потенційні можливості збільшення податкових надходжень за рахунок ліквідації тіньової економіки. У своєму дослідженні ми спиралися на щомісячні статистичні дані 2004 року, виконавши відповідні розрахунки для цього ж року.

При визначенні середньої сукупної податкової ставки, ми користувалися методикою обчислення так званих “податкових коефіцієнтів”, запропонованих А.М.Соколовською[33,с.15], як відношення податкових надходжень до ВВП. Також використали методику експертних оцінок при визначенні показника частки діючих підприємств з урахуванням таких показників: частка підприємств, що сплачують податки; частка збиткових підприємств.

Введемо позначення:

$$\lambda = d * N,$$

$$\left\{ \begin{array}{l} \frac{F}{V} = x^\alpha \\ V = \lambda \times e^{-xb} \end{array} \right. \quad (2)$$

Перетворюємо обидві системи і отримуємо:

$$\left\{ \begin{array}{l} \ln \frac{F}{V} = \ln x^\alpha \\ \ln \frac{V}{\lambda} = \ln e^{-xb} \end{array} \right., \text{ або } \left\{ \begin{array}{l} \ln \frac{F}{V} = \alpha \ln x \\ \ln \frac{V}{\lambda} = -xb \end{array} \right.$$

З другого рівняння систем застосуємо:

$$\ln V - \ln \lambda = -bx \quad (3)$$

$$\ln V = -bx + \ln \lambda$$

$$\text{Враховуючи те, що } \ln \frac{F}{V} = \alpha \ln x \rightarrow \ln V = \ln F - \alpha \ln x \quad (4)$$

Із отриманих виразів (3) і (4) запишемо:

$$\ln F - \alpha \ln x = \ln \lambda - xb$$

і перетворимо систему рівнянь(2) у вигляд:

$$\left\{ \begin{array}{l} \ln \frac{F}{V} = \alpha \ln x \quad (5.1.) \\ \ln F - \alpha \ln x = \ln \lambda - xb \quad (5.2.) \end{array} \right.$$

Визначаємо α із рівняння методом найменших квадратів.

У результаті проведених розрахунків параметр α для обох моделей (з врахуванням і без врахування тіньової економіки) становив 1.

Для визначення параметра b використовуємо формулу (5.2.) з використанням розрахованого параметру α . Параметр b у випадку моделі з врахуванням тіньової економіки становив 3,669941887, а у випадку моделі без тіньової економіки - 2,118091744

Перейдемо до вигляду:

$$V = \mu \times b$$

$$V = \ln \lambda - \ln F + \alpha \ln x$$

$$\mu = x$$

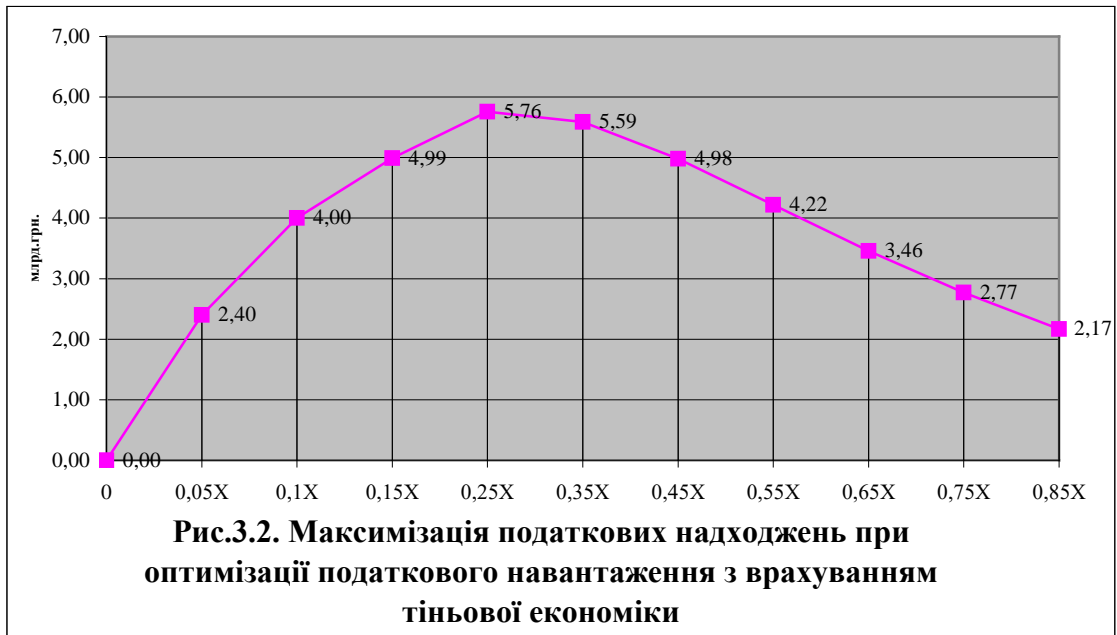
У результаті дослідження ми побудували дві криві, які визначають можливість максимізації податкових надходжень при застосуванні оптимальної ставки:

1) без врахування фактора тіньової економіки (див.рис.3.1.);



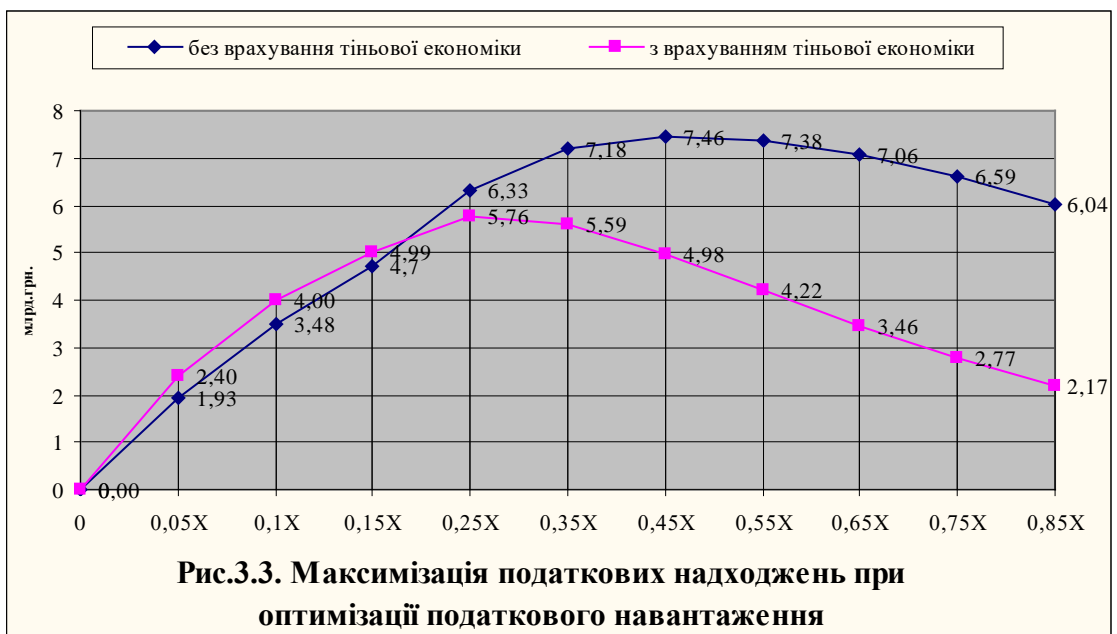
Як бачимо, оптимальною сукупною податковою ставкою в цьому випадку є 0,45 (точніше - 0,472181772), яка забезпечила б максимальні місячні податкові надходження – 7,46 млрд.грн.

2) з врахуванням фактора тіньової економіки (див.рис.3.2.)



Цей рисунок більше відповідає реаліям української економіки, оскільки враховує тіньову економіку. Таким чином, якщо врахувати існуючу тіньову економіку в Україні, то оптимальною нормою оподаткування була б 0,25. Ця норма дозволила б забезпечувати максимальні щомісячні податкові надходження у розмірі 5,763 млрд.грн.

На рисунку 3.3 відображено обидві ситуації. Як видно з рисунку, вони нагадують дослідження і припущення, проведені А.І.Крисоватим [88].



Як бачимо, модель, що враховує тіньову економіку визначає меншу оптимальну норму оподаткування – 0,25, а не 0,47. Такий висновок,

обґрунтовується власне самою тіньовою економікою. Відсутність ухилення від оподаткування неодмінно вимагає встановлення нижчої для країни норми оподаткування. І саме через нижчу норму оподаткування максимальними місячними податковими надходженнями мали б бути 5,763 а не 7,46 млрд.грн (це дозволило будувати економічні відносини в країні без тіньової економіки).

Діюча норма оподаткування у 2004 році була - 0,182578414. Вона є меншою за оптимальні як при врахуванні, так і без врахування тіньової економіки.

Тобто фактично податкові ставки можна було б підвищити у 1,49 рази⁴⁵, що забезпечило б відповідне зростання податкових надходжень. Варто підкреслити, що дані розрахунки стосуються лише регулювання податкових ставок.

В своїх попередніх узагальненнях ми схилилися до думки, що оптимізація ставок податків є більш дієвим регулятором економіки порівняно з наданням податкових пільг. Також ми стверджували про значний обсяг економічно невігідних податкових пільг, що надаються в Україні. Тому у своєму твердженні про можливість збільшення податкових ставок ми одночасно пропонуємо зменшити обсяг податкових пільг.

Наведений аналіз наукових праць дозволяє дійти до певних висновків щодо застосування економіко-математичних методів моделювання податкових систем. Хоча роль та значення цих методів постійно зростають у державному податковому менеджменті, вони потребують великої, іноді відсутньої у статистиці інформації. Крім того, для розв'язання задач оптимізації оподаткування потрібно розробити цілий комплекс економіко-математичних моделей, пов'язаних із удосконаленням сучасного податкового прогнозування на базі сучасних інформаційних технологій з використанням системного підходу.

⁴⁵ Дана пропозиція стосується тільки податкових ставок і не враховує інші види податкових стимулів (наприклад, пільги), так як їх ефективність досліджувалась раніше.

Таким чином, незважаючи на гостру критику високих податків, вони у нас носять більш регулюючий, ніж фіскальний характер.

При зростанні соціальної спрямованості бюджетів України важливим є забезпечення фінансування і розвитку виробництва. На основі проведеного дослідження можна стверджувати про потенційну можливість збільшення податкових надходжень за рахунок збільшення ставок основних податків.

Результати застосування цієї моделі підтвердили, що для отримання максимальних податкових надходжень для держави було б доцільніше впровадити диференційовані податкові ставки на різні види діяльності. Якщо є можливість зменшувати рівень податкового навантаження, то це доцільно робити не за рахунок зменшення номінальних ставок податків для всіх без винятку платників, а шляхом надання загальносистемних (але не галузевих) податкових пільг, призначених для стимулювання інноваційного розвитку народного господарства (наприклад, у вигляді інвестиційного податкового кредиту, пільг з витрат на науково-дослідні роботи, екологічних пільг). Тільки такий підхід, що заохочує розвиток на новій технічній і технологічній основі, підвищує ймовірність розв'язання Лафферової проблеми і не призводитиме до розвитку виробництва за рахунок тиску на інтереси суспільного сектора господарства.

3.2. Модернізація механізму протидії податковим ризикам

Аналіз податкового контролю як функції державного податкового менеджменту свідчить про потребу підвищення його ефективності. Акцентом такої реорганізації процесів податкового аудиту, на нашу думку, має стати постійне спостереження та контроль за фінансово-господарською діяльністю клієнта. Податкові органи повинні бути поінформовані на найбільш ранній стадії про можливі випадки порушення податкового законодавства і відповідно реагувати на них, у тому числі запобігати.

У ринкових умовах частина вартості сукупного суспільного продукту, що утворюється за допомогою податків, набуває не тільки фіскального, але й економічного значення. Податки стають фінансовою основою для державного втручання у сферу господарських зв'язків між суб'єктами економічних відносин, головним регулятором ринкового господарства. Втручання держави в економічне життя є однією з причин зростання податків як в абсолютних сумах, так і відносно сукупної вартості національного продукту.

Потреба формування достатніх фінансових ресурсів для їх справедливого розподілу часто вимагає порушення соціальної справедливості заради виконання фіскальних завдань. Безумовним є те, що в таких умовах податкового пресу платники знаходять різноманітні методи ухилення від сплати податків і зборів для покращення свого фінансового становища. І таким фіскальним зловживанням якраз і має протистояти Державна податкова служба України. Сьогодні в умовах реформування податкової системи триває пошук ефективних шляхів розвитку податкового контролю з метою підвищення рівня не лише розкриття податкових правопорушень, але і попередження їх, проведення ефективних превентивних заходів. Заради цього податкові органи повинні вчасно виявляти і протидіяти податковим ризикам.

Поняття ризик пов'язується, в першу чергу, з появою небезпеки або непевності у різних сферах господарської діяльності та суспільно-економічного буття. Зараз нема однозначного розуміння суті ризику в зв'язку з багатогранністю та універсальністю даного явища. На рисунку 3.4. подано ряд визначень цього поняття.

Законодавчо власне податкові ризики закріплені у Наказі ДПА України від 23 жовтня 2001 року №428 “Про затвердження Методичних рекомендацій по моніторингу податкових ризиків”, Наказі ДПА України “Про затвердження Порядку затвердження податкових ризиків” від 25 квітня

2002р., № 196, Наказі ДПА України “Про впорядкування роботи з податковими ризиками ” від 23.06.2003р., №308.

Нормативне визначення та тлумачення вітчизняними авторами стосовно податкових ризиків збігаються: податковий ризик – це ймовірність порушення податкового законодавства, в результаті чого можливі втрати бюджету. [17,53]



Рис. 3.4. Наукові визначення поняття ризик[53]

Орієнтовний перелік податкових ризиків, притаманних українській економіці, подано у додатку М.

Згідно з затвердженими нормативно-правовими актами планується декілька етапів менеджменту податковими ризиками:

- 1) створення податкових ризиків;
- 2) супроводження податкових ризиків;
- 3) затвердження податкових ризиків;
- 4) аналіз результатів дії податкових ризиків.[114]

На нашу думку, ці чотири етапи менеджменту податковими ризиками слід доповнити ще одним. Спостереження за податковими ризиками повинно завершуватись виробленням та впровадженням дій, пов'язаних з ліквідацією наявних проблем (див.рис.3.5). Об'єднати його з етапом аналізу результатів дії податкових ризиків (IV етап) недоцільно, адже обидва є великі

за змістом роботи. Крім цього, при злитті даних етапів можлива втрата ефективності кожного окремого елемента. Аргументованість такого розподілу також доводиться функціональним поділом менеджменту, де функції аналізу, організації та регулювання вважаються відносно відокремленими.

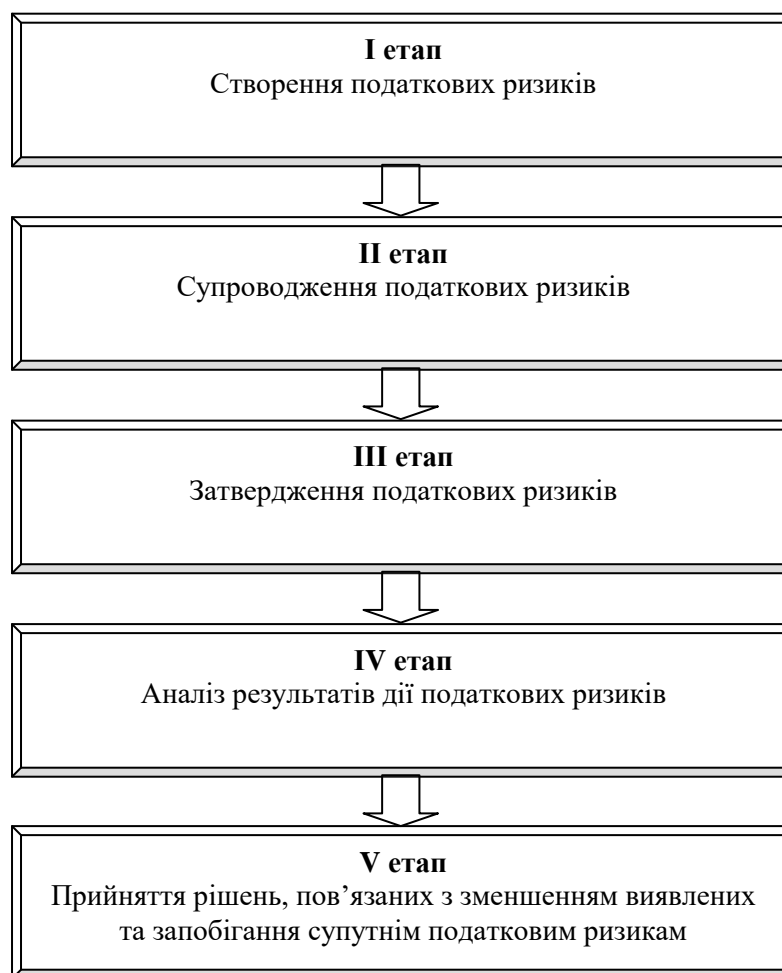


Рис. 3.5 Менеджмент податковими ризиками⁴⁶

Безпосередньо при реалізації V етапу треба дотримуватися такої послідовності дій (див. рис. 3.6).

Одним із методів боротьби з тіньовою економікою є вміння працювати з податковими ризиками, зокрема вміння визначати заходи щодо зменшення масштабів ухилень від сплати податків. Вважаємо, що основна роль у цьому напрямі має відводитися запобігання порушенням податкового

⁴⁶ Складено автором самостійно

законодавства. Наслідком таких дій буде зменшення втрати надходжень платежів до бюджету.

При розробці програми зменшення ризиків визначаються методи, які залежні від двох основних факторів:

- 1) характеристики клієнта;
- 2) характеристики виявленого ризику.

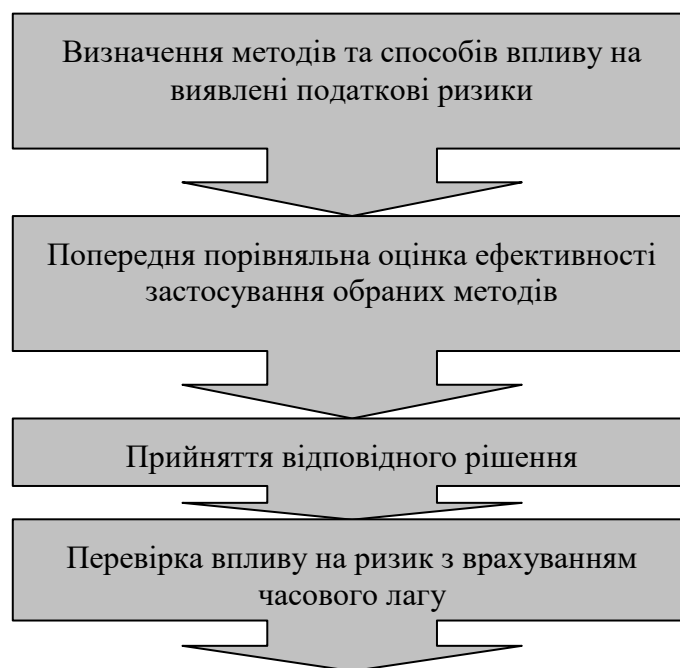


Рис. 3.6 Послідовність дій при зменшенні податкових ризиків⁴⁷

При характеристиці клієнта важливо дотримуватися принципу диференціації ставлення до платників, що є законослухняними, та тих, що систематично порушуються податкове законодавство;

Задля забезпечення розподілу платників і на виконання вимог Указу Президента України від 23 червня 2004 року № 671/2004 “Про невідкладні заходи щодо адміністрування податку на додану вартість” та наказу ДПА України від 6 серпня 2004. № 460 “Про заходи щодо підвищення ефективності адміністрування податку на додану вартість” ДПА України наказом від 12 серпня 2004 року № 471 “Про затвердження Порядку розподілу платників податків за категоріями уваги та їх супроводження” затверджено Порядок розподілу платників податків за категоріями уваги та їх

⁴⁷ Складено автором самостійно.

супроводження. Цим наказом доручено запровадити в дослідну експлуатацію відповідно до Порядку з 01 вересня 2004р. методологію розподілу платників податків та декларацій з ПДВ за категоріями уваги в автоматизованому режимі на всіх рівнях ДПА в Автономній Республіці Крим, областях, м. Києві та Севастополі.

Відповідно вироблено методику поділу платників за фіскальною важливістю та залежно від податкової поведінки[17;174,с.5] (див. додаток П.). У вищезгаданому наказі до першої категорії належать платники, що не порушують податкового законодавства, повністю і своєчасно сплачують податки. До таких платників ставлення має бути ліберальним. Звітність таких платників не підлягає “кабінетному аудиту”.

Платники другої категорії оцінюються позитивно, оскільки не порушують податкового законодавства, повністю та своєчасно сплачують податки, але мають податкові ризики, що не підлягають усуненню (наприклад, зовнішньоекономічна діяльність, посередницька діяльність). Таких платників треба контролювати через кабінетний аудит та обов’язковий виїзний аудит після відшкодування ПДВ.

Платники третьої категорії оцінюються негативно в частині виконання податкової поведінки, оскільки мають ознаки серйозних порушень податкового законодавства. Вони повинні відчувати постійну увагу податкової інспекції, яка буде супроводжувати їх шляхом проведення обов’язкового виїзного аудита (тематичного, комплексного, планового, позапланового).

І, нарешті, платники четвертої категорії оцінюються негативно, оскільки регулярно порушують податкове законодавство та мають ознаки шахрайства. Завдання податкової інспекції, що супроводжує таких платників, повинно полягати в “руйнуванні незаконних схем мінімізації податкових зобов’язань і ухиленні від сплати податків”, виявленні осіб, задіяних у незаконній діяльності, документування їх діяльності, збиранні доказової бази з метою притягненні їх до кримінальної відповідальності. Вважаємо, що

поділ на такі категорії є досить доречний і заслуговує на застосування щодо адміністрування усіх податків, а не лише ПДВ.

