ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА

На правах рукопису

Паславська Роксолана Юріївна

УДК 336.221.4:336.221.26](477)

СИСТЕМА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник
Кміть Віра Мирославівна,
кандидат економічних наук,
доцент

Львів – 2014

ЗМІСТ

ВСТУП……3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

1.1. Сутність системи адміністрування податків та особливості її функціонування в умовах відкритої економіки……..11

1.2. Історичні аспекти формування національної системи адміністрування податків……...……...29

1.3. Нормативно-правове забезпечення адміністрування податків в Україні……....54

Висновки до першого розділу.....67

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ОЦІНКА ЇЇ ЕФЕКТИВНОСТІ

2.1. Порівняльний аналіз систем адміністрування податків в Україні та в країнах ЄС…….……69

2.2. Вплив макроекономічних факторів на стан адміністрування податків……..90

2.3. Діяльність фіскальних органів щодо забезпечення ефективності адміністрування податків в Україні……...……121

Висновки до другого розділу.....132

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

3.1. Податкове законодавство Україні в умовах інтеграційних процесів……135

3.2. Основні проблеми національної системи адміністрування податків на шляху до її ефективного функціонування та напрями їх подолання…....146

3.3. Вдосконалення системи адміністрування податків в Україні з урахуванням європейського досвіду ……...……161

Висновки до третього розділу…….170

ВИСНОВКИ…….173

ДОДАТКИ…….……...178

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……198

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Фінансовою основою функціонування держави є податки, адже саме вони забезпечують більшу частину доходів бюджетів, мобілізуючи грошові ресурси для фінансування державних видатків. У сучасних умовах господарювання податки слугують не лише джерелом наповнення бюджетів, а й дієвим інструментом державного регулювання економіки, тому вони виконують важливу роль як у забезпеченні фінансової стабільності держави, так і в досягненні соціального добробуту громадян.

Невідповідність податкових надходжень до бюджетів фінансовим потребам держави загострює проблему підвищення ефективності адміністрування податків і зборів, вирішення якої потребує системного підходу. В умовах динамічних змін, нестабільності економічної ситуації та низького рівня податкової дисципліни в Україні особливого значення набуває створення такої системи адміністрування податків, яка б відповідала потребам соціально-економічного розвитку держави, забезпечила зниження податкового навантаження, ініціювала пожвавлення ділової активності суб’єктів підприємництва, стимулювала інвестиційно-інноваційну діяльність та заохочувала платників до своєчасної сплати податків в повній мірі.

Необхідність узагальнення теоретико-методичних аспектів функціонування вітчизняної системи адміністрування податків і формулювання практичних рекомендацій, які сприятимуть її вдосконаленню, визначає актуальність теми дисертаційної роботи.

Теоретичні та практичні аспекти адміністрування податків досліджували як зарубіжні, так і вітчизняні науковці. Засади оподаткування висвітлені у працях відомих зарубіжних учених-економістів Д. Вілсона, Ф. Енгельса, Дж. М. Кейнса, В. Красницького, А. Лаффера, К. Маркса, І. Озерова, І. Перонка, Д. Рікардо, А. Сміта. Особливості адміністрування податків досліджували вітчизняні науковці

В. Андрущенко, З. Варналій, О. Василик, О. Воронкова, О. Данілов, О. Десятнюк, Т. Єфименко, О. Замасло, Ю. Іванов, М. Кармінська-Белоброва, А. Кізима, В. Кміть, А. Крисоватий, М. Крупка, В. Мартинюк, В. Мельник, Л. Олейнікова, К. Проскура, А. Соколовська, І. Таранов, К. Швабій.

Попри велику кількість публікацій з даної проблематики важливі питання функціонування вітчизняної системи адміністрування податків в кризових умовах, зокрема щодо підвищення її ефективності з урахуванням європейського досвіду, а також усунення низки суперечностей у цій сфері, залишаються недостатньо дослідженими, що і зумовило вибір теми дисертації, визначення її мети, завдань та структури.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження проводилось відповідно до напряму науково-дослідної роботи кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту Львівського національного університету імені Івана Франка «Фінансові стратегії розвитку економіки України» (номер державної реєстрації 0112U004029), у межах якої автором розроблені пропозиції щодо вдосконалення вітчизняної системи адміністрування податків з урахуванням європейського досвіду.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є обґрунтування теоретико-методичних засад функціонування національної системи адміністрування податків і розроблення пропозицій, спрямованих на підвищення її ефективності.

Для досягнення визначеної мети було сформульовано такі завдання:

- систематизувати погляди науковців на проблематику тлумачення поняття «система адміністрування податків» і подати власні пропозиції щодо удосконалення дефініції цього терміна;
- поглибити теоретичні засади системи адміністрування податків;
- виявити особливості формування національної системи адміністрування податків в історичному аспекті;

- розробити класифікацію податкових відносин, що виникають між суб’єктами в процесі адміністрування податків;
- порівняти особливості адміністрування податків у країнах-членах ЄС та в Україні;
- проаналізувати структуру та динаміку податкових надходжень до Зведеного бюджету України, а також скласти їхній прогноз на короткострокову перспективу;
- виокремити макроекономічні фактори впливу на фіскальний результат функціонування системи адміністрування податків в Україні;
- виявити чинники ефективності національної системи адміністрування податків;
- виокремити проблемні аспекти функціонування системи адміністрування податків в Україні та запропонувати шляхи їх подолання;
- надати пропозиції щодо вдосконалення системи адміністрування податків з урахуванням європейського досвіду.

Об’єктом дослідження є система фінансово-економічних відносин, які виникають між платниками податкових платежів і державою в процесі адміністрування податків.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних і організаційно-прикладних аспектів функціонування системи адміністрування податків в Україні.

Методи та способи дослідження. Для досягнення поставлених завдань використовувались такі загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання: *синтезу* – при з’ясуванні сутності системи адміністрування податків; *історичний* – для дослідження еволюції національної системи справляння податків; *порівняння* – при дослідженні особливостей адміністрування податків у країнах-учасницях ЄС та в Україні, а також при дослідженні особливостей функціонування вітчизняної системи оподаткування перед прийняттям Податкового кодексу України і після цього; *факторний аналіз* – для визначення

чинників, що впливають на ефективність функціонування національної системи адміністрування податків; *кореляційно-регресійний аналіз* – для визначення інтенсивності впливу макроекономічних факторів на обсяги податкових надходжень; *прогнозування* – для визначення прогнозних значень обсягу податкових надходжень на наступні роки; *таблично-графічний метод* – для наочного відображення змін абсолютних і відносних показників; *абстрактно-логічний метод* – для формулювання теоретичних узагальнень і висновків.

Теоретичною та методологічною основою дослідження слугують фундаментальні положення, висновки та результати досліджень, висвітлені у працях зарубіжних і вітчизняних науковців з проблем оподаткування, справляння та адміністрування податків і зборів.

Інформаційну базу дослідження становили нормативно-правові акти України з питань оподаткування, відомості Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, а також наукові статті та монографії зарубіжних і вітчизняних учених з проблем адміністрування податків.

Наукова новизна полягає в отриманні результатів, що стосуються теоретичних і практичних засад системи адміністрування податків в Україні та обґрунтуванні основних напрямів її вдосконалення. Результати досліджень, які засвідчують новизну та розкривають зміст дисертації, полягають у такому:

уперше:

- розвинено теоретико-методичні основи формування фінансово-економічних відносин у національній системі адміністрування податків шляхом систематизації її елементів та поглибленням понятійно-категоріального апарату, що сприяє кращому орієнтуванню платників в сфері оподаткування;

удосконалено:

- визначення поняття «система адміністрування податків», яке, на

відміну від існуючих, передбачає виокремлення сукупності її взаємопов'язаних елементів: фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади як керуючої і податкових платежів як керованої систем; при цьому управлінська діяльність керуючої системи забезпечує формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів та реалізацію функцій податків;

- класифікацію податкових відносин, відмінністю якої є виділення податкових відносин за ознакою виникнення між суб'єктами процесу адміністрування податків, зокрема: законодавчими та виконавчими органами, фіскальними органами, платниками податків, податковими агентами, а також судами різних інстанцій, органами місцевого самоврядування та фіскальними органами зарубіжних країн;

набули подальшого розвитку:

- теоретико-методичні підходи, які полягають у визначенні впливу макроекономічних факторів на зміну обсягів податкових надходжень, що дає змогу застосовувати відповідні методи податкового регулювання залежно від динаміки макроекономічних показників;

- методичні підходи до прогнозування надходжень податкових платежів до бюджетів на основі застосування моделей трендів і регресійного аналізу, що сприяє своєчасному та в повному обсязі забезпеченню дохідної частини Зведеного бюджету України;

- організаційно-прикладні аспекти вдосконалення системи адміністрування податків в Україні з урахуванням досвіду країн-членів Європейського Союзу, зокрема, наголошено на необхідності розвитку партнерських взаємин між фіскальними органами та платниками податків, що дасть змогу поліпшити якість податкового обслуговування з боку державних органів і підвищити рівень добровільності сплати податків і зборів з боку платників.

Теоретичне значення результатів дослідження полягає у поглибленні теоретико-методичних засад функціонування системи

адміністрування податків в Україні.

Науково-методичні положення дисертаційної роботи знайшли застосування у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка, зокрема у викладанні дисциплін «Оподаткування юридичних і фізичних осіб», «Податковий облік і звітність» та «Податкові системи зарубіжних країн» (довідка №4300-Н від 07.10.2013 р.), а також на фінансово-економічному факультеті Інституту післядипломної освіти та доуніверситетської підготовки Львівського національного університету імені Івана Франка у викладанні дисциплін «Податкова система», «Податковий менеджмент», «Місцеві фінанси» (довідка №117 від 21.10.2013 р.).

Практичне значення отриманих результатів. Результати дослідження, які стосуються визначення впливу зовнішніх і внутрішніх чинників на стан системи адміністрування податків, та пропозиції щодо поліпшення обслуговування платників податків за рахунок налагодження партнерських взаємин поміж посадовими особами органів Міндоходів і платниками податків прийняті для впровадження в практичну діяльність посадових осіб Головного управління Міндоходів у Львівській області (довідка №14499/10/20-1009/215 від 29.10.2013 р.).

Розроблені в дисертаційній роботі підходи та пропозиції можуть бути використані для подальшої модернізації управлінської діяльності фіскальних органів у процесі адміністрування податків, зборів та інших платежів податкового характеру.

Окремі результати дослідження, зокрема пропозиції щодо оцінювання ефективності функціонування системи адміністрування податків за допомогою комплексної системи показників, використано в роботі Львівського центру науки, інновацій та інформатизації (довідка №42 від 13.05.2014 р.).

Особистий внесок здобувача. Усі наукові результати, висновки та практичні рекомендації, викладені в дисертації, отримані автором

особисто. З наукових праць, які вийшли у співавторстві, у дисертаційній роботі використано лише ідеї та результати, які становлять особистий внесок автора.

Апробація результатів дисертації. Результати наукового дослідження доповідалися та обговорювалися на десяти конференціях: IV Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих вчених, аспірантів і студентів «Актуальні проблеми фінансової системи України» (м. Черкаси, 2009 р.); Міжнародній науковій студентсько-аспірантській конференції «Економіка України в умовах посилення глобалізаційних процесів: виклики і перспективи» (м. Львів, 2009 р.); І Всеукраїнській науково-практичній конференції «Менеджмент XXI сторіччя: фінансові, економічні та інноваційні аспекти» (м. Київ, 2011 р.); VIII Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених, аспірантів і студентів «Актуальні проблеми фінансової системи України» (м. Черкаси, 2011 р.); Міжнародній студентсько-аспірантській науковій конференції «Актуальні проблеми розвитку національної економіки України» (м. Львів, 2011 р.); ІІІ Міжнародній науково-практичній конференції «Державне регулювання соціального підприємництва та соціально-відповідального бізнесу» (м. Харків, 2011 р.,); Міжнародній студентсько-аспірантській конференції «Розвиток економіки України в умовах активізації євроінтеграційних процесів» (м. Львів, 2012 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання сучасної економічної науки» (м. Дніпропетровськ, 2012 р.); І Міжнародній науковій інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих учених «Стратегічні орієнтири розвитку економіки України» (м. Львів, 2013 р.).

Публікації. Основні результати дослідження опубліковано в 20 наукових працях загальним обсягом 6,75 д. а., в тому числі 3 у співавторстві (особисто автору належать 6,17 д. а.), серед них 1 у колективній монографії (особисто автору належать 0,38 д. а.), 8 статей у наукових фахових виданнях (3,79 д. а., особисто автору належать – 3,64 д. а.), 2 статті в

іноземних періодичних виданнях (0,85 д. а., особисто автору належать – 0,42 д. а.), 9 – у матеріалах і тезах конференцій (1,73 д. а.).

Обсяг і структура дисертаційної роботи. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, що налічує 203 позиції, і 18 додатків. Основний зміст роботи викладено на 177 сторінках. Робота містить 13 таблиць та 24 рисунки.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

1.1. Сутність системи адміністрування податків та особливості її функціонування в умовах відкритої економіки

Термін «адміністрування податків» у суспільний обіг запроваджений порівняно недавно, хоча вид діяльності, який він позначає, у практиці державного управління існує досить давно. Вітчизняні практики почали вживати цей термін десь з другої половини 90-х років минулого століття. Він також часто трапляється у науковій літературі, проте єдності серед фахівців щодо трактування сутності цього поняття немає.

Наукові основи управлінської діяльності у сфері оподаткування закладені у працях В. Андрущенка [1], О. Воронкової [12-16], Т. Єфименка [29], Ю. Іванова [35], В. Кміть [41-45], А. Крисоватого [50], В. Мельника [57; 58], Л. Олейнікової [77; 78], К. Проскури [149], І. Таранова [165-169], К. Швабія [176] та багатьох інших.

Податки є необхідним атрибутом існування будь-якої держави. Як ефективний інструмент державного регулювання ринкової економіки, вони виконують важливу роль у забезпеченні фінансової стабільності та досягненні соціального добробуту громадян. Зважаючи на значущість і поширеність податків, вони привертають увагу як зарубіжних, так і вітчизняних науковців.

Свого часу шотландський економіст А. Сміт визначив податки як плату за послуги держави [154]. Висловлювались про податки, німецькі економісти К. Маркс та Ф. Енгельс вдавались до метафори: «Податки – це материнські груди, які годують уряд. Податок – це п’ятий бог поряд із власністю, родиною, порядком і релігією… У податках втілене економічно виражене існування держави» [154]. Засновник російської

фінансової науки І. Озеров стверджував, що податки – «це обов'язкові платежі, які піддані сплачують державі для виконання покладених на неї функцій» [76, с. 42]. С. Онисько зазначає, що податки – це обов'язкові платежі, які стягуються до бюджетів усіх рівнів з юридичних і фізичних осіб у безспірному порядку [79, с. 12].

Відповідно до ст.6 Податкового кодексу України (ПКУ), податок – це обов'язковий безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку [107].

Отже, у вузькому значенні податок – це індивідуальний безповоротний платіж нецільового характеру, що справляється до бюджетів різних рівнів.

З'ясувавши, що таке податок, можемо визначити значення термінологічного словосполучення «адміністрування податків». Оскільки термін «адміністрування» походить від латинського «adminisratio», що означає «управляти», то його застосування у сполученні зі словом «податки» утворює словосполучення «управління податками». Таким чином, адміністрування податків можна визначити як комплекс взаємопов'язаних дій фіскальних органів, спрямованих на організацію податкового процесу та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів [86, с. 242].

Відповідно до ст. $14.1.1^1$ ПКУ адміністрування податків, зборів та інших платежів визначається як «сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом» [107].

В «Економічній енциклопедії» цей термін визначається як діяльність органів управління та керівних осіб, що провадиться шляхом видання наказів і розпоряджень [25, с. 25]. Водночас підкреслюється негативне значення такого управління, яке передбачає використання методів примусу, вимог беззаперечного виконання наказів без їх обґрунтування, і зазначається, що використовується воно в адміністративно-командній економіці.

На нашу думку, таке тлумачення терміна «адміністрування» хибне, адже адміністрування платежів є не одностороннім актом примусу, а, радше, консенсусом, що базується на усвідомленні відповідальності сторін у досягненні суспільно важливих цілей. Хоча сьогодні ми спостерігаємо протистояння між державою і бізнесом, тобто відносини між платниками податків і державними фіскальними органами не є гармонійними [92, с. 156]. Причинами цього є:

- відсутність чіткого механізму захисту прав та інтересів платників податків;
- непрозорість податкової політики держави;
- неврегульованість норм податкової поведінки та низька податкова дисципліни;
- відсутність чітких меж відповідальності за порушення законодавства (зокрема, з боку фіскальних органів);
- перевищення службових обов’язків працівниками фіскальних органів і, як наслідок, корупція;
- низький рівень податкової культури;
- недовіра суспільства до органів державної влади, і, як наслідок, зневажливе ставлення платників податків до свого конституційного обов’язку сплати податків [38].

В англомовних словниках немає таких понять, як «адміністрування податків» (tax administration), «система адміністрування податків» (tax administration system). А саме слово «administration» пов’язане зі словами

«execution», «management», «performance», «supervision», що означають «організація», «управління», «виконання», «контроль».

В. Мельник стверджує, що адміністрування податків – це «управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила» [58, с. 4]. Однак цей процес не завжди ґрунтується на соціальному сприйнятті. Прикладом є численні страйки платників податків восени 2010 р. у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України.

Та все ж така точка зору достатньо аргументована, адже адміністрування податків ґрунтується на дотриманні двох видів правил: тих, що запроваджені державою і зафіксовані в законодавчих і нормативних актах, і тих, що вироблені суспільством у вигляді традицій та звичок. Перші – це чинне законодавство, а другі так і позначають терміном «звичка».

Автори «Економічної енциклопедії» визначають звичку (звичай) як «правила поведінки у певних сферах економічної діяльності, ділового життя, що не відображені у законах, нормативних документах і договорах, але яких дотримуються на практиці» [25, с. 136].

Звички є наслідком пристосування людей до певного порядку. Відображаючись у рішеннях членів суспільства, звички, певною мірою, визначають їх поведінку, а з часом трансформуються в національні звичаї, культурні та історичні традиції народу, формуючи, таким чином, його менталітет.

Вироблені суспільством звички та традиції важливо враховувати в процесах оподаткування, адже ефективність застосування фіскальних механізмів значною мірою залежить від їх сприйняття суспільством. При цьому слід пам'ятати, що деякі звички індивідів можуть бути невиправданими щодо оптимальної господарської поведінки чи у

відношенні до держави. Іноді звички навіть вступають у конфлікт із законодавством. Основним завданням останнього стає поборювання звичок з метою коригування поведінки суб'єктів господарювання. Можемо навести хоча б такий приклад з практики адміністрування податків: звичка збереження того, що належить на правах приватної власності, переростає в дії з ухиляння від оподаткування.

Отже, узагальнивши, можемо сказати, що звички та законодавство слугують базовими джерелами для ухвалення рішень в сфері адміністрування податків, адже саме вони координують діяльність суб'єктів податкових відносин. Таким чином, адміністрування податків – це встановлена законом, практикою та звичаями система управління податковими процесами з боку держави та її органів.

Ю. Іванов, В. Карпова, А. Кізима, А. Крисоватий пропонують подібне за змістом до «податкового адміністрування» поняття «адміністрування податкових зобов'язань» і визначають його так: «Це процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань» [35, с. 186]. Таке трактування логічно зумовлене тим, що процес справляння податків грунтується на реалізації прав і обов'язків держави в особі фіскальних органів та громадянина в особі платника податків. Хоча, з іншого боку, адміністрування як різновид управлінської діяльності охоплює не всі процедури реалізації прав і обов'язків.

Російські вчені-економісти І. Перонко та В. Красницький поняття «адміністрування податків» розглядають в двох аспектах:

- з одного боку, як систему органів управління (законодавчі та адміністративні фіскальні органи);
- з іншого – як сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії та конкретну податкову техніку, а також визначають міри відповідальності за порушення податкового законодавства [100].

Ми не погоджуємося з таким визначенням, оскільки вважаємо, що ці вчені розглядають систему адміністрування податків, а саме поняття «адміністрування податків» стосується лише другої частини наведеного вище визначення.

І. Таранов вважає, що податковий менеджмент та адміністрування податків є найбільш соціально спрямованими сферами управлінських дій. Саме недоліки податкового адміністрування призводять до значного зниження податкових надходжень до бюджетів, збільшення ймовірності податкових правопорушень та нагнітання соціальної напруженості у суспільстві [165, с. 221]. На думку І. Таранова, «адміністрування податків» та «управління оподаткуванням» є тотожними поняттями. Ці процеси він визначає як сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного за безпечення, за допомогою яких органи державної влади та управління спрямовують податковий механізм у визначеному законодавством напрямі та координують податкову діяльність за відчутних змін в економіці та політиці [97, с. 59].

На нашу думку, управління системою оподаткування є ширшим за своїм змістом поняттям, аніж адміністрування податків (рис.1.1). Ці поняття близькі за значенням, але не тотожні, так само, як і поняття «податкова система» та «система оподаткування». Якщо податкова система – це сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів і внесків до бюджету і державних цільових фондів, то система оподаткування – поняття більш ширше. Під поняттям «система оподаткування» розуміється сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених податків, зборів, інших обов'язкових платежів і внесків до бюджету та державних фондів, принципи, форми і методи їх встановлення, зміни, обчислення, сплати та стягнення, адміністрування і скасування.

Таким чином, управління системою оподаткування слід розглядати як будь-яку діяльність держави, що стосується управління кожним її елементом, який входить у поняття «система оподаткування». Тобто це

законодавче встановлення переліку податків і зборів, які справляються на території України; визначення на законодавчому рівні компетенцій, принципів, форм і методів діяльності уповноважених органів влади у сфері оподаткування; законодавче визначення прав, обов'язків, функцій і завдань фіскальних органів, які забезпечують стягнення податків та податковий контроль.

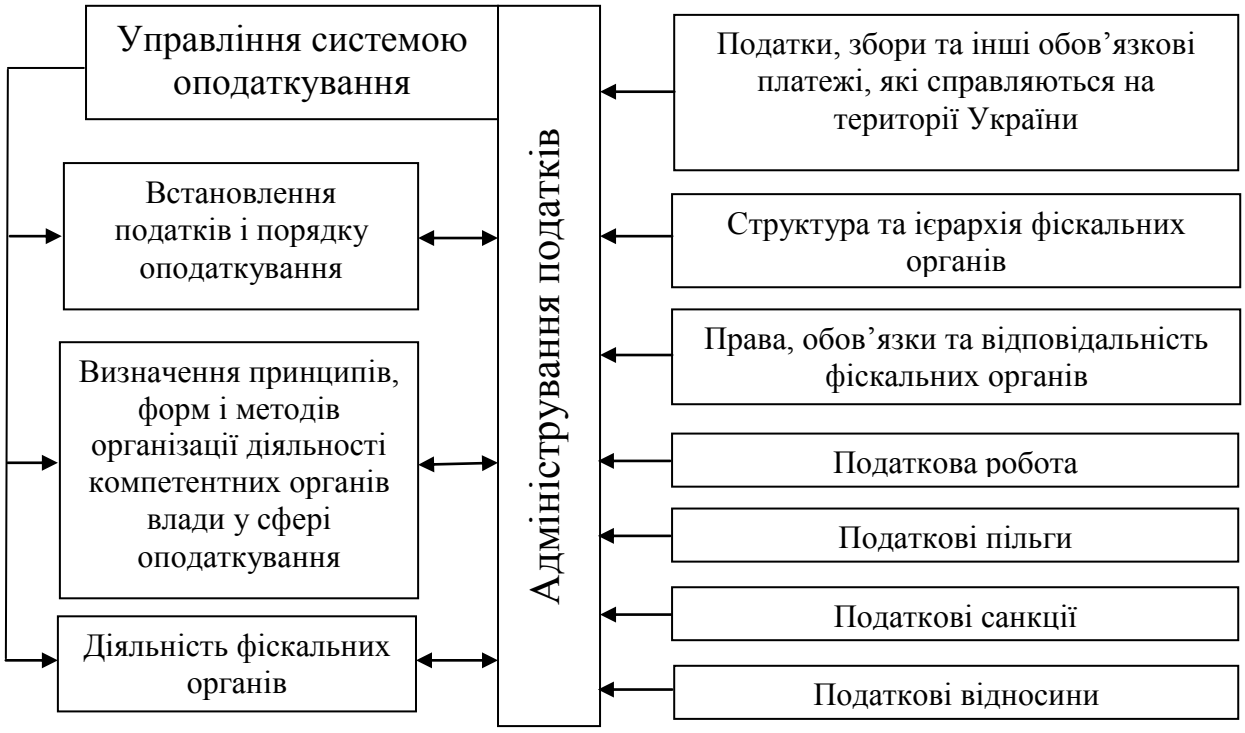


Рис. 1.1. Співвідношення понять «управління системою оподаткування» та «адміністрування податків»

Джерело: складено автором.

Виходячи з цього, адміністрування податків є органічною складовою управління системою оподаткування, тобто управлінською діяльністю державних органів, спрямованою на реалізацію законодавчих норм. Отже, адміністрування податків – це діяльність уповноважених органів управління, яка спрямована, впершу чергу, на забезпечення і реалізацію контролю за дотриманням податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин.

Адміністрування податків, як випливає з цих визначень, є поняттям вужчим за управління оподаткуванням, однак ширшим за податковий

контроль. Податковий контроль разом з податковим плануванням, обліком та регулюванням є основними елементами процесу адміністрування податків.

Податкове планування передбачає розроблення системи планів, в основі яких лежить оптимізація оподаткування. Зокрема, це складання та забезпечення виконання плану податкових та неподаткових надходжень, ведення плану перевірок платників податків тощо.

Облікова робота передбачає облік платників податків та облік податкових надходжень.

Контроль за дотриманням податкового законодавства є центральним елементом податкового адміністрування. Згідно зі ст.61.1 Податкового кодексу України «податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [107]. Податковий контроль має дві складові:

- контроль за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків їх платниками;
- контроль за виконанням податкового законодавства фіскальними органами.

Податкове регулювання здійснюється за допомогою комплексу правових інструментів і специфічного стимулювального механізму. Так, до методів податкового регулювання належать податкові канікули, інвестиційний податковий кредит, податкова амністія, відтермінування та розстрочення податкових платежів, податкові вирахування, реєстрація бізнесу в зонах із сприятливим податковим кліматом та ін.

В. Андрущенко визначає податкове адміністрування як основну функцію управління, яка включає планування, організацію, керівництво,

облік і контроль [1, с. 29]. Таке визначення достатньо аргументоване, адже адміністрування податків – це, справді, управлінська діяльність і йому властиві всі елементи управління, однак таке трактування сутності даного поняття потребує уточнення щодо того, які саме дії включає в себе адміністрування в межах окремих функцій управління.

Так, складовими процесу адміністрування податків є такі види діяльності:

- облік платників податків;
- облік податкових надходжень;
- збір, обробка та перевірка податкової звітності;
- контрольно-перевірочна діяльність;
- оперативно-розшукові заходи;
- моніторинг процесів оподаткування;
- прогнозно-аналітична робота;
- нормотворча діяльність;
- безпосередня робота з платниками податків;
- масово-роз’яснювальна й консультаційна робота.

Отже, для визначення терміна «адміністрування податків» слід застосовувати системний підхід, який би враховував конкретні процеси й функції управління. Тому, на нашу думку, виникла необхідність детального вивчення системи адміністрування податків.

Система адміністрування податків передбачає взаємодію керуючої (фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади) та керованої (податкових платежів) систем, при чому управлінська діяльність керуючої системи спрямована формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, що забезпечує реалізацію функцій податків у порядку, передбаченому законодавством.

У процесі забезпечення податкових надходжень до бюджетів та державних цільових фондів у національній системі адміністрування податків виникають фінансово-економічні відносини.

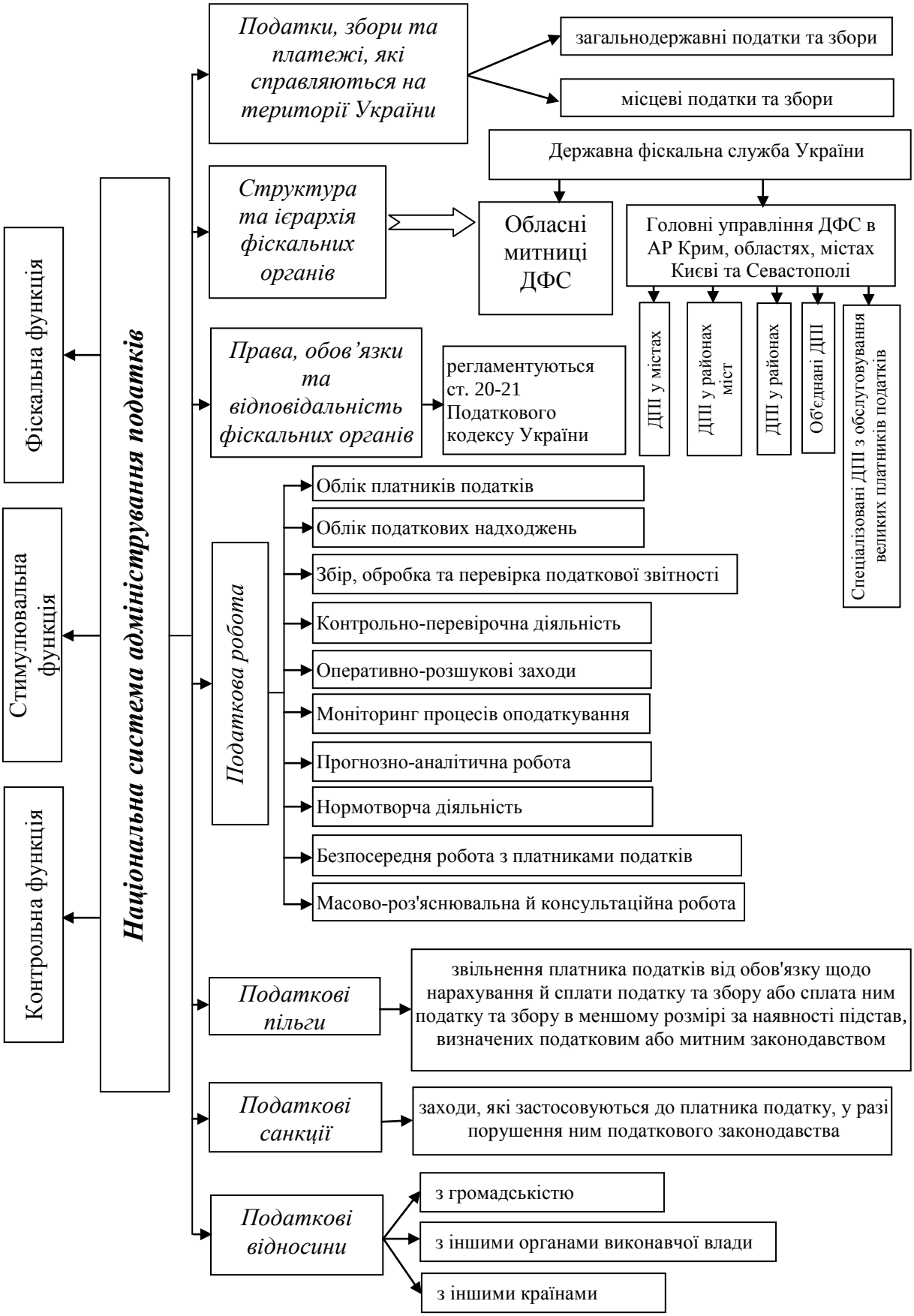


Рис. 1.2. Елементи національної системи адміністрування податків

Джерело: складено автором.

Як і будь-яка система, система адміністрування податків складається з певних елементів (рис. 1.2), зокрема:

- податків, зборів та платежів, які справляються на території України;
- структури та ієрархії фіскальних органів;
- прав, обов'язків і відповідальності фіскальних органів;
- податкової роботи;
- податкових пільг;
- податкових санкцій;
- податкових відносин.

Суб'єктами системи адміністрування податків є, з одного боку, уповноважені державою фіскальні органи, а з іншого – платники податків, зборів та платежів до бюджетів і державних цільових фондів, а також інші суб'єкти, які впливають на формування та функціонування системи адміністрування податків.

До прийняття Податкового кодексу України контролюючими органами у сфері адміністрування податків були органи Державної податкової служби, Державної митної служби, Пенсійний фонд України та інші фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування, після прийняття – податкові та митні органи. При цьому і державні органи, і платники податків є рівноправними суб'єктами податкових відносин (рис. 1.3). Очевидно, що прогрес у сфері адміністрування податків спостерігається лише у випадку налагодження збалансованої взаємодії між суб'єктами податкових відносин.

Функція держави як суб'єкта податкових відносин полягає у створенні законодавчої бази, що слугує основою для стягнення податків та інших платежів. Платники, своєю чергою, реагують на створене державою податкове середовище і, таким чином, або стимулюють пожвавлення адміністративних процесів, або гальмують їх [56].

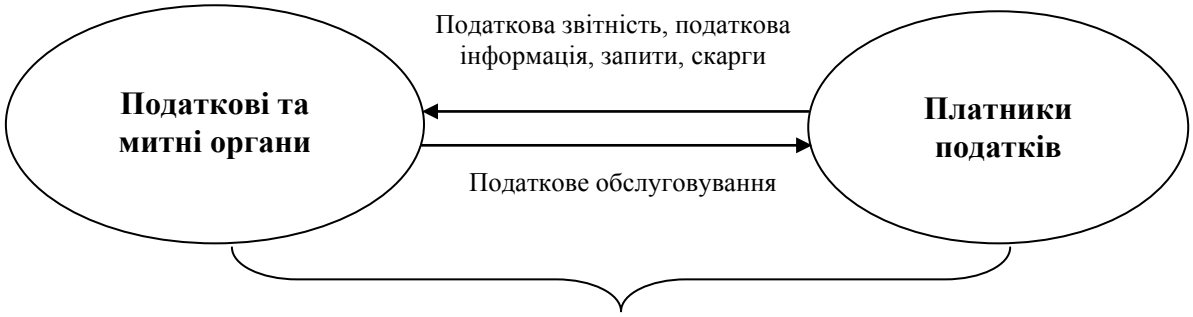


Рис. 1.3. Взаємозв’язки між суб’єктами податкових відносин у процесі адміністрування податків

Джерело: складено автором.

Функцію контроль за виконанням податкового законодавства держава делегує контролюючим органам, передусім, фіскальним. Діяльність фіскальних органів у процесі адміністрування податків полягає у створенні налагодженого механізму нарахування та стягнення податків, тобто максимально ефективному обслуговуванні процесів, пов’язаних зі стягненням окремих законодавчо визначених видів податків та зборів.

Фіскальні органи забезпечують створення методичної та методологічної баз для стягнення податків і зборів, розробку інформаційних матеріалів для платників податків з питань застосування податкового законодавства.

А. Селіванов, фахівець у галузі адміністративного права, сформулював таке визначення адміністрування податків: «Це правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків» [158, с. 35]. Ми не зовсім погоджуємося з таким визначенням, оскільки воно свідчить про домінуючу роль

уповноважених державних органів, тим самим заперечуючи рівноправність суб'єктів податкових відносин.

Під об'єктом адміністрування податків ми розуміємо те, на що спрямована діяльність уповноважених органів, тобто процес мобілізації податкових платежів у бюджет. Іншими словами, об'єктом є виконання податкових зобов'язань. Відповідно до ст.14 ПКУ, податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та у строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установлений законом строк) [107].

На макрорівні процес адміністрування податків спрямований на виконання таких завдань:

- організація податкових відносин;
- реалізація норм податкового законодавства
- аналіз макроекономічних процесів оподаткування та розробка вихідних даних для прогнозування їх розвитку;
- оцінка відхилень фактичних значень макропоказників від прогнозних і з'ясування причин таких відхилень.

На мікрорівні виокремлюють такі завдання:

- регулювання податкових відносин;
- забезпечення щоденної діяльності фіскальних органів щодо мобілізації податків і зборів;
- розробка та реалізація організаційних заходів, які підвищують ефективність функціонування фіскальних органів. При цьому критерієм ефективності адміністрування податків слід вважати забезпечення мобілізації податків та зборів в обсягах, що відповідають науково обґрунтованим рівням податкового навантаження за мінімальних витрат на функціонування податкової системи [62].

В кінцевому підсумку, основна мета процесу адміністрування податків передбачає вирішення двох головних проблем:

1) забезпечення фіскальних потреб держави;
2) досягнення високого рівня довіри платників податків.

На підставі цього можемо виокремити відповідні функції системи адміністрування податків: фіскальну та стимулювальну. Однак виконання фіскальної функції неможливе без належного контролю, тому система адміністрування податків виконує три функції: фіскальну, стимулювальну та контрольну.

Фіскальна функція забезпечує формування та мобілізацію надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, які згодом використовуватимуться для фінансування потреб суспільства. Суть *стимулювальної функції* полягає у створенні таких умов оподаткування, які сприятимуть, з одного боку, розвитку економічних процесів і явищ (наприклад, розвитку підприємницької діяльності), а з іншого – підвищенню рівня добровільності сплати податків у країні. *Контрольна функція* передбачає контроль з боку держави за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання, зокрема за джерелами їх прибутків і витратами, з метою забезпечення своєчасних та в повному обсязі надходжень платежів податкового характеру до бюджетів різних рівнів.

Оскільки діяльність платників податків спрямована на мінімізацію податкових платежів, а податкове адміністрування – на максимальну мобілізацію доходів для потреб держави, то виникає конфлікт інтересів. Головною ж метою адміністрування податків є досягнення балансу суспільних та особистих інтересів.

Світовій практиці відомі різні способи взаємодії фіскальних органів і платників податків, серед яких можна виокремити три основних: адміністративного примусу, регульованих альтернатив і дружнього партнерства [62]. Співвідношення між ними та масштаби їх

розвитку визначаються обраною податковою політикою та якістю діяльності контрольних органів.

До методів *адміністративного примусу* належать застосування податкових санкцій, арешт банківських рахунків, іншого майна платника податків тощо. Оскільки обов'язковість сплати є однією з визначальних ознак податків, то примусові заходи завжди були і залишатимуться потрібними.

Метод *регульованих альтернатив* характеризується тим, що платники податків мають свободу вибору з-поміж дозволених законом різних варіантів юридичної форми провадження діяльності, порядку ведення та складання звітності, способу виконання податкових зобов'язань тощо.

У деяких країнах спостерігається перехід у сфері адміністрування податків від примусових методів до відносин співпраці (*дружнього партнерства*) з платниками податків. Інструментами цього методу слугують податкові канікули, інвестиційний податковий кредит, податкова амністія, укладання міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування тощо [87, с. 225].

Вважаємо, що комплексне застосування цих трьох методів взаємодії фіскальних органів і платників податків забезпечує якісне виконання фіскальної функції податкового адміністрування та сприяє формуванню «теплих» взаємовідносин між державою та платниками податків.

Технології, які застосовуються при адмініструванні податків, є доволі складними, тому вимагають залучення спеціально підготовлених працівників [58, с. 7]. Кожен із них повинен володіти достатнім рівнем фінансово-економічних знань, розуміти специфіку організації стосунків з людьми, оскільки їхня робота передбачає спілкування з платниками податків. Отже, до особистих рис службовця у сфері адміністрування податків можемо віднести внутрішню самостійність, здатність до самоконтролю, прагнення до саморозвитку, вміння впливати на

оточуючих і переконувати людей. Посадові особи фіскальних органів повиненні постійно аналізувати свої дії, об’єктивно їх оцінювати, розпізнавати характери й настрої платників і, відповідно до цього, добирати стиль спілкування з ними, прагнучи створити атмосферу співпраці та партнерства.

Крім того, адміністрування податків – це динамічна система, тому в умовах розвитку ринкових відносин вона повинна оперативно реагувати на економічні чи соціальні зміни. Система адміністрування податків повинна враховувати реальний стан економіки країни, перспективи розвитку національного ринку, вплив процесів глобалізації, виникнення різних ризиків тощо.

На ефективність і безперебійність роботи фіскальних служб не повинні впливати політичні фактори, зокрема, нестабільність політичного середовища. Адже жодна політична влада не зацікавлена в нерегулярності надходжень податків, що спричиняє перебої у фінансуванні державних видатків і, як наслідок, негативно впливає на імідж політичних діячів та термін їх перебування при владі.

Система адміністрування податків слугує інструментом, який, врешті-решт, визначає успіх чи невдачу усієї бюджетно-податкової політики країни. Зокрема, ефективна система справляння податків забезпечує створення середовища, сприятливого для підприємницької та інвестиційної діяльності, для діяльності фіскальних органів, підвищення точності прогнозування бюджетних надходжень і вирішення інших проблем, пов’язаних з адмініструванням податків та інших платежів.

Недоліки адміністрування податків призводять до різкого зниження надходжень у бюджет, збільшують ймовірність податкових правопорушень, порушують баланс міжбюджетних відносин і, зрештою, нагнітають соціальну напруженість у суспільстві.

Зокрема, недонадходження податкових платежів до бюджету може сигналізувати про таке:

- норми чинного податкового законодавства перестали відповідати потребам економічного розвитку, тому їх слід проаналізувати і, можливо, змінити;
- методи контролю, які застосовують фіскальні органи, втратили здатність виявляти схеми мінімізації податкових платежів і запобігати ухилянню платників від сплати податків;
- внаслідок пожвавлення міжнародних інтеграційних процесів постала необхідність координації дій не лише вітчизняних, а й зарубіжних фіскальних органів з урахуванням особливостей національних податкових законодавств та міжнародних правил про уникнення подвійного оподаткування [86, с. 246].