Оцінювати податкові ризики, на нашу думку, треба декількома етапами:

- 1) відбір факторів, що визначають податкову поведінку суб'єкта господарської діяльності і характеризують його надійність (експертна оцінка);

До таких факторів, наприклад, належать:

- ⇒ внутрішні (вид господарської діяльності, обсяг валових доходів, кількість працівників, база оподаткування внутрішня політика тощо);
 - ⇒ зовнішні (географічне розташування, економічна та політична ситуація);
- 2) визначення впливу відібраних факторів на податкову поведінку та формування мінімального критерію уваги до суб'єкта господарської діяльності (експертна оцінка);
 - 3) формування правила віднесення суб'єкта господарської діяльності до категорії;
 - 4) обчислення комплексного показника ризику суб'єкта господарської діяльності;
 - 5) віднесення суб'єкта господарської діяльності до відповідної категорії уваги.

Чинна методика моніторингу податкових ризиків, запозичена в інших країнах, використовується у вітчизняних умовах лише для отримання додаткової інформації, і належного ефекту в підвищенні контрольної функції державного податкового менеджменту не дає. Дана методика також не повністю адаптована до українських реалій. Так, наприклад, розроблені ДПА показники, що використовуються при визначенні комплексного показника ризику суб'єкта господарської діяльності щодо ПДВ, не завжди практичні.

ДПА України вважає, що сам факт господарської діяльності суб'єкт підприємництва вже має податковий ризик, що складається з:

- ⇒ галузевого;
- ⇒ регіонального;
- ⇒ ризику типу діяльності.

Галузеві та регіональні ризики визначаються на підставі статистичної інформації та реєстраційних даних підприємства.

Зокрема галузевий ризик визначається на підставі статистичної інформації як відношення кількості встановлених порушень у конкретній галузі до кількості платників податків, що виконують свою діяльність у цій галузі.

$$P_z = \frac{K_{пор}}{K_{сгд}} \times 100,$$

де P_z – ризик діяльності у конкретній галузі;

$K_{пор}$ – кількість суб'єктів підприємницької діяльності, у яких виявлено порушення щодо сплати податків у конкретній галузі;

$K_{сгд}$ – кількість суб'єктів підприємництва у конкретній галузі.

Але за галузевим принципом не можна нічого конкретного сказати про податкові порушення, оскільки факт цих порушень залежить, насамперед, від організаційно-правової форми суб'єкта і кваліфікації його працівників. Суб'єкти малого бізнесу більш схильні до податкового порушення, ніж великі платники тому, що при виявленні істотних порушень податкового законодавства втрачати йому нічого. Підприємство можна просто ліквідувати.

Регіональний ризик обчислюється на підставі статистичної інформації як відношення кількості встановлених порушень у конкретному регіоні до кількості платників податків, що діють у певному регіоні.

$$P_{рег} = \frac{K_{пор}}{K_{сгд}} \times 100,$$

де **Ррег** – ризик діяльності у конкретному регіоні;

Кпор – кількість суб'єктів підприємницької діяльності, у яких виявлено порушення щодо сплати податків у конкретній галузі;

Ксгд – кількість суб'єктів підприємництва у конкретному регіоні.

Теоретично значення цих ризиків можуть коливатися від 0 до 100. Реально ж немає таких галузей і регіонів, які не допускають податкових порушень. Нині, при податкових перевірках практично на всіх підприємствах, на яких не було б виявлено податкових порушень – податкові інспектори практично завжди складають акти документальних перевірок з зазначеннями виявлених порушень. Отже, обидва показники ризиків будуть близькі до 100 відсотків.

Крім цих двох показників, розроблений ще один – ризик типу діяльності. Він визначається відношенням сум доходів, отриманих від посередницької діяльності, до загальної суми доходів суб'єкта підприємництва.

$$P_{т.д.} = \frac{\sum D_{посер}}{\sum D} \times 100,$$

де **Рт.д** – ризик типу діяльності;

Дпосер – сума доходів, отриманих від посередницької діяльності;

Д – суми загальних доходів платника податків.

Цей показник можна трохи змінити. Не зрозуміло, чому саме посередницька діяльність вважається найбільш ризикованою діяльністю. І чому тільки вона відноситься до ризикових. До них можна також відносити оптову торгівлю⁴⁸, зовнішньоекономічну діяльність та ін.

Більш доречним є застосування комплексного показника, який враховував би усі ризикові операції платників податків:

⁴⁸ Згідно Класифікації видів економічної діяльності (КВЕД) оптова торгівля і посередницька діяльність вважаються окремими видами діяльності.

$$P_{m.д.к.} = \frac{\sum_{i=1}^n D_{i.p.}}{\sum D} \times 100,$$

де **Рт.д.к.** – ризик типу діяльності комплексний;

$D_{i.p.}$ – сума доходів, отримані від і-ої ризикової діяльності;

D – сума загальних доходів платника податків.

На основі регіонального ризику, галузевого ризику та ризику типу діяльності ДПА пропонує розраховувати показник внутрішнього податкового ризику за наступною формулою:

$$B = \frac{(P_z + P_{рег} + P_{m.д.})}{3}$$

Він не є достатньо об'єктивним тому, що галузевий та регіональні ризики практично завжди наблизатимуться до 100%, а варіація показника ризику типу діяльності можлива від 0 до 100%. Для об'єктивнішої оцінки ризику несплати усіх податків більш доречно використовувати запропонований нами комплексний показник ризику типу діяльності. А показники галузевого і регіонального ризику треба також використовувати для визначення кількісного складу перевіряючих.

На нашу думку, увага (контроль) податкових органів до сумлінних платників має бути мінімальною, щоб не створювати перешкод для бізнесу та виконання фіскальних обов'язків. З такими клієнтами податкові органи мають виконувати в основному просвітницьку та профілактичну роботу, спрямовану на попередження порушень податкового законодавства. Взаємовідносини з такими платниками повинні ґрунтуватись на постачанні їх інформацією і так званому “обережному керуванні”. Тобто це реалізовується шляхом зменшення термінів обслуговування клієнтів при: наданні будь-яких довідок, звірці розрахунків з бюджетом, першочерговому поверненні сум переplat у зв'язку із заявою такого клієнта.

З іншого боку, увага до платників, що систематично порушують податкове законодавство, має спрямовуватися на зменшення наявності ризиків і створення умов для переведення їх до категорії сумлінних. Податковий аудит, спрямований на виявлення та усунення конкретного ризику у таких порушників, має розпочинатися з ознайомлення з установчими документами клієнта; документами, що характеризують правові підстави взаємовідносин клієнта з контрагентами (угоди, протоколи намірів, листування), що стосуються діяльності в якій діє цей конкретний ризик. Далі має визначатися спосіб відображення у податковому та бухгалтерському обліках операцій, внаслідок проведення яких виникає ризик, оцінюються його відповідність вимогам чинного податкового законодавства.

З метою посилення дієвості моніторингу податкових ризиків, боротьби з порушниками податкового законодавства, реалізуючи запропонований нами п'ятий етап менеджменту податковими ризиками (прийняття рішень, пов'язаних з ліквідацією виявлених та попередженням супутніх податкових ризиків), слід використовувати такі методи:

- ⇒ постійний контроль та спостереження – перевірка відповідності податкових декларацій та розрахунків, наданих підприємством, з даними, отриманими з зовнішніх джерел (митниць, банків, правоохоронних органів тощо), наприклад, звірка даних, відображених підприємством в декларації по податку на додану вартість про обсяги експорту продукції (робіт, послуг) з даними митниць за відповідний період;
- ⇒ контрольні закупки, ревізії кас, складів, інвентаризації залишків грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей;
- ⇒ постійне інформування клієнта про зміни у чинному законодавстві;
- ⇒ інформування клієнта про порушення податкового законодавства іншими підприємствами;

- ⇒ інформування клієнтів про приклади господарської діяльності без порушення податкового законодавства;
- ⇒ ініціювання позапланової комплексної документальної перевірки.

Особлива увага у боротьбі з податковими правопорушеннями має приділятися підрозділам податкової міліції. Вони зобов'язані:

- ⇒ виявляти і обліковувати осіб, котрі підлягають профілактичному впливові, офіційно застерігати їх про неприпустимість протиправної поведінки;
- ⇒ збирати, аналізувати, узагальнювати інформацію про порушення податкового законодавства, прогнозувати тенденції розвитку негативних процесів кримінального характеру;
- ⇒ перевіряти і вживати відповідних заходів за заявами, повідомленнями та іншою інформацією про злочини та правопорушення;
- ⇒ здійснювати оперативно-розшукову діяльність, досудову підготовку матеріалів за протокольною формою, а також провадити дізнання та досудове слідство в межах своєї компетенції, вживати заходів до відшкодування заподіяних державі збитків.

2) забезпечувати високу податкову культуру в обслуговуванні платників;

3) забезпечувати збереження прав платників податків, передбачених чинними нормативно-правовими актами.

Податкові ризики мають властивість постійно видозмінюватися. З часом з'являються нові, виникають видозмінені уже відомі. Менеджмент такими ризиками вимагає певної упорядкованості з ознаками системності та оптимальності. При прийнятті антикризових рішень необхідно враховувати не лише фіскальні, але й фінансові, соціально-економічні результати. І при певних обставинах вирішувати систему таких завдань. З теоретичної точки зору, для боротьби з ризиками треба виділити такі форми:

- ⇒ запобігання появі випадкових подій, що формують ризикові ситуації;
- ⇒ поборення (репресія) випадкових подій, появі яких не вдалося запобігти.
- ⇒ задоволення потреб, які виникли внаслідок дії ризику (компенсація втрат).

Заходи антикризового характеру можна поділити на такі групи:

1) превентивні;

Ці заходи є першорядними при боротьбі з податковими ризиками, бо дозволяють уникнути можливих втрат. Історично склалося, що вони домінують і найбільш ефективні при боротьбі з порушниками податкового законодавства. У контексті даної групи слід використовувати такі заходи:

- ⇒ стабілізація та спрощення законодавчого поля України, в тому числі у сфері податків;
- ⇒ спрощення процедури адміністрування податків;
- ⇒ розробка відносно простої та відкритої для громадськості методики оцінки вибору способів і форм господарської діяльності з позиції оптимального режиму оподаткування;
- ⇒ розробка стандартної методики оцінки податкового навантаження на юридичних та фізичних осіб;

2) обмежуючі;

Дані дії спрямовані на стримування розвитку ризику та зменшення величини втрат від появи ризиків, яких неможливо уникнути. Серед них для покращення “податкової кон’юнктури” в Україні слід виділити:

- ⇒ покращення координації діяльності контролюючих органів в процесі податкового контролю;
- ⇒ трактування податкового законодавства з використанням різних форм спілкування з громадськістю;
- ⇒ проведення профілактичного контролю стосовно існуючих податкових ризиків.

3) компенсуючі.

Вони мають на меті відшкодування втрат від ризику. У важливості заходів вони займають третє місце після превентивних та обмежуючих. Їх об'єктом є частина витрат, яка може бути відшкодована за рахунок проведення відповідних заходів, зокрема таких:

- ⇒ покращення процедури притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства;
- ⇒ законодавче врегулювання зміни обсягу податкового боргу та безпосередня діяльність по його зменшенню.

Актуальність дій у такому напрямку обґрунтовується його постійним збільшенням (див. рис. 3.7.):

- ⇒ збільшення повноважень у сфері застосування санкцій податкових органів стосовно систематичних порушників податкового законодавства чи повторюваних податкових ризиків;
- ⇒ застосування нових для України сучасних форм податкового стимулювання (тобто, податкових канікул, звільнення від оподаткування на перших етапах підприємницької діяльності);
- ⇒ забезпечення демократичності у процедурі погашення податкового боргу, продажу заставного майна на користь держави.

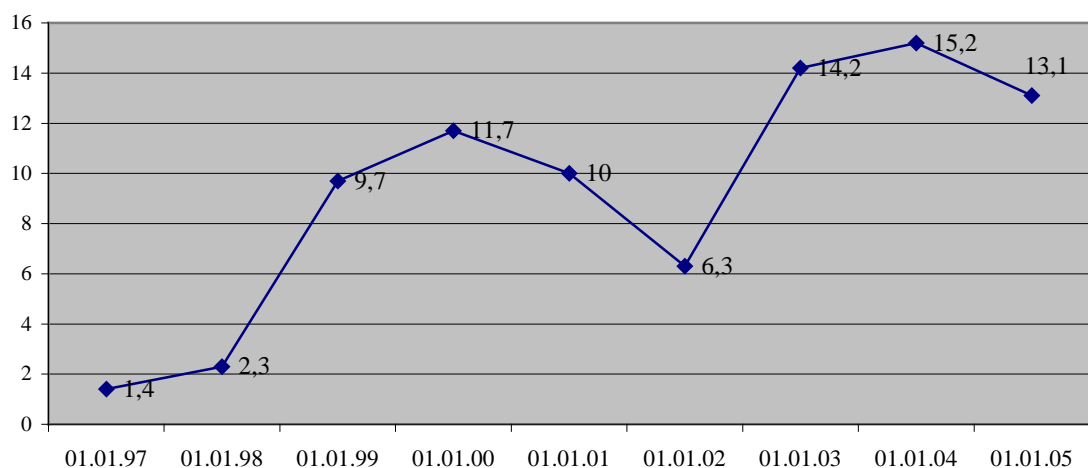


Рис. 3.7. Динаміка податкового боргу (без пені і санкцій), млрд. грн. [134, с.67]

Окремі автори наводять два принципи для подолання податкових ризиків:

- 1) послідовні дії, які передбачають таку черговість заходів: превентивні – обмежуючі - компенсуючі;
- 2) одночасні дії, при яких можуть застосовуватися паралельно перелічені заходи.[91,с.177]

У сучасних вітчизняних умовах, на нашу думку, обов'язковим є застосування тільки другого принципу. Це, по-перше, пояснюється великою кількістю існуючих податкових ризиків. По-друге, трансформаційний період вітчизняної ринкової економіки вимагає прийняття не одноразових рішень, а застосування цілого комплексу взаємопов'язаних дій, направлених на ліквідацію таких ризиків.

Для визначення способів усунення того чи іншого ризику, повинні бути враховані результати його розробки, інформації про нього. Основною дією, націленою на виявлення та усунення податкових ризиків є проведення податкового аудиту.

Підвищення якості моніторингу податкових ризиків потребує запровадження нових методів при організації процесів перевірки податкової, фінансової звітності та інформації з зовнішніх джерел. Вагомим напрямком модернізації податкової служби України стосовно цього є реорганізація контрольної роботи з метою виявлення та упередження на якомога ранній стадії можливих порушень податкового законодавства за рахунок застосування нових методів контролю та аналізу діяльності суб'єктів підприємництва. Крім цього, кожен громадянин або суб'єкт підприємницької діяльності повинен відчувати себе повністю захищеним від будь-якого упередженого відношення до себе з боку податкових органів та мати можливість працювати без їхнього необґрунтованого втручання. З цією метою Департаментом розвитку та модернізації державної податкової служби у 2002 році були розроблені Методичні рекомендації з організації кабінетного аудиту (для юридичних осіб) [113], основою яких є створення системного підходу до організації роботи з платниками податків.

У вказаних Методичних рекомендаціях кабінетний аудит визначений як один із нових напрямів забезпечення контролю за виконанням податкових зобов'язань платниками податків за допомогою співставлення даних податкової і фінансової звітності з використанням комп'ютерних мереж та аналізу фінансово-господарської діяльності платників податків, який базується на достовірній інформації з внутрішніх та зовнішніх джерел, без виходу на місце розташування (знаходження) платника податків.

Вважаємо, що ключовим моментом у проведенні кабінетного аудиту є відстеження сфер фінансово-господарської діяльності клієнта з великими резервами збільшення податкових надходжень. Тому пропонуємо таку схему процедури здійснення кабінетного аудиту (додаток Р).

Як видно з схеми, одним з етапів цього процесу є здійснення аналізу інформації про платника з використанням внутрішніх і зовнішніх джерел. Одним із таких джерел повинна стати інтегрована база даних органів державної влади про платників податків. Вона повинна забезпечувати:

- ⇒ збір, фіксацію та обробку всієї інформації про платників податків, отриманої з внутрішніх і зовнішніх джерел;
- ⇒ періодичне оновлення цієї інформації;

Крім цього, до шляхів розвитку кабінетного аудиту в Україні слід віднести:

- ⇒ визначення податкових ризиків на підставі виявлених відхилень у податковій звітності;
- ⇒ вивчення фінансово-господарської діяльності платників податків.

Необхідним є також розроблення відповідного програмного забезпечення щодо алгоритмів співставлення показників податкової і фінансової звітності та законодавчого врегулювання питання отримання податковими органами інформації від зовнішніх джерел.

Загалом, ефективна реалізація процедур кабінетного аудиту може стати ефективним засобом у детальному вивченні та оперативному спостереженні за господарською діяльністю платника податків,

упередженням порушень ним податкового законодавства з одночасним мінімально можливим невтручанням у діяльність такого платника податків.

Серед інших заходів, які слід застосовувати для ліквідації податкових ризиків в Україні можна виділити:

- 1) удосконалення податкового законодавства у напрямку його побудови на наукових принципах оподаткування;

В розвинутих країнах нормативно-правові акти коригуються вкрай рідко. І кожне нововведення в податкову систему викликає, як правило зміни податкового навантаження. Якщо ж передбачається кардинальне реформування системи оподаткування, то проводяться складні макроекономічні розрахунки, які дозволяють оцінити ефективність можливих змін. В Україні ж поки що відсутня така методика внесення змін. Загалом просто переймається зарубіжний досвід без оцінки його адаптованості до економіки нашого типу.

Стабілізація вітчизняних податкових відносин надасть впевненості платникам податків, інвесторам і зміцнить бюджет, що забезпечить проведення ефективної фіскально-регуляторної політики в державі. Для того, щоб платник податків своєчасно орієнтувався та дотримувався вимог законодавства існуюче законодавство слід періодично оцінювати за такими критеріями:

- ⇒ оприлюднення нових векторів податкової політики;
 - ⇒ ознайомлення з законодавчими актами зацікавлених суб'єктів та представників різних галузей народного господарства;
 - ⇒ виконання законодавства повинне бути частиною системи гарантування якості обслуговування платника;
 - ⇒ повинні надаватися регулярні консультації, роз'яснення платникам податків;
- 2) організувати та посилити диференційований підхід до платників податків відносно від приналежності їх до різних груп ризику у процесі добровільного виконання податкових зобов'язань;

Платники з однаковими особливостями повинні складати одну цільову групу. В залежності від специфіки тієї групи повинні використовуватись ті методи, котрі краще за все підходять до особливостей такої групи. Розроблена диференціація платників податків по категоріям уваги[17] повинна стосуватися не тільки платників ПДВ, а й платників усіх інших податків. Крім того, вона повинна реалізовуватися на практиці, а не піддаватися лише нормативному декларуванню.

- 3) забезпечення суб'єктам підприємницької діяльності гарантій закону (запобігання зловживання владою), дотримання принципів якісного менеджменту, таких як: об'єктивність, своєчасні повідомлення та правочинність прийнятих рішень, оперативне та якісне обслуговування платників податків;
- 4) поширення практики дій розстрочення та відстрочення податкових платежів, регламентованих законом №2181 "Про порядок погашення податкових зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами"[4] щодо суб'єктів підприємництва, економічна діяльність яких має вагомні перспективи, хоча характеризується тимчасовими економічними труднощами;

Підприємствам, які переживають економічний спад у своїй діяльності повинна надаватися відстрочка (на період від кількох місяців до кількох років) або розстрочка у сплаті податків. При цьому перед прийняттям таких рішень, повинен передувати глибокий та усесторонній аналіз підприємств даної території чи галузі, з використанням згаданого вище диференційованого розподілу по категоріям уваги;

- 5) з метою боротьби з податковими ризиками слід уникати застосування принципу "максимізації стягнень".

Обов'язком податкових адміністрацій повинно бути виконання функцій передбачених податковим законодавством (в першу чергу – контроль за дотриманням податкового законодавства[10]) та робота з

платниками податків, а не максимізація податкових стягнень. Мета створення податкових адміністрацій не полягає у збільшенні надходжень. Надходження від сплати податків можуть зростати не тільки від роботи податкових органів, але й від економічного розвитку, соціальних впливів тощо.

- 6) забезпечення обміну інформації та знаннями з вітчизняними та зарубіжними державними фінансовими інституціями на належному автоматизованому рівні;
- 7) у якості покарань за вчинені податкові правопорушення і відповідне виникнення та розвиток податкових ризиків застосовувати систему дій, котрим притаманні такі ознаки:
 - ⇒ систематичний аналіз способів та схем ухилення від оподаткування;
 - ⇒ переслідування шахрайства у судовому порядку і забезпечення незалежності судової гілки влади;
 - ⇒ надання особливої уваги відстеженню порушників податкового законодавства (з залученням зарубіжних та міжнародних організацій);
 - ⇒ ефективне доведення справ щодо ухилень (особливо у великих масштабах) до судового розгляду.
- 8) підвищення прозорості у податковій сфері та належному контролю органів державного управління;
- 9) створення правового механізму та відповідної інфраструктури для протидії відмиванню коштів, отриманих незаконним шляхом, і поверненню незаконно вивезених з України капіталів;
- 10) постійно проводити аналіз роботи підприємств з метою визначення кількості та переліку збиткових;

При здійсненні такої роботи слід: попереджувати продаж продукції збитковими підприємствами за цінами нижчими від звичайних; встановлювати джерела погашення збитків; відслідковувати можливі

випадки отримання компенсації таких товарів від третіх осіб, забезпечивши її включення до бази оподаткування.