Результати аналізу причин недонадходження податкових платежів можуть послужити підставою для зміни структури чи функцій фіскальних органів, напрямів податкової політики та методичних засад оподаткування.

Отже, якість податкового адміністрування є віддзеркаленням діяльності фіскальних органів та рівня податкового навантаження на діяльність суб'єктів господарювання, а тому важливими факторами поліпшення якості податкового адміністрування є:

- вдосконалення організаційної структури податкових органів;
- зміцнення їх матеріально-технічної бази;
- використання нових технологій контрольної роботи;
- зміна концепції взаємовідносин податкових органів і платників податків;
- підвищення кваліфікації кадрів та ін.

Отже, сучасна система адміністрування податків повинна забезпечувати виконання таких завдань:

- помірне податкове навантаження;
- створення справедливої та прозорої системи адміністрування податків, що передбачає максимально зручні умови для сплати податків;

- забезпечення справедливих і рівних умов оподаткування для усіх платників податків;
- своєчасне та у повних обсягах адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів відповідно до законодавства;
- виявлення джерел доходів з метою їх оподаткування та мінімізація витрат на стягнення податків.

На підставі викладеного вище, можемо зробити висновок, що в сучасних умовах відкритої економіки система адміністрування податків – одна з найважливіших складових системи оподаткування. Незважаючи на це, в теорії оподаткування питання дефініції адміністрування податків залишається актуальним. Дотепер серед дослідників немає єдиних та усталених поглядів на цю проблематику, а запропоновані визначення часто засвідчують суттєву різницю, а іноді й невизначеність змісту цього поняття.

На нашу думку, систему адміністрування податків слід розглядати як сукупність взаємопов'язаних елементів, зокрема фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади як керуючої і податкових платежів як керованої систем. Управлінська діяльність керуючої системи спрямована формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, що забезпечує реалізацію функцій податків у порядку, передбаченому законодавством.

Отже, питання належної організації системи адміністрування податків в Україні є актуальним і потребує глибокого дослідження. При цьому, слід залучати й історичний досвід, який може послужити багатим матеріалом для науково-абстрактного конструювання методики організації системи адміністрування податків.

1.2. Історичні аспекти формування національної системи адміністрування податків

Науковці і фінансисти-практики тривалий час досліджують питання, що стосуються процесів адміністрування податків, аби забезпечити економічний розвиток держави і водночас не зашкодити інтересам пересічного громадянина, який їх сплачує.

Свого часу цю проблематику вдало окреслив французький просвітитель Шарль Монтеск'є: «Ніщо не потребує стільки мудрості та розуму, як визначення тієї частини, яку в підданих забирають, і тієї, котру їм залишають» [154]. Активність та актуальність таких досліджень породжує потребу історично-ретроспективного аналізу системи адміністрування податків, адже деякі з проблем цієї галузі уже мали варіанти свого розв'язання у минулому, багато з яких, хоча б певною мірою, могли б стати в нагоді сьогодні.

Історичні коренні формування сучасної податкової системи сягають часів Київської Русі. Так, «праматір'ю» всіх податків, що справляються в Україні, вважається «данина». Вона сплачувалася, як правило, продуктами сільського господарства та промислів (хутром, воском, медом, хлібом, шкурами тощо) й спрямовувалася на утримання княжого двору та його дружини. Князь разом з представниками своєї адміністрації збирав такий податок, виїжджаючи на полюддя (від «ходіння по людях»). Звідси виникли різні назви данини: «поклон», «почесть», «стан», «повоз» (коли данину привозили до Києва) [104].

Однак величезна кількість податків, неврегульованість їх розмірів та періодичності збору, випадковість і свавілля поборів, збирання їх особами, які особисто були зацікавлені в максимальному доході, – все це призводило до значних зловживань, результатом яких не раз були заворушення і, навіть, повстання.

Давні літописи розповідають про страшну смерть князя Ігоря, якого древляни вбили за вимагання повторної данини: «І пішов Ігор у деревляни по данину. І добув він, окрім попередньої, ще данини, чинивши насильство деревлянам. А взявши данину, він пішов у свій город – Київ. Але коли він вертався назад, він роздумав і дружині своїй сказав так: «Ідіте ви з даниною додому, а я повернусь і походжу іще». І відпустив Ігор свою дружину додому, а з невеликою дружиною вернувся, жадаючи більше майна. Коли ж почули древляни, що він знов іде, порадилися зі своїм князем Малом і сказали: «Якщо внадиться вовк до овець, то виносить по одній все стадо, якщо не уб'ють його. Так і сей: якщо не вб'ємо його, то він усіх нас погубить»… і древляни, вийшовши насупроти з города Іскоростеня, вбили Ігоря і дружину його, так як їх мало було» [102].

Візантійський історик Лев Діакон так описує смерть князя: «прив'язали Ігоря за ноги до двох нагнутих дерев і розчахнули надвоє» [54, с. 57].

Княгиня Ольга (жінка Ігоря), яка згодом першою серед українських князів прийняла християнську віру і стала святою, вирішила відімстити за смерть чоловіка. За відмову древлян платити подвійну данину, за насильство над Ігорем вона відповіла жорстокими, нелюдськими вчинками: спершу наказала живцем закопати послів, які прийшли сватати її за древлянського князя Мала, а тих, що прийшли пізніше, – спалити в лазні. Після того, на тризні по чоловікові, Ольга наказала своїй дружині напоїти, а згодом «посікти» невинних людей (їх було близько п'яти тисяч). Мабуть, саме такі дії першої християнки Київської Русі надовго відвернула бажання народу прилучитися до Христа, філософія якого побудована виключно на любові [85, с. 242].

Для останньої своєї помсти Ольга вдала, що бажає примирення, і запропонувала деревлянам сплатити символічний податок: по три голуби та три горобці з кожного двора. В Європі та Азії монархи справно

справляли такий податок зі своїх підданих, відомий як «податок на соколиний двір».

Древляни зраділи такій данині і охоче погодились її сплатити. Ольга, роздавши своїм воїнам кому по голубові, кому по горобцеві, звеліла прив'язати до лапок птахів жарини і відпустити їх. «Птахи ж полетіли в гнізда свої – горобці під стріхи, а голуби в голубники... І не було двора, де б не горіло, і неможливо було погасити вогонь, бо палали всі двори» [96].

Така державна податкова політика призвела не до процвітання Руської землі, а до кривавих внутрішніх міжусобиць. Однак смерть Ігоря все ж змусила хитру княгиню Ольгу «уважно поставитись до справи оподаткування людності» [102].

Протягом 945-957 рр. Ольга упорядкувала фінансову систему, започаткувавши більш стабільне стягнення податків. Водночас були створені так звані становища, а висловлюючись сучасною мовою, адміністративно-фінансові пункти для збирання данини. Для цього використовувались стародавні центри сільських общин – погости, до яких звозили данину. Стягненням податків займалися постійні князівські агенти [47, с. 96].

Розмір данини не був однаковим для усіх племен. Для визначення розмірів та термінів сплати податків встановлювались «уроки». Цікаво, що у ті часи також існували податкові пільги: деякі категорії людей – князівські слуги, дружинники, духовенство тощо – звільнялися від сплати данини.

Суть реформ полягала у тому, що періодично здійснюване полюддя було замінено постійно діючою системою фінансових органів, завдяки чому вдалося уникнути подвійного полюддя і значно обмежити свавілля князів та воєвод.

Після хрещення Київської Русі князь Володимир Святославович запровадив новий податок – церковну «десятину» в розмірі $\frac{1}{10}$ усіх доходів населення. Надходження від адміністрування цього податку

спрямовувалися на зведення першої на Русі кам'яної церкви – церкви Богородиці (Десятинної церкви у м. Києві). Початково податок мав тимчасовий характер і з часом переріс у постійний. Він забезпечував потреби духовенства і сплачувався як добровільні благодійні пожертви на користь церкви [65, с. 20].

За часів правнука Ольги Ярослава Мудрого було укладено перший звід законів – «Руську правду». Одна з його складових – «Покон вірний» – містила положення, які детально регламентували тогочасну систему адміністрування податків [64, с. 22].

Одним з основних прямих податків був податок на «дим» (двір), що залежав від кількості печей і димарів у дворі. Тягловим, або чорним, називався двір, власник якого платив податок, а двори, звільнені від оподаткування, називалися, білими.

Непрямі податки справлялись у формі торгових, перевізних і судових зборів (мит).

У Києві жваво велася торгівля, оскільки через нього проходив знаменитий шлях «із варяг у греки». Зокрема, відомі торговища на Подолі (сьогодні – Контрактова площа), Бабин Торжок на Горі (неподалік Андріївської церкви). За підготовку торгових дій справлялося багато зборів, а саме:

- «замит» – платіж, що заміняв мито в місті, в якому купець зупинявся з метою продажу своїх товарів (стягувався з купця при в'їзді в місто);
- «гостинне» – збір за лавку, яку купець наймав для продажу товарів;
- «явка» – дрібний збір, який стягувався, коли купець заявляв про привезений ним товар на митниці;
- «амбарне» (полавочне) – збір, за характером подібний до «гостинного»;

- «свальне» – дрібний збір, який стягувався при складуванні товарів;
- «вєсьче», або пудове, – збір за зважування товарів;
- «помірне» – збір, що стягувався за вимірювання сипучих товарів;
- «пятно» – збір при клеймуванні коней, які продавалися;
- «пісчеє» – дрібний збір, який сплачувався при записі в книгу коней, що пройшли клеймування [104].

За збір податків безпосередньо відповідали данщики, п'ятенщики митники, вірники, осьменники та ін.

Однак феодальною роздробленістю та внутрішніми міжусобицями скористалися вороги Київської Русі, які знищували найрозумніших з руського народу та вивозили духовні цінності (книги, ікони, церковні реліквії тощо), котрими були наповнені скарбниці держави, яка на той час була однієї з найбагатших і освіченіших країн тогочасного світу [85, с. 243].

Таким чином, у першій половині XIII ст. Київську Русь завоювали *монголо-татари*, які на поневолених землях запровадили свою податкову систему. Для стягнення податків періодично проводились переписи населення, господарств та майна. З кожного чоловіка та з кожної голови худоби стягувався «вихід» – спеціальний грошовий податок. Сільські та міські ремісники сплачували «тамгу» (торговельне мито) [66, с. 42]. Багато податків стягувалися у натуральній формі. Їх у народі називали «татарщина». Духовенство було звільнене від данини, однак, натомість, зобов'язувалося публічно молитися за татарських ханів.

Податкова служба періоду Золотої Орди складалася з удільних князів, яким безпосередньо підпорядковувалися осьменники і митники, баскаків та відкупщиків. Наприкінці XIII ст. право збирати данину здобули удільні князі, заплативши за це багатими подарунками та особистим приниженням. Податки стягувались за такою схемою: община, зібравши данину з населення, передавала її удільному князю, який, залишивши на

свою користь певну частину зібраних податків, решту передавав Великому князю [104]. Він же, у свою чергу, залишав собі певну частку, а решту зібраних коштів доправляв у татарську Орду. Таким чином, населення утримувало і татарську, і княжу владу.

Цей історичний досвід нас повчає, що в країні, де існує свавільне оподаткування, основними віхами історії є бунти, кровопролиття та завоювання її лютими чужинцями. Ніхто не бажає захищати таку Батьківщину, бо кому ж хочеться боронити право на убогу молодість, голодну старість та важку працю на бездушного князя?

Отже, як бачимо, за часів Київської Русі цілісної податкової системи як такої ще не було. Основні податки сплачувалися в натуральній формі, а не регламентованість процесу сплати податків уможливлювала численні зловживання та свавілля збирачів податків.

За часів *Великого князівства Литовського*, до складу якого входило більшість українських земель, зокрема, Волинь, Київщина, Поділля та Чернігівщина, основну частину населення становили вільні землероби, і господарства селян, що сплачували податки, називалися «лан», «двір», «дворище», «дим» тощо.

У казну Литовської держави надходили такі податки: данина, серебщина, подимщина, стація, воловщина, поголовщина, ординщина, поштучне, посощина, чинш, а також натуральні платежі дякло, хміль, дрова тощо. Усі ці надходження спрямовувалися на утримання князівського двору, княжої адміністрації, армії, налагодження дипломатичних відносин, ведення війн [67, с. 22].

Так, серебщина – один з найдавніших податків, який спрямовувався на військові потреби. Водночас населення деяких земель (південних волостей Київщини, Брацлавщини і всієї Переяславщини) було звільнене від сплати цього податку на тій підставі, що воно активно брало участь у боротьбі з татарами.

Подимщину сплачували з кожної хати (диму) у селах Київщини і Поділля. Розмір податку залежав від кількості та якості землі, від стану господарства, місцевих традицій тощо.

Воловщину сплачували в залежності від кількості волів у дворі. Цей податок стягувався як грішми, так і худобою та спрямовувся на утримання княжого двору.

Стація – натуральний податок, який сплачували для забезпечення князя та його двору їжею, фуражем, місцями для проживання під час його подорожей територією князівства [174].

Такі натуральні платежі, як дякло, дякольні доходи, хмель, дрова, сплачували за користування лісами, сіножатями, річками тощо.

У XV-XVI ст. в Україні порядок стягнення грошових податків був детально відпрацьований. Головною податковою одиницею було окреме селянське господарство – дворище, до складу якого входило декілька дворів і яке володіло одним або кількома наділами землі. Восени зі своїх спільних запасів дворище виділяло худобу, зерно, хутро, мед на сплату податків. Частину збіжжя та худоби доправляли до замків як натуральну данину, решту – продавали на ринку, а із зароблених грошей сплачували грошовий поземельний податок [68, с. 23].

За сплату всіх податків відповідальність несла громада. Якщо якийсь селянин на час сплати податків утік із села, то усі податки за нього змушена була сплатити громада. Це змушувало громаду та її старосту уважно стежити за господарською діяльністю кожного селянина. Продавати землі й залишати села селяни не мали права.

Зібрані у селах натуральні та грошові податки надходили до волостей, а з волостей – до повітів. Воєводи та повітові старости ці податки доправляли у міста Вільно та Троки, де їх записували у прибуткові книги і передавали до державної скарбниці [68, с. 23].

Отже, на той час в Україні вже була створена достатньо ефективна податкова система, головним об’єктом оподаткування якої була земля.

Однак майже до кінця XIV ст. якість землі, угідь, стан того чи іншого господарства при стягненні податків не враховувалися. Податки сплачувалися і в натуральній, і в грошовій формах. Деякі категорії населення, наприклад, ті, хто виконував військову повинність, звільнялися від податків.

Після підписання Люблінської унії (1569 р.) Литва з Польщею об'єдналися, і на українських землях, які увійшли до складу *Речі Посполитої,* було впроваджено польську податкову систему, що передбачала звільнення від оподаткування шляхти та маєтків католицької церкви. Шляхта була звільнена від оподаткування, але натомість була зобов'язана виконувати військовуповинність, селяни ж, навпаки, несли податковий тягар, але звільнялися від військової служби. Скарбниця поповнювалася за рахунок прибутків з повинностей сільського й міського населення [69, с. 24].

Протягом XIV-XV ст., коли багато українських міст здобули магдебурзьке право, міський податок збирав магістрат (саме він стояв на чолі міста). Спершу цей платіж був загальним прибутковим податком, а згодом перетворився на податок з нерухомості і стягувався в розмірі близько 4% вартості майна.

Кінець XVI – початок XVII ст. в Речі Посполитій, а, отже, і в Україні, характеризується тим, що право на збирання надзвичайних і міських податків можна було передавати в оренду. Така практика поглибила нерівність і уможливила зловживання при адмініструванні податків, адже, окрім грошей, які йшли до корінної скарбниці, орендарі намагалися зібрати щось і на власні потреби [174]. В результаті міжнаціональні, соціально-економічні та політичні стосунки загострилися. Це викликало довготривалу боротьбу українців проти знущань польського уряду, кульмінацією якої стала визвольна війна 1648-1654 рр. під проводом Богдана Хмельницького [95, с. 300].

Оскільки для утримання козацького війська потрібні були величезні

кошти, то першорядним завданням постало налагодження системи збору податків.

Запорізька Січ мала власну податкову систему, що формувалася під впливом тенденцій розвитку фіскальних інститутів часів Київської Русі, Литовської та Польської доби.

Січ мала досить вигідне розташування, так як знаходилась на перетині декількох торгових шляхів. Казна наповнялась за рахунок таких трьох основних джерел надходжень:

1) прибутків за перевіз транзитом через запорозькі землі товарів з сусідніх країн («мостові», «мито»);

2) прибутків від торгівлі;

3) доходів від оподаткування діяльності мешканців.

Окрім того, козацьку казну поповнювали військова здобич, яку інакше називали «козацьким хлібом», і військовий оклад – подарунки на користь січової й паланкової старшини. Перед тим, як вирушити у похід, запорізькі козаки присягали на Святому Євангелії, що жоден з них нічого не приховає з воєнної здобичі і все добро доправить у курінь.

Мешканці Січі, а також заїжджі купці сплачували такі податки:

- «військовий оклад» – грошовий податок з посполитих;
- господарська десятина та «медове» – ці податки справлялися як в натуральній, так і грошовій формах з млинів, хуторів, промислів і пасік;
- мито, що стягувалося за провіз краму;
- «торгове» (торговельний акциз) – акцизний податок, який сплачували крамарі;
- податок з шинків – сплачували шинкарі та корчмарі. Цей податок ще називався податком на євреїв, так як більшість шинкарів за національністю були саме євреями;
- куфовий збір – податок на спиртне. Назва походить від слова «куфа» – так тоді називали бочку з горілкою чи вином;
- «димовий» податок – цей податок ще називали «подимним» і

стягували його з так званих «сиднів» – одружених козаків і посполитих, які селилися біля Січі та вважалися підданими коша ;

- руга та роговина – ці податки стягували для утримання православної церкви та духовенства;
- плата за охорону та конвоювання тощо [71, с. 22].

Спершу козацькою скарбницею опікувався сам гетьман, а згодом був запроваджений окремий чин – генеральний підскарбій [70, с. 24].

Цікавим є той факт, що існує легенда, ніби гетьман П. Полуботок залишив скарб українському народу. Згідно легенди, він відправив до Лондона барильце золота і заповів повернути його незалежній Україні чи своїм нащадкам. Це золото було покладене на рахунок лондонського «Банку Ост-Індійської компанії». Сьогодні вартість його внеску оцінюють в 16 млрд фунтів стерлінгів. Однак службовці банку, спадкоємця «Банку Ост-Індійської компанії», усі запити щодо скарбу ігнорують, пояснюючи свої дії відсутністю у претендентів необхідних документів, які б підтвердили їхні права [51]. Тож це питання залишається відкритим...

Отже, підсумувавши вище сказане, можемо виділити такі основні характеристики податкової системи Запорізької Січі:

- формування козацької податкової системи відбувалося з врахуванням історичного досвіду Київської Русі, Литовського князівства та Речі Посполитої;
- податковий тягар, порівняно з іншими державами, був низьким;
- основним джерелом наповнення державної казни слугували прямі податки;
- розвинених фіскальних служб не було.

Наприкінці XVII ст. українські землі дедалі більше узалежнювалися від Росії, а фінансова політика *Петра I* спрямовувалась на посилений пошук джерел грошових коштів для фінансування практично безперервних війн. Таким чином, Петро І прагнув максимально використати фінансові, матеріальні та людські ресурси України.

Приріст державних доходів здебільшого забезпечувався двома основними методами: збільшенням ставок існуючих податків ізапровадженням нових. Так, у 1704 р. Петро І створив новий урядовий підрозділ «прибильщиків», які були зобов'язані «проектувати» (вигадувати) нові податки. Таким чином, з кожним днем з'являлися нові податки: поземельний, посаджений, водопійний, криголамний, трубний, з печей, погрібний, причальний та відплавний із суден, з мостів, із клеймування суконь, шапок і чобіт, з пивоваріння, квасних напоїв, з воскобоєнь, шкіряного та миловарного промислів, з кузень, пекарень, крамниць, з майстрових і робітних людей, з продавців, із продажу свічок, кінських шкір, навіть податок на православних бороданів тощо [157].

З 1705 р. запровадженим податком на православних бороданів обкладалися усі чоловіки, які мали бороди. Щороку вони сплачували від 30 руб. із простих городян до 100 руб. із царедворців. Виняток становили селяни. Їм було дозволено носити бороду у своєму селі і нічого за це не платити. Але як тільки селянин в'їжджав до міста та виїжджав з нього, сплачував 1 копійку за бороду [72, с. 23].

Обов'язок стягувати податки було покладено на чиновників місцевих адміністрацій – збирачів і переписувачів. Така продуктивна діяльність призвела до значного зростання кількості податків та збільшення їх тягаря. Оскільки платоспроможність населення знижувалась, люди почали шукати способів ухилитися від оподаткування, одним з яких був підкуп збирачів, які й без того привласнювали частину державних коштів через відсутність контролю. Довідавшись про це, Петро І видав наказ: «Жалування їм не платити, оскільки схильність мають до крадіжок!» Однак зрозумівши, що такий наказ унеможливлює наповнення скарбниці, цар створив ще два підрозділи:

- штат комісарів, які наглядали за процесом збирання податків;
- майорські канцелярії – слідчі органи для розслідування посадових злочинів [57, с. 48].

У 1724 р. Петро І провів податкову реформу, яка передбачала введення єдиного грошового податку, що замінив десятки дрібних подвірних зборів і повинностей.

У 1762 р. на престол зійшла *Катерина ІІ*, яка значно спростила фінансову систему. Скасувавши всі приватні промислові податки та подушний податок з купецтва, імператриця встановила гільдійський збір.

З метою забезпечення ефективного надходження податків до скарбниці у 1780 р. Катерина ІІ реформувала систему управління державними фінансами і, як наслідок, створила експедицію про державні прибутки. З метою посилення контролю за діяльністю чиновників з часом цей підрозділ був поділений на чотири служби, розподіливши компетенції таким чином:

І – забезпечення державних доходів;

ІІ – державні видатки;

ІІІ – ревізія рахунків;

ІV – стягнення недоплат і штрафів [57, с. 48].

Імператор *Олександр І* на основі перелічених вище підрозділів створив Міністерство фінансів, Державне казначейство та комісію державного контролю. В результаті податкові підрозділи фактично підпорядковувались Міністерству фінансів, а фіскальну владу на місцях представляли казенні палати та акцизні управління.

Оскільки після зруйнування Запорізької Січі 1775 р.) українські землі були поділені поміж двох бюрократичних імперій – Росії та Австро-Угорщини. Лівобережжя, Слобожанщина, Правобережна та Південна Україна увійшли до складу Російської імперії, а західноукраїнські землі Східної Галичини, Буковини і Закарпаття – до складу Австро-Угорщини.

Податки, які сплачували українці, поповняли відповідну імперську казну. До того ж, відмітимо, що податковий тиск на українських землях, які були підвладні Австро-Угорщині, був дещо меншим, аніж на землях, що входили до складу Російської імперії. У національному відношенні в

Австро-Угорщині становище українців теж було дещо кращим, аніж у Росії.

Суть податкової політики *Австро-Угорщини* полягала в недопущенні подвійного оподаткування [49]. Імперську казну наповнювали поземельний, майновий, промисловий, домовий податки, акцизи на алкогольні напої (горілку, пиво), цукор, м'ясо тощо, а також мито та фіскальні монополії. Податки збирав війт, який згодом передавав їх державним урядовцям.

Того часний механізм справляння поземельного податку в Австро-Угорщині вважався найбільш досконало побудованим, оскільки саме в цій імперій поземельне оподаткування проводилося на основі Міланського кадастру, відповідно до якого, крім площі землі, враховували ще її якість і прибутковість [174].

Окрім сплати податків, селян повинні були брати участь в будівництві, ремонті шляхів, мостів тощо [108].

Обидві імперії експлуатували українських селян. У 1845 р. в Австро-Угорщині панщина становила близько 83% феодальних повинностей, натуральна данина – близько 11%, чинш (або «ценз» – фіксована грошова плата) – майже 6% [23, с. 2]. Це викликало масові селянські заворушення на Галичині, в результаті яких у 1846 р. австрійський уряд був змушений скоротити панщину на 27%.

За несплату податків австрійські податкові закони передбачали три види покарань: військову екзекуцію, продаж на аукціоні рухомого майна боржника або конфіскацію грошей та продаж нерухомого майна боржника.

Ще більше від гніту потерпали українські землі, які перебували у складі *Російської імперії*. Там царі користувалися необмеженою владою. Ніде в Європі бюрократія не була такою деспотичною, а народ таким безправним.

Основним прямим податком у Російській імперії, зокрема й в Україні, був подушний податок. Цей податок справлявся з кожної

селянської душі в однаковому розмірі, хоча доходи селянства в той час були значною мірою диференційованими. Так, для заможних селян сплата цього податку не відігравала суттєвої ролі. Однак більшість селян жили у злиднях, і для них цей податок був занадто обтяжливим. В результаті надходження від цього податку були нерегулярними, і з року в рік накопичувалися величезні недоїмки.

Окрім подушного, селяни сплачували «питний» (горілчаний) податок, земські та місцеві збори, а також натуральні повинності на різні потреби сільської общини. Наприкінці XIX ст. податки забезпечували понад 50% надходжень до бюджету Російської імперії, що вимагало прискіпливого контролю за процесом їх адміністрування. Тому у 1885 р., відповідно до проекту реформування податкової системи, автором якого був міністр фінансів М. Бунге, у губерніях були створені податні представництва, що згодом розпалися на декілька представництв для справляння окремих нових податків. Усвідомлюючи неефективність такої роздрібненості фіскальних органів, М. Бунге запропонував їх об’єднати у єдине податкове управління. При казенних палатах були створені посади податкових інспекторів, що не лише займалися переписуванням майна, населення та збиранням належних сум, а й контролем за господарською діяльністю та отриманими прибутками. Було впроваджено також посади податкових ревізорів, які перевіряли роботу податкових інспекторів. Однак проект щодо об’єднання фіскальних органів так і не реалізувався. В певній мірі це було пов’язано з потребою реформування всієї владної системи Росії [57, с. 49].

Доцільно зазначити, що в державному бюджеті Росії Україна ніколи не мала дефіциту, навіть навпаки – забезпечувала доходи, які значно перевищували витрати.

Наслідком бюрократичної політики Російської імперії стала Лютнева революція 1917 р., в результаті якої було повалено царизм, і до влади прийшли більшовики [72, с. 22].

3-4 березня 1917 р. було утворено *Українську Центральну Раду*. Внаслідок тогочасної революції та хаосу, який вона спричинила в економіці, податки перестали надходити до державної скарбниці. Та уряд Центральної Ради не провів жодних реформ і не вжив заходів для поліпшення фінансово-економічного стану країни.

В результаті державного перевороту, що відбувся в Києві 29 квітня 1918 р., Центральну Раду було розпущено, і до влади прийшов Павло Скоропадський, якого проголосили гетьманом всієї України [73, с. 22].

Спершу *гетьманський уряд* взявся підвищувати ставки прямих податків та мит, однак суттєво поповнити дохідну частину бюджету у такий спосіб не вдалося. Тоді для покращення ситуації вирішено підвищити ставки непрямих податків (акцизи на пиво, виноградне вино, чай, дріжджі, сірники, цигаркові гільзи, тютюновий папір, продукти нафтопереробки тощо). Ще одним вагомим джерелом поповнення бюджету були митні доходи.

Врешті-решт через сім з половиною місяців, в умовах війни та розрухи, ситуація в Україні почала стабілізовуватися, податки почали надходити регулярно. Таким чином, за короткий період уряд П. Скоропадського значно оздоровив фінансову систему Української Держави. Проте всіх планів з налагодження податкової системи України П. Скоропадському втілити не вдалося.

Влітку й восени 1918 р. більшу територію України охопили могутні повстання, спрямовані проти гетьманського правління. 14 грудня 1918 р. гетьман Скоропадський склав свої повноваження, і до влади прийшла *Директорія*, яку очолили В. Винниченко та С. Петлюра.

За часів Директорії у податковій та бюджетній сферах відбулась шалена емісія грошової маси. Якщо уряд П. Скоропадського зумів зберегти гроші, золоті запаси та дорогоцінності держави в недоторканному стані, то Директорія, полишаючи Київ, всі дорогоцінності державної казни, вартістю понад 2,5 млрд крб., вивезла з собою [178, с. 109]. Коли ж на

зміну Директорії прийшла *радянська влада*, то в своє розпорядження вона одержала порожню казну.

Неграмотна податкова політика радянської влади, що ґрунтувалася на жорстокому класовому підході при запровадженні податків, спричинила негативні наслідки. Зокрема, в країні погіршилась загальна соціально-економічна ситуація, в результаті чого сільське населення Росії перейшло на бік контрреволюції.

Докорінно змінила роль податків у фінансово-економічному житті країни нова економічна політика (НЕП), проголошена більшовиками в 1920-1921 рр.

Перехід до нової економічної політики було ознаменовано постановою «Про заміну розверстки натуральним податком» від 15 березня 1921 р. Раднарком УСРР на її виконання видав декрет, що регламентував норми та розмір податку, який мав стягуватися з урожаю 1921 року. «Продрозверстку», згідно якої вся продукція, вироблена селянами, вважалася власністю держави і підлягала вилученню в разі потреби було замінено продподатком. Тепер селяни були зобов’язані за низькими цінами продавати державі лише частину продукції, а решту ж мали право реалізувати на ринку. Таким чином, сільське населення отримало стимул для відбудови та розширення сільських господарств. Однак, як з’ясувалося з часом, продподаток мав більше недоліків, ніж переваг. Розміри податку встановлювались довільно, а стягнення здійснювалось примусово-репресивними методами (як і в період продрозверстки) [95, с. 302].

Навесні 1921 р. більшовики розпочали процес формування податкового апарату, керуючись при цьому партійним принципом, відповідно до якого вважалось, що таку важливу справу, як збирання податків, можна довірити лише членам партії [2, с. 2].

Новоствореному організаційно-податковому управлінню (згодом – Управлінню податків і державних прибутків), відповідно до положення

про «Про Наркомфін» від 26 липня 1921 р., були підпорядковані губернські та волосні фінансові відділи, в яких працювали фінансові інспектори та інспектори непрямих податків.

У 1930-1932 рр. була проведена податкова реформа, що передбачала двоканальну систему вилучення доходів: через податки та через відрахування від прибутків. Замість 86 податкових платежів і зборів було запроваджено два – податок з обігу й податок з чистого прибутку. У 1934 р. ці платежі забезпечували близько 70% бюджетних надходжень [2, с. 4].

Адмініструванням податків займалися податкові інспекції та структурні підрозділи районних фінансових відділів. Податкова дільниця стала організаційним підрозділом районної податкової інспекції в СРСР. Вона здійснювала вирахування та стягнення податків на певній території.

Восени 1931 р. сільські ради одержали право оподатковувати селян сільськогосподарським податком, організовувати та проводити самооподаткування [20, с. 79].

Поділ території міста (району) на податкові дільниці здійснював відповідний фінансовий відділ: у міській місцевості за критерієм кількості платників, підприємств, організацій, домоволодінь, а в сільській – кількості сільських рад, господарств громадян, колгоспів, територіального розташування поселень тощо.

До посадових осіб податкових інспекцій районних і міських фінансових відділів входили податкові інспектори і податкові агенти. Повноваження податкових інспекторів передбачали контрольну діяльність, а податкових агентів – прийом податкових і страхових платежів від сільського населення, а також облік платників податків і об’єктів оподаткування, вираховування платежів, вручення громадянам платіжних повідомлень.

З 21 березня 1937 р. сільські ради звільнялися від обов'язку нараховувати та стягувати податки. Натомість було ухвалено рішення про

самооподаткування сільського населення. Ті кошти, які збиралися самооподаткуванням, до бюджету сільської ради не включались. Їх сільська рада витрачала на будівництво та ремонт шкіл, лікарень, клубів, мостів та інших закладів культури, на прокладання і ремонт доріг тощо [2, с. 4].

Отже, як бачимо, в довоєнний період в Радянському Союзі сформувалася чітка структура податкових органів, що існувала протягом тривалого часу й донині зберігає свої часткові ознаки.

З початком *Другої світової війни* (1939-1945 рр.), у зв'язку з фінансування військових потреб, витрати бюджету Радянського Союзу значно зросли, а, отже, почав зростати податковий тягар. Уряд був змушений запроваджувати нові податки, наприклад, військовий податок, що стягувався до 1946 року, податок на неодружених та незаміжніх.

Військовий податок сплачували громадяни віком від 18 років, за винятком військовослужбовців і членів їхніх сімей, які отримали державну допомогу, інвалідів I-II груп, пенсіонерів.

За 1942-1945 рр. військовий податок забезпечив надходження до бюджету в розмірі понад 7,2 млрд крб, що відіграло важливу роль у фінансуванні військових видатків [66, с. 91].

Податок з неодружених, самотніх і бездітних громадян СРСР сплачували неодружені (або одружені, але бездітні) чоловіки віком від 20 до 50 років та одружені жінки, які не мали дітей, віком від 20 до 45 років. Цей податок спрямовувався на допомогу самотнім матерям і багатодітним сім'ям, а також на утримання й виховання у дитячих закладах дітей, батьки яких загинули під час війни.

Отже, у роки війни оподаткування населення значно збільшилося, і, в результаті, доходи громадян були переобтяжені платежами на користь держави.

Повоєнний період характеризується проведенням заходів щодо зниження рівня оподаткування: було проведено реформу

сільськогосподарського податку, відповідно до якої прибуткове оподаткування було замінено погектарним, було відмінено обов'язкові натуральні поставки продуктів, скасовано податок з нетоварних операцій тощо.

Слід зазначити, що державний бюджет СРСР в основному поповнювався за рахунок податків з кооперативно-колгоспних підприємств та організацій, податків з населення, місцевих податків і зборів, неподаткових доходів й плати за державні кредити.

Після розпаду Радянського Союзу незалежна Україна, взяла курс на побудову ринкової економіки, розпочала нову сторінку свого вже самостійного розвитку.

Оскільки з'являлися нові форми власності, нові методи господарювання, успадкована від радянського ладу податкова система вже не відповідала вимогам часу, не могла забезпечувати потреби держави та громадян. В результаті наростала необхідність у проведенні податкової реформи.

Формування податкової системи вже *незалежної України* розпочалось у ще у 1990 р. і триває досі.

Так, Постановою Ради Міністрів України від 12 квітня 1990 р. №74 «Про створення державної податкової служби в Українській РСР» 1 липня 1990 р. в складі Міністерства фінансів було створено Державну податкову службу України [144]. Тоді до її складу входили Головна податкова інспекції України та державні податкові інспекції в областях, районах, містах і районах у містах, а також державна податкова інспекція в АР Крим. Така організаційна структура податкової служби в Україні функціонувала майже до кінця 1996 р.

В цей час в Україні відбувається розвиток економічних відносин: зростає кількість суб'єктів господарювання, в економіку країни залучаються іноземні інвестиції, створюються підприємства іноземних держав. Усе це вимагало переходу до міжнародних стандартів в

оподаткуванні, створення інформаційного простору для державного контролю за товарно-грошовими потоками тощо. Іншими словами, назріла необхідність у реформуванні податкової служби.

Тому, 22 серпня 1996 р. Президент України підписав Указ № 760/96 «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» [146], а 30 жовтня того ж року – Указ № 1013/96 «Питання державних податкових адміністрацій» [101]. Відповідно до цих указів, Державна податкова адміністрація України (ДПАУ) стала центральним органом виконавчої влади, а податкові адміністрації в областях, районах, містах і районах у містах – самостійними одиницями, які не входять до складу місцевих державних адміністрацій [146; 101]. Крім того, у складі ДПАУ на основі підрозділів Міністерства внутрішніх справ України по боротьбі із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування та працівників підрозділів податкових розслідувань було створено податкову поліцію (з лютого 1998 р. – податкова міліція).

Закон України «Про державну податкову службу в Україні» в редакції від 24 грудня 1993 р. (втратив чинність від 05.07.2012 р.) [124] із змінами та доповненнями був основним законодавчим документом, що визначав статус, функції та правові основи діяльності податкової служби в Україні. Відповідно до цього Закону, податкова служба мала жорстку вертикальну структуру, до якої входили:

- Державна податкова адміністрація України;
- державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі;
- державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах міста;
- міжрайонні та об’єднані державні податкові інспекції (рис. 1.4).

Слід зазначити, що Україна однією з перших серед держав-членів СНД обрала курс на євроінтеграцію. З метою трансформації державної

податкової служби у провідний орган європейського рівня, підвищення ефективності діяльності податкових органів було ухвалено рішення про підготовку та впровадження Програми модернізації державної податкової служби та утворено Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби.

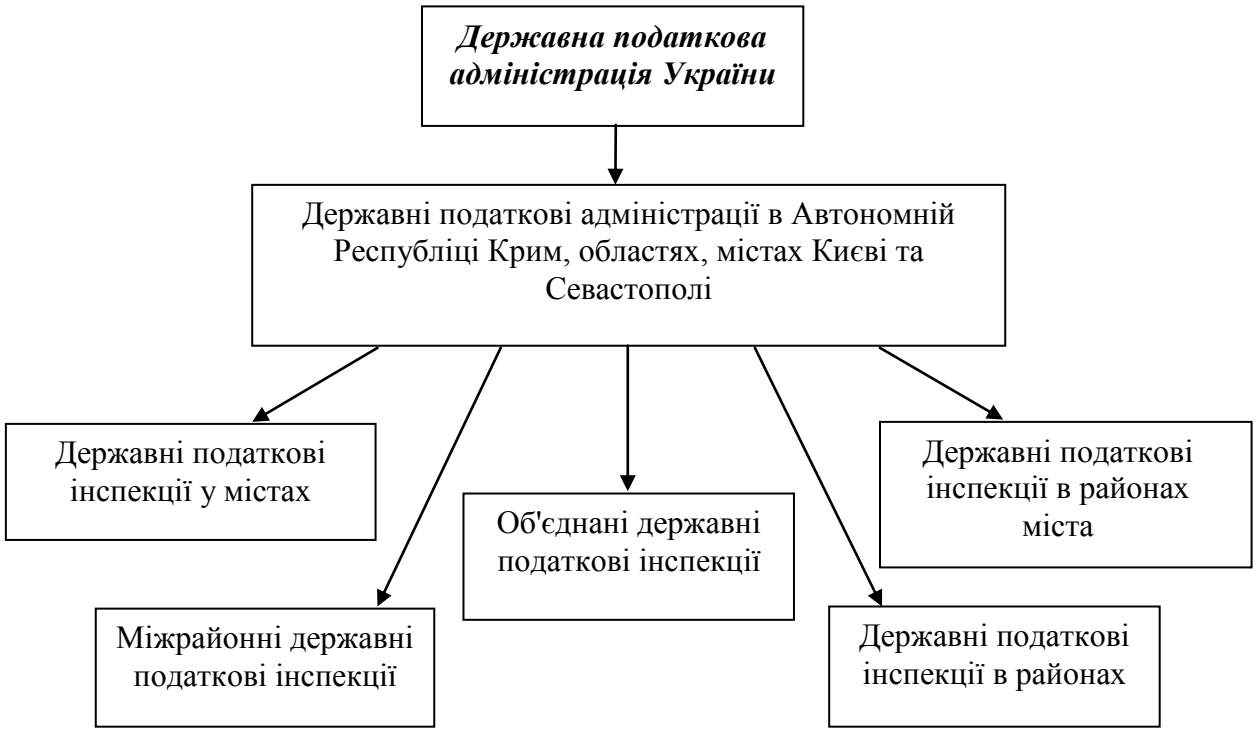


Рис. 1.4. Структура державної податкової служби України відповідно до Закону України «Про державну податкову службу в Україні»

Джерело: побудовано автором за даними [124].

З 2001 р. в складі ДПАУ (сьогодні – ДФСУ) функціонує Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом. Головною метою його діяльності є боротьба з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, та формування комплексної системи державного контролю за сумнівними операціями, які здійснюються суб'єктами підприємницької діяльності [28].

Зазначимо, що з метою етизації податкової служби було розроблено та прийнято низку нормативно-правових документів, зокрема:

- Кодекс професійної етики працівника Державної податкової служби України [46] ;
- Кодекс честі працівника органу Державної податкової служби України [128];
- Концепція вдосконалення організаційної структури органів Державної податкової служби України [129].

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України від 15 серпня 2007 р. № 1049 з метою поліпшення обслуговування платників податків за рахунок використання сучасних технологій у складі ДПАУ утворено Інформаційно-довідковий департамент Державної податкової служби (ДПС) [147].

У 2008 р. розпочався новий етап взаємовідносин ДПА України з платниками податків, головним завданням якого стало налагодження партнерських відносин між платниками податків і посадовими особами податкових органів. Таким чином, 19 лютого 2008 р. було підписано Меморандум «Про створення сприятливого податкового клімату між Українським союзом промисловців і підприємців та Державною податковою адміністрацією України [145].

Однак загалом тогочасна податкова система мала значні недоліки:

- складна та нестабільна нормативно-правова база оподаткування, що характеризувалась кількісними, а не якісними показниками. Іншими словами, питання у сфері оподаткування регулювались великою кількістю нормативно-правових актів, які часто суперечили один одному;
- витрати на адміністрування окремих податків були більшими у порівнянні з доходами від їх справляння;
- значна кількість податкових пільг та існування різноманітних схем ухиляння від сплати податків спричиняли нерівномірний розподіл податкового навантаження;
- високий рівень корупції у податковій сфері тощо.

З метою усунення цих недоліків наприкінці 2010 р. розпочався новий

етап розвитку вітчизняної податкової системи, пов'язаний з введенням в дію довгоочікуваного Податкового кодексу України. Безумовно, це позитивний момент, оскільки з введенням в дію Кодексу виключається плутанина в різних законах та підзаконних актах.