11) запровадити практику постійного моніторингу господарської діяльності платників податку на предмет:

- ⇒ виявлення нетипових операцій, що здійснюються такими платниками;
- ⇒ визначення переліку підприємств, які мають великий обсяг оподатковуваних операцій, а декларують незначні суми податкових зобов'язань;
- ⇒ відслідковування руху коштів через банківські рахунки платника, який мав економічні відносини з фіктивними чи “брудними” підприємствами;

Підсумовуючи, слід зауважити, що використання механізму протидії податковим ризикам лише до так званих “ризикових” категорій платників, дозволить зменшити навантаження на працівників контролюючих органів і дозволить покращити ставлення добросовісних платників податків до працівників цих органів, в зв'язку з зменшенням кількості перевірок.

3.3. Гармонізація податкових стосунків

Добре налагоджений податковий менеджмент являється показником економічної зрілості держави. Рівень цивілізованості країни, в свою чергу, визначається ступенем захисту інтересів податкоплатників. В економічно розвинутих країнах податкова система в результаті багатовікової еволюції досягла гармонійного поєднання інтересів платників податків і держави. Це виражається в захисті підприємця від кримінальних структур, встановленні оптимальної величини розподілу доходу чи прибутку, створенні атмосфери прагматичного партнерства. Адже люди та їх групи завжди вступали у

взаємовідносини з іншими людьми та групами для задоволення потреб та досягнення певних цілей.

Зростання взаємозалежності у сучасному суспільстві вимагає більш складної соціальної, політичної і економічної взаємодії між ними: встановлення і підтримання належних взаємовідносин на всіх рівнях соціальних систем стало важливою сферою прикладання зусиль науковців та практиків. Сюди можна відносити людські взаємовідносини, відносини у шлюбі, трудових колективах, організаціях, а також відносини між націями та народами (міжнародні відносини). Особливий інтерес викликає вивчення взаємовідносин між певними організаціями й відповідною громадськістю, тобто людьми та їх групами, які певним чином пов'язані з тими організаціями.

Проблема співвідношення інтересів держави та економічних агентів досить давня, тому складно знайти людину, у менталітеті якої не відобразилось би певне відношення до дій такого суспільного інституту як держава. Як суспільний інститут держава виступає у відношенні до особи інститутом примушення, який наголошує суспільні цілі, але прагне досягти їх за рахунок індивіда, примушуючи його платити податки на утримання самого апарату примусу та соціальної сфери. Оскільки кожна людина позитивно сприймає отримання доходу у будь-якій формі і негативно його втрату (якщо це не пов'язано з задоволенням її проблем), сплата платежів на користь державі у будь-якому обсязі не спричиняє індивідууму задоволення. Тому психологічне сприйняття дій держави у сфері фіскального тиску на індивіда має два основних прояви у його поведінці:

- ⇒ індивід або підтримує державу сплатою податків у повному обсязі;
- ⇒ або зробить усе можливе, щоб зменшити фіскальний тиск (тобто проявити опір).[93]

Для країни з низьким рівнем особистого споживання психологічне сприйняття фіскальних дій має не останнє значення. Саме воно формує

мотивацію особи у відношенні до держави: всі доходи особи легалізовані (тобто відомі державі) чи ні. Проблема в тому, що через свідомості економічних агентів, їх психологічні оцінки “щирості” обіцянок з боку держави і наслідків довіри цим обіцянкам, довго не “відпускають” свідомість індивідуума. Це має своїм наслідком неефективне використання окремих функцій державного податкового менеджменту (наприклад, податкового регулювання), оскільки економічні агенти ще деякий час продовжують бути нечутливими до державного впливу. Результатом цього є відсутність змін у об’єкті впливу податкового менеджменту та досягнення поставлених цілей.

Прагнення держави мобілізувати додаткові ресурси за рахунок легалізації тіньових капіталів цілком зрозуміло. Але при цьому відносини з легалізації між відповідними державними органами та економічними агентами мають бути еквівалентними. Якщо економічний агент приховує від держави частину своїх коштів, то для нього може бути замало тільки усвідомлення того, що держава наголошує на відсутності переслідувань у разі добровільної легалізації тіньових доходів. Добровільна легалізація доходів суб’єкта господарювання від вторинної економіки (економіки, яка не сплачує податків – тіньової економіки) є свідомим оприлюдненням протиправних дій, що саме по собі є досить важким кроком з психологічної точки зору. Тому слід врахувати, у який спосіб економічним агентам повідомляють про наміри держави щодо легалізації доходів. Особливо, у разі відсутності з боку держави можливостей або прагнення запропонувати особам, що легалізують свої доходи, певні переваги щодо цієї дії. Податкова амністія, конфіденційність інформації, гарантії відсутності дій з боку держави щодо конфіскації задекларованого капіталу – все це може викликати інтерес та сформувати у економічного агента психологічне підґрунтя для декларування своїх нелегальних доходів.

Інструментами фіскального впливу, які мають досить виразний психологічний вплив слід вважати ставки оподаткування (особливо прямого), оскільки саме з податковою системою, незалежно від бажання економічного

агента, він має справу хоча б уже тому, що функціонує як економічна одиниця.

Варто зазначити, що податкові стосунки у податковому менеджменті кожної країні формується на власній політичній арені, що дуже ускладнює його використання для стабілізації і розвитку економіки.

Рішення, що приймаються органами держави щодо податкового менеджменту досить часто є стимулом циклічності: вона не протистоїть спадові чи інфляції. Як це не парадоксально, але дефіцити бюджетів мають властивість бути політично привабливими, а надлишки сприймаються у політичному плані болісно. Іншими словами, можливо, існує політична схильність на користь дефіцитів, тобто податковий менеджмент може уособлювати пристрасть до стимулювання економіки та інфляції. Зниження податків є політично популярним, особливо, якщо це дозволяє виборцям політиків, які обстоюють таку політику, користуватися її перевагами. Навпаки, підвищення податків, не подобається виборцям.

Окремі економісти (Макконел, Брю [179]) підкреслюють, що мета політиків – це не обов'язково діяльність в інтересах національної економіки, а, радше, прагнення до переобрання. Політики можуть свідомо використовувати податковий менеджменту для максимізації підтримки виборців навіть тоді, коли їхні фіскальні рішення дестабілізують економіку. Згідно з цією точкою зору, менеджмент у сфері оподаткування може здійснюватись в егоїстичних політичних цілях і спричиняти економічні коливання.

Зрозуміло, що населення під час голосування враховує економічні умови. За допомогою процедури виборів тих, хто при владі, буде покарано, якщо економіка перебуває у депресивному стані, або винагороджено, якщо економіка процвітає. Отже, ближче до виборів, політики, що перебувають при владі (за допомогою відповідно налаштованого парламенту), знижуватимуть податки. Ці дії будуть популярними не лише самі собою, а й створені ними стимули сприятливо вплинуть на всі економічні показники.

Обсяг виробництва і реальні доходи зростуть; безробіття зменшиться, а рівень цін залишатиметься відносно стабільним. Як наслідок, політики, що перебувають при владі, використають дуже сприятливі економічні умови для повторного обрання. Однак, можна стверджувати, що після виборів продовження політики податкового стимулювання зростання економіки щораз більше вестиме до зростання рівня цін і щораз менше – до збільшення реальних доходів населення. Серед громадськості зростатимуть побоювання посилення інфляції. Це нашкодить політиків до дестимулюючих дій. Отже, “випродукований у столиці” спад, можна сказати, ґрунтуватиметься на впорядкуванні урядових видатків і підвищенні податків для стримування інфляції. Цей спад не зашкодить обраним політикам, бо до наступних виборів залишатиметься ще кілька років, а для більшості виборців вирішальну роль відіграє стан економіки за рік до виборів чи близько цього. Справді, спад забезпечує нову точку відліку, з якої знову можна використати податковий менеджмент для індукування нового піднесення у період наступних виборів. Таке можливе перекручення реалізації податкового менеджменту створює серйозні проблеми, але їх важко засвідчити документально.

Тому, політичні аналітики повинні розуміти, що існує потенційна упередженість у політичних стимулах, яка може завадити прийняттю оптимальних рішень щодо податкового менеджменту. Назвемо наступні:

- можливість фінансування державного дефіциту за допомогою довгострокових позик сприяє відкладенню прийняття економічно обтяжливих рішень щодо зменшення кількості податкових пільг;
- переваги обережної та орієнтованої на продуктивність податкової політики витрат є очевидним лише у довгостроковому періоді, який перевищує строк повноважень державної адміністрації;
- навіть у період фіскальної консолідації набагато легше підвищити податки, ніж скорочувати бюджетні програми;
- те, що обрані урядовці удають видимість звернення до нагальних проблем, може зробити їх відомішими та популярнішими, ніж,

якщо, вони покращуватимуть адміністрування чинних програм, запроваджених їх попередниками (це часто пояснює, чому збільшуються розміри уряду).

Державний податковий менеджмент у кожній країні має свої особливості ще й з погляду того, що на нього може впливати менталітет суспільства – сформована століттями свідомість людей. Справа не в тому, що підвищення податків в одній країні буде сприйматись позитивно, а в іншій – ні. Йдеться про форми та спроби вияву психологічної реакції на фіскальні дії держави. Якщо національний тип охарактеризовано як впертий індивідуалізм, то економічні агенти даної країни будуть опиратись діями держави, захищаючи свої інтереси доти, доки це буде можливо. Про це не слід забувати, коли розглядаються можливі перспективи здійснення податкового регулювання.

Успіх реалізації політичних рішень щодо управління оподаткуванням залежить від соціально-економічної організації суспільства. Такий підхід до пояснення й вирішення, фіскальних проблем дістав назву фіскальної соціології.[93] Іншими словами, фіскальна соціологія – це наука про суспільство як цілісну систему з її складовими у питаннях фіску – вивчає закономірності й рушійні сили їх функціонування у межах суспільства, його внутрішніх і зовнішніх законів розвитку.[26,с.35] Крім цього, існує поняття податкової етики або фіскальної культури. Під нею слід розуміти частину національно-культурних особливостей народу кожної держави. Наприклад, у Скандинавських країнах, зокрема, у Швеції, рівень оподаткування сягає 50% валового національного доходу, тоді як у США і Японії цей показник не перевищує 35%.[88] Для американця або японця, мабуть, був би нестерпний такий рівень оподаткування.

Державним фінансам властивий нерозривний зв'язок з розвитком держави та суспільства. Фінансові процеси, пов'язані з державними доходами та видатками, фінансове становище держави неможливо зрозуміти поза соціологічним контекстом. Об'єктивна залежність між

суспільним устроєм, рівнем економічного розвитку й політичним середовищем, з одного боку, і бюджетною системою – з іншого вимагає систематичного врахування змін соціальних параметрів при аналізі фінансових явищ.

В сучасних умовах, часто поведінку платника податку зумовлює небажання повністю або частково сплачувати податок, що призводить до правопорушень (податкових девіацій) – учинення певних заходів, що суперечать загальноприйнятим, законодавчо встановленим нормам податкової поведінки. Причинами і умовами податкових девіацій можуть бути:

- 1) середовище, яке формує дисгармонію чи деформацію потреб, ціннісних орієнтацій, що перетворюються у девіантні мотивації;
- 2) сама девіантна мотивація;
- 3) ситуації, в якій перебувають особа чи фірма у процесі формування, життєдіяльності та безпосередньо у процесі здійснення мотивацій;
- 4) психофізіологічні й психологічні особливості.

За характером і змістом мотивації варто виділити такі групи податкових девіантів:

- ⇒ із негативно-зневажливим ставленням до державних цінностей, встановлених у суспільстві морально-етичних норм;
- ⇒ із корисливим спрямуванням;
- ⇒ із легковажно-безвідповідальним і зневажливим ставленням до вимог і обов'язків;
- ⇒ з орієнтацією на абсолютний пріоритет власних потреб і потреб підприємства;
- ⇒ з орієнтацією на необхідність задоволення життєвих потреб.[26,с.38]

Ухилення від оподаткування має серйозні наслідки з точки зору справедливості, воно призводить до порушень у податковій системі,

дозволяючи декому із платників уникнути виконання податкових зобов'язань, тоді як інші виконують їх повністю. Це явище також призводить до зменшення податкових надходжень, порушує умови конкуренції.

Надзвичайно важливими, на наш погляд, у системі відносин платників податків і держави повинні бути зв'язки з громадськістю органів державної виконавчої влади України загалом та органів державної податкової служби зокрема. Сформована в Україні система соціально-політичних відносин населення і держави характеризується дуже слабким рівнем “податкової грамотності” громадян. Практично жодна громадська структура, крім державної податкової служби не має серйозної концепції розвитку зв'язків з громадськістю. Стосовно цього слід розвивати систему інформаційних зв'язків між державою і громадянами.

В ході становлення державної служби одним з першочергових завдань має бути розробка норм і вимог сучасної етики податківця. Особлива актуальність такої розробки обумовлена тими обставинами, що питання етики, норм і правил поведінки персоналу податкової служби, як і державних службовців загалом не регулюються достатніми спеціальними нормативними актами. Правила і стандарти поведінки чиновників частково регулювалися окремим положеннями різних нормативних актів, а в радянський період – партійними і урядовими постановами.

Серед нормативно-правових актів, що сьогодні регулюють норми поведінки державних службовців можна говорити лише про окремі аспекти, які зафіксовані в Законах України “Про державну службу”, “Про боротьбу з корупцією” та Загальних правилах поведінки державного службовця.

Зокрема, у статті 5 Закону України “Про державну службу”, яка має назву – “Етика поведінки державного службовця”, зазначається що державний службовець повинен:

⇒ сумлінно виконувати свої службові обов'язки;

- ⇒ шанобливо ставитись до громадян, керівників і співробітників, дотримуватися високої культури спілкування;
- ⇒ не допускати дій і вчинків, які можуть зашкодити інтересам державної служби, чи негативно вплинути на репутацію державного службовця.[9]

У статті 17 “Присяга державного службовця” Закону України “Про державну службу” є ряд положень, які прямо не вказують на етику поведінки державного службовця, але безпосередньо з нею пов’язані. Присягу приймають державні службовці, які вперше зараховуються на державну службу, і її можна розглядати як один із засобів забезпечення законності й етичності в діяльності державних службовців.

Практика стосунків, що склалася за попередньою системою, вважала людину простим “гвинтиком” і тим самим звільняла службовця від дотримання будь-яких норм поведінки. Від службовців вимагали “однотипного” підходу, який не враховував специфіки особливих випадків. У бюрократичній машині було порушено зв’язок із безпосередньою діяльністю: бюрократ відслідковував лише хід і етапи справи (моральний бік проблеми його не цікавив), він задовольнявся відповідністю зовнішнім формам і не відчував необхідності, вадливості змін і вдосконалення своєї поведінки. Але підходи до розуміння бюрократичного типу управління різняться – не можна вважати його однозначно недосконалими і неефективним. М.Вебер, видатний німецький соціолог, вважає, що бюрократія являє собою найбільш оптимальну й ефективну організаційну форму для вирішення комплексу питань, пов’язаних з виконанням державою її функцій. Бюрократію Вебер розглядає як ієрархічну систему державних службовців, кожний з яких має чітке коло обов’язків і компетенцій.[27,с.523] При виконанні своїх обов’язків бюрократи керуються постановами і загальними нормативними документами. Вони є кваліфікованими спеціалістами, які отримують фіксований оклад і мають гарантію на забезпечення старості. Порівняно з оцінкою Вебера сучасне визначення бюрократії є критичнішим і

стриманішим. Нерідко бюрократія порівнюється з жахливим, формалістичним, озлобленим, неефективним, корумпованим механізмом.⁴⁹

Тоді у представників державного апарату, при бюрократичній радянській системі, були інші уявлення про обов'язок, честь, мораль, ділові й особисті якості. У стосунках переважали командно-адміністративні методи управління (див. таблицю 3.1).

Таблиця 3.1

Порівняльна характеристика етики ділового спілкування [24,с.160]

Система управління	
Авторитарні, командні методи і підходи	Колегіальне керівництво
Режим директив	Діалог, дискусія і відверта розмова
Догматизм і окрик	Компетентність, досвідченість, аналіз проблем
Нав'язування зверху схем діяльності	Вивчення можливостей соціальних груп і осіб та створення умов для їх саморозвитку
Зверхність і відчуження	Доступність у спілкуванні, вміння привертати до себе людей, добиватися їх довіри, бути активним учасником ділового і соціального спілкування
Чванливість	Повага до особистої гідності співрозмовника, вміння прислухатися до думки компетентних спеціалістів
Шаблонно-трафаретний підхід до людей	Диференційований підхід до представників різних верств населення
Формальне ставлення до людей	Досконале знання потреб особистості, здатності співчувати, допомогти у вирішенні життєвих проблем

⁴⁹ Такому визначенню бюрократії великою мірою чправ відомий трактат Паркінсона про неефективність демократії, а також сформульований ним у 1957р. закон. Так званий закон Паркінсона складеться з двох частин:

- 1) спостереження, що в апараті управління незалежно від обсягу робіт стабільними темпами зростає кількість підлеглих;
- 2) спостереження, що в апараті управління обсяг робіт розширюється аж до воного вичерпання наявного робочого часу.

Виконання законів накладає серйозні обов'язки на державних службовців. Це стосується і того випадку, коли від керівника йдуть незаконні накази та вказівки. Державні службовці, які працюють на довіру та інтереси громадян, перевагу віддадуть невиконанню такого наказу. Тим більше, що стаття 10 Закону України “про державну службу” вказує, яким чином повинен поводити себе державний службовець у разі одержання доручення, яке суперечить чинному законодавству. Але досить часто, в реальному житті службовці порушують закони, підкоряючись обставинам. Відповідно до них реальна поведінка не буде завжди однаковою: хтось замислиться про етичний вибір, а хтось закриє на це очі.

З позиції виконання службових обов'язків та дотримання моральної дисципліни пропонуємо визначити такі оціночні показники роботи податкових інспекторів (див. табл. 3.2.).

А у додатку С нами розроблено та запропоновано критерії оцінки поведінки та показники якості роботи працівників органів державної податкової служби.

Розглядаючи питання етичної поведінки державних службовців, не можна не спинитися на проблемах, пов'язаних із конфліктом інтересів у податковій службі. Загальний підхід полягає у тому, що моральним обов'язком податківця є задоволення потреб і забезпечення благополуччя громадян. Конфлікт інтересів також входить у категорію етичних проблем, пов'язаних з обов'язком поважати власність інших людей і дотримуватися закону. Привласнення державних коштів, хабарництво, розтрата, виплата відсотків у вигляді нагороди за вирішення конфліктів – все це дії, у яких порушники переслідують свої власні інтереси, а також порушують закон.

Зазначені дії, є основою поняття корупції. У перехідні періоди у багатьох суспільства широкого розмаху набуває це соціальне зло. Особливо небезпечним є те, що корупція стає елементом поведінки не просто вищих державних службовців, а найвищих посадових осіб, політиків. Це

обумовлено низьким рівнем управлінської культури в органах державної влади.

Таблиця 3.2.

Оціночні показники роботи податкових інспекторів

Загальні відомості	Особисті відомості про працівника (наприклад, прізвище, ім'я і т.д.)
Професійні навички	Рівень володіння фахом, мовою, додаткові знання
Виконання обов'язків	Аналіз дотримання правил поведінки державного службовця, виконання посадових інструкцій
Ділові якості	Професійна компетентність, відповідальність, ініціативність, самостійність у роботі, оперативність у прийнятті рішень і здатність до контролю за їх реалізацією, уміння акумулювати необхідну інформацію та виділяти найголовніше, працювати з нормативно-правовими актами та іншими документами
Особисті якості	Працездатність, комунікабельність, уміння керувати підлеглими, уміння встановлювати взаємовідносини з колегами, творчий підхід до справи, принциповість, послідовність, самокритичність
Результативність роботи	Ступінь корисності рішень, дій у виконанні податкових функцій, гармонізації стосунків з платниками податків
Здатність до вдосконалення	Види професійного навчання, здійсненого службовцем, здатність до самоосвіти, відношення до професійного навчання колег та підлеглих
Здатність до кар'єрного росту	Хронологія зміни посад, за яких умов можлива така зміна
Чутливість до рекомендацій та зауважень	Здатність сприймати критичні зауваження та рекомендації, результативність діяльності після отримання відзнак в різних формах

Вважаємо, що об'єктивними причинами розповсюдження корупції в Україні є:

- ⇒ становлення нової державності та руйнування старої;
- ⇒ перерозподіл державної власності;
- ⇒ занепад економіки, розгортання економічної кризи;
- ⇒ тінізація економіки (однією з умов існування тіньової економіки є широкий підкуп податкових службовців);
- ⇒ зменшення надходження податків (у результаті приховувань державний бюджет недоводить значні суми, що спричиняє соціальну напругу у суспільстві);
- ⇒ зменшення реальне а не номінальне зменшення асигнувань на утримання бюджетних установ, заборгованість по заробітній платі працівникам бюджетної сфери (працівник податкової служби, який отримує значно меншу заробітну плату порівняно зі своїми клієнтами - працівниками приватних підприємств, фірм, середня зарплата яких у декілька разів вища, дуже легко може відгукнутися на запропонованого йому хабара);
- ⇒ незавершеність формування правового поля в Україні (суперечливість вимог одного закону вимогам інших законів стає причинною масового тиску на державні органи, підбурювання їх до корупційних дій з боку господарників, керівників підприємств різних видів власності з метою захиститись від податкового тиску, різноманітних штрафів, стягнень тощо);
- ⇒ монополізація державними службами послуг для населення (повна залежність населення від службовця, який чинить безліч перешкод для швидкого позитивного вирішення справи і ставить клієнта у таку ситуацію, коли для того, щоб не втратити більш, він вимушений давати хабара);
- ⇒ різке зростання у суспільстві злочинності, розповсюдженість особливо тяжких злочинів (для розкриття справ, пов'язаних із

корупцією, у правоохоронних органів не вистачає сил, оскільки вони важко піддаються розкриттю).