Згідно з Указом Президента України від 9 грудня 2010 р. № 1085 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» [135] Державну податкову адміністрацію України було реорганізовано у Державну податкову службу України (Додаток А).

А 21 вересня 2011 р. Кабінет Міністрів України прийняв постанову № 981 «Про утворення територіальних органів Державної податкової служби» [148], згідно з якою державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі були реорганізовані у відповідні державні податкові служби (рис. 1.5). Окрім того, було скорочено загальну кількість державних податкових інспекцій (на 81 інспекцію, або на 18%). Загальна їх чисельність станом на 01.01.2013 становила 373.

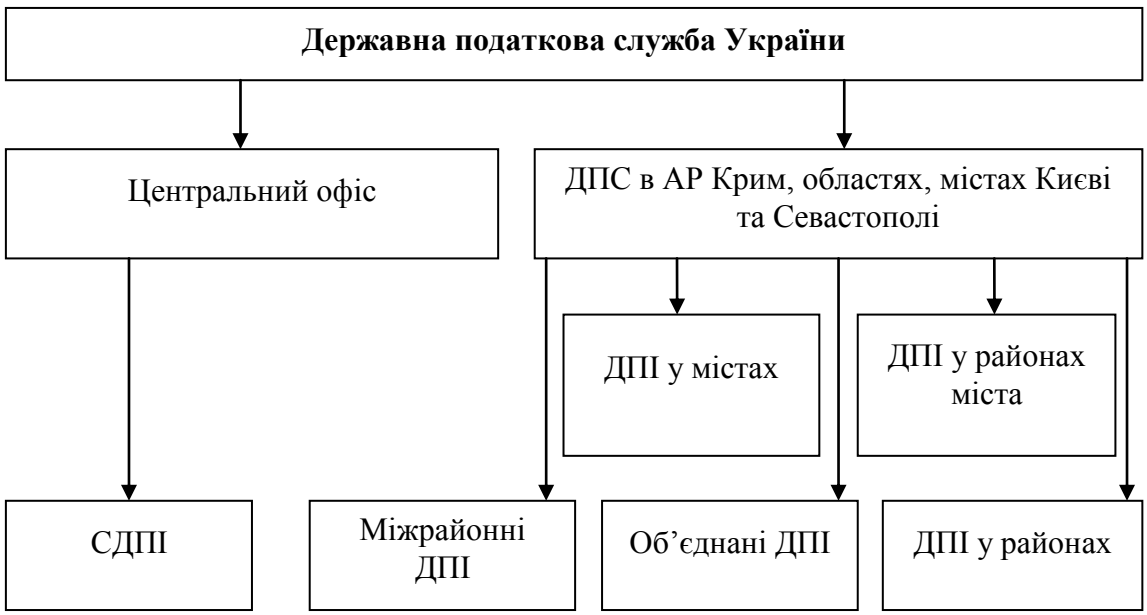


Рис. 1.5. Структура органів Державної податкової служби України

Джерело: побудовано автором за даними [81].

24 грудня 2012 р. на підставі Указу Президента України № 726 «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади»

[126] утворено Міністерство доходів і зборів України (Додаток Б) шляхом реорганізації Державної податкової служби України та Державної митної служби України (Додаток В).

1 березня 2014 р., згідно постанови Кабінету Міністрів України № 67, Міндоходів було ліквідоване. Відтоді діяльність Державної податкової служби України та Державної митної служби України координувалися Кабінетом Міністрів України через міністра фінансів [132].

На підтаві постанови Кабінету Міністрів України 21 травня 2014 р. № 236 «Про Державну фіскальну службу України» [125] на базі Міністерства доходів і зборів України було створено Державну фіскальну службу України (ДФСУ). ДФСУ об'єднала повноваження податкової та митної служб. ДФСУ – центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовує і координує Кабінет Міністрів України [125]. Структура ДФСУ наведена у Додатку Г. ДФСУ забезпечує реалізацію:

- державної податкової політики;
- державної політики у сфері державної митної справи;
- державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства та законодавства з питань сплати єдиного внеску [125].

Свої повнаваження ДФСУ здійснює безпосередньо та через територіальні органи.

Очолює ДФСУ Голова. Призначається його на посаду, а також звільняє з посади Кабінет Міністрів України за поданням Прем'єр-міністра України. Голова ДФСУ має двох заступників:

- перший заступник забезпечує здійснення заходів щодо боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску;
- заступник Голови забезпечує здійснення заходів у сфері державної митної справи [125].

Зазначимо, що фіскальні органи забезпечують 70-80% доходів Державного та місцевих бюджетів. Головними джерелами надходжень є податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, акцизні податки, податок на доходи фізичних осіб та збори за використання природних ресурсів.

Як випливає з викладеного, система адміністрування податків на теренах України пройшла тривалий історичний шлях. Організація процесів оподаткування на різних етапах залежала від рівня розвитку держави. Історичний досвід підтверджує, що багато проблем податкової сфери в різні часи були подібними. Вивчення цього досвіду допоможе уникнути повторення помилок. Історія свідчить, що і надмірна довіра, і надмірна підозріліть у ставленні до платника податків шкодять інтересам оподаткування.

Отже, перш, ніж вдаватися до будь-яких змін, як в теорії, так і на практиці, доцільно максимально глибоко дослідити історичні аспекти, аби не припуститися старих помилок. Вітчизняна система адміністрування податків не виняток, оскільки розроблялась під тиском різних обставин без належного наукового обґрунтування та аналізу впливу макро- і мікроекономічних чинників, без урахування світового досвіду формування і розвитку податкових систем.

1.3. Нормативно-правове забезпечення адміністрування податків в Україні

Система адміністрування податків є сукупністю процесуальних дій, спрямованих на створення мотиваційних впливів на суб'єкти, що виконують податкові зобов'язання, а також на забезпечення законних прав та інтересів платників податків та інших учасників правовідносин. Саме тому ефективність її функціонування залежить від належного нормативно-правового забезпечення, зокрема стабільного податкового законодавства.

Поняття «законодавство» активно використовується у вітчизняній правовій системі. Воно означає сукупність нормативно-правових актів, що регламентують певну сферу суспільних відносин і слугують джерелами галузей права. Наприклад, джерелами податкового права є Конституція України, Податковий кодекс України, закони України та підзаконні акти, що стосуються оподаткування, а також міжнародні договори України, зокрема, про уникнення подвійного оподаткування, та ін. [105].

Предметом податкового права є система податкових відносин, тобто відносини, що виникають між суб'єктами процесів оподаткування з приводу обчислення, нарахування і сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, формування та подання відповідної звітності, а також своєчасного та в повних обсягах надходження платежів податкового характеру до бюджетів різних рівнів і цільових фондів держави.

Види податкових відносин, що виникають між суб'єктами процесу адміністрування податків, схематично зображені на рис. 1.6.

Податкові відносини виникають на основі податкових норм. Це правила, встановлені державою, що визначають поведінку суб'єктів, які беруть участь у процесах оподаткування. Податкові норми є підвидом фінансових. Але, на відміну від фінансових, що здебільшого мають імперативний характер, податковим нормам притаманний виключно наказовий.

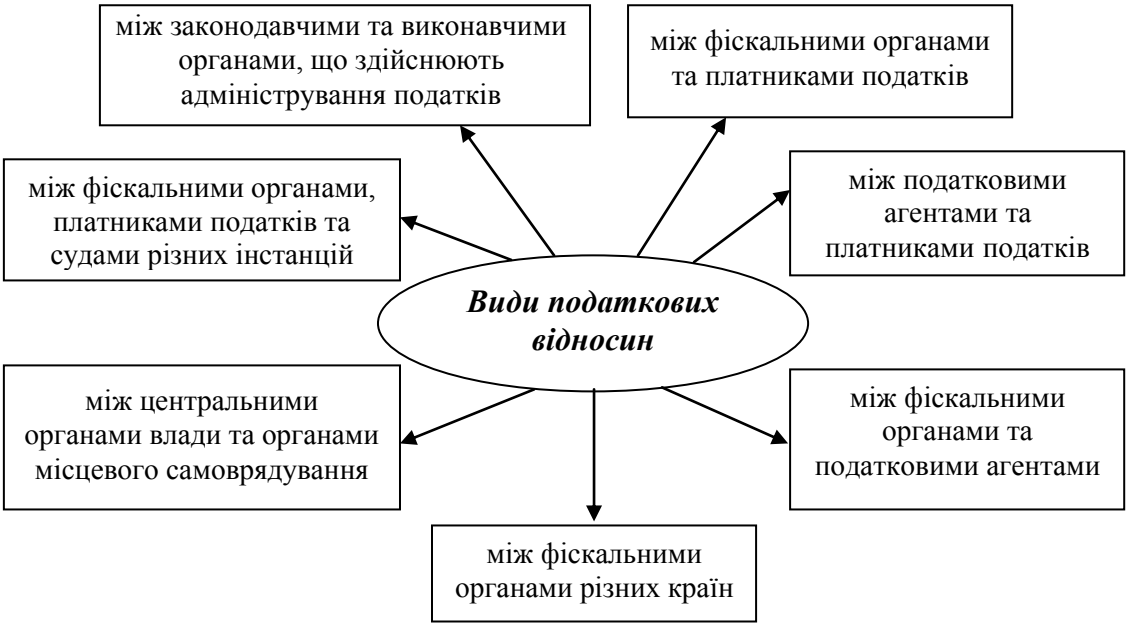


Рис. 1.6. Види податкових відносин

Джерело: складено автором.

Залежно від особливостей впливу на учасників відносин податкові норми можна класифікувати на ті, що:

- *зобов'язують* – норми, які в категоричній формі встановлюють певний обов'язок (наприклад, ст. 67 Конституції: «Кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом» [48]);
- *забороняють* – норми, які в категоричній формі забороняють певні дії;
- *уповноважують* – норми, які наділяють учасників правовідносин певним правом у межах визначених повноважень (наприклад, органи місцевого самоврядування можуть встановлювати і регулювати механізми адміністрування місцевих податків і зборів на своїй території, але в порядку і в межах граничних норм ставок, що затверджені на рівні держави) [105, с. 29].

Часто на ту чи іншу норму податкового законодавства є три точки зору, які хоч і близькі за змістом, все ж різняться через те, що учасник

господарських відносин тлумачить її по-своєму. Таке неоднозначне розуміння законодавчих норм і є причиною спорів між суб'єктами господарювання та державними органами [173].

Фіскальні органи законодавчі норми застосовують так, аби мати змогу максимізувати податкові надходження до бюджетів різних рівнів. Платники, своєю чергою, намагаються на законних засадах мінімізувати обсяг податків, який належить сплатити. Третю точку зору представляють судові органи, які вносять певну ясність у тлумачення неоднозначних норм податкового законодавства, видаючи постанови за позовами платників податків чи податкових органів.

Зазначимо, що, з метою уникнення таких розбіжностей, фіскальна служба свою позицію щодо окремих норм, за якими у платників податків виникає найбільше запитань, може викладати на офіційному сайті ДФС України або у своїх листах, роз'ясненнях тощо.

Отже, податкове законодавство забезпечує регламентацію податкових відносин, тому спрямоване на широке коло суб'єктів господарювання, які безпосередньо чи опосередковано беруть участь у процесі адміністрування податків.

Вітчизняне податкове законодавство формувалось в умовах переходу від командно-адміністративної економіки до відкритої ринкової. Коли Україна здобула незалежність, то законодавство сфери оподаткування, яке існувало за часів планово-директивного розвитку економіки, не відповідало тим соціально-економічним реаліям, що відкривались перед Україною у 90-х роках минулого століття. Тому нагальною стала потреба формування нового податкового законодавства. Однак ця робота проводилася, як уже зазначалося, без належного науково-теоретичного обґрунтування, шляхом проб і помилок.

В результаті сформована податкова система характеризувалася фрагментарністю та індиферентністю до пріоритетів довгострокового розвитку, до національних завдань поглиблення участі в системі

міжнародного поділу праці, формування інформаційної економіки в Україні. Вона не стільки відповідала чітким пріоритетам, як вбирала в себе результати «зусиль» лобістських груп та ситуативних компромісів.

Станом на 2010 р. регулювання податкових правовідносин забезпечували близько 5 000 нормативно-правових актів, зокрема 528 законів, 153 укази Президента, 453 постанови Верховної Ради, 19 Декретів Кабінету Міністрів, більше 1 000 постанов і розпоряджень Кабінету Міністрів, близько 2 000 нормативно-правових актів міністерств і відомств України [43, с. 211]. Головними серед них були Закон України (далі – ЗУ) «Про систему оподаткування» [142], ЗУ «Про податок на додану вартість» [138], ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств» [134], ЗУ «Про податок з доходів фізичних осіб» [137], ЗУ «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» [136], ЗУ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [139], Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» [133], Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [143] тощо. Ці нормативно-правові акти визначали основні принципи оподаткування, встановлювали перелік податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які справлялись на території України, визначали основні права та обов'язки суб'єктів податкових відносин, визначали об'єкти та бази оподаткування, розміри податкових ставок, порядок справляння та зарахування податків до бюджетів різних рівнів, регламентували порядок встановлення та надання податкових пільг, визначали види відповідальності за порушення податкового законодавства тощо. На сьогодні всі вони відображаються у величезному за обсягом законодавчому акті – Податковому кодексі України.

Значна кількість нормативно-правових актів і численні зміни, які неодноразово до них вносилися, часто призводили до неоднозначності окремих тлумачень, наявності неузгодженостей та суперечностей. В

результаті, закони читались «з двох сторін». Таким чином, першочергового значення набувало питання забезпечення відповідності всіх нормативно-правових актів Конституції України, а підзаконних актів – законам.

Іншими словами, вітчизняне податкове законодавство було нерозривно пов’язане з проблемою існування правових колізій. А це, звичайно, не є ознакою якісної правової системи.

Сьогодні правове регулювання питань у сфері оподаткування забезпечує Податковий кодекс України. Відповідно до ст. 3 цього кодифікованого акта, вітчизняне податкове законодавство складається з: «Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв’язку з оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон; чинних міжнародних договорів, згода на обов’язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом» [107].

Прийняття ПКУ, безумовно, позитивний момент, оскільки з введенням в його дію виключається плутанина в різних законах та підзаконних актах. До його прийняття податкове законодавство України характеризувалося складністю та суперечливістю, що забезпечувало платникам податків можливість на законодавчих засадах легітимно ухилятись від сплати податків.

Отже, цей кодифікований акт, на відміну від великої кількості чинних раніше законодавчих та нормативних документів у сфері оподаткування, дає змогу краще орієнтуватися у податкових нормах як посадовим особам фіскальних органів, так і платникам податків.

Підприємцю-початківцю, як і потенційному інвестору, тепер не потрібно вивчати десятки законів та сотні підзаконних нормативних актів, а достатньо проаналізувати відповідні положення Податкового кодексу задля прийняття рішення про доцільність відкриття бізнесу чи інвестування капіталу тощо [94, с. 186].

Робота над ПКУ тривалий час (з кінця 90-х років і дотепер) перебувала і досі перебуває у центрі уваги науковців, засобів масової інформації, суб'єктів підприємницької діяльності, урядовців. Протягом 2010 р. відбулось активне пожвавлення в процесі доопрацювання проекту цього документа і, як результат, його запровадження в дію. Він набув чинності з 1 січня 2011 р. Однак все це відбувалося дуже динамічно та суперечливо.

17 червня 2010 р. Верховна Рада України прийняла за основу новий, розроблений Кабінетом Міністрів України, проект Податкового кодексу. Однак законопроект викликав невдоволення як підприємницьких кіл, так і державних органів. Тому 8 липня того ж року Верховна Рада України ухвалила рішення про всенародне обговорення проекту цього законодавчого акта.

Інтерес суспільства до податкового законодавства величезний, адже воно зачіпає матеріальні інтереси усіх людей: громадськості, підприємницьких структур, народних депутатів тощо. В процесі громадського обговорення проекту Податкового кодексу було внесено понад 4,5 тис. поправок, а до другого читання – ще 5 тис. Ще жоден нормативно-правовий акт за весь час роботи Верховної Ради України не привертав до себе такої уваги, як ПКУ.

Згідно з Постановою № 2593-VI [140], 7 жовтня 2010 р. Верховна Рада України прийняла за основу проект Податкового кодексу, допрацьований з урахуванням результатів всенародного обговорення.

18 листопада Верховна Рада України схвалила документ і подала його на підпис Президентові України. Беручи до уваги масові акції

протесту малого та середнього бізнесу, 30 листопада Президент В. Янукович вніс свої пропозиції у законопроект та повернув його до Верховної Ради. 2 грудня Верховна Рада України прийняла Податковий кодекс з урахуванням пропозицій Президента.

3 грудня 2010 р. В. Янукович підписав Кодекс, і наступного дня його текст було офіційно опубліковано у газеті «Голос України» [59]. ПКУ набув чинності з 1 січня 2011 р., однак з моменту прийняття до нього неодноразово вносились зміни, що свідчить про те, що цей законодавчий акт все ж було прийнято поспіхом, без належного опрацювання.

Головна мета його прийняття полягала у врегулюванні відносин оподаткування, виробленні обґрунтованих, збалансованих ставок та принципів оподаткування, зменшенні податкового тиску на бізнес з метою його активізації, спрощенні податкового обліку та вдосконалення процесів адміністрування податків.

Цей кодифікований акт повинен забезпечити імплементацію принципу стабільності податкового законодавства, визначити правові основи функціонування податкової системи, зокрема права та обов’язки суб’єктів податкових правовідносин.

Прийнятий ПКУ покликаний сприяти:

- підвищенню конкурентоспроможності національної економіки;
- належному ставленню платників податків до свого конституційного обов’язку щодо сплати податків, що забезпечить зменшення масштабів ухилення від оподаткування;
- легалізації доходів, детінізації економіки;
- зменшенню корупції у системі адміністрування податків;
- налагодженню рівноправних відносин між податковими органами та платниками податків;
- запровадженню податкових канікул для малого бізнесу;
- створенню умов, сприятливих для залучення іноземних інвестицій;
- стимулюванню інвестиційно-інноваційної діяльності;

- збільшенню сукупних податкових надходжень до бюджетів різних рівнів;
- поліпшення показника України у глобальному рейтингу «Doing Business» щодо простоти провадження бізнесу;
- наближенню податкового законодавства до законодавства ЄС з врахуванням перспектив євроінтеграції [59].

З прийняттям Податкового кодексу України система адміністрування податків, безумовно, зазнала значних змін. Цей законодавчий акт проголошує, що головною її цінністю тепер виступає людина – платник податків.

Порівняння вітчизняної системи адміністрування податків до прийняття Податкового кодексу України і після цього відображає таблиця, наведена у Додатку Д.

Одним із «плюсів» впровадження в дію Кодексу є поступове зменшення податкового навантаження на економіку. Зокрема, передбачено поетапне зниження ставки податку на прибуток підприємств з 25 до 16%:

- з 1 квітня 2011 р. по 31 грудня 2011 р. включно – 23%;
- з 1 січня 2012 р. по 31 грудня 2012 р. включно – 21%;
- з 1 січня 2013 р. по 31 грудня 2013 р. включно – 19%;
- з 1 січня 2014 р. – 16% [107].

Однак з 1 січня 2014 р. ставку податку на прибуток підприємств було знижено з 19 до 18% замість раніше передбачених 16%. Подальше зниження ставки на 1% планується в 2015 та 2016 рр., тож ставка в 16% почне діяти з 1 січня 2016 р. [110]. Очевидно, що таке зниження податку стимулюватиму інвестиційну діяльність в Україні.

Як позитив розцінюємо й те, що запроваджено прискорену амортизацію, тобто прискорене оновлення основних фондів, і включення у витрати підприємств коштів, спрямованих на професійну підготовку, перепідготовку і підвищення кваліфікації кадрів.

У Кодексі також передбачено зниження ставки податку на додану вартість з 20 до 17% з 1 січня 2014 р. Однак на початку 2014 р. Міндоходів заявило, що протягом поточного року ставка ПДВ залишатиметься на рівні 20%. Застосування ставки 17% перенесено на 1 січня 2015 р. Крім того, передбачено нововведення щодо автоматичного відшкодування ПДВ підприємствам. Зазначимо, що такий механізм відшкодування ПДВ активно використовується у європейських країнах (наприклад, у Бельгії, Іспанії, Португалії, Польщі тощо). Його запровадження можна вважати кроком на зустріч бізнесу, оскільки вчасне відшкодування ПДВ збільшує ліквідність та обсяги наявних обігових коштів підприємств, які мають право на таке відшкодування [107]. Однак на практиці має місце вибірковий характер автоматичного відшкодування ПДВ, що породжує можливості для корупції та створює нерівні умови конкуренції для підприємств-експортерів [44, с. 21].

Позитивним моментом є усунення парадоксу стосовно акцизного податку, який до 2011 р. називався акцизним збором, хоч за своєю економічною природою був непрямим податком.