Певні норми, направлені на боротьбу з цим явище передбачено законодавством. Про це йдеться у статті 16 Закону України “Про державну службу” і в розділі II Закону України “Про боротьбу з корупцією” та Програмі боротьби з корупцією в Україні. Ці норми не дозволяють:

- ⇒ сприяти, використовуючи своє службове становище, фізичним і юридичним особам у здійсненні ними підприємницької діяльності, а також в отриманні субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг з метою одержання за це для себе, своїх родичів або інших осіб матеріальних благ, послуг, пільг або інших переваг;
- ⇒ займатися підприємницькою діяльністю безпосередньо чи через посередників або підставних осіб, бути повіреним третіх осіб у справах державного органу, в якому він працює, а також виконувати роботу на умовах сумісництва (крім наукової, викладацької, творчої діяльності, а також медичної практики);
- ⇒ входити самостійно або через представника або підставних осіб до складу правління чи інших виконавчих органів підприємств, кредитно-фінансових установ, господарських товариств, організацій, спілок, об’єднань, кооперативів, що здійснюють підприємницьку діяльність;
- ⇒ відмовляти фізичним і юридичним особам в інформації, надання якої передбачено правовими актами, навмисно затримувати її, надавати недостовірну чи неповну інформацію;
- ⇒ відмовляти у видачі або затримувати підготовку та видачу фізичним або юридичним особам передбачених законодавством довідок, посвідчень, інших документів;
- ⇒ сприяти, використовуючи своє службове становище, фізичним і юридичним особам у здійсненні ними зовнішньоекономічної, кредитно-банківської та іншої діяльності з метою одержання за це

для себе, своїх родичів або інших осіб матеріальних благ, послуг, пільг чи інших переваг;

- ⇒ неправомірно втручатися, використовуючи своє службове становище, у діяльність інших державних органів чи посадових осіб із метою перешкодити виконанню ними своїх повноважень;
- ⇒ бути повіреним третіх осіб у справах органу державної влади, в якому він працює або органів державної влади, підприємств, установ, і організацій, діяльність яких він контролює;
- ⇒ надавати незаконні переваги фізичним або юридичним особам під час підготовки і прийняття нормативно-правових актів чи рішень.

З метою боротьби з корупцією, на нашу думку варто обмежити до мінімуму безпосередній контакт податкового інспектора з клієнтом. Адже саме в ситуаціях безпосереднього контакту створюються психологічні та моральні ситуації, які є підґрунтям для корупційних діянь. У тих випадках, де це можливо, зв'язок працівника ДПС і клієнта міг би здійснюватися через пошту, електронний зв'язок, інші способи непрямого контакту. Вищі посадові особи, які знаходяться не державній службі повинні публікувати відомості про щорічні доходи в офіційних виданнях.

Корупцію як злочин дуже важко розкривати. Частка виявлених правопорушень цього виду є дуже мізерною. Слід звернути увагу на поширеність корупції у самих податкових організаціях, так звана “внутрішня” корупція. Її сутність полягає в тому, що державний службовець дає хабара своєму начальнику за те, що останній прикриває корупційну поведінку цього чиновника. Іншим прикладом корупційних діянь є навмисне створення державними службовцями ситуації, що підштовхує рядових громадян або посадових осіб до пропозиції хабара. Одним із таких способів є часті перевірки стану сплати податків підприємств, установ, закладів різних форма власності, що ініціюються самими податківцями.

Поширення корупційної поведінки, перетворення її для значної маси населення на норму зовсім не означає, що в суспільстві не залишається

людей, які не сприймають корупцію, хабарництво у будь-якому вигляді. Такі люди, звичайно, є, але їх дуже мало. Кардинальні кроки обмеження корупції можуть бути зроблені за таких умов:

- ⇒ суттєвого скорочення тіньової економіки;
- ⇒ економічної стабілізації;
- ⇒ стабільної системи адміністрування податків по відношенню до усіх суб'єктів підприємницької діяльності;
- ⇒ ліквідації заборгованості по зарплаті у всіх сферах економіки і регулярної її виплати;
- ⇒ зростання матеріального добробуту усіх верств населення, включаючи і державних службовців;
- ⇒ удосконалення законодавства в частині:
 - 1) ліквідація суперечливості нормативних актів;
 - 2) повноцінна розробка підзаконних актів з розповсюдження у засобах масової інформації;
 - 3) створення необхідних матеріально-фінансових умов для реалізації законів.

З метою боротьби з корупцією на нашу думку слід:

- ⇒ чітко визначити та розмежувати компетенції різних органів та структур усіх гілок влади;
- ⇒ налагодити процесуальну практику;
- ⇒ привести у відповідність форми і методи роботи правоохоронних органів завданням попередження та розслідування фактів корупції;
- ⇒ створити ефективні форм державного контролю за діяльністю державного апарату;
- ⇒ модернізувати прокурорський нагляд;
- ⇒ покращити координацію та взаємодію державних органів влади, які ведуть боротьбу з корупцією;

- ⇒ психологія державного службовця повинна бути поступово модифікована у психологію громадського добродія, який має сподіватися в більшості своїх акцій на загальну громадську симпатію та підтримку;
- ⇒ створити відкриту системи роботи державних службовців через систему звітів, інформування тощо.

У реальному житті виникає багато конфліктів інтересів. Тому необхідно докладати неабияких зусиль на забезпечення захисту інтересів за допомогою відповідних процедур. Але вони не здатні поміняти моральне мислення державного службовця. Як платникам, так і державна службовцям виконуючи свої обов'язки варто завжди пам'ятати про суспільство та громадянський обов'язок. Концептуальним принципом стосунків платників податків та держави повинно бути гармонізація економічних інтересів цих двох економічних агентів, а реалізація партнерства – базуватися на розумінні, що сплата податків та їх чесне адміністрування є підґрунтям економічного розвитку й соціального добробуту в країні.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ III

Підсумовуючи дослідження, здійснені нами у завершальному розділі роботи, варто зазначити:

1. Важливим напрямом сучасних економічних досліджень є моделювання податкових взаємовідносин в українському економічному середовищі. Побудова оптимальної податкової системи неможлива без застосування економіко-математичного моделювання складних бюджетно-податкових процесів. Математичні розрахунки дозволяють при цьому розрахувати таке оптимальне співвідношення, що забезпечить максимальні податкові надходження при оптимальній невисокій податковій ставці, адже

найбільш ефективним з методів та стимулів податкового регулювання вважається оптимізація податкової ставки.

2. За допомогою економіко-математичного моделювання ми визначили оптимальну податкову ставку як для моделі, що не враховує тіньової економіки, так і для моделі, що її враховує. Модель, що враховує тіньову економіку, визначає меншу сукупну податкову ставку – 0,25, а не 0,47. Такий висновок, обґрунтовується власне самою тіньовою економікою. Відсутність ухилення від оподаткування неодмінно вимагає встановлення нижчої в країні сукупної податкової ставки. І саме через нижчу норму оподаткування максимальними місячними податковими надходженнями мали б бути 5,763, а не 7,46 млрд.грн. (це дозволить будувати економічні відносини в країні без тіньової економіки).

3. Встановлено, що на даний час діюча сукупна податкова ставка в країні є нижчою за оптимальну. Причиною цього є зниження величини податкових ставок по “фіскальних податках” (податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб). Також, можна стверджувати, що причиною таких результатів є недовикористання фіскального потенціалу розміру податкових ставок. Тобто фактично податкові ставки можна було б підвищити в 1,49 рази⁵⁰, що забезпечило б відповідне зростання податкових надходжень. Варто наголосити, що дані розрахунки стосуються лише регулювання податкових ставок. Як наслідок, існує потенційна можливість збільшення податкових ставок. Це, в залежності від вектору податкової політики уряду, може розглядатися з позиції пошуку джерел для здійснення фінансування нових державних програм.

4. При реалізації контрольної функції державного податкового менеджменту з метою його підвищення важливе місце має відводитися

⁵⁰ Дана пропозиція стосується тільки податкових ставок і не враховує інші види податкових стимулів (наприклад, пільги), так як їх ефективність досліджувалась раніше.

моніторингові податкових ризиків. Цей процес має реалізовуватися у превентивних ефективних податкових діях.

З цією метою у роботі виділено етапи оцінки та менеджменту податковими ризиками. При цьому розроблені Державною податковою адміністрацією чотири таких етапи пропонуємо доповнити п'ятим – “Прийняттям рішень, пов’язаних з зменшенням виявлених та попередженням супутніх податкових ризиків”. Аргументованість такого доповнення доводиться функціональним поділом власне податкового менеджменту. Запропоновано також механізм реалізації доповненого п'ятого етапу, який передбачає отримання ефекту від моніторингу податкових ризиків.

5. На підставі критичного аналізу чинної системи оцінки податкових ризиків нами запропоновано методика визначення податкових ризиків на підприємствах з використанням комплексного показника ризику типу діяльності.

Доведено, що процес моніторингу податкових ризиків психологічно прийнятніший ніж безпосередньо податковий аудит. При таких діях ліквідується багато імовірнісних конфліктних ситуацій, які є характерними при державному податковому менеджменті.

6. Державний податковий менеджмент кожної країни має свої особливості з огляду на те, що на нього може впливати менталітет суспільства – сформована століттями свідомість людей. Справа не в тому, що підвищення податків в одній країні сприйматиметься позитивно, а в іншій – ні. Йдеться про форми та спроби вияву психологічної реакції на фіскальні дії держави, про політичні фактори впливу. Якщо національний тип охарактеризовано як впертий індивідуалізм, то економічні агенти даної країни будуть опиратимуться діям держави, захищаючи власні інтереси доти, доки це буде можливо. Тому про це не можна забувати, при розгляді можливих перспектив податкового регулювання.

7. Надзвичайно важливими, на наш погляд, у системі відносин платників податків і держави повинні бути зв'язки з населенням органів

державної виконавчої влади України загалом та органів державної податкової служби зокрема. Сформована в Україні система соціально-політичних відносин населення і держави характеризується дуже слабким рівнем “податкової грамотності” громадян. Практично жодна громадська структура, крім державної податкової служби, не має серйозної концепції розвитку зв’язків з громадськістю. Отже, треба розвивати систему інформаційних-навчальних зв’язків між державою і громадськістю.

8. Протягом дальшого існування органів державної податкової служби одним з першочергових завдань повинно бути розробка норм і вимог сучасної етики податківця. Це особливо актуально, оскільки питання етики, норм і правил поведінки персоналу податкової служби, як і державних службовців загалом не достатньо регулюються спеціальними нормативними актами. В контексті контролю за високим морально-професійним рівнем роботи працівників податкових органів розроблено та запропоновано для використання оціночні показники роботи податкових інспекторів. Крім цього, пропонуються критерії оцінки поведінки та показники якості роботи працівників органів державної податкової служби.

З позиції ідеалізації податкового менеджменту податкові стосунки повинні конструюватися у напрямі до підвищення національної свідомості громадян України, усвідомлення необхідності участі у фінансуванні загальнодержавних програм. Такий діалог також повинен базуватися на повазі до платника (з боку органів державної влади) як учасника процесу створення сукупного суспільного продукту.

ВИСНОВКИ

У дисертації теоретично узагальнено нове розв'язання вирішення науково-практичного завдання, що виявляється в обґрунтуванні концептуальних засад державного менеджменту у сфері оподаткування та розробці на цій підставі комплексу взаємопов'язаних практичних заходів на оптимальну реалізацію його функцій, що сприятиме зростанню його фіскального значення і посиленню стимулюючого впливу на розвиток підприємництва.

Основні науково-теоретичні результати дисертації можна звести до наступних:

1. З метою надання більш точного та однозначного характеру поняттєвому апарату, що застосовується для визначення державного податкового менеджменту, розмежовано поняття “податковий менеджмент”, “податкове адміністрування” та “податкове управління”, виходячи із особливостей вживання у конкретному контексті. Поняття “менеджмент” стосовно державних фінансів треба розглядати як управління суспільством, державою, колективом. Аналіз розвитку світового господарства дозволяє стверджувати, що нині найважливіший фактор відтворення людський. Тому на перше місце нині виходить управління людськими ресурсами – менеджмент. На відміну від податкового менеджменту, податкове адміністрування здебільшого розглядають з методологічних та практичних аспектів справляння податків.

2. Обґрунтовано, що повноцінне функціональне використання державного податкового менеджменту може стати чинником загального економічного піднесення, покращення соціального добробуту на макро- і мікрорівнях та формування демократичного політичного устрою. Тому вважаємо, що сфера діяльності державного податкового менеджменту

повинна охоплювати такі функціональні елементи, як організація, податкове прогнозування і планування, податкове регулювання і податковий контроль.

3. У результаті дослідження формування функціональних складових податкового менеджменту аргументовано, що на стадії створення податкової системи та її утвердження в перехідних економіках домінуючою маж домінувати стимулююча підфункція оподаткування, що стане запорукою ефективної реалізації його фіскального призначення.

4. Обґрунтовано, що об'єктивно низькі темпи розвитку вітчизняного підприємництва в трансформаційний період можна компенсувати за рахунок масштабнішого застосування функціонального інструментарію державного податкового менеджменту (особливо податкового регулювання) для створення ліберальнішого (преференційного) фіскального режиму.

5. Прогнозування податкових надходжень треба гармонізувати через використання економетричного моделювання. Воно полягає в тому, що, використовуючи статистичні дані й застосовуючи до них методи регресійно-кореляційного аналізу, будується модель, що встановлює кількісну закономірність поведінки оптимального рівня податкових надходжень. Одержані результати поширюються на прогностичний період і використовуються для екстраполяції прогностичного значення на основі розрахунку коефіцієнта детермінації.

6. Податкове регулювання є найбільш складною конструкцією податкових правовідносин, оскільки тут перетинаються економічні інтереси в тій точці, яку спрогнозувати дуже важко. Зміст і цілі податкового регулювання визначаються регулюючою функцією податків. Тому цей процес є об'єктивно необхідний, а його результат залежить від адекватності застосовуваних методів, реального стану економіки.

7. Податковий контроль можна вважати важливою умовою адекватності державного податкового менеджменту. Податкові контрольні дії охоплюють всю систему оподаткування, а також відображаються в розрізі окремих податків, груп платників податків, територій. Податковий контроль

забезпечує дотримання правил бухгалтерського, фінансового та податкового обліку і звітності, законодавчих основ оподаткування. Визначальним при контролі є поглиблене використання його форм і методів.

Основні висновки та результати практичного змісту такі:

1. Якість організації державного податкового менеджменту повинна підвищуватись через:

- зменшення кількості управлінських ланок;
- скорочення затрат робочого часу і підвищення якості податкового менеджменту за рахунок автоматизації;
- делегування повноважень підрозділам податкової служби відповідно до рівня відповідальності.

2. Запропоновано заходи з удосконалення діяльності органів, що беруть участь у державному податковому менеджменті на підставі:

- розвитку правової бази функціонування податкової служби в напрямі детальної регламентації та забезпечення балансу прав, обов'язків і відповідальності всіх суб'єктів податкових відносин; обмеження функцій органів податкової служби виключно функціями податкового контролю і стягнення податків; передачі функцій і повноважень, не властивих органам державної податкової служби, іншим органам виконавчої влади;
- забезпечення чіткого визначення у Податковому кодексі статусу нормативно-правових актів органів виконавчої влади, що не можуть змінювати або доповнювати законодавство з питань оподаткування, а також визначення типових ознак їх невідповідності Податковому кодексові з метою обмеження компетенції органів виконавчої влади у податково-бюджетній сфері;
- розвитку матеріальної бази податкової служби як основи створення сучасної системи податкового контролю й ефективного моніторингу податкових ризиків, що ґрунтується на створенні

єдиного банку фіскальної інформації щодо платників і неплатників податків, автоматизованої системи нагромадження інформації про витрати платників - фізичних та юридичних осіб в особливо великих розмірах, а також про укладення цивільних угод;

- запровадження сучасних комп'ютерних технологій податкового аудиту;
- відновлення спеціальних методик визначення доходів платників з використанням так званих "непрямих методів контролю".

3. Доведено необхідність використання економіко-математичних методів безпосередньо при організації податкового прогнозування. Так, запропоновано методику прогнозування податкових надходжень на основі лінійної апроксимації з використанням методу найменших квадратів. При плануванні і прогнозуванні податкових надходжень слід об'єктивніше враховувати зміну макроекономічних показників, тобто при розбіжностях понад 0,5-1% в оцінці таких показників різними державними і недержавними інституціями варто координувати роботу у цій сфері та враховувати при плануванні реальні показники, якими б високими вони не були. Це дозволить точніше спланувати і спрогнозувати розміри надходжень податкових платежів.

4. Підтверджено, що інтенсивне застосування податкових пільг, спеціальних податкових режимів для підприємницьких структур та територій менш економічно вигідні, ніж регулювання податкових ставок, та надання інвестиційних податкових кредитів. Це свідчить про нагальну потребу кардинального перегляду існуючих податкових пільг та використання економіко-математичних методів обчислення оптимального оподаткування.

5. Обґрунтовано доцільність використання практики "кабінетного аудиту" з метою стимулювання економічної активності законопослушних платників та попередження податкових правопорушень ризиковими категоріями платників.

6. Для вирішення проблеми вибору найбільш економічно вигідного режиму оподаткування з позицій фіскальної та регулюючої функцій розроблено економіко-математичну модель оптимальної норми оподаткування. У порівнянні з варіантами, запропонованими іншими дослідниками, вона включає не тільки оцінку існуючої податкової ставки, але й: можливість коригування ставок у напрямку до оптимальної норми оподаткування; враховує ефект існування тіньової економіки; дозволяє визначити потенційну можливість зростання податкових надходжень за рахунок зменшення розмірів ухилення від оподаткування.

Крім цього, вона може використовуватися для здійснення макrorівневого аналізу зміни кількості суб'єктів господарювання в залежно від зміни напрямків фіскальної політики.

7. Запропоновано механізм модернізації моніторингу податкових ризиків на основі виділення етапів такого спостереження, критичного аналізу і модернізації наявних показників оцінки податкових ризиків.

8. Доведено необхідність поліпшення стосунків платників та держави в аспектах підвищення законопослушності платників (через чітку реалізацію санкцій за правопорушення) та покращення роботи державних органів за функціональними напрямками. Відповідно до цього пропонуються оціночні показники роботи та критерії оцінки поведінки посадових осіб контролюючих органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України. Затверджена Верховною Радою України 28.06.96 р.// Відомості Верховної Ради України – 1996 - №30
2. Бюджетний кодекс України, прийнятий 21 червня 2001 року №2542-III //Урядовий кур'єр №131 від 25 липня 2001 року.
3. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про державну податкову службу в Україні” від 05.02.1998р. №83/98-ВР //Відомості Верховної Ради України, 1998, №29.
4. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" № 2181-111 від 21.12.2000// Вісник податкової служби України.-2001 .- №9
5. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про систему оподаткування” від 18.02.1997р. №77/97-ВР //Відомості Верховної Ради України, 1997, №16.
6. Закон України “Про підприємства в Україні” . //Галицькі контракти - 1996 №42.
7. Закон України Про збір на обов'язкове соціальне страхування від 26 червня 1997 року № 402/97-ВР // Галицькі контракти. 1998. № 18.
8. Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України. Відомості Верховної Ради України, №2322, 2005 р., №10, с.187
9. Закон України “Про державну службу”// Голос України від 05.01.1994
10. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від 04.12.90, №509 – XII//www.nau.com.ua
11. Декрет Кабінету Міністрів України “Про акцизний збір”.// Відомості ВР.-1993.- №10.
12. Декрет Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян”. - Відомості ВР.-1993 №10.

13. Постанова КМУ Про прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на 2005-2007 роки від 9 вересня 2003 р. №1427// www.nau.com.ua
14. Постанова КМУ Про схвалення Прогнозу показників зведеного бюджету за основними видами доходів, видатків і фінансування на 2006-2008 роки та довгострокову перспективу від 14 вересня 2004 р. №1202// www.nau.com.ua
15. Указ Президента України “Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих - державних податкових адміністрацій” //Урядовий кур'єр .- 1997.- 29 серпня.
16. Указ Президента України “Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності” № 817/98 // Офіційний Вісник України 1998,30 від 13.08.98
17. Наказ ДПА України “Про затвердження порядку розподілу платників податків по категоріям” від 12.08.2004р., №471//www.rada.kiev.ua
18. Азаров М. Податкові пільги не благодійний пиріжок //Вісник податкової служби України. – 2001. - №30. – С. 3-5.
19. Азаров М.Я. Все про податки: Довідник. - К.; 2000.
20. Андрушків Б.М., Кузьмін О.Е. Основи менеджменту. - Львів: Світ, 1995.
21. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
22. Базилевич В.Д. Баластрин Л.О. Макроекономіка: Опорний конспект лекцій. – К.: Четверта хвиля, 1997.
23. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. –М.: Финансы и статистика, 1999.- 416 с.
24. Барабанова Н.І., Гацька Л.П., Євтушенко Г.І., Журавський В.Л. Менеджмент персоналу в органах державної податкової служби

- України: Навчальний посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003.– 184 с.
25. Безгубенко О. Мотиви і потреби фіскальної соціології як складової податкового менеджменту// Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка. Серія Економіка. - 2001. - №8.
 26. Безгубенко О. Податкове мислення та форми девіантної поведінки платників податків // Фінанси України. – 2002. - №9.-С.35-38
 27. Бланкарт Шарль. Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки -К.: Либідь, 2000. – 654 с.
 28. Богачева О.В. Налоговый потенциал и региональные счета.- Финансы.- 2000.- №2.- С.29-32.
 29. Брич А.П., Навроцький В.О. Кримінально–правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні: Монографія. –К.: Атака, 2000. - С.3
 30. Будзан Б. Менеджмент в Україні: сучасність і перспективи. - К.: Вид-во Соломії Павличко „Основи”, 2001. – 349 с.
 31. Буряковський В.В. та ін. Податки: навчальний посібник. Дніпропетровськ, Пороги, 1998, - 611с.
 32. Буряковський В.В., Кармазин В.Я., Каламбет С.В. Фінанси підприємств: Навчальний посібник / За ред. В.В. Буряковського. – Дніпропетровськ: Пороги, 1998.-246 с.
 33. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України: У бт.Т.3:Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів: Монографія/ М.Я.Азаров, Ф.О.Ярошенко, Т.І. Єфименко та ін. – 308 с.
 34. Бюджетний менеджмент: Підручник / В.Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; За заг. Ред.. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004. – 864 с.
 35. Василенко В.А. Теорія і практика розробки управлінських рішень : Навчальний посібник.- Київ: ЦУЛ, 2002.- 42 с.

36. Василик О.Д. Теорія фінансів: Навч. посібник. - К.: НІОС, 2000. – 416с.
37. Василик О.Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України: Підручник К.: Центр навчальної літератури, 2003. - 608 с.
38. Владимирцева Л. Порядок проведення перевірок суб'єктів підприємницької діяльності органами ДПАУ. – Все про бухгалтерський облік від 25 травня 2001. – №48. с. 43-44.
39. Воронкова О. М. Контрольна й аналітична робота податкової служби України. //Фінанси України. – 2001. - №8. – с. 135-141.
40. Воронкова О.М. Податкове регулювання економічних процесів.//Фінанси України. – 2003. - №6. – с.40 – 46
41. Габрук О. Коментар до Закону України „Про податок на доходи фізичних осіб”// Бухгалтерський облік і аудит. - 2003. - №9. - С.43-46.
42. Гальперин В.М., Гребенников П.И., Леусский А.И., Тарасевич Л.С. Макроекономіка: Учебник / Общая редакция Л.С. Тарасовича. Изд 2-е, пере раб и доп. СПб: Изд-во СПбГУЭФ, 1997.
43. Гега П. Т., Доля Л. М. Основи податкового права: Навчальний посібник. – К.: Товариство “Знання”, КОО, 1998. – 273 с.
44. Герчикова И.Н. Менеджмент: Учебник 3-е изд., перераб. и доп.- М.: Юнити, 2002. – 501 с.
45. Годме П.М. Финансовое право: Пер. с франц. – М.: Прогресс, 1980. – с.37
46. Гордієнко О. Дорогу здолає той, хто йде. Підсумки функціонування СЕЗ „Яворів”// Економіст. -2003. - №3. - с.71-73.
47. Горян Е. Роль правової культури в забезпеченні прав і свобод людини та громадянина в Україні // Підприємництво, господарство і право.2002. - №11. - с. 88.
48. Гуріна М. Податковий аудит в умовах нового законодавчого поля// Вісник податкової служби України. – 2001. - №20. – с.31-33.

49. Гутник А. Є. Запобігання податковою міліцією ухиленням від сплати податків. – К.: Атака, 2001. – 176 с.
50. Дадалко В.А. и др. Налогообложение в системе международных экономических отношений: Учеб. пособие / В.А Дадалко, Е.Е. Румянцева, Н.Н. Демчук.- Мн: Армита – Маркетинг, Менеджмент, 2000.- 359 с.
51. Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посібник. – К.: Парламентське вид-во, 2001. - 216с.
52. Державне управління: Навч. посіб./ А.Ф. Мельник, О.Ю. Оболенський, А.Ю. Васіна, Л.Ю. Гордієнко; За ред.. А.Ф. Мельник. – к.: Знання-Прес, 2003. – с.29
53. Десятнюк О.М. Моніторинг податкових ризиків. Навчальний посібник. – Тернопіль.: “Воля”, 2005. – 216 с.
54. Добродумов П. Дисфункції держави як фактор дезорганізації суспільства // Підприємництво, господарство і право. 2001. - №8. - С.90
55. Дослідження операцій. Практикум для студентів денної форми навчання./ Укладачі О.Т.Іващук, Г.В.Сенів. – Тернопіль:ТАНГ,2003. – 140с.
56. Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение. Ростов-на-Дону: Феникс, 2000.- С.268
57. Евсеєва О. Анализ влияния изменений новой редакции пункта 5.9 ст.5 Закона Украины „О налогообложении прибыли предприятий” на учёт прироста (убыли) запасов и объектов налогообложения в налоговом учёте. // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. - март 2003. -№5. - с.4-7.
58. Економічна енциклопедія: У трьох томах, Т.2 /Редколегія: С.В.Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2001р., с.848

59. Єгарміна В. Використання фінансової звітності платників податків при здійсненні контрольних функцій місцевими податковими органами. // Вісник податкової служби України. – 2001. - №39. – С. 56-58.
60. Єлісеєв А.В., Підлужний М.П. Податкове планування. Мінімізація оподаткування законними способами.- Л.: Ліга-Прес, 2003. – 274 с.
61. Завгородній П.В. Налоги и налоговый контроль в Украине. – К.: А.С.К. – 2000.- С.43
62. Завгородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник// 3-тє вид., випр. та доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 587с.
63. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник// 2-ге видання, випр. та доп. – Львів: видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с.
64. Загородній А. Г., Єлісеєв А. В. Податкове планування в системі фінансового менеджменту підприємства. // Фінанси України. – 2001. - №8. – С. 131-134.
65. Захарін А.В. Удосконалення механізму податкового регулювання сталого економічного розвитку.// Фінанси України. – 2005. - №2. – с.92- 100.
66. Захарченко В.И., Лысюк В.М., Шлафман Н.Л. Регулирующая роль налоговой системы// Фондовый рынок. – 2000. - №5. – С. 20 – 23.
67. Івасишина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб.-Київ: ЦУЛ, 2003. - 260 с.
68. Іващук О.Т. Економетричні методи та моделі: Навчальний посібник. Тернопіль:ТАНГ, Економічна думка, 2003.- 348с.
69. Іващук О.Т. Математичні методи та моделі в управлінні виробництвом: Навч. посібник. – К.: ІСДО, 1993. – 180 с.
70. Іващук О.Т. Методи дослідження операцій в економіці – Тернопіль: ТАНГ, 2003. – 322 с.

71. Ігнатишин М. Організаційні аспекти податкового менеджменту на державному та регіональному рівні. //Економіст. – 2003.- №8(серпень). – с.35.
72. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб.-Київ: ЦУЛ, 2003. - 260 с.
73. Каламбет С. В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління;. Наукова монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2001. – 304 с.
74. Каламбет С. В. Розвиток податкового регулювання через систему податкових пільг. // Економіка, фінанси, право. - 2001. - № 3.- С.31-33.
75. Каленський М. М., Стефанюк І. Б. Контрольно-ревізійна служба – суб'єкт державного фінансового контролю підприємницької діяльності: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. – К.: Ін-т рег. досл. НАН України, 2001. – 203 с.
76. Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 477 с.
77. Касьяненко М.М., Гринюк М.В., Цимбал П.В. Організація роботи та управління органами державної податкової служби України: Навч. посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. - 229 с.
78. Кемпбелл Р.Макконнелл, Стенлі Л.Брю Аналітична економіка: принципи, проблеми і політика. Макроекономіка. Частина 1.- Львів,1997. – С.290-315.
79. Кириленко О.П. Фінанси: Навчальний посібник. – 2-е вид., перероб., і доп., - Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 163 с.
80. Кізіма А.Я. Державний податковий менеджмент в Україні// Економічні проблеми ринкової трансформації в Україні: Тези доповідей Всеукраїнської наук.-практич. конф. 3-4 грудня 2002р. – Львів: ЛБІ НБУ, 2002. – С.112-113.
81. Кізіма А.Я. Податковий менеджмент: навчально-методичний посібник. – Тернопіль: Астон, 2002р.- 166 с.

82. Ковальчук К.Ф., Рева Т.М. Налоговий менеджмент промислового підприємства. Монографія. – Днепропетровск: Інститут технологи, – 2000. – 122 с.
83. Ковальчук К.Ф., Рева Т.М. Податковий менеджмент на промисловому підприємстві// Фінанси України. – 2001. - №5. – С. 87-94.
84. Костіна Н.І., Алексєєв А.А., Василик О.Ф. Фінансове прогнозування: методи та моделі: Навчальний посібник:– К.: “Знання”, КОО, 1997.- 183 с.
85. Костюк Д. Що і як перевіряє податковий інспектор.- 2-ге вид., перероб. і доп.- Х.: Фактор, 2001. – 260 с.
86. Костюк Д. Якою буде податкова перевірка// Податки та бухгалтерський облік. – березень, 2005р. №22(789).- С.27
87. Костюченко В. Облік запасів за національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. - №6. – С. 22-27.
88. Крисоватий А. І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання.– Тернопіль. – 2000. - 246 с.
89. Крисоватий А.І. Податковий глосарій: Словник податкових термінів: Навчально-методичне видання для студентів, які навчаються за напрямком “Економіка і підприємництво”. К.: Задруга, 2002. 72с.
90. Крисоватий А.І. Податкові системи зарубіжних країн: Навчальний посібник. – Тернопіль. Економічна думка. 2001 р. – 258с.
91. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.
92. Крисоватий А.І., Кізима А.Я. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004.- 304 с.
93. Крисоватий А.І., Луцик А.І. Податки і фіскальна політика: Навчальний посібник. – Тернопіль, 2003. – 312с.
94. Куфта Н. Зміцнення податкової дисципліни як фактор стабілізації фінансової системи// Економіка України. - 2001. - №1(470). - с.25

95. Лекарь С. Нове в оподаткуванні доходів фізичних осіб// Вісник податкової служби. - 2003. - №28. – С.7-10.
96. Лісанський Ю. До Вас прийшли з перевіркою: що необхідно знати// Все про бухгалтерський облік. - №41 від 4 травня 2001. – с. 28-29.
97. Лондар С.Л. Економетрія засобами MS Excel: Навч.посіб./ С.Л. Лондар, Р.В. Юринець. – К.: Видавництво Європ. ун-ту, 2004. – 242с.
98. Луцик А.І. Концепція поведінки працівників органів податкової служби України у контексті підвищення ефективності її діяльності.// Наука молода: – Збірник наукових праць Ради молодих вчених Тернопільської академії народного господарства. – 2004. – Випуск 2. – С.111-114.
99. Луцик А.І. Організаційні засади державного податкового менеджменту// Фінанси України. – 2003. - №2. – С.28-33.
100. Луцик А.І. Податки як інструмент фіскального адміністрування.// Фінанси України. – 2002. - №9. – С.42 – 48.
101. Луцик А.І. Проблеми організації державного податкового менеджменту//Економічні проблеми ринкової трансформації України: Тези доповідей Всеукраїнської наук.-практич. конф. 3-4 грудня 2002р.– Львів: ЛБІ НБУ, 2002. – С.153 – 154.
102. Луцик А.І. Ухилення від сплати податків: проблема, аналіз причин та наслідків// Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 11. – Тернопіль: 2002р. – С.185 – 187.
103. Медведєв А.Н. Как планировать налоговые платежи: Практическое руководство для предпринимателей.- М.: Инфра-М, 1996.
104. Мельник А.Ф. Державне регулювання економіки: Навч. посібник. – К.: ІСДО, 1994. – 272 с.
105. Мельник В.М., Грицаєнко І.А., Іванишина О.С. Оподаткування підприємницької діяльності: Навч. посібник.-К.: Кондор, 2003. – 160с.
106. Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент.- М.: Финансы и статистика, 1999. – 352 с.

107. Мельник П. Деякі суперечності в розвитку податкової системи та шляхи їх подолання. // Економіка України. – 2001. - №7. – С. 16-21.
108. Мельник П., Лановенко І. Психологічні механізми девіантної поведінки. // Право України. - 2000. - №1. - С.90
109. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
110. Мельникова Н.П., Братцев Д.М. К вопросу об экономической природе налогового регулирования//Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях.– 2003.– 1(73).– С.22 – 28.
111. Мельничук В. Економічне зростання та макроекономічні диспропорції// Дзеркало тижня. – 2002.- №35(410). – 14 вересня.
112. Мескон М., Альберт М., Хедуори Ф.. Основы менеджмента. – М.:Дело, 1992.
113. Методичні рекомендації з організації кабінетного аудиту (для юридичних осіб). Затверджені Наказом ДПА України від 25.11.2002р., №567.//www.rada.kiev.ua
114. Методичні рекомендації по моніторингу податкових ризиків. / Затв. Наказом ДПА України від 23.10.2001р., №428//www.sta.gov.ua
115. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство/ Под.ред. Е.Н.Евстигнеева.- СПб: Питер, 2000.- 320 с.: ил.
116. Налоговый кодекс главбуха. Издание третье. – К.: Изд-во “Универсал-Бизнес”. – 2001. – 400 с.
117. Національні стандарти бухгалтерського обліку. // Все про бухгалтерський облік. – 23.04.2001. - №37. – 63с.
118. Нідзельська О., Кирієнко Н. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства. // Вісник податкової служби України. – 2001. - №3. – С. 21-49.
119. Нові підходи до примусового стягнення податкового боргу// Вісник податкової служби України. – 2001. - №34-35. – С. 4-5.

120. Облік і звітність в діяльності органів ДПС України: Навчально-методичний посібник /За загальною редакцією Накая А.І.- Вид. третє, випр. і доп.- м.Ірпінь: Академія ДПС України. - 2001. - 277 с.є
121. Огонь Ц.Г. Бюджет в умовах макроекономічного розвитку України. // Фінанси і кредит. – 2004. - №5(35). – С. 25 -31
122. Онишко С. В., Жеребних А. М. Виконання податкових зобов'язань в Україні // Фінанси України. –2001. - №7. – С.104-114.
123. Онищенко В.А. Удосконалення процесів підготовки до проведення податкової перевірки.//Фінанси України. – 2003. - №6.- С.21
124. Податкова система України: Підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко та ін.; за ред.. В.М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. – с.449
125. Пушкар Р.М., Тарнавська Н.П. Менеджмент: теорія та практика. Підручник.-2-ге вид., перероб. і доп. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003.– 490 с.
126. Пушкарєва В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. — М. : ИНФРА-М, 1996. — 191с.
127. Рева Т. М. Економіко-організаційний механізм управління податками на промисловому підприємстві. – Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спец. 08.06.02. – Національна металургійна академія України, Дніпропетровськ, 2000. – 16 с.
128. Рындин А.Г., Шамаев Г.А. Организация финансового менеджмента на предприятии. – М.: Русская Деловая Литература, 1997. - 352 с.
129. Рябошапко В. Менеджмент податкової міліції (Теоретико-правові аспекти): Монографія. – Харків. – Видавництво Університету внутрішніх справ, 2000.
130. Рябошапко В. Поняття правового менеджменту податкової міліції. // Право України. - 2000. - № 10.- С.5-9.
131. Савицька О. Норми права в системі чинників регулювання соціальних конфліктів. // Право України. – 2001. - №10. - С.13

132. Савченко А., Пухтаєвич Г., Тітьонка О. Макроекономіка. К.: Либідь, 1999.
133. Савченко О. Особливості боротьби з податковою злочинністю в сучасних умовах: актуальні пропозиції. // Право України. - 2000. - №10. с.79.
134. Саливон С. Без плану. // Бизнес. – 2005. – 16/18.0405. – с.67
135. Самуельсон Поль. А., Нордхаус Вільям Д. Економіка (переклад з англ.).- М.: "Біном", 1997.- с.664-678.
136. Санахметова Н. Государственное регулирование экономики и предпринимательства. // Підприємництво, господарство і права. - 2001. - № 7. - С.3-6.
137. Сафін О.Р. Управління чи менеджмент?// Економічні проблеми ринкової трансформації: Тези доповідей Всеукраїнської наук-практ. Конф. 3-4.12.2002р. – Львів: ЛБІ НБУ, 2002. – С.211.
138. Скворцов Н.Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: в 10кн. Кн.1. От стагнации к стабилизации. Практ. рук. / Под ред. В.П. Давыдовой.-К.: Вища школа, 2002. – 222 с.
139. Складання, розгляд та затвердження місцевих бюджетів на основі положень Бюджетного кодексу України. Навчальний посібник/ С.І.Мельник, І.Ф.Щербина, Дж.Хансен, В.М.Терес, С.Лідс та ін.- К.: Міленіум, 2002.- 276с.
140. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001.- 372 с.
141. Соколовська А. Податкова політика в Україні. // Розбудова держави. – 1998. - №9/10.-С.35.
142. Соколовська А.М. Особливості проведення податкових реформ: світовий досвід і Україна // Фінанси України. - 1998. - № 12. – с. 71-80.
143. Солдатенко В. З історії розробки Меморандуму про економічний розвиток України на засадах справедливості// Вісник податкової служби України. – 2001. - №47. – С. 42-52.

144. Соловйова А. Деякі аспекти кримінально-правового аналізу складу злочину ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів(ст.212 КК України 2001 року)// Вісник податкової служби України. – 2001. - №38. – С. 55-57.
145. Стефаник І. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи. // Економіка, фінанси, право. - 2001. - № 7. - С.3-6.
146. Сулим В. Поняття податкової дисципліни. // Вісник ПСУ. – 2002. - №34. - С.61
147. Суторміна В.М.та ін. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія/ В.М Суторміна, В.М. Федосов, В.Л. Андрущенко. – К.: Либідь, 1992. – 328с.
148. Сутырин С.Ф.. Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под. ред. Сутырина С.Ф.– СПб: Издательство “Полиус”, 1998.- 577 с.
149. Тарнавська Н.П. Пушкар Р.М. Менеджмент: теорія та практика: Підручник для вузів. – Тернопіль: Карт-бланш, 1997. – 456с.
150. Тарнавська Н.П. Пушкар Р.М., Менеджмент: теорія та практика. Підручник.-2-ге вид., перероб. і доп. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003.– 490 с.
151. Тимченко О.М. Податковий менеджмент: Навч.- метод. посібник для самост. вивч. дисц. - К.: КНЕУ, 2001. – 150 с.
152. Узагальнена інформація щодо створених в Україні спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку зі спеціальним режимом інвестиційної діяльності. // Економіст. - 2003. - №3. -С.4-17.
153. Український діловий тижневик "Контракти" / № 06 від 07-02-2005
154. Уткин Э.А. Финансовый менеджмент. Учебник для вузов. – М.: Издательство “Зеркало”, 1998. – 272 с.

155. Фатхутдинов Р. А. Разработка управленческого решения: Учебник для вузов. – 2-е изд., доп. – М.: ЗАО “Бизнес-школа Интел-Синтез”, 1998. – 272 с.
156. Федосов В.М. Податкова система України: Підручник. – К.: Либідь, 1994.
157. Федосов В.М., Львовчкін С.В. Проблеми розбудови податкової системи України// Фінанси України. – 1999 . - №6. С.40-49.
158. Федько В. Про необхідність удосконалення податкового планування та прогнозування. // Вісник податкової служби України. – 2001. - №11. – С. 7-9.
159. Финансово-кредитный словарь: в 3-х т. Т. II. К-П / Гл. ред. В. Ф. Гарбузов. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 511 с.
160. Финансы: Учебник для вузов// Под. ред. проф. М.В. Романовского, проф. О.В.Врублевской, проф. Б.М.Сабанти. – М.: Изд-во «Перспектива»; Издательство «Юрант», 2000. – 520 с.
161. Фліссак Н. Перспективи та очікувані результати прийняття Податкового кодексу України. // Вісник податкової служби України.– 2001. - №46. – С. 3-6.
162. Фліссак Н. Податкова реформа та створення моделі ефективної податкової системи в Україні//Вісник податкової служби України. – 2000. - №35.- С.5.
163. Фліссак Н. Права органів податкових служб економічно розвинутих країн щодо забезпечення надходжень до бюджету// Вісник податкової служби України. – 2001. - №14/15. – С.125.
164. Фурман А. Загальна характеристика наслідків впровадження Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” та основні напрямки удосконалення адміністрування податку на прибуток. // Вісник податкової служби України. – 2001. - №1-2. – С. 38-47.
165. Фурман А. Шляхи вдосконалення (модернізації) податкового контролю у загальній системі адміністрування податків та

- обов'язкових платежів до бюджету. – Вісник податкової служби України. – 2001. - №21. – С. 11-15.
166. Хмільовська К.В. Організаційні засади податкового контролю.//Фінанси України. – 2003. - №2. – С.51
167. Хотинская Г.И. Налоговый менеджмент и его эффективность.- Финансовый менеджмент. - 2002. - №2. - С.35-50.
168. Чорний М.П. Фіскальне адміністрування: навчальний посібник. – Тернопіль: ТАНГ, 2002. – 172 с.
169. Чумак Т. Відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування згідно з положеннями проекту Податкового кодексу України.//Вісник податкової служби України. – 2001. - №3. – С.4.
170. Щомісячний моніторинг виконання зведеного, державного і місцевих бюджетів України станом на 01.01.2006// Проект «Реформа місцевих бюджетів в Україні».- 2006.- 44с.
171. Юнг К.Г. Аналітична психологія. - СПб, 1994, с.34.
172. Юрій С.І., Бескид Й.М. Бюджетна система України: Навчальний посібник. - К.: НІОС, 2000.
173. Юрій С.І., Таранов І.М. Оцінка ефективності надання пільг з оподаткування// Фінанси України. – 2002. - №12. – с.55 – 62.
174. Юровський Б. Новий порядок податкового адміністрування.//Консультант бухгалтера. – 2004р. – жовтень. - №40 (268). – С. 5
175. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. М.: ИНФРА., – 1999.-С.140
176. Hуman D.N. Public finance. – Chicago etc. The Dryden Press, 1990. – P.2.
177. International taxation in figures// Tax statistics on the OECD member countries.
178. Mabry R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. – New York: McGraw – Hill Company, 1989.
179. McConnel C., Brue S.I. Economics: Principles, problems, and policies. – 11th ed. – New York: McGraw s– Hill Publishing Company, 1990.