Акцизний податок на бензин збільшено. Однак, на нашу думку, це теж «плюс», тому що діє принцип справедливості: чим більше їздиш і більше споживаєш палива, тим більше платитимеш акцизний податок, який має спрямовуватися на ремонт, утримання та будівництво доріг. Хоча, зазначимо, стан доріг в Україні є не стільки результатом недофінансування, як нецільового та нераціонального використання коштів, призначених на їх ремонт та утримання.

Ставки на алкогольні, тютюнові вироби також підвищено. Крім того, зросло мінімальне акцизне податкове зобов’язання зі сплати акцизного податку на тютюнові вироби.

Податок з доходів фізичних осіб з 1 січня 2011 р. замінено податком на доходи фізичних осіб. Його базова ставка, згідно з Податковим кодексом, становить 15% бази оподаткування, в той же час, для ряду

випадків встановлюється подвійна ставка податку на доходи фізичних осіб – 30%. Подвійна ставка поширюється на доходи, що нараховані як виграш чи приз, крім державної грошової лотереї [107].

Якщо ж загальна сума доходів, отриманих платником податку у звітному податковому місяці, перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, то ставка податку становить 17% суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15%.

Доцільно зазначити, що у зв'язку зі складною військово-політичною ситуацією на сході України з 3 серпня 2014 р. до 1 січня 2015 р. з доходів фізичних осіб стягуватиметься загальнодержавний військовий збір у розмірі 1,5% [110].

Зарплата шахтарів, працівників шахтобудівних підприємств, працівників державних воєнізованих аварійно-рятувальних служб оподатковується за ставкою 10% [107].

З серпня 2014 р. запроваджено податок в розмірі 15% на доходи, одержувані фізичними особами від розміщення коштів на депозитному або поточному банківських рахунках [111]. Ми позитивно оцінюємо введення даного податку, оскільки він є додатковим джерелом доходів до бюджету. До того ж, його справляння відповідає принципу соціальної справедливості.

Після прийняття Податкового кодексу України з 14 місцевих податків і зборів залишилося лише 5, серед яких нововведеннями є місцевий туристичний збір в розмірі 0,5-1% вартості проживання за добу в місцях тимчасового проживання і податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Скасовано такі загальнодержавні податки та збори: державне мито, податок на промисел, збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, збір до Державного інноваційного фонду, єдиний збір за пропуск через державний кордон, збори до Фонду

гарантування вкладів фізичних осіб, збір за проведення гастрольних заходів, судовий збір. Крім того, з переліку загальнодержавних податків і зборів було виключено податок на нерухоме майно, єдиний податок та плату за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності. Тепер вони віднесені до місцевих податків і зборів.

Деякі загальнодержавні збори замінені одним. Наприклад, збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, та збір за спеціальне використання природних ресурсів у частині платежів за надра об'єднані в плату за користування надрами [60].

Деякі податки і збори, навпаки, розділили. Так, рентні платежі поділені на рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України та рентну плату за нафту, природний газ і газовий конденсат, які видобуваються в Україні. А збір за спеціальне використання природних ресурсів, своєю чергою, диференційований на плату за користування надрами, збір за спеціальне використання води та збір за спеціальне використання лісових ресурсів.

Скасовано щорічний податок з власників транспортних засобів, натомість запроваджено збір за першу реєстрацію транспортного засобу (транспортний збір), який з 1 січня 2011 р. поширюється і на літаки та вертольоти, на відміну від попереднього.

Згідно з Кодексом, від оподаткування звільнено 80% прибутку підприємств, отриманого від продажу на митній території України енергоощадного устаткування [107].

Також запроваджено екологічний податок (замість збору за забруднення навколишнього природного середовища), що свідчить про узгодженість документа з міжнародними нормативами та європейськими стандартами.

ПКУ передбачає запровадження ризико-орієнтованої системи податкового контролю, і, як наслідок, зменшення кількості перевірок сумлінних платників. Крім того, зменшено строки проведення перевірок. Так, тривалість планових перевірок не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, а для суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів, для інших платників податків – 20 робочих днів. Щодо позапланових перевірок, то їхня тривалість не повинна перевищувати 15 робочих днів для великих платників податків, 5 робочих днів – для суб'єктів малого підприємництва, а для інших платників податків – 10 робочих днів [107].

У Кодексі визначено вичерпний перелік прав і повноважень контролюючих органів, який не може бути розширено, та підстави для їх застосування.

Крім того, уніфіковано порядок застосування штрафних санкцій шляхом запровадження трирівневої системи штрафів – 25, 50 та 75%.

Однак, не зважаючи на такі нововведення, які сприяють зниженню податкового навантаження на економіку, прийнятий законодавчий акт має низку недоліків, які принесли розчарування широкій громадськості нашої країни.

Перш за все зазначимо, що Кодекс запроваджувався в дію поспішно. Попередня роз'яснювальна робота не була проведена ані з платниками податків, ані з посадовими особами органів ДПС. Наслідок – необізнаність з положеннями та нормами цього законодавчого акта та неготовність до його запровадження.

Підприємцям, наприклад, потрібен час на адаптацію до нових умов оподаткування (впровадження нових податкових накладних, нових форм податкової звітності, оновлення програмних продуктів, навчання персоналу, внесення коректив у бізнес-процеси з урахуванням зміни баз, об'єктів, ставок, порядку оподаткування тощо), а це відволікає їх від безпосереднього провадження бізнесу [96, с. 86].

Крім того, текст Податковий кодекс України містить багато посилань, а це свідчить про те, що документ не є остаточно завершеним. У тексті часто трапляються фрази: «у порядку, затвердженому Державною фіскальною службою України», «у порядку, передбаченому Кабінетом Міністрів України», «у порядку, затвердженому Міністерством фінансів України» тощо. Це означає, що окремі положення Кодексу можна коригувати, вносячи до нього зміни постановами Кабміну, наказами Мінфіну та ДФС.

І головний, на нашу думку, недолік цього документа – мало що змінилося на практиці. Суперечливі формулювання, нечіткість норм, нестабільність і досі притаманні податковому законодавству.

Отже, прийняття Податкового кодексу України – вельми очікуваний крок на шляху реформування вітчизняної податкової системи, однак, в певній мірі, він приніс розчарування багатьом підприємцям. Українці сподівалися на Кодекс, який би віддзеркалював традиції чинної податкової системи, відповідав тенденціям розвитку та акумулював найкращі здобутки міжнародного досвіду, зокрема країн Європейського Союзу, оскільки саме цей шлях обрала України ще у 1994 р., уклавши Угоду про партнерство та співробітництво із Європейським Союзом [141]. А, натомість, одержали збірник попередньо чинних законів із певними змінами. На нашу думку, доцільніше було, замість прийняття нового кодексу, доопрацьовувати, послідовно вдосконалюючи, чинні норми оподаткування.

Висновки до першого розділу

1. Запропоновано визначення поняття «система адміністрування податків». Система адміністрування податків – це сукупність взаємопов'язаних елементів, зокрема фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади як керуючої і податкових платежів як керованої систем. Управлінська діяльність керуючої системи спрямована формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, що забезпечує реалізацію функцій податків у порядку, передбаченому законодавством.

2. Елементами національної системи адміністрування податків є: податки, збори та інші обов'язкові платежі, які справляються на території України; структура та ієрархія фіскальних органів; права, обов'язки та відповідальність фіскальних органів; податкова робота; податкові пільги; податкові санкції; податкові відносини. Системи адміністрування податків виконує такі функції: фіскальну, стимулювальну та контрольну.

3. Суб'єктами системи адміністрування податків є уповноважені державою фіскальні органи та платники податків, а також інші суб'єкти, які впливають на формування та функціонування системи адміністрування податків. Об'єктом – виконання податкових зобов'язань.

4. Дослідження історичних аспектів адміністрування податків послужило підставою для висновку про те, що ефективність організації їх справляння залежить від рівня розвитку держави. Багато проблем у сфері адміністрування податків були подібними в різні часи. Як надмірна довіра, так і надмірна підозрілість до платника шкодять інтересам оподаткування.

5. Виокремлено такі види податкових відносин, що виникають між суб'єктами процесу адміністрування податків: між законодавчими та виконавчими органами, що здійснюють адміністрування податків; між фіскальними органами та платниками податків; між податковими агентами та платниками податків; між фіскальними органами та податковими

агентами; між фіскальними органами, платниками податків та судами різних інстанцій; між фіскальними органами різних країн; між центральними органами влади та органами місцевого самоврядування.

6. Ефективність функціонування системи адміністрування податків залежить від належного нормативно-правового забезпечення, зокрема стабільного податкового законодавства. Нормативно-правовим забезпеченням функціонування системи адміністрування податків є Конституція України; Податковий кодекс України; Митний кодекс України та інші закони з питань митної справи; чинні міжнародні договори, які регулюють питання оподаткування; нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи; рішення Верховної Ради АР Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів.

7. Податковий кодекс України призначений забезпечити імплементацію принципу стабільності податкового законодавства, визначити правові основи функціонування податкової системи, зокрема права та обов'язки суб'єктів податкових відносин. Цей законодавчий акт передбачає поступове зменшення податкового навантаження на економіку. Зокрема, передбачається зниження ставок податку на прибуток підприємств (з 25 до 16%) та податку на додану вартість (з 20 до 17%). Натомість, збільшено ставки акцизного податку на низку підакцизних товарів.

8. Податковий кодекс України впроваджувався в дію поспіхом, через що має багато недоліків, зокрема, спірні питання, нечіткість податкових норм та правил, нестабільність і досі притаманні податковому законодавству. Крім того, попердньо не була проведена роз'яснювальна робота ані з платниками податків, ані з посадовими особами органів ДПС. Отже, цей законодавчий акт потребує доопрацювання, послідовно вдосконалення чинних норм оподаткування.

Основні результати розділу опубліковані у наукових працях автора [85; 86; 87; 92; 94; 95; 96; 97].

РОЗДІЛ 2
ОСОБЛИВОСТІ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ОЦІНКА ЇЇ ЕФЕКТИВНОСТІ

2.1. Порівняльний аналіз систем адміністрування податків в Україні та в країнах ЄС

Розвиток світової економіки спрямований на поглиблення взаємозв'язків на основі інтеграції національних економічних систем з метою досягнення високого рівня суспільного добробуту. Особливої уваги заслуговують інтеграційні процеси в оподаткуванні, оскільки вони суттєво впливають на соціально-економічний розвиток держави. Національні податкові системи стають активними учасниками міжнародних відносин, перетворюючись на один із важливих чинників перерозподілу факторів виробництва у межах глобальної економічної системи.

В Україні, що обрала євроінтеграційний курс, є необхідність постійного глибокого аналізу усіх явищ і процесів, які займають важливе місце у розвитку податкових систем, а також використанні податків як інструмента державного регулювання. Для нашої держави доволі важливо враховувати і детально досліджувати всі ті тенденції, які характерні для країн Європейського Союзу, з метою застосування величезного досвіду в оподаткуванні, що дозволить забезпечити стабільність соціально-економічного розвитку.

Вітчизняна податкова система проходить серйозну перевірку часом, щоб пройти її за тієї економічної ситуації, яка склалася сьогодні як у державі, так і поза її межами, необхідно, насамперед, подолати такі недоліки:

- нерівномірність розподілу податкового навантаження між суб'єктами оподаткування;
- необґрунтованість ставок податків;

- нестабільність податкового законодавства;
- відсутність науково обгрунтованої концепції доходів держави [8, с. 44].

Усі ці недоліки знижують міжнародну конкурентоспроможність України, спричиняють зростання тіньового сектора економіки, поширення корупції та соціальної несправедливості в суспільстві.

Оцінимо податкові системи України й країн-учасниць Європейського Союзу з тим, аби виявити основні тенденції, які їм притаманні. Для досягнення цієї мети будемо використовувати такий метод наукового дослідження, як порівняння. Метод порівняння полягає у пізнанні дійсності шляхом встановлення спільних й відмінних ознак між певними процесами, явищами чи об'єктами.

Із поглибленням інтеграційних процесів дедалі яскравіше проявляються переваги сучасних європейських систем оподаткування. Податкові системи країн ЄС характеризується значним рівнем уніфікації, що стало наслідком тривалого процесу гармонізації податкових систем. Так, у всіх країнах-членах ЄС передбачено стягнення таких видів податків, як податок на доходи громадян, податок на прибуток корпорацій, податок на додану вартість. Крім того, порядок нарахування та сплати податків, податкові пільги, система контролю за платниками податків з боку контролюючих органів також подібні. Водночас податкові системи країн-членів ЄС мають певні особливості, пов’язані з бюджетними взаємовідносинами між різними рівнями влади, економічними, політичними та іншими факторами [90, с. 361].

Загалом же, ЄС характеризується як сфера дії високих податків. У міжнародній практиці для вимірювання загального рівня оподаткування використовується податковий коефіцієнт (tax ratio), що обчислюється як відношення суми сплачених податків (в тому числі соціальних платежів) до ВВП у ринкових цінах. У 2012 р. середнє значення цього коефіцієнта у ЄС-27 становило 39,4%, що значно більше, аніж у таких країнах, як США

та Японія (рис. 2.1). В Україні значення цього показника у 2012 р. становило 38,2%. Високий рівень оподаткування явище не нове для ЄС, оскільки така тенденція спостерігається ще з останньої третини XX ст. [191, с. 6].

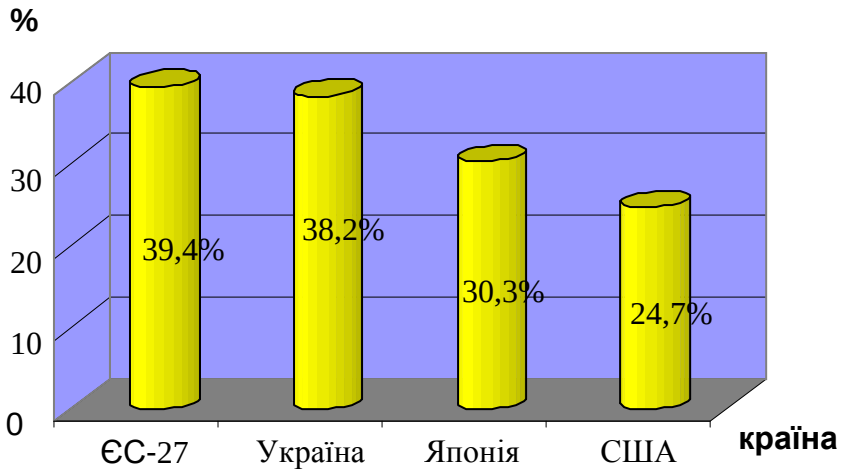


Рис. 2.1. Рівень оподаткування в країнах-членах ЄС, Японії та США (відомості за 2012 рік)

Джерело: побудовано автором за даними [191, с. 6; 202].

Треба зазначити, що країни-члени ЄС різняться за рівнем соціально-економічного розвитку, інституційними механізмами ринкового саморегулювання та державного впливу на макроекономічні процеси, а також традиціями фіскального регулювання, що унеможливлює цілковиту уніфікацію європейського оподаткування. Так, незважаючи на високий середній рівень податкового навантаження, 27 країн-членів демострують значні відмінності в рівнях оподаткування: від 26% у Литві до 47,7% у Данії (Додаток Е). Іншими словами, податковий тягар у державах із високим рівнем оподаткування на 70% більший, ніж у державах із низьким рівнем податкового навантаження. Такі значні відмінності зумовлені низкою соціальних і політичних чинників [191].

Рівень податкового навантаження на економіку України, розрахований як відношення суми податкових надходжень (без внесків на соціальне страхування) до ВВП, та середнє значення цього показника в країнах-членах ЄС наведені у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Рівень податкового навантаження в Україні та його середнє значення в країнах-учасницях ЄС за 2003-2012 рр., %

Рік	Рівень податкового навантаження в Україні	Середнє значення рівня податкового навантаження в країнах-членах ЄС
2003	20,3	25,1
2004	18,3	25,2
2005	22,2	25,7
2006	23,1	26
2007	22,4	26,4
2008	24	25,9
2009	22,8	24,7
2010	21,4	24,6
2011	25,4	24,8
2012	25,6	25,2

Джерело: складено та розраховано автором за даними [190; 191; 202].

Як видно з табл.2.1, за винятком 2011-2012 рр., в Україні цей показник менший за його середнє значення для країн ЄС. Однак для України характерна проблема нерівномірного перерозподілу податкових надходжень, що зумовлює зростання обсягів «тіньової» економіки. Так, податкове навантаження для сумлінних платників податків, які не мають пільг і повністю виконують свої зобов'язання, є удвічі більшим, – тобто податкові зобов'язання розподіляються між підприємствами та галузями економіки нерівномірно.

Аналізуючи рівень оподаткування, необхідно звернути увагу на тенденції в адмініструванні податків. Для порівняння, візьмемо три основні податки, які забезпечують левову частку податкових надходжень до бюджету більшості країн: податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, і, новий для України, податок на нерухоме майно.

Але спершу зазначимо, що в Європейському Союзі загальний уряд представлений чотирма рівнями влади, куди можуть спрямовуватись податки:

- центральний (або федеральний) уряд, що включає всі адміністративні відомства і центральні органи, сфера компетенції яких поширюється на всю економічну територію (за винятком фондів соціального забезпечення);
- державний (або регіональний) уряд, що діє в межах держав-членів. Це самостійні інституційні одиниці, які забезпечують виконання деяких функцій уряду на рівні, що нижчий за центральний і вищий за місцевий;
- місцевий (або муніципальний) уряд, сфера компетенції якого поширюється лише на певну, локальну, частину економічної території;
- фонди соціального забезпечення, у тому числі всі центральні, регіональні та місцеві інституційні одиниці, основним видом діяльності яких є надання соціальної допомоги [190, с. 66].

В 2011 р., в кінцевому підсумку, близько 58% сукупних податкових надходжень країн ЄС, у тому числі соціальні внески, надійшло до центрального (федерального) уряду, близько 30% – до фондів соціального страхування і близько 10% – до органів місцевого самоврядування. Звичайно, існують значні відмінності у розподілі податкових надходжень у різних країнах. Так, частки податкових надходжень до субфедеральних бюджетів (що визначаються як муніципальні плюс державні) коливаються від 0,7% в Греції до 35,6% в Швеції [190, с. 68].

В Україні податкові надходження розподіляються поміж державним та місцевими бюджетами. Близько 70% податкових надходжень спрямовується до державного бюджету, і близько 30% – до місцевих бюджетів.

Однією з підвалин, на якій формуються податкові надходження до бюджетів різних рівнів, є *податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО)*. В європейських країнах цей податок називається *personal income tax (PIT).*

В Україні з 1993 р. застосовувалась прогресивна система оподаткування: що вищий дохід, то більший податок. Ставка податку з громадян коливалась у межах 10-40%.

З 2004 р. у нашій державі відбулись зміни в системі оподаткування, наслідком яких стало запровадження пропорційної системи. Спочатку ставка податку становила 13%, а з 2007 р. виросла до 15%. З 1 січня 2011 р. базова ставка податку – 15%, але, якщо загальна сума доходів, отриманих платником податку у звітному податковому місяці, перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, то застосовується ставка податку в розмірі 17% суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15%.

Платниками ПДФО є фізичні особи – резиденти, які отримують доходи в Україні та за кордоном, нерезиденти щодо доходів, джерелом походження яких є Україна та податкові агенти.

З кожним роком податок на доходи фізичних осіб забезпечує дедалі більше надходжень до Зведеного бюджету України (рис. 2.2). У 2013 р. загальна сума доходів Зведеного бюджету України становила 442 742,9 млн грн, з них 358 403,8 млн грн – податкові надходження, а 72 151,1 млн грн – надходження від адміністрування ПДФО. Таким чином, частка цього податку у загальній сумі податкових надходжень коливається від 20 до 25%. Саме тому ПДФО – одне із найвагоміших джерел доходів Зведеного бюджету України (після ПДВ).

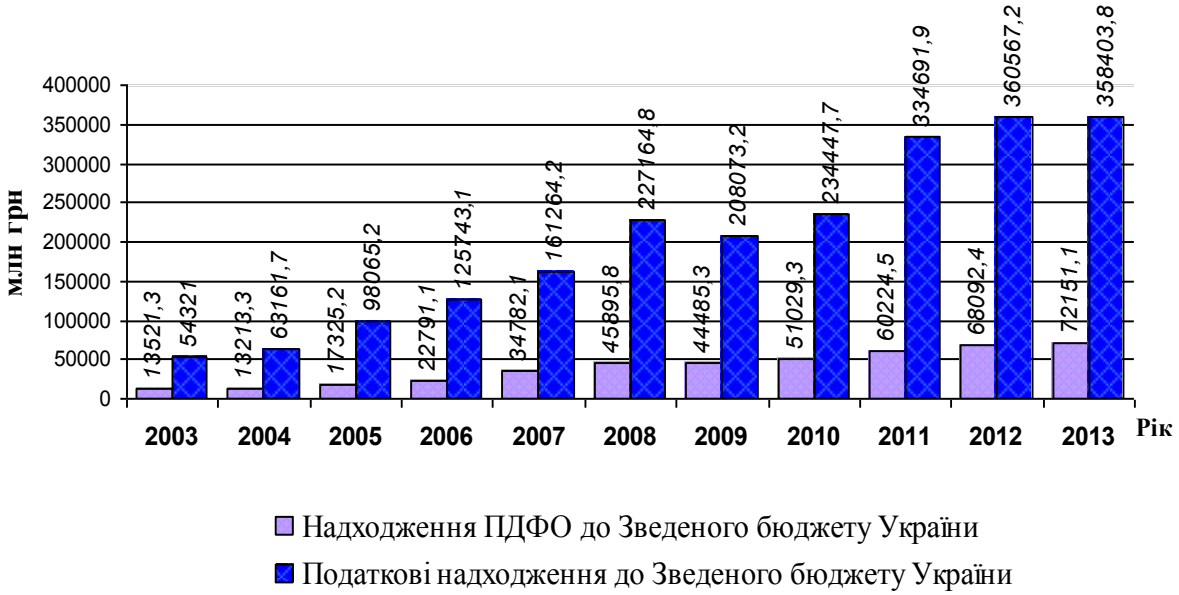


Рис. 2.2. Порівняння податкових надходжень і надходжень ПДФО до Зведеного бюджету України

Джерело: побудовано автором за даними [199; 202].

У країнах світу ставка ПДФО є суттєво вища, ніж в Україні. Середня ставка особистого податку з доходу у ЄС-27 у 2013 р. становила 38,9% (рис. 2.3).

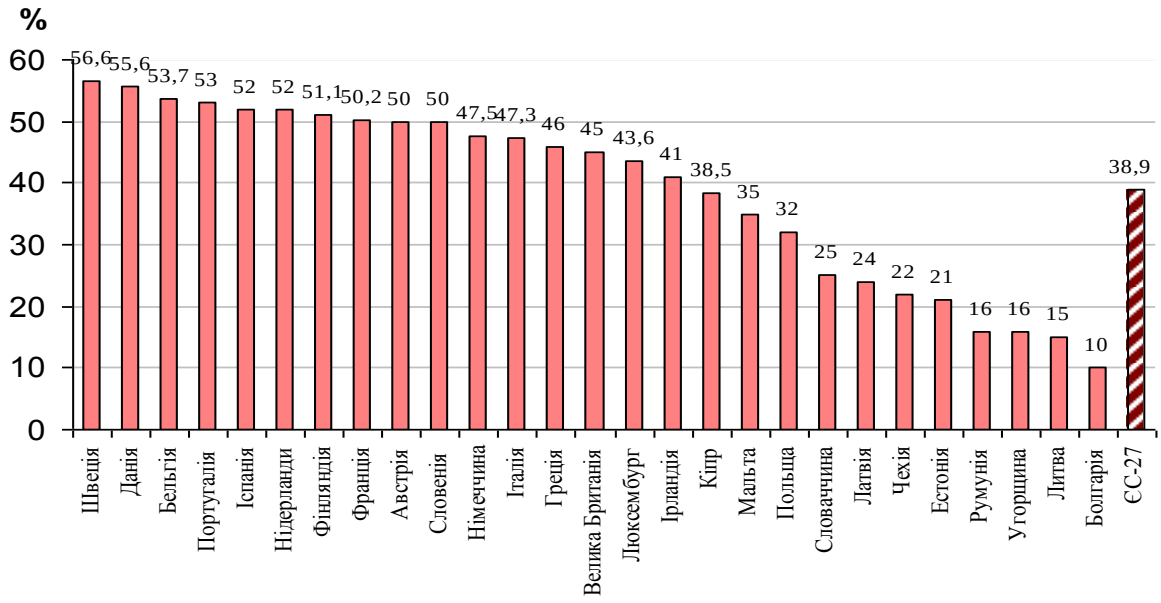


Рис. 2.3. Максимальні ставки податку на доходи фізичних осіб у країнах-членах ЄС у 2013 р.

Джерело: побудовано автором за даними [189].

Цей показник відчутно варіюється: від 10% у Болгарії до 56,6% у Швеції. До 2010 р. найвищою ставка була у Данії (59%), однак з 2010 р. її скоротили до 55,4%, а з 2013 р. – підвищили до 55,6%. У нових країнах-членах ЄС ставка ПДФО нижча за середню, водночас високі ставки характерні для країн з високим рівнем податкового навантаження, зокрема, це країни Північної Європи. Найнижчі ставки податку у Болгарії, Литві та Угорщині [91, с. 267].

З 2000 по 2010 рр. ставка ПДФО скоротилась майже у всіх країнах-членах ЄС, у чотирьох (Мальта, Австрія, Греція, Латвія) – залишилась незмінною, і лише у Португалії, Швеції та Великій Британії зросла на 5,9, 5,1 та 10% відповідно (Додаток Ж).

Уперше за останні роки верхня межа ставки ПДФО зросла у 2011 р., незважаючи на її значне зниження у Данії. У Великій Британії запровадили нову ставку 50%, що на 10% більша за попередню. У Греції та Латвії ставки податку також зросли. Цілком імовірно, що такі зміни пов’язані з фінансово-економічною кризою та необхідністю забезпечення соціальних гарантій.

За 1995-2010 рр. середня ставка ПДФО щороку знижувалась. У 2011 р. спостерігалось незначне її підвищення. Але порівняно з 1995 р. у 2013 р. вона знизилась на 8,4% (рис. 2.4). Найбільше скорочення мало місце у чотирьох країнах: Болгарії – на 40%, Угорщині – на 28%, Румунії – на 24% та Чехії – на 21% [192, с. 11].

Скорочення ставок ПДФО відбувається не ізольовано, а є частиною збалансованих дій, які можуть передбачати зниження рівня оподаткування для малозабезпечених платників або ж заходи компенсації втрати доходів.

Більшість з країн-членів Європейського Союзу застосовують прогресивну шкалу оподаткування доходів громадян. Так, у Нідерландах у 2010 р. діяли такі ставки ПДФО:

- 2,3%, якщо річний дохід становив до 18 218 євро;
- 10,8%, якщо річний дохід становив від 18 219 євро до 32 738 євро;

- 42%, якщо річний дохід становив 32 739 – 54 367 євро;
- 52% для річного доходу понад 54 367 євро.

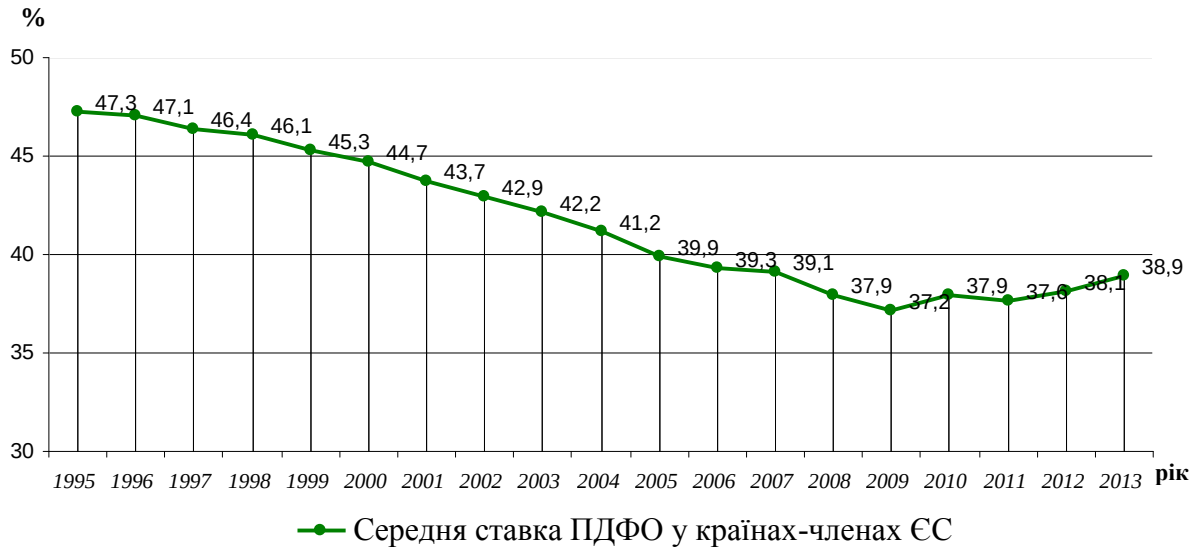


Рис. 2.4. Середня ставка податку на доходи фізичних осіб у країнах-членах ЄС за 1995-2013 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [192].

У 2011 р. ставки ПДФО були такими:

- якщо річний дохід до 18 626 євро, то 1,85%;
- якщо річний дохід 18 627 – 33 436 євро, то 10,8%;
- якщо річний дохід 33 437 – 55 694 євро, то 42%;
- якщо річний дохід понад 55 694 євро, то 52% [184].

У 2012 р. ПДФО обчислювали за такими ставками:

- 1,95%, якщо річний дохід становив до 18 945 євро;
- 10,8%, якщо річний дохід становив від 18 945 євро до 33 863 євро;
- 42%, якщо річний дохід становив 33 863 – 56 491 євро;
- 52% для річного доходу понад 56 491 євро.

У 2013 р. прогресивна шкала оподаткування доходів громадян мала такий вигляд:

- якщо річний дохід особи віком до 65 років становить до 19 645 євро, то ставка ПДФО 5,85%;
- якщо річний дохід 19 645 – 33 363 євро, то 10,85%;

- якщо річний дохід 33 363 – 55 991 євро, то 42%;
- якщо річний дохід понад 55 991 євро, то 52% [184].

У 2011 р. в Греції виділяли дев'ять рівнів річних доходів громадян. Ці доходи оподатковувалися за ставками, що варіювали від 0 до 45%, зокрема:

- за ставкою 0% оподатковувався річний дохід менше 12 000 євро;
- за ставкою 18% оподатковувався дохід 12 001 – 16 000 євро;
- за ставкою 24% оподатковувався дохід 16 001 – 22 000 євро;
- за ставкою 26% оподатковувався дохід 22 001 – 26 000 євро;
- за ставкою 32% оподатковувався дохід 26 001 – 32 000 євро;
- за ставкою 36% оподатковувався дохід 32 001 – 40 000 євро;
- за ставкою 38% оподатковувався дохід 40 001 – 60 000 євро;
- за ставкою 40% оподатковувався дохід 60 001 – 100 000 євро;
- за ставкою 45% оподатковувався дохід, що перевищував 100 000 євро за рік [183].

У 2013 р. грецька система оподаткування доходів громадян зазнала значних змін. Замість дев'яти рівнів величини доходів громадян було запроваджено оподаткування трьох видів доходів:

- для працездатних осіб, дохід яких складається із зарплати, ставка ПДФО становить від 22 до 42% (якщо річний дохід перевищує 42 000 євро);
- дохід підприємців до 50 000 євро оподатковується за ставкою 26%, а дохід понад цю суму – за ставкою 33%;
- рентний дохід до 12 000 євро оподатковується за ставкою 10%, а дохід понад цю суму – за ставкою 33%.

Окрім того, запроваджено систему податкових знижок. Наприклад, для доходів платника до 21 000 євро податкова знижка становить 2 100 євро, якщо платник підтверджує суму витрат на придбання товарів і послуг в розмірі щонайменше 25% задекларованого доходу. Для доходів

понад 21 000 євро розмір податкової знижки зменшується на 100 євро на кожну 1 000 євро доходу [191, с. 90].

В Австрії у 2013 р. доходи громадян оподатковувалися таким чином:

- якщо оподатковуваний дохід менше 11 000 євро, то ставка податку становила 0%;
- якщо дохід 11 001 – 25 000 євро, то ставка 36,5%;
- якщо дохід 25 001 – 60 000 євро, то ставка 43,21%;
- якщо дохід перевищує 60 000 євро, то ставка податку 50% [179].

Єдина країна ЄС, де застосовується пропорційна система оподаткування доходів фізичних осіб, – Естонія. Там ставка ПДФО з 2008 р. і до сьогодні становить 21%.

Крім того, в багатьох країнах частина доходів громадян звільнена від оподаткування ПДФО (неоподатковуваний мінімум). Наприклад, у Люксембурзі, якщо дохід менше 1000 дол. США в місяць, то застосовується нульова ставка, у Франції – до 500 дол. США, в Ірландії – до 600 дол. США [160].

В Україні до 2004 р. теж діяв неоподатковуваний мінімум при нарахуванні ПДФО. Але з 1 січня 2004 р. замість неоподатковуваного мінімуму, на який мали право усі громадяни України, запроваджено поняття податкової соціальної пільги. На відміну від неоподатковуваного мінімум, право на податкову соціальну пільгу має обмежене коло громадян. Відповідно до ст. 169 Податкового кодексу України [107], податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї, відповідно до законодавства, виплати, компенсації та винагороди), якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, чинного для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн (у 2013 р. – 1610 грн). Звичайна податкова соціальна пільга становить 50% розміру прожиткового

мінімуму для працездатної особи, встановленому законом на 1 січня звітного податкового року (у 2013 р. – 573 грн 50 коп.).

Нагадаємо, що з серпня 2014 р. доходи, одержувані фізичними особами від розміщення коштів на депозитному або поточному банківському рахунках, оподатковуються за ставкою 15%. Такий податок на заощадження справляється і у більшості європейських країн – Австрії, Данії, Фінляндії, Франції, Німеччині, Угорщині, Латвії, Люксембурзі. Однак у цих країнах спостерігаються певні відмінності у порядку оподаткування відсотків за депозитними вкладами. Наприклад, у Данії, Нідерландах і Швеції платник податку свої процентні доходи включає в щорічну податкову декларацію, і тоді вони оподатковуються за чинною в країні шкалою оподаткування доходів. У Німеччині, Іспанії та Франції застосовують так звану систему передоплати, тобто податок з процентів стягують у формі авансу, або передоплати, прибуткового податку, а потім із сукупного податкового зобов'язання вираховують цю наперед сплачену суму.

Зазначимо, що ставки цього податку в країнах ЄС становлять 10-20%. Хоча, варто сказати, що у деяких країнах (Кіпр, Болгарія) доходи від розміщення фінансових активів не оподатковуються.

Ми вважаємо, що запровадження такого податку в Україні є справедливим, оскільки оподатковуватимуться доходи, які раніше не підлягали оподаткування і, окрім цього, це сприятиме наповненню державної казни.

Отже, думка про те, що в Україні одні з найвищих податків у світі є, м'яко кажучи, далекою від реалій. Принаймні, це стосується рівня оподаткування доходів фізичних осіб, який в Україні є нижчим, ніж у Європі фактично у 2,5 рази [91, с. 267].

Водночас платники високих податків у ЄС знають, що сплачені ними кошти спрямовуються на суспільні потреби (пенсійні виплати, страхування здоров'я, розвиток освіти тощо), забезпечуючи високий рівень життя, а не

розкрадаються владою. Також треба наголосити, що доходи українських громадян не такі високі, аби сплачувати до третини, а то й половини своїх доходів у державну казну, а решту – витрачати на харчування і оплату комунальних послуг.

Дещо іншою є ситуація з оподаткуванням юридичних осіб, оскільки між Україною та Європою розрив є меншим.

Податок на прибуток підприємств (ППП) в Україні є одним з бюджетоутворюючих. Базова ставка цього податку з 1 січня 2004 р. до 1 квітня 2011 р. в Україні становила 25% об'єкта оподаткування (раніше вона становила 30%). Відповідно до Податкового кодексу України [107], податок на прибуток підприємств буде поступово буде знижено до 16%: з 1 квітня 2011 р. ставка цього податку становила 23%, з 1 січня 2012 р. – 21%, з 1 січня 2013 р. її знижено до 19% , з 1 січня 2014 р. вона становить 18%, і на наступні два роки передбачається поетапне зниження цієї ставки на 1%. Таким чином, з 1 січня 2016 р. ставка ППП становитиме 16%. Очевидно, що таке зниження податку стимулюватиме інвестиційну діяльність в Україні.

В Європі податок на прибуток підприємств називається *corporate income tax (CIT)*. Подібно до тенденцій, характерних для ПДФО, починаючи з другої половини 90-х років XX ст. середня ставка корпоративного прибуткового податку постійно знижувалась: якщо у 1995 р. її розмір становив 35,3%, то у 2013 р. – 23,2% (рис. 2.5). Таку тенденцію скорочення ставок започаткували нові країни-члени ЄС, потім до них приєдналися старі держави-члени, які суттєво зменшили свої ставки корпоративного податку [98, с. 394]. На відміну від ПДФО, ця тенденція не була перервана фінансовою кризою, і деякі країни, наприклад Чехія, Греція, Литва, Угорщина, Словенія, Велика Британія, продовжували скорочувати податки і в 2010, і в 2011 рр. (Додаток З).

Рис. 2.5. Динаміка середньої ставки корпоративного податку у країнах-членах ЄС

Джерело: побудовано автором за даними [191, с. 130].

Деякі країни запровадили зміни, які виходять за межі простого скорочення ставок податку. Показовим є приклад Естонії. Країна відмовилася від класичної системи адміністрування корпоративного податку: незважаючи на низьку для європейських країн ставку податку, яка діяла з 1994 р. (26%), з початку 2000 р. Естонія вирішила не стягувати податки на нерозподілений прибуток, таким чином оподатковувався лише розподілений прибуток. Метою такої реформи було забезпечення додаткових коштів для інвестицій та прискорення економічного зростання. Основна ідея реформи полягала у тому, щоб відкласти оподаткування корпоративних доходів до розподілу прибутку. Отже, ставка податку на нерозподілений прибуток дорівнює нулю, а розподілений прибуток оподатковується за тією ж ставкою, що й доходи громадян, тобто за ставкою 21% з 2008 р. [193, с. 181].

Хоча тенденція до зниження рівня оподаткування є доволі загальною, ставки корпоративного податку істотно ться в межах Союзу. Податок на прибуток корпорацій варіюється від 10% (Болгарія та Кіпр) до 36,1% (Франція) (див. рис. 2.6). Як і у випадку з ПДФО, низькі ставки характерні для країн з низьким рівнем податкового навантаження, хоча у

Данії та Швеції, які характеризуються високим податковим тиском, ставки податку близькі до середньозваженої величини [191, с. 14].

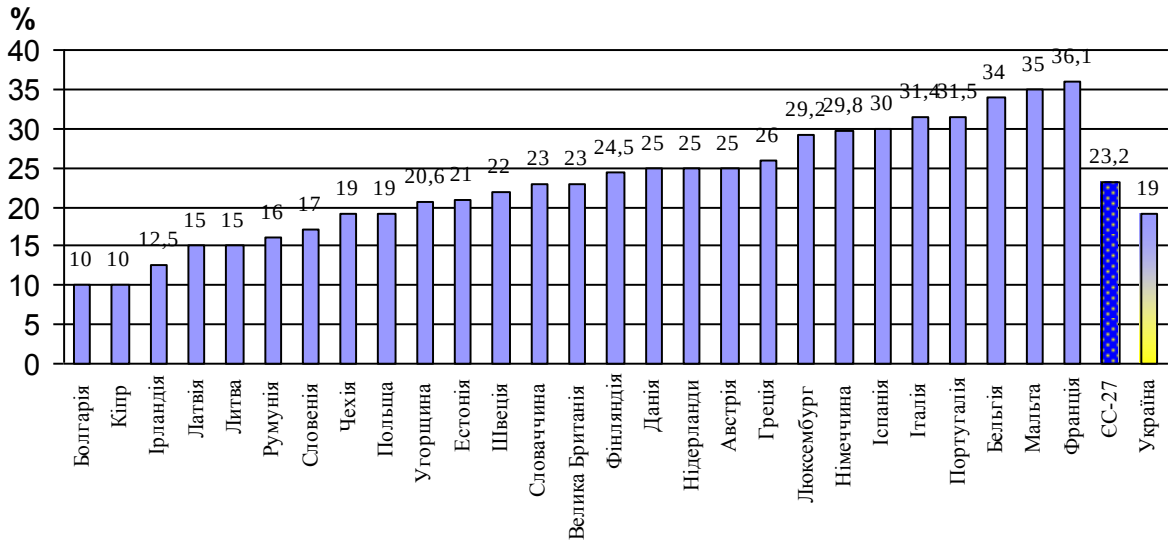


Рис. 2.6. Ставки податку на прибуток підприємств в країнах-членах ЄС та в Україні у 2013 р.

Джерело: побудовано автором за даними [191, с. 38].

З рис. 2.6 видно, що в Україні ставка податку на прибуток підприємств є нижчою за середню ставку в країнах Європейського Союзу. Нагадаємо, що цей податок є платою з боку підприємництва за сприятливі умови господарювання. У такий спосіб держава заохочує і сприяє зусиллям підприємств щодо розвитку виробництва і підвищення його рентабельності.

Порівняймо тенденції справляння *податку на додану вартість (далі – ПДВ), або value added tax (VAT),* в Україні та в країнах Європи.