180. Samuelson P.A., Nordhouse W.D. Macroeconomics. – 13th ed. – New York: McGraw – Hill Company, 1989.
181. Swain D. Managing Public Money. An Introduction to Public Finance and Budgeting. – Lanham: University Press of America, 1987. – P.3
182. Taxation of shares. Taxation of publicly quoted shares in 29 OECD countries 1999 report of Swedish Shareholders Association.
183. Taxes on labour in Sweden and other comparable countries.1999. Report by Erik Norrman, Ph.D. Commissioned by the Swedish Taxpayers' Association.
184. www.ac-rada.gov.ua/ (веб-сторінка Рахункової палати України).
185. www.bank.gov.ua //(веб-сторінка Національного банку України)
186. www.customs.gov.ua/ (веб-сторінка Державного митної служби України)
187. www.fao.kiev.ua/ (веб-сторінка Групи фіскального аналізу)
188. www.finance.com.ua
189. www.icps.kiev.ua/ (веб-сторінка Міжнародного центру перспективних досліджень)
190. www.ier.kiev.ua
191. www.kmu.gov.ua //(веб-сторінка Кабінету Міністрів України)
192. www.me.gov.ua //(веб-сторінка Міністерства економіки України)
193. www.minfin.gov.ua //(веб-сторінка Міністерства фінансів України)
194. www.president.gov.ua //(веб-сторінка Адміністрації Президента України)
195. www.sta.gov.ua //(веб-сторінка Державної податкової адміністрації України)
196. www.treasury.gov.ua/ (веб-сторінка Державного казначейства України)
197. www.ukrstat.gov.ua/ (веб-сторінка Державного комітету статистики України)
198. www.visnuk.com.ua/ (веб-сторінка Вісника податкової служби України).

ДОДАТКИ

Додаток А.1

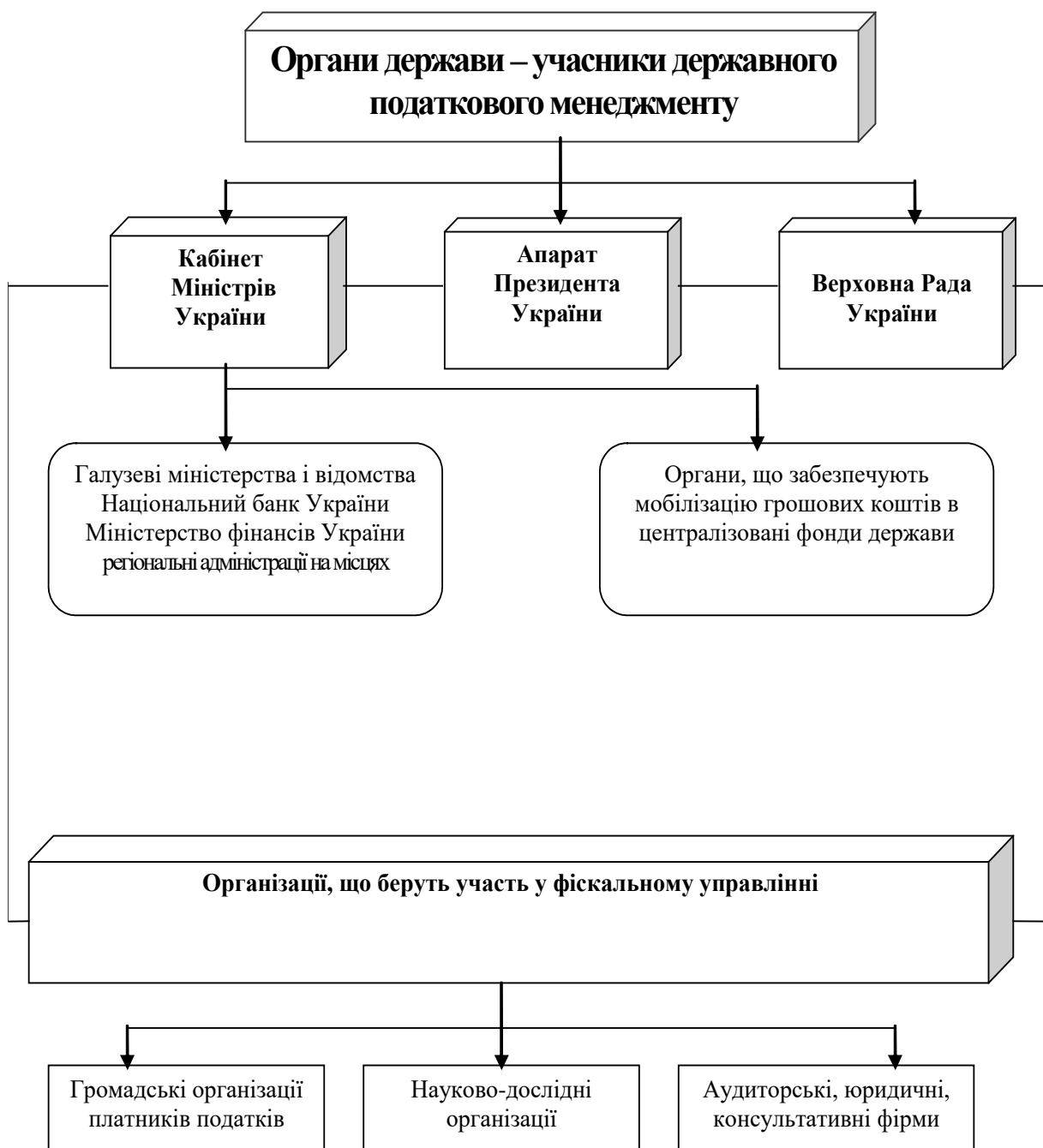


Рис.1. Органи держави, що беруть участь у державному податковому менеджменті

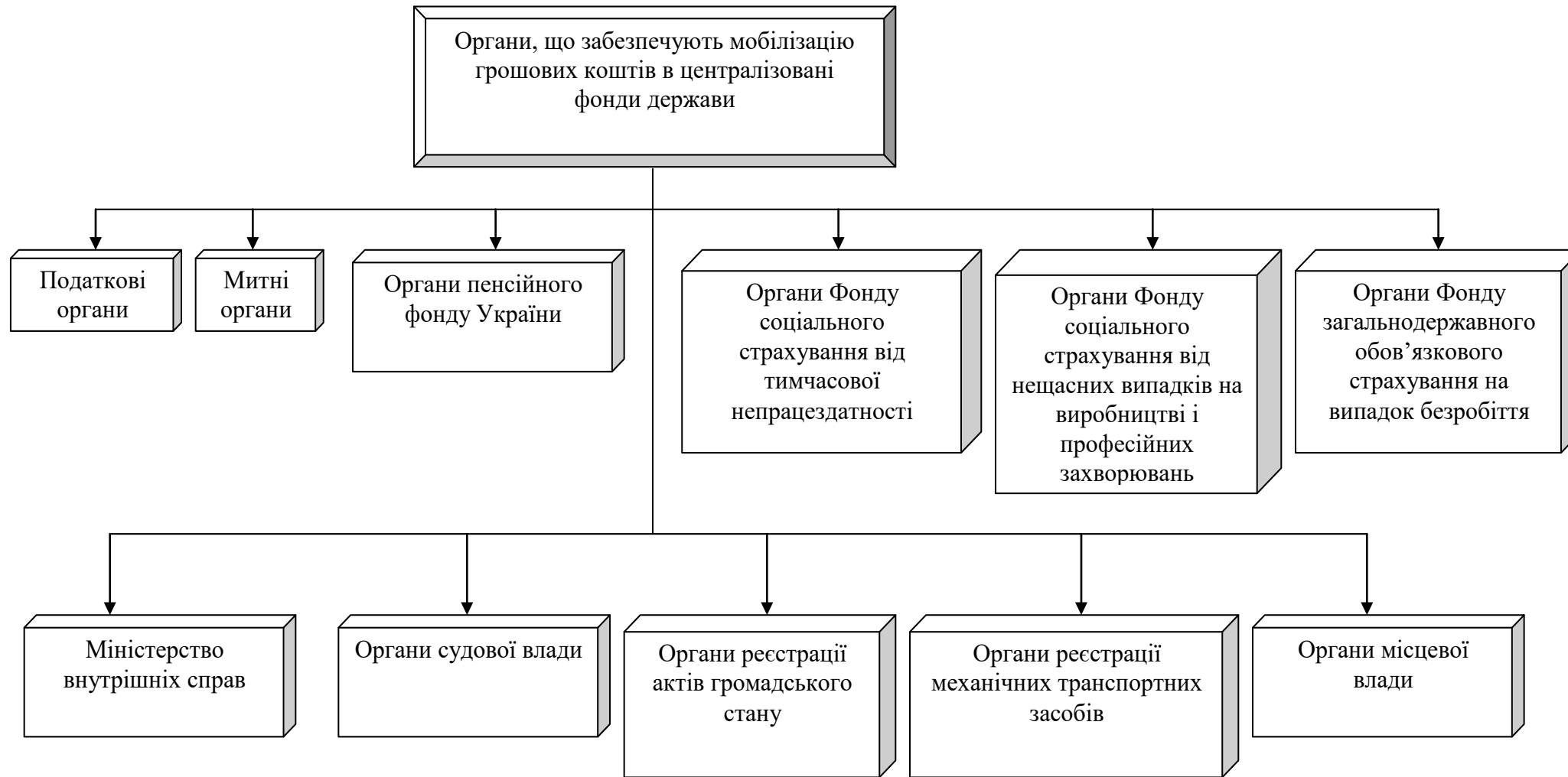


Рис.2. Органи держави, що забезпечують мобілізацію коштів до централізованих грошових фондів держави

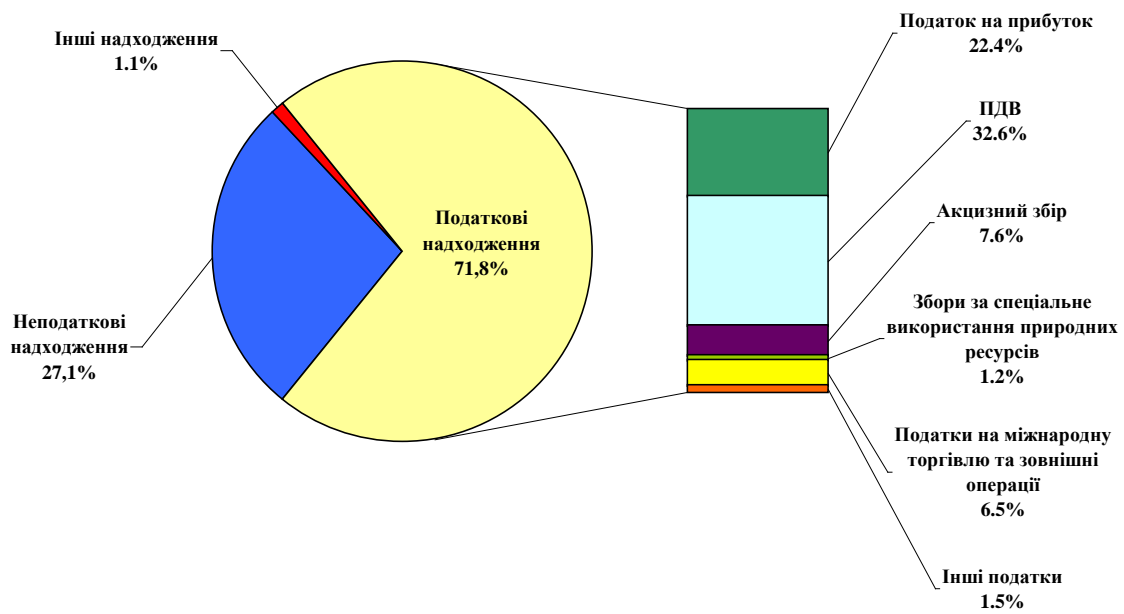


Рис.1. Структура доходів державного бюджету в 2005 році⁵¹

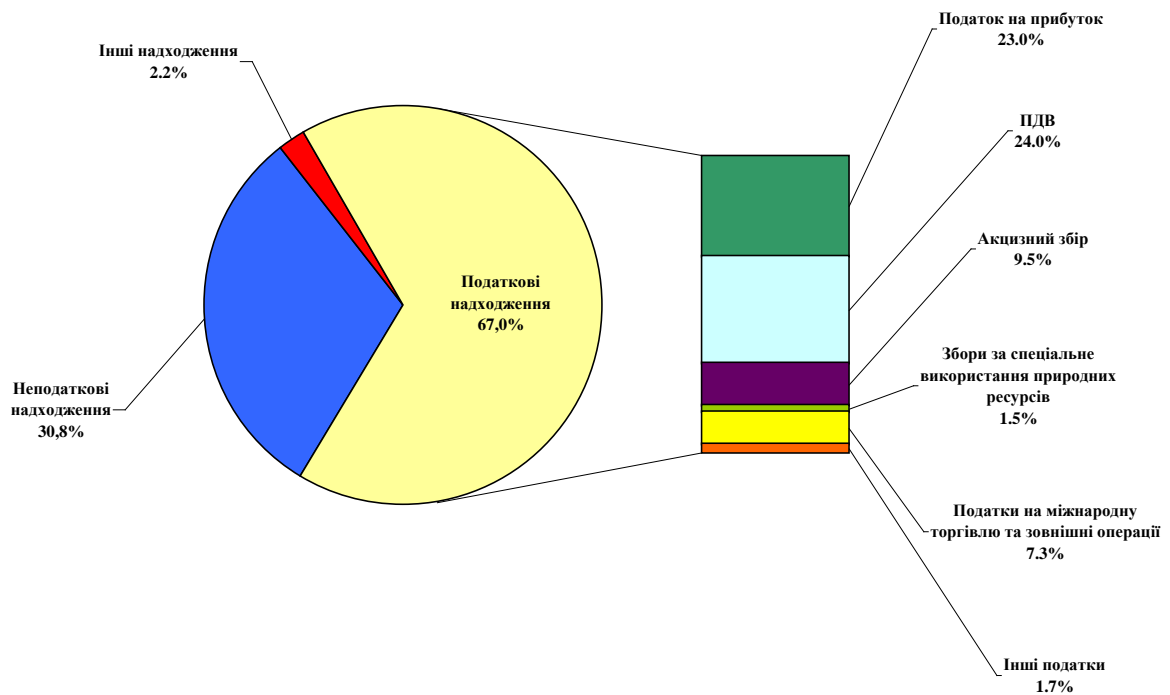


Рис.2. Структура доходів державного бюджету в 2004 році

⁵¹ Щомісячний моніторинг виконання зведеного, державного і місцевих бюджетів України станом на 01.01.2006.// Проект «Реформа місцевих бюджетів в Україні».- 2006.

Додаток Б

**Ієрархія податкового законодавства
(сформовано за типологією нормативних актів)**

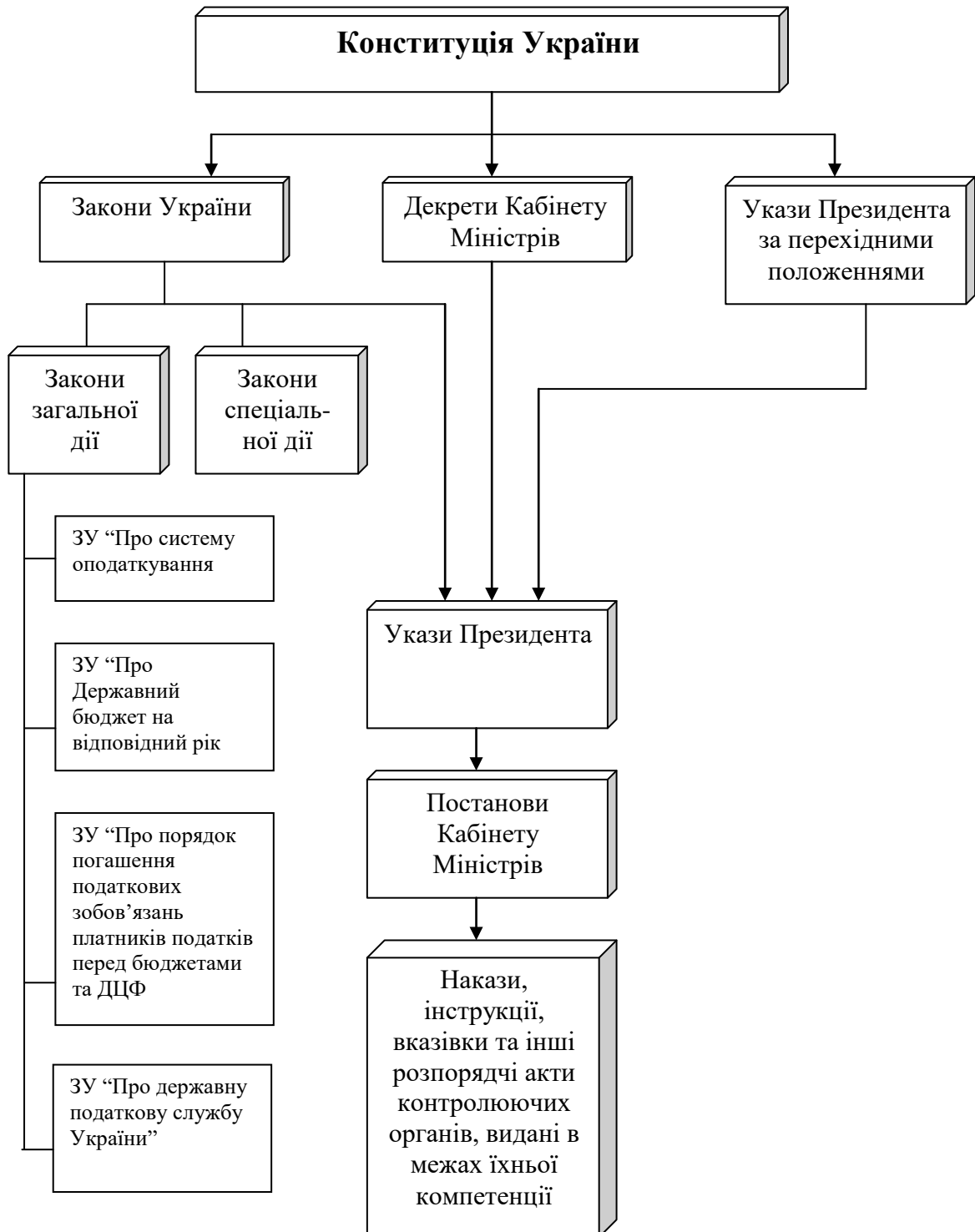


Рис.1. Ієрархія податкового законодавства

Додаток В

Система податкового регулювання

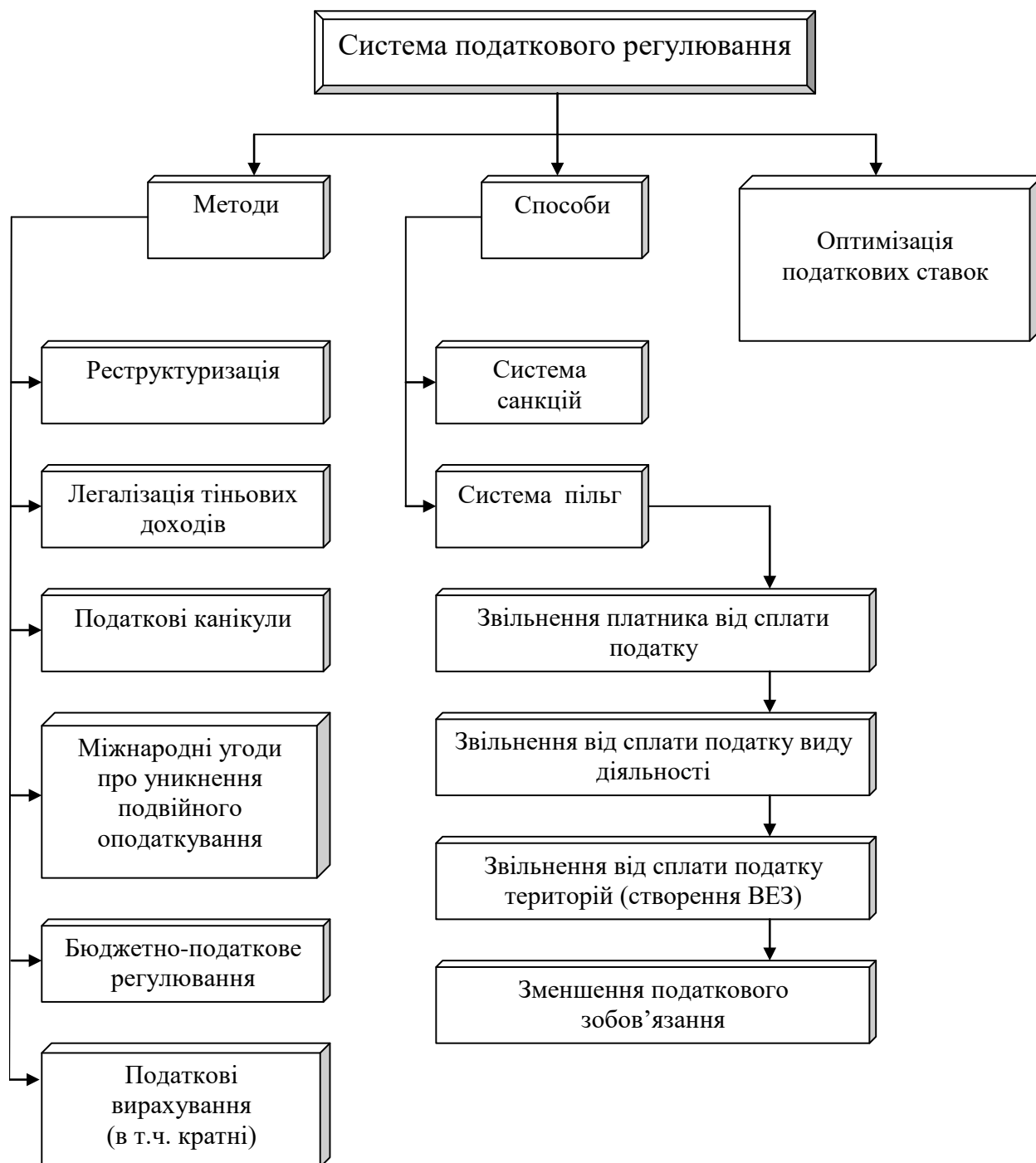


Рис.1. Складові системи податкового регулювання



Рис.1. Система принципів застосування податкових пільг

Додаток Д

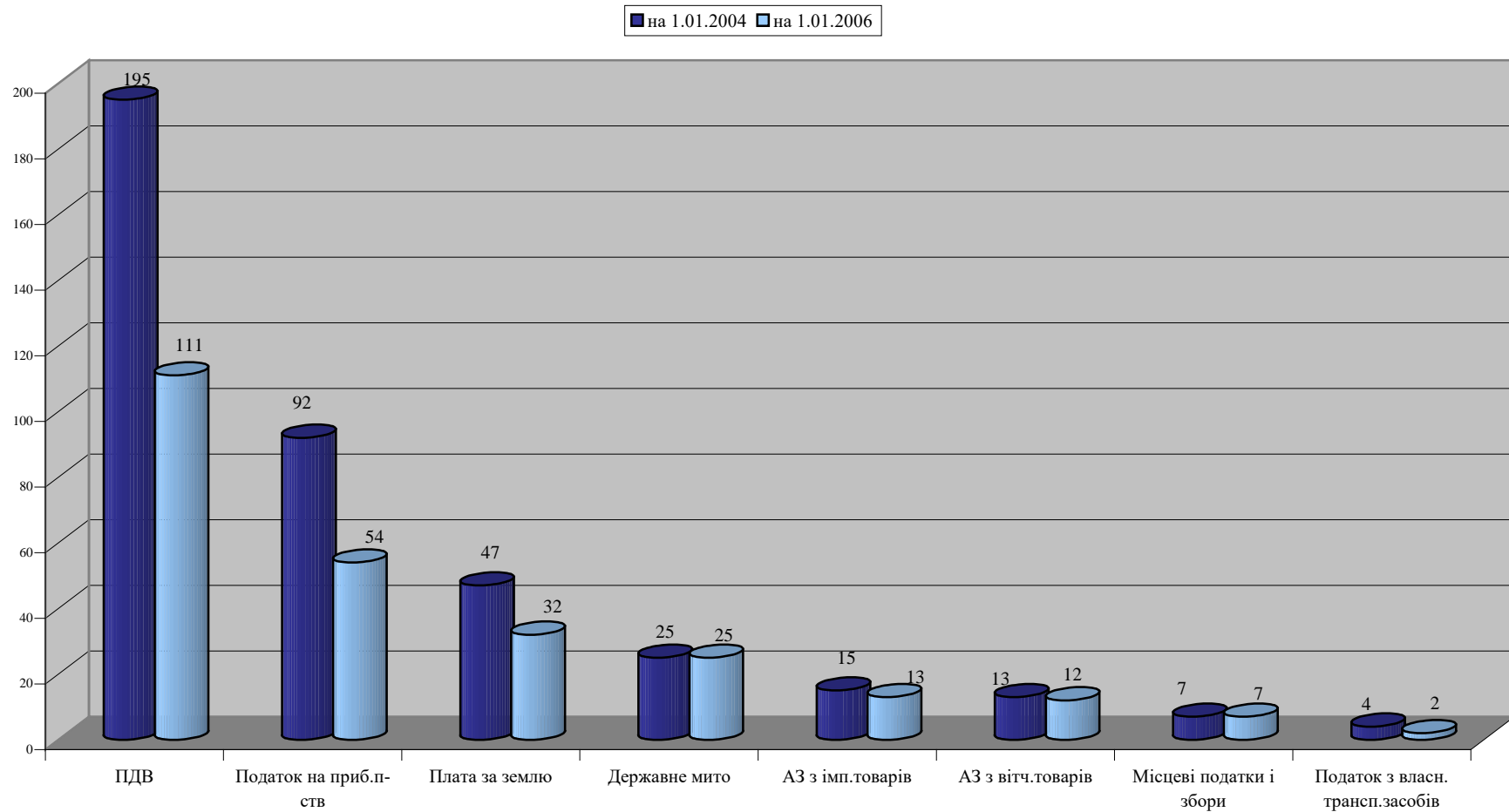


Рис.1. Кількість податкових пільг, передбачених законодавством.

Додаток Д.1

Суми втрат зведеного бюджету внаслідок пільгового оподаткування по окремих податкових платежах станом на
01.04.2005р.⁵²

(тис.грн.)

Регіон		Податок на прибуток підприємств	Податок з власників транспортних засобів	плата за землю	Податок на додану вартість	Акцизний збір з вироблених в Україні товарів	Місцеві податки і збори	Державне мито	Збір за забруднення навколишнього природного середовища	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	ДПА в АР Крим	728	157	1 362	32 570	0	1	0	0	34 818
2	ДПА в Вінницькій області	89	94	306	63 475	0	0	0	0	63 964
3	ДПА в Волинській області	66	43	94	26 927	3 753	1	0	0	30 884
4	ДПА в Дніпропетровській області	3 057	113	3 118	80 738	0	17	0	0	87 043
5	ДПА в Донецькій області	8 488	121	1 629	134 181	0	59	0	0	144 478
6	ДПА в Житомирській області	140	87	133	30 694	0	32	0	0	31 086
7	ДПА в Закарпатській області	8	42	123	8 400	5 155	0	0	0	13 728
8	ДПА в Запорізькій області	123	77	1 273	608 069	87 334	31	0	0	696 907
9	ДПА в Івано-Франківській області	106	71	400	16 206	0	1	25	0	16 809
10	ДПА в Київській області	2 168	443	281	119 466	0	2	0	0	122 360
11	ДПА в Кіровоградській області	62	35	331	33 955	0	2	0	0	34 385
12	ДПА в Луганській області	7 748	75	308	152 986	0	21	0	0	161 138
13	ДПА в Львівській області	493	402	957	52 258	0	113	1	0	54 224

⁵² Складено за даними ДПА України

продовження додатку Д.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
14	ДПА в Миколаївській області	58	56	3 217	27 343	0	6	0	0	30 680
15	ДПА в Одеській області	1 240	201	1 618	99 569	0	51	0	0	102 679
16	ДПА в Полтавській області	1 381	65	385	60 420	38 790	10	0	0	101 051
17	ДПА в Рівненській області	36	45	136	21 940	0	15	0	0	22 172
18	ДПА в Сумській області	252	58	209	33 449	0	8	0	0	33 976
19	ДПА в Тернопільській області	80	36	130	21 511	0	4	0	0	21 761
20	ДПА в Харківській області	6 060	108	3 409	120 381	0	5	0	62	130 025
21	ДПА в Херсонській області	535	69	521	27 299	0	12	0	0	28 436
22	ДПА в Хмельницькій області	160	70	262	83 534	0	420	0	0	84 446
23	ДПА в Черкаській області	43	80	173	60 552	0	5	0	0	60 853
24	ДПА в Чернівецькій області	77	19	190	13 531	0	3	0	0	13 820
25	ДПА в Чернігівській області	670	60	166	33 206	0	12	0	0	34 114
26	ДПА в м. Києві	50 969	150	20 894	1 037 427	0	261	0	0	1 109 701
27	ДПА в м. Севастополі	9	45	294	5 729	0	0	0	0	6 077
	Всього	84 846	2 822	41 919	3 005 816	135 032	1 092	26	62	3 271 615

Додаток Д.2

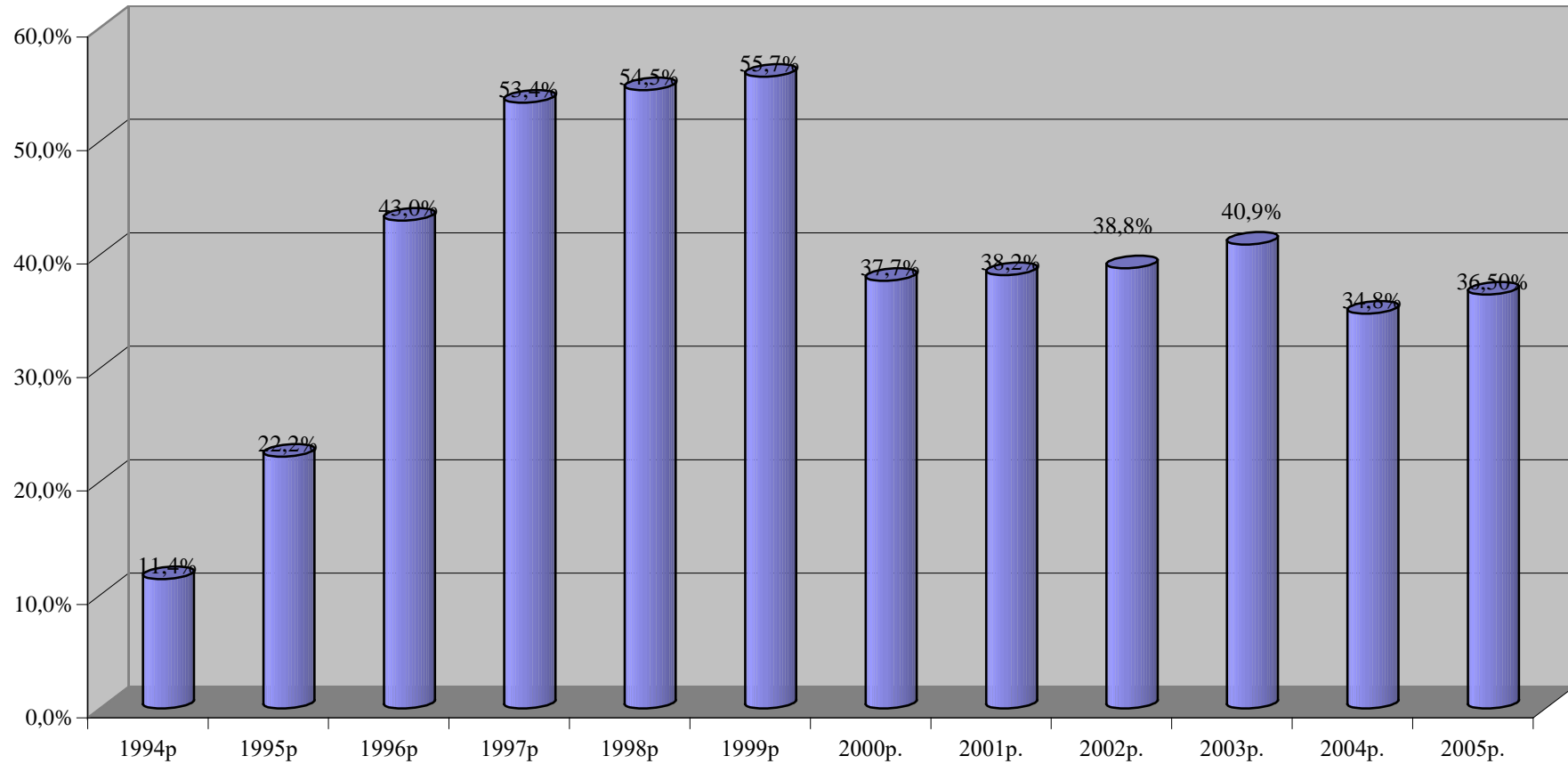


Рис.1. Загальна збитковість підприємств (у відсотках до загальної кількості підприємств)

Додаток Е

Таблиця 1

Динаміка податкових надходжень до зведеного бюджету з деяких податкових платежів⁵³

	1998		1999		2000		2001		2002		2003		2004		2005	
	млн.грн.	% до ВВП	млн.грн.	% до ВВП	млн.грн.	% до ВВП	млн.грн.	% до ВВП	млн.грн.	% до ВВП	млн.грн.	% до ВВП	млн.грн.	% до ВВП	млн.грн.	% до ВВП
Доходи, у тому числі:	28915,8	28,2	32876,4	25,2	49117,9	28,9	54934,6	26,9	61954,3	27,4	75165,4	28,5	90592,9	26,2	134183,2	31,6
податок на прибуток підприємств	5694,4	5,5	6352,5	4,9	7698,4	4,5	8280	4,1	9398,3	4,2	13237,2	5	16161,7	4,7	23464,0	5,5
податок на додану вартість	7460,1	7,3	8409,2	6,4	9441,4	5,6	10348,4	5,1	13471,2	6	12598,1	4,8	16733,5	4,8	33803,8	7,9
акцизний збір	1288,8	1,3	1787,6	1,4	2239,7	1,3	2654,3	1,3	4098,2	1,8	5246,1	2	6704,4	1,9	7945,4	1,9
податок з доходів фізичних осіб	3570,6	3,5	4434,4	3,4	6377,7	3,8	8774,9	4,3	10823,8	4,8	13521,3	5,1	13213,3	3,8	17325,2	4,1
плата за землю	1114,9	1,1	1090,3	0,8	1376,4	0,8	1618,6	0,8	1806,3	0,8	2032,3	0,8	2293,2	0,7	2718,2	0,6

⁵³ Складено за даними Державного казначейства України і Державного комітету статистики України

Додаток Ж

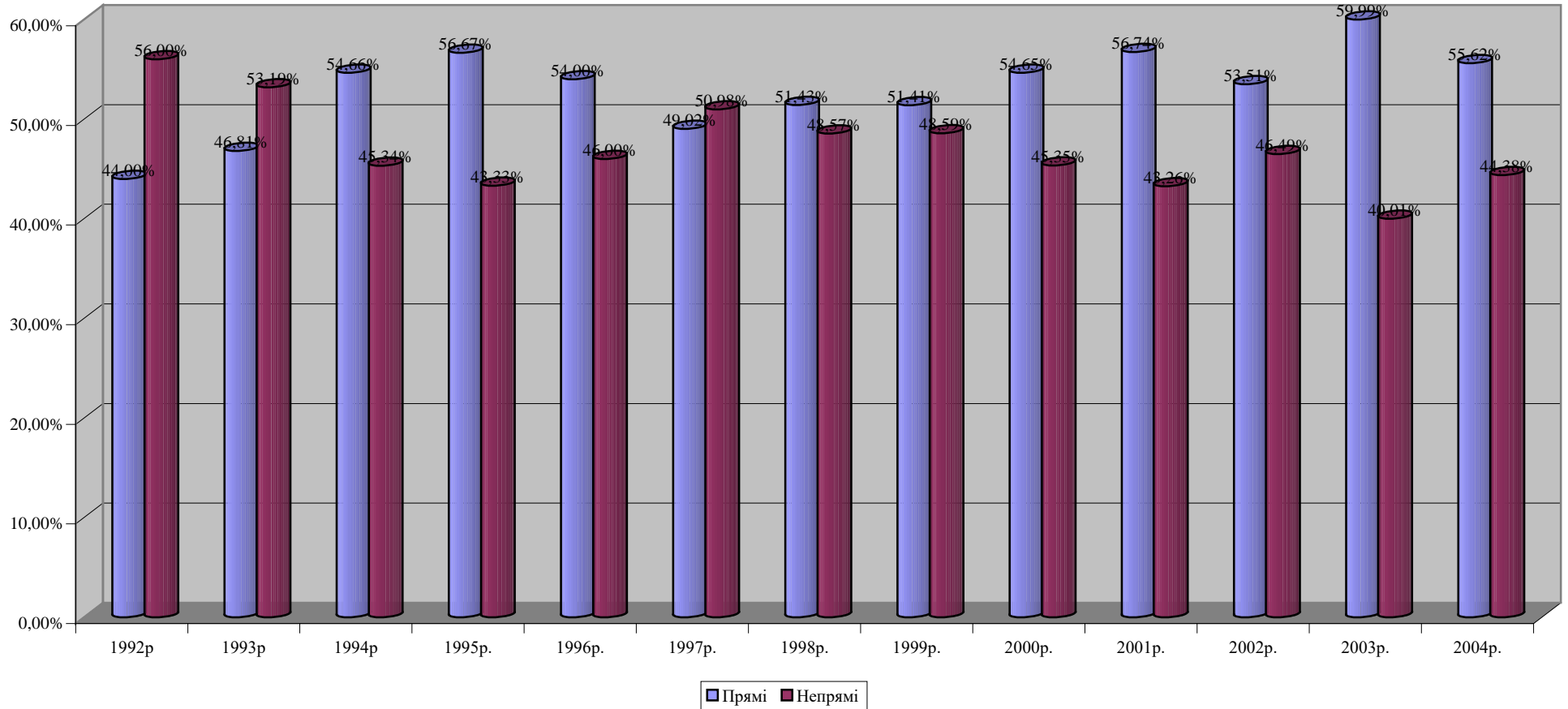


Рис.1.Співвідношення надходжень від основних прямих і непрямих податків в Україні⁵⁴

⁵⁴ Складено за даними Державного казначейства України і Міністерства фінансів України

Додаток 3



Рис.1. Етапи здійснення підготовчої роботи до проведення податкової перевірки

Додаток И

Перелік питань, що підлягають перевірці

Блоки	Розділи	Основні питання
Установчі дані	<i>1. Створення підприємства</i>	<ul style="list-style-type: none"> - дотримання законодавчих вимог при реєстрації; - склад засновників і їх участь у статутному фонді, правильність його формування; - правомірність створення структури і структурних підрозділів підприємства; - дотримання вимог діяльності органів управління, його підпорядкування та господарське декларування
	<i>2. Фактична діяльність</i>	<ul style="list-style-type: none"> - перевірка діяльності у відповідності до переліку, затвердженого статутом; - наявність ліцензій (дозволів) для здійснення окремих видів діяльності; - верифікація основних показників господарської діяльності; - звірка проміжних результатів діяльності, отриманих на підприємстві (в тому числі за рахунок фактичного контролю) з даними, задекларованими у податкових органах; - здійснення зовнішньоекономічної діяльності, участь у спільних

		проектах (в тому числі афілійованих)
	<i>3.Ліквідація підприємства</i>	<ul style="list-style-type: none"> - дотримання законодавчої процедури ліквідації підприємства; - перевірка процедури та повноти погашення податкового боргу і кредиторської заборгованості (за їх наявності); <p>дотримання процедур злиття та приєднання законодавству про підприємницьку діяльність</p>

Додаток К

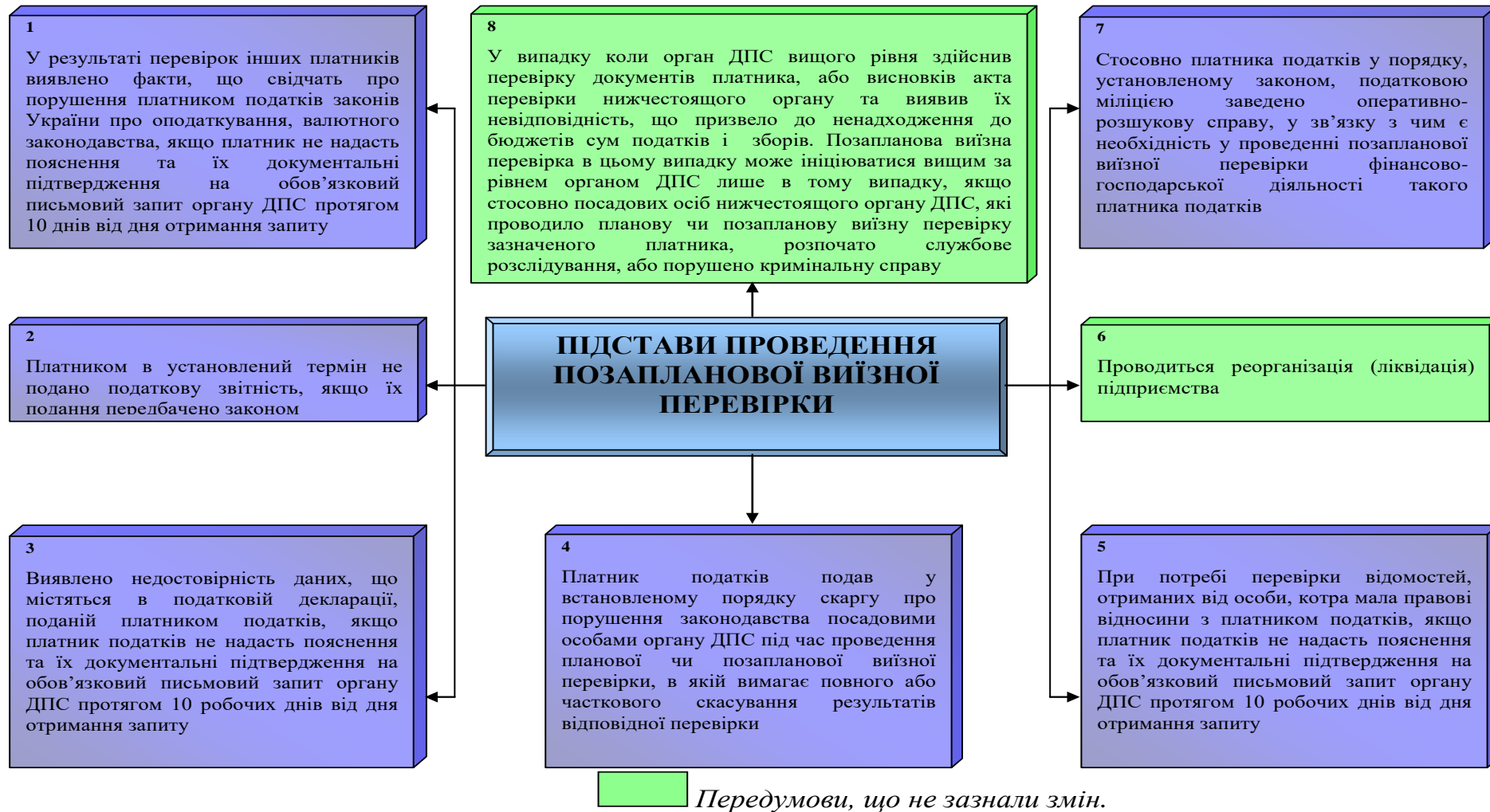


Рис.1. Причини позапланової виїзної перевірки

Додаток Л

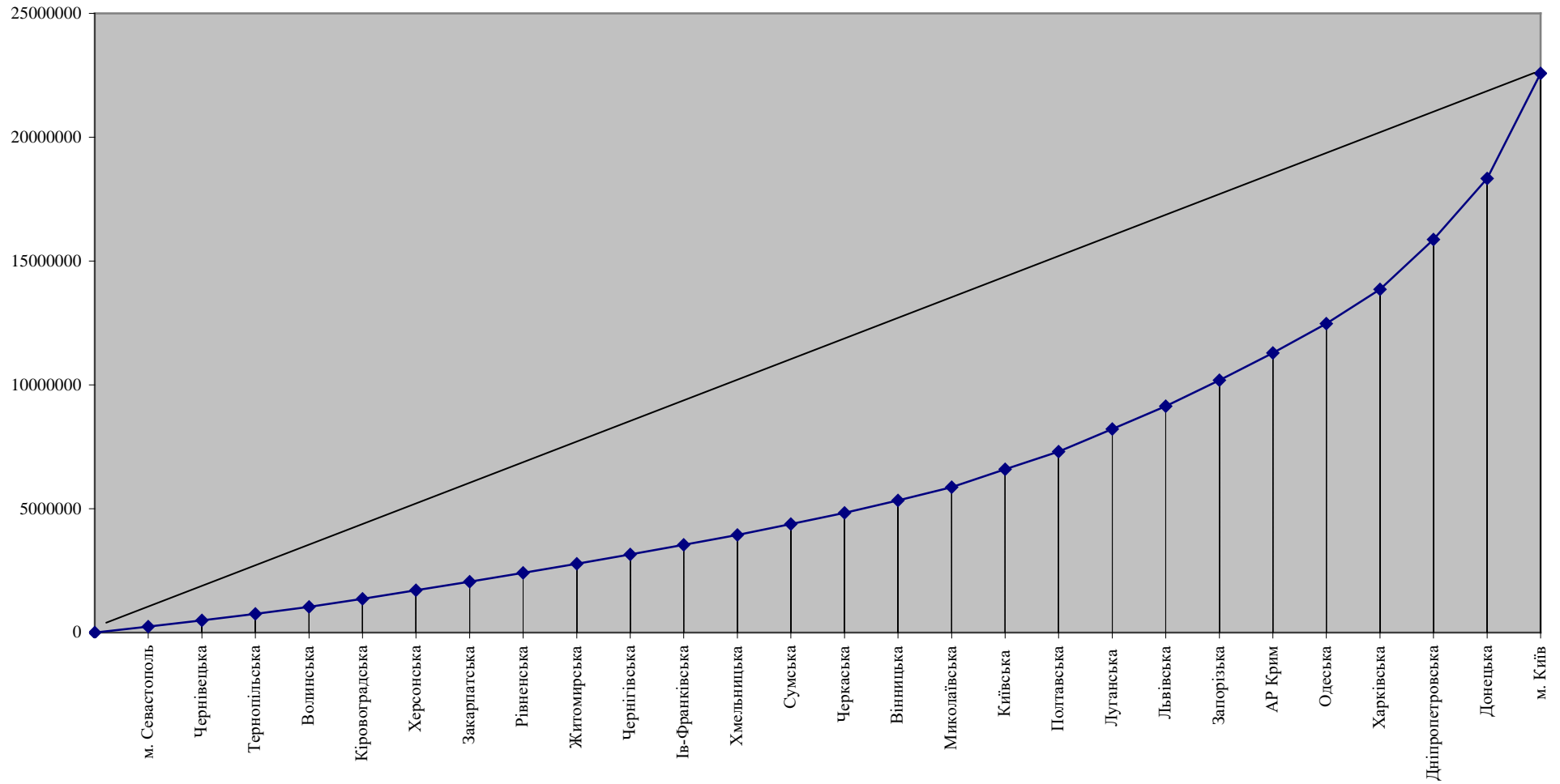


Рис.1. Розподіл величини податкових доходів бюджетів регіонів України, тис.грн

ТИПОВИЙ ПЕРЕЛІК ПОДАТКОВИХ РИЗИКІВ

№ з/п	Найменування ризиків
1	2
1	Наявність порушення при реалізації товарів за готівку
2	Наявність порушення при здійсненні імпорту товарів, звільнених, від оподаткування ПДВ
3	Підприємство має контакти з фірмами, що перебувають в офшорних зонах
4	При здійсненні експортно-імпортних операцій мало місце ненадходження валютної виручки
5	При здійсненні експортно-імпортних операцій мало місце ненадходження цінностей (заниження вартості цінностей)
6	При здійсненні експортно-імпортних операцій мало місце ненадходження цінностей по давальницьким угодам
7	Наявність порушення при здійсненні лізингових операцій з нерезидентами
8	Підприємство здійснює імпорт товарів по демпінгових цінах
9	Підприємство реалізує активи у великих розмірах у короткі терміни
10	Підприємство, що не є фінансовою установою, проводить операції з цінними паперами
11	Підприємство несвоєчасно погашає векселі
12	Підприємство має зафіксовані контакти з фіктивними структурами, по яких є рішення Арбітражного суду
13	Наявність оперативної інформації про порушення податкового законодавства, яка надійшла від підрозділів податкової міліції
14	Підприємство не подало чи несвоєчасно подало обов'язкові документи податкової звітності
15	Підприємство прострочило або частково внесло платіж
16	Підприємство добровільно заявило про попереднє неповне декларування якогось податку (на підставі уточнених декларацій та розрахунків)
17	Шляхом аудиту було встановлено неповне декларування податків то в залежності від розміру прихованих податків (документальні перевірки)
18	Виявлення фактів заниження податків у ході попередніх перевірок (камеральні перевірки)
19	Підприємством прострочений або частково погашений податковий борг, який виник внаслідок аудиту, а також борг, який виник в результаті недекларування
20	Завищення сум коштів відшкодування з бюджету за зростаючою шкалою (встановлено перевірками, у тому числі до відшкодування сум ПДВ)
21	Збільшення коефіцієнта, що визначає питому вагу матеріальних ресурсів, які входять до складу валових витрат або до валового доходу /по відношенню до попереднього податкового періоду (місяць)
22	Підприємство самостійно відкоригувало суми податкових зобов'язань та податкового кредиту по ПДВ

23	Підприємством нарахована сума ПДВ більша чи менша у десять і більше разів за суму нарахування за попередній звітний період
24	Підприємство завершило довгостроковий договір (контракт)
25	Наявність порушень при користуванні податковими пільгами
1	2
26	Наявність несплаченої заробітної плати, виплата заробітної плати натуроплатою
27	Підприємство придбаває активи, вартість яких вища річного обороту самого підприємства
28	Не запровадження понижуючого коефіцієнта до норм амортизації
29	Основні засоби оприбутковані та списані як МШП
30	Неправомірне включення основних засобів одних груп до інших
31	За рахунок коштів підприємства придбані основні засоби, які зареєстровані на фізичну особу та амортизуються підприємством
32	При ліквідації акціонерного товариства не сплачується податок на дивіденди
33	Витрачання грошових коштів підприємства на власні потреби працівників за допомогою банківських платіжних карток
34	Наявність великої кількості нестач на підприємстві (повнота обкладення нестач ПДВ)
35	Підприємство є суб'єктом ЗЕД
36	Підприємство здійснює вексельні розрахунки за надані послуги в обсягах понад 50%
37	Підприємство має філії або відокремлені підрозділи, які сплачують податки консолідовано з головним підприємством
38	Підприємство має дебіторську заборгованість понад 500 тис. грн..
39	Податкова заборгованість підприємства перед бюджетом зростає в часі
40	Перевищення податкового кредиту над податковим зобов'язанням по ПДВ протягом двох та більше податкових періодів
41	Підприємство звітує про збиткову діяльність протягом двох та більше податкових періодів
42	Підприємство втратило, знищило або зіпсувало бухгалтерські документи, які свідчать про фінансово-господарську діяльність
43	Оцінка ведення бухгалтерського та податкового обліку (визначається інспектором при проведенні перевірки в офісі платника)
44	На запит податкової служби підприємство не відповідає
45	Не допущення інспектора податкової служби до перевірки
46	Невідповідність задекларованого податку на прибуток банку і даних фінансової звітності

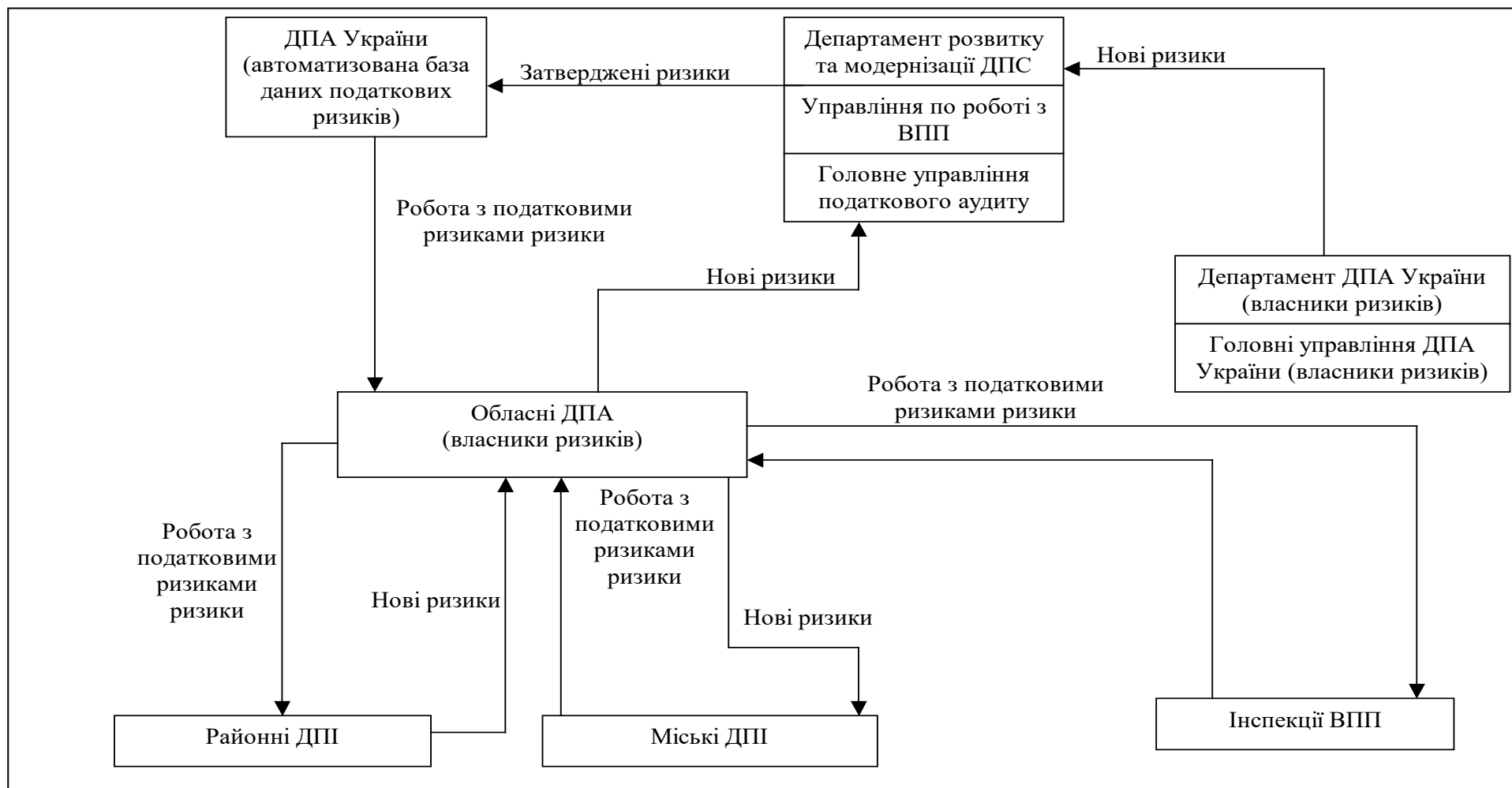


Рис.1. Схема взаємодії податкових органів при моніторингу податкових ризиків

Додаток II

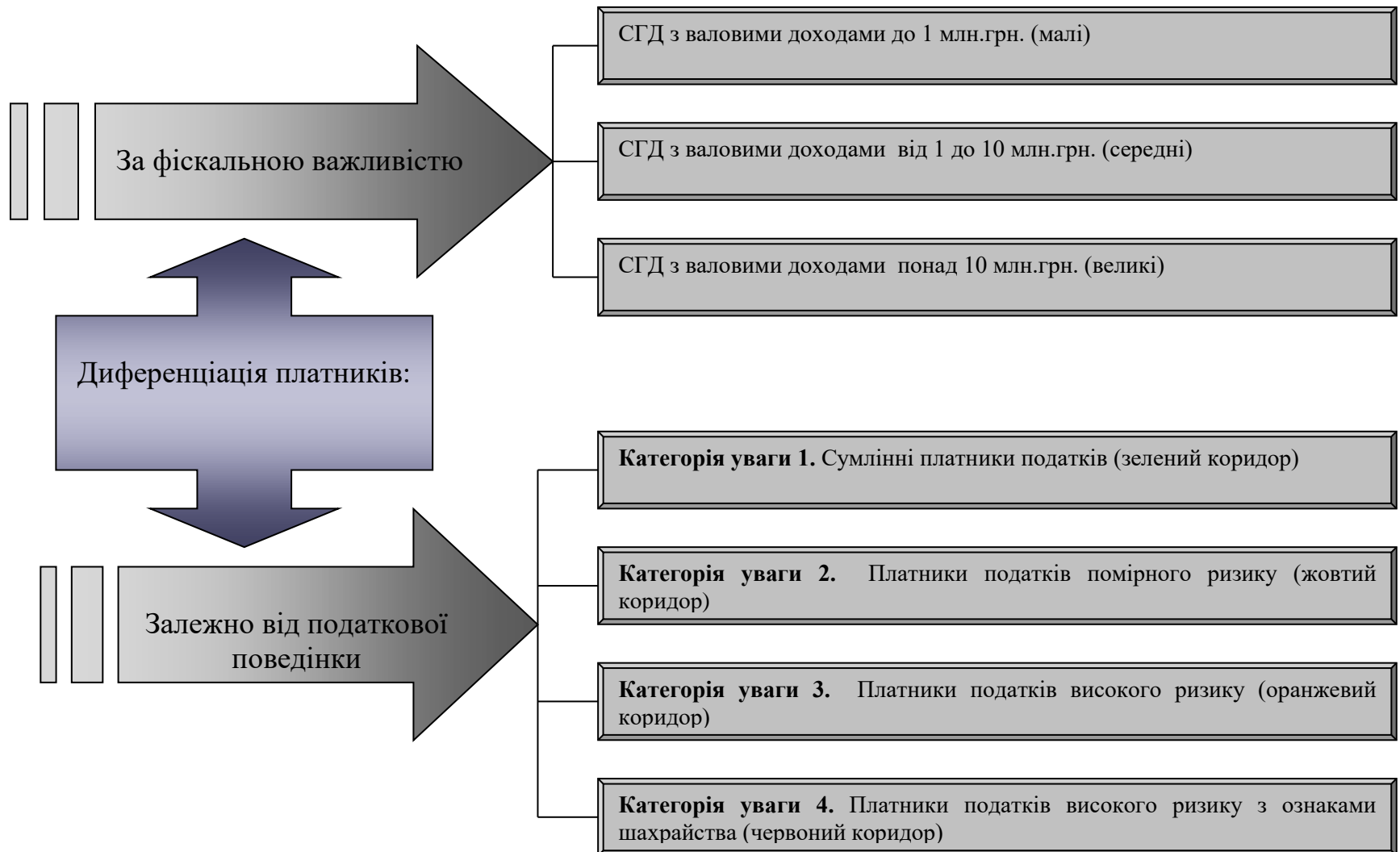


Рис.1 Розподіл платників за категоріями

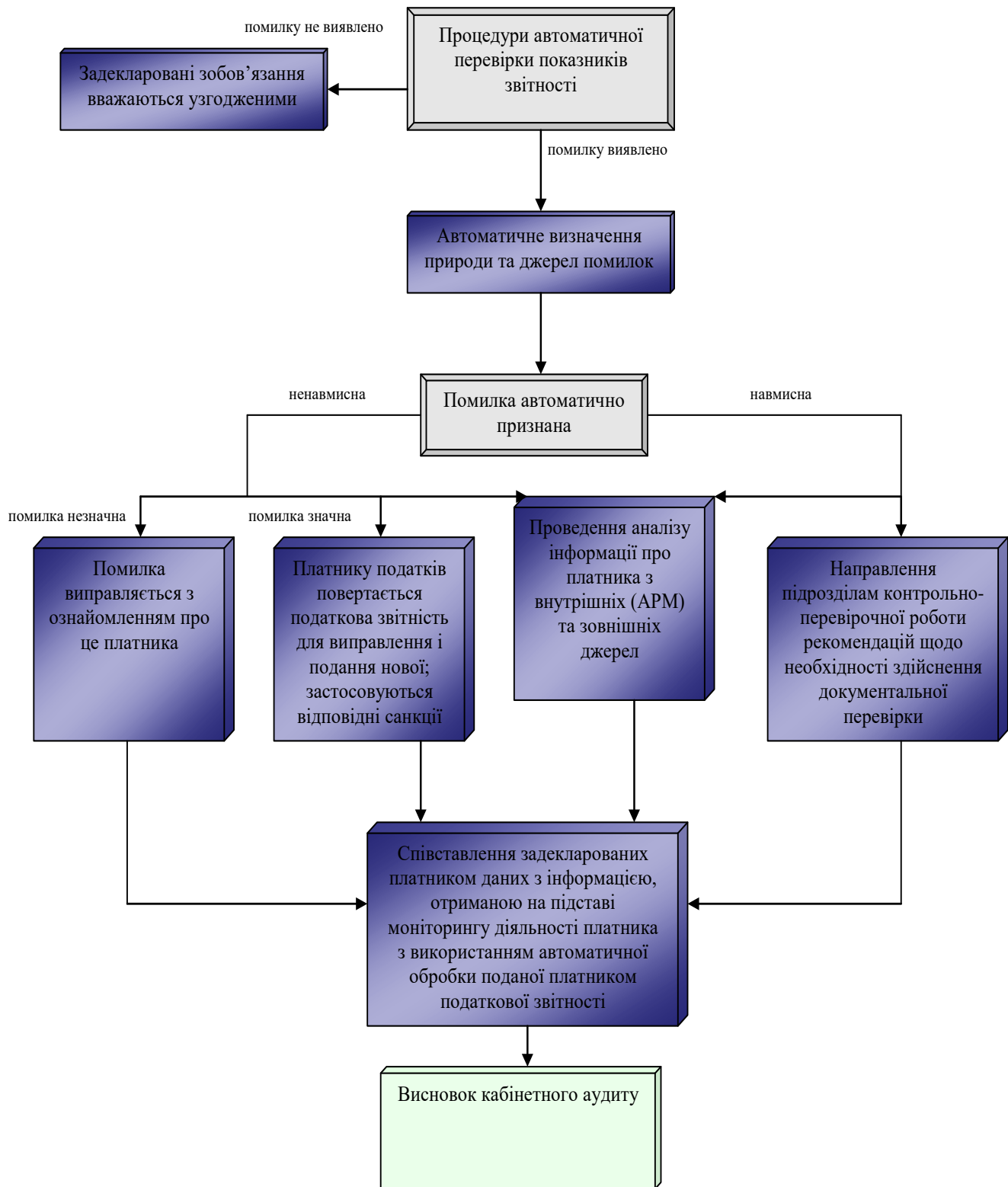


Рис.1. Процедура здійснення кабінетного аудиту

Додаток С

Критерії оцінки поведінки та показники якості роботи працівників органів державної податкової служби

№	Критерії	Рівень якості виконання обов'язків та поведінки працівників			
		Низький	Задовільний	Добрий	Високий
1	2	3	4	5	6
1	Культура поведінки	Рівень спілкування з платниками податків низький, присутнє небажання вислухати аргументовані нормативними положеннями пояснення платників	Відношення до платників задовільне, але часто може призвести до невиконання службових обов'язків	Хороший рівень поведінки з платниками та старшими по рангу інспекторами, присутні доброзичливість та тактовність	Притаманна висока податкова культура поведінки та спілкування з платниками і колегами по роботі; гнучкість поведінки у критичних ситуаціях, компромісність.
2	Співробітництво	Відсутнє бажання "чути" платника, надавати йому консультативну допомогу	Має здатність до співпраці, регулярно інформує	Плідно працює в перевіроочній бригаді, чітко виконує свою ділянку, здійснює обмін інформацією, регулярно інформує платників	Виявляє високі здібності до роботи колективі, надає цінні поради платникам податків щодо, наприклад, варіантів оподаткування
3	Дисциплінованість	Постійно порушує норми поведінки та етики у стосунках з співробітниками та платниками	Працює у відповідності до розроблених правил та процедур, але періодично потребує контролю з боку керівництва	Дотримується хорошої поведінки у стосунках з платниками податків, сумлінний у виконанні посадових обов'язків	Високий рівень самоконтролю та дисципліни, дотримується правил етикету у спілкуванні з платниками
4	Здатність до переговорів	Неспроможний трактувати положення нормативних актів, аргументовано довести правильність висновків перевірки	Чітко, лаконічно та професійно трактує податкове законодавство	Переконливо та професійно роз'яснює положення нормативних актів та висновків перевірок	Роз'яснює законодавство з здатністю прислухатися до інших точок зору, до критики

1	2	3	4	5	6
5	Оперативність мислення	Повільно сприймає зміни у податковому законодавстві, негативно відноситься до зміни завдань та функцій	Здатен позитивно сприймати зміни у нормативно-правових актах, нормально реагує на нові завдання та функції	Охоче сприймає нові завдання, правильно розуміє новації податкового законодавства	Швидко виконує поставлені завдання, швидко виявляє порушення податкового законодавства
6	Професійні знання та навички	Знання поверхневі, низький рівень ерудиції, існує потреба в постійному нагляді та допомозі	Розвиненні посередньо, задовільне вирішення завдань професійного характеру	Розвинуті системні знання, що забезпечують необхідний рівень виконання службових обов'язків	Володіє ґрунтовними і всебічними знаннями стосовно аспектів оподаткування, гнучкість мислення дозволяє швидко виявляти порушення податкового законодавства