ПДВ є частиною новоствореної вартості і підлягає сплаті на кожному етапі реалізації (виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг тощо). Більшість держав світу стягують цей податок. В Україні його адміністрування розпочалось з 1992 р.

Згідно з ПКУ [107], для обчислення ПДВ в Україні використовують дві ставки: базова – 20% та 0% (у разі експорту товарів, робіт, послуг).

Однак з 1 січня 2015 р. базова ставка ПДВ буде знижена і становитиме 17%.

У країнах ЄС з 2002 до 2009 р. ставки ПДВ майже не змінювались, але з 2009 р. вони почали зростати. Швидкість і масштаби такого зростання вражають: в середньому на 2,5 відсоткових пункти за три роки.

Якщо проаналізувати фіскальну віддачу податку на додану вартість в Україні, то спостерігається падіння його ефективності. У 1998 р. частка ПДВ у ВВП складала 7,3%, у 2007 р. позитивне сальдо між надходженням і відшкодуванням ПДВ впало до 2,4% ВВП, а у 2010 р. воно становило лише 1,2% [19].

Звісно, причину усіх негараздів можна шукати в надмірній експортній орієнтації української економіки і пов'язаними з цим проблемами з відшкодуванням ПДВ, проте частка ПДВ у ВВП країн-членів ЄС в середньому коливається в межах 6-8%.

Так, у Нідерландах експорт товарів і послуг становить близько 60% ВВП, позитивне сальдо торгового балансу – 5% ВВП, а ставка ПДВ – 21%. Однак надходження цього податку становлять 6,9% ВВП (табл. 2.2). В Ірландії експорт товарів і послуг становить близько 90% ВВП, позитивне сальдо торгового балансу – 14%, проте надходження від податку коливаються у межах 7-9% ВВП [191, с.137].

Незважаючи на низку недоліків, ПДВ забезпечує левову частку надходжень до Зведеного бюджету України (рис. 2.7). Крім того, цей податок забезпечує стабільне поповнення державної казни, оскільки споживання є більш стабільним, аніж прибуток. До того ж, як підтверджує практика, збільшення непрямих податків на товари розкоші не забезпечує таких надходжень, як незначні податки на товари першої необхідності. ПДВ створює умови для рівномірного розподілу податкового навантаження на всі, без винятку, етапи виробництва і розподілу товарів та послуг.

Таблиця 2.2

Ставки ПДВ у державах-членах ЄС, %

Країна	Ставка ПДВ у 2013 р.		Частка ПДВ у ВВП (дані за 2011 р.)
	Базова	Пільгова	
Австрія	20	10	7,8
Бельгія	21	6; 12	7
Болгарія	20	9	8,7
Велика Британія	20	5	7,3
Греція	23	6,5; 13	7,2
Данія	25	-	9,9
Естонія	20	7	8,5
Ірландія	23	6,5; 13	6,2
Іспанія	21	10	5,4
Італія	22	10	6,2
Кіпр	18	5; 8	8,4
Латвія	21	12	6,8
Литва	21	5; 9	7,9
Люксембург	15	6; 12	6,3
Мальта	18	5; 7	7,9
Нідерланди	21	6	6,9
Німеччина	19	7	7,5
Польща	23	5; 8	8,1
Португалія	23	6; 13	8,3
Румунія	24	5; 9	8,7
Словаччина	20	10	6,8
Словенія	20	9,5	8,4
Угорщина	27	5; 18	8,5
Фінляндія	24	10; 14	8,9
Франція	19,6	5,5; 2,1 або 7	7
Чехія	21	15	8,7
Швеція	25	6; 12	9,4

Джерело: побудовано автором за даними [195].

У структурі та динаміці справляння ПДВ помітні певні диспропорції регіонального та галузевого характеру. Зокрема, найбільшими платниками ПДВ в Україні є промислово розвинуті регіони.

Європа обрала дещо інший шлях. З метою зменшення негативного впливу ПДВ на населення, яке й виступає його кінцевим платником, в ЄС застосовують диференційовані ставки податку, які залежать від соціальної ваги товарів і послуг.

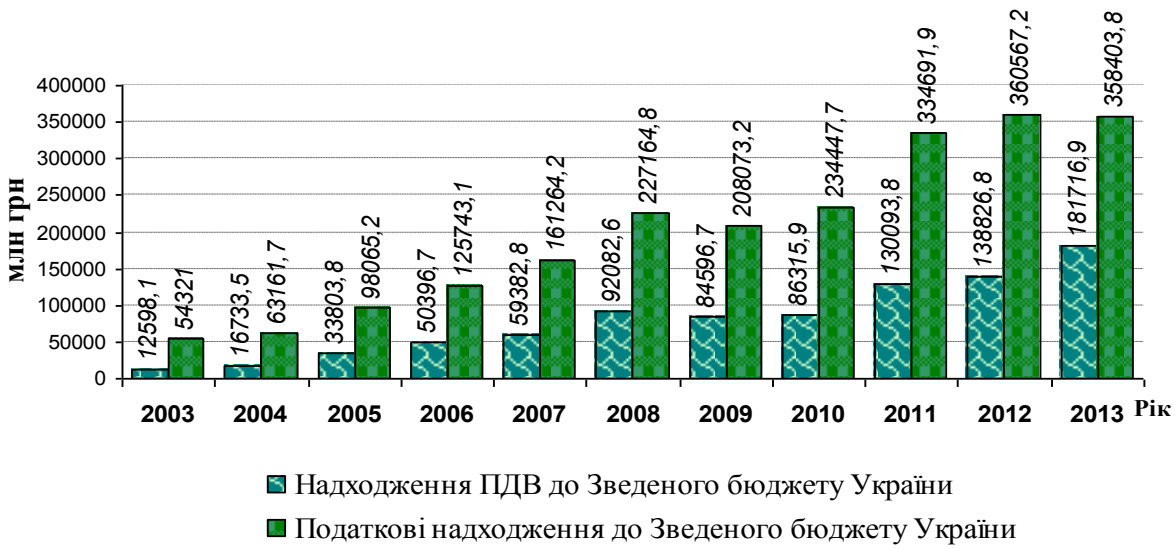


Рис. 2.7. Порівняння податкових надходжень і надходжень ПДВ до Зведеного бюджету України за 2003-2013 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [199], [202].

Якщо на товари широкого вжитку ставка ПДВ складає 10-15%, то на предмети розкоші вона значно вища, а на соціально значущі товари – значно нижча за середню.

Наприклад, у Франції стандартна ставка ПДВ становить 19,6%. За пільговою ставкою 5,5% оподатковуються товари і послуги першої необхідності, за зниженою ставкою в розмірі 2,1% – газети, театральні вистави і медикаменти. Крім того, є ще гранична ставка в розмірі 33,33% на предмети розкоші, автомобілі, алкоголь, тютюн [190, с. 189].

В Італії стандартна ставка ПДВ з липня 2013 р. становить 22%. Але основні продукти харчування, газети, деякі медикаменти оподатковуються за ставкою 4%, інші продукти харчування, електроенергія, нафтопродукти, медикаменти, театральні вистави – за ставкою 10% [191, с. 209].

В Ірландії теж діють основна ставка 23% і пільгові – 9%, 13,5%; в Польщі – 23% та 5% і 8%; в Бельгії – 21% та 6% і 12%; в Німеччині – 19% та 7%; в Австрії – 20% та 10%; в Чехії – 21% та 15%; в Швеції – 25% та 6% і 12% (див. табл. 2.1).

Таким чином, податковий тягар при сплаті ПДВ лягає саме на плечі заможних верств населення. Це свідчить про соціальну спрямованість економічної політики цих держав.

Отже, досвід країн ЄС свідчить про те, що ПДВ може служити на благо бюджету, забезпечуючи вагому частку у структурі загальнодержавних доходів. Однак в Україні його роль дещо суперечлива, а ефективність значно нівелюється через численні зловживання.

Порівняймо тенденції у справлянні нового для України податку – *податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (real estate tax).* Цей податок як в Україні, так і в європейських країнах є місцевим. На сьогоднішній день він стягується більше, аніж у 130 країнах світу. В Україні ж його справляння запроваджено з 1 січня 2013 р.

Згідно з ПКУ, ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлюють сільська, селищна або міська рада у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного податкового року, за 1 кв. м, зокрема:

- «для квартир, загальна площа яких не перевищує 240 кв. м, та житлових будинків, загальна площа яких не перевищує 500 кв. м, ставки податку не можуть перевищувати 1% розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року» [107] (у 2013 р. ця сума становила 11 грн 47 коп.);
- «для квартир, загальна площа яких перевищує 240 кв. м, та житлових будинків, загальна площа яких перевищує 500 кв. м, ставка податку становить 2,7% розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року» [107] (у 2013 р. це було 30 грн 97 коп.).

Від сплати податку звільняються фізичні особи, якщо площа їх помешкання не перевищує:

- 120 кв. м – для квартири;
- 250 кв. м – для житлового будинку.

У країнах ЄС розмір податку визначається, виходячи з ринкової вартості нерухомості. Наприклад, у Болгарії податок на нерухомість сплачується за ставками від 0,01% до 0,45% вартості нерухомого майна (залежно від муніципалітету) [7, с.76]. Якщо ж власність є головною резиденцією платника податку, то він має право на знижку в 50%. В Угорщині максимальний розмір податку на нерухомість є або фіксованою сумою, що становить 4 євро на рік за 1 кв. м, або 3,6% ринкової вартості об'єкта нерухомості. В Румунії податок сплачується за ставками, що варіюються від 0,1% для нерухомості, що налижать фізичним особам, і від 0,25 до 1,5% для нерухомості, що належить юридичним особам. У Данії ставки цього податку коливаються від 1,6 до 3,4%, в Литві – 0,3-1%, в Португалії – 1-5%, в Словенії – 0,1-1,5%, на Кіпрі – 0-0,4% [194].

Узагальнивши вище сказане, ми позитивно оцінюємо запровадження в Україні податку на нерухомість. Оскільки, з одного боку, це забезпечить зміцнення бази власних доходів місцевих бюджетів усіх рівнів, а з іншого – власниками об'єктів нерухомого майна неприродного походження (будівлі та споруди) є більш забезпечені верстви населення, тому оподаткування їх нерухомості сприятиме дотриманню вимог економічної ефективності та соціальної справедливості.

Отже, оцінюючи загальні тенденції поглиблення європейської інтеграції, можемо зробити висновок, що в силу економічних і політичних чинників система оподаткування не лише виконує функцію головного джерела наповнення бюджетів, а й посилює свій вплив на міжнародне розміщення виробництв, міграцію трудових ресурсів та потоки капіталу.

Проведення фіскальної політики країнами-учасницями ЄС, які активно використовують податки як інструмент державного регулювання соціально-економічних процесів, характеризується певними розбіжностями у рівні та структурі податкового навантаження. Сучасне оподаткування в цих країнах є доволі високим, порівняно з іншими

країнами світу, однак воно забезпечує успішне виконання двох основних завдань:

- створення податкового клімату, сприятливого для господарської діяльності (завдяки тому, що визначена верхня межа оподаткування);
- ефективне розв'язання соціальних проблем (визначена нижня межа оподаткування).

Отже, розміри ставок основних бюджетоутворюючих податків в Україні є значно меншими, аніж у державах-членах ЄС, та, незважаючи на це, загальний рівень податкового навантаження є нижчим в незначній мірі. Таким чином, можемо зробити висновок, що високий рівень податкового навантаження в Україні спричинений широкою базою оподаткування та особливостями податкового адміністрування.

Наголосимо, що важливою проблемою вітчизняної системи оподаткування є те, що платники податків намагаються всілякими законними та незаконними шляхами уникати сплати податків. На відміну від України, у державах Європейського Союзу сплата податків є не лише обов'язковою, а й престижною справою.

Оскільки проголошений Україною євроінтеграційний курс вимагає перебудови податкової системи та гармонізації податкового законодавства з європейським, то сьогодні доцільно продовжити пошук оптимальної моделі оподаткування, яка була б близькою за своїм складом і структурою до європейських зразків та враховувала б вітчизняні реалії та здобутий досвід.

2.2. Вплив макроекономічних факторів на стан адміністрування податків

Податковий кодекс України покликаний сприяти налагодженню партнерських відносин між податковими органами та платниками податків. Багато непорозумінь між цими сторонами виникає саме у процесі адміністрування податків. Тому система адміністрування податків потребує постійного вдосконалення, інструменти й засоби її реалізації мають враховувати як сучасний і прогнозований соціально-економічний розвиток держави, так і потреби платників податків.

Питання щодо оцінки ефективності роботи податкових органів у сфері адміністрування податків є досить актуальним серед науковців та громадських організацій. Свідченням цього є те, що Інститут економічних досліджень та політичних консультацій запровадив випуски власного «Огляду та прогнозу податкових надходжень України» [75], пояснюючи такий крок відсутністю належної оцінки податкових надходжень у державі. Крім того, Міністерство фінансів України проводить відповідні аналітичні дослідження, результати яких закладаються у щорічні Звіти Уряду про виконання бюджету [31].

Визначення факторів, що впливають на стан системи адміністрування податків і, як результат, на обсяги податкових надходжень допоможе:

- виявити фактори ризику зменшення податкових надходжень у порівнянні з аналогічним періодом минулого року за відповідними платежами;
- визначити резерви збільшення податкових надходжень;
- розробити заходи щодо усунення ризиків зменшення надходжень податкових платежів тощо.

Таким чином, визначення факторів, що впливають на стан системи адміністрування податків, сприяє мінімізації ймовірності невиконання

затверджених показників доходів бюджету та слугує підґрунтям для поліпшення якості прогнозної роботи [6, с. 127].

Згідно з рейтингом Світового банку та International Finance Corporation, система аміністрування податків в Україні визнана однією з найскладніших у світі. У 2011 р. Україна займала 181-ше місце серед 183 країн світу за показниками умов сплати податків (182-ге – Республіка Конго, 183-тє – Венесуела), у 2012 р. – 183-тє. Згідно з даними цього рейтингу у 2013 р. ситуація покращилась, Україна піднялася на 18 позицій і зайняла 165-те місце [186]. Окрім того, Україна увійшла до списку десятки країн найбільших реформаторів сфери адміністрування податків – 6-те місце.

Формуючи такий рейтинг, спеціалісти Світового банку „Doing Business" щороку здійснюють міжнародний порівняльний аналіз податкових систем 155 країн світу щодо простоти адміністрування податків. Як показують результати цього дослідження [182], найбільш обтяжливим адміністрування податків є в Бразилії (табл. 2.3), де майже 30% річного часу підприємцям потрібно присвятити спілкуванню з фіскальними органами.

Таблиця 2.3

Час, необхідний для адміністрування податків

Країна	**Кількість годин на рік**	**Кількість повних робочих днів**
Об'єднані Арабські Емірати	12	1
Люксембург	59	2
Швейцарія	63	3
Естонія	85	4
Фінляндія	93	4
Франція	132	6
Росія	177	7
Німеччина	207	9
Молдова	220	9
Італія	269	11
Польща	286	12

Продовження таблиці 2.3

Країна	Кількість годин у рік	Кількість повних робочих днів
Білорусь	338	14
Україна	491	21
Нігерія	956	40
Бразилія	2600	108

Джерело: побудовано автором за даними [182].

Зазначимо, що час, який українські підприємці витрачають на адміністрування податків, у 2013 р., значно скоротився порівняно з 2006 р. (табл. 2.4). Хоча, звичайно, 491 годин на рік – не ефективний для нашої держави показник, однак, якщо порівнювати з 2012 р., помітні позитивні зрушення в напрямі зменшення витрат часу на сплату податків.

Таблиця 2.4

Час, необхідний для адміністрування податків в Україні

Рік	Кількість годин на рік	Кількість повних робочих днів
2006	2 085	87
2007	2 085	87
2008	2 085	87
2009	848	35
2010	736	31
2011	657	27
2012	657	27
2013	491	21

Джерело: побудовано автором за даними [180; 181; 182].

У категоріях рейтингу Doing Business «Кількість платежів на рік» та «Середньозважена ставка оподаткування» в 2013 р. у порівнянні з 2012 р. теж спостерігаються позитивні зрушення (табл.2.5).

Отже, в середньому, українські підприємства здійснюють 28 податкових платежів, витрачаючи на це 491 годину на рік та сплачуючи близько 55,4% свого прибутку.

Таблиця 2.5

Показники умов сплати податків в Україні

Рік	Кількість платежів на рік	Середньозважена ставка оподаткування, %
2006	147	57,3
2007	147	57,1
2008	147	56,6
2009	147	57,2
2010	147	57,2
2011	135	55,5
2012	135	57,1
2013	28	55,4

Джерело: побудовано автором за даними [182, с. 79].

Оскільки податкові надходження формують більше половини доходів Зведеного бюджету України (табл. 2.6), якісне прогнозування їх обсягів і визначення факторів, які на них впливають, набувають особливої актуальності за сучасних економічних умов.

Таблиця 2.6

Частка податкових надходжень у загальній сумі доходів Зведеного бюджету України

Рік	Загальна сума доходів Зведеного бюджету України, млн грн	Податкові надходження до Зведеного бюджету України, млн грн	Частка податкових надходжень у загальній сумі доходів Зведеного бюджету України, %
2003	75 285	54 321	72,15
2004	91 529	63 161	69,01
2005	134 183	98 065	73,08
2006	171 812	125 743	73,19
2007	219 937	161 264	73,32
2008	297 893	227 165	76,26
2009	272 967	208 073	76,23
2010	314 506	234 448	74,54
2011	398 554	334 692	83,98
2012	445 525	360 567	80,93
2013	442 743	358 404	80,95

Джерело: побудовано та розраховано автором за даними [161; 162; 163; 164; 202].

Зважаючи на те, що вітчизняна система оподаткування характеризується значною кількістю податків, зборів та інших обов'язкових платежів, доцільно проаналізувати структуру податкових надходжень до Зведеного бюджету України (рис. 2.8).

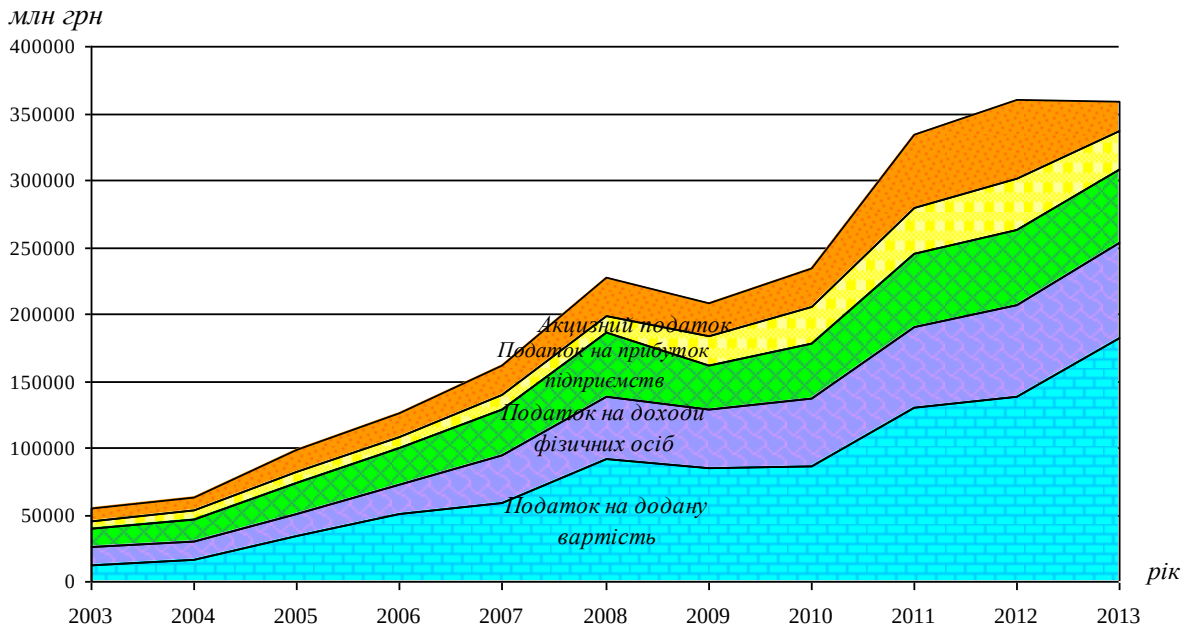


Рис. 2.8. Структура податкових надходжень до Зведеного бюджету України за 2003-2013 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [161; 162; 163; 164; 202].

Головними наповнювачами бюджету є такі податки, як ПДВ, ПДФО, ППП та акцизний податок (АП). Найбільшу частку податкових надходжень забезпечує ПДВ – близько 40% (Додаток И). Надходження від адміністрування ПДФО становлять близько 20%. Приблизно таку ж частку надходжень забезпечує і податок на прибуток підприємств. На акцизний податок припадає менше 10% податкових надходжень до Зведеного бюджету України.

За даними, наведеними у Додатку И, побудуємо моделі трендів, на підставі яких обчислимо відповідні прогнозні значення податкових надходжень до Зведеного бюджету України на найближчі три роки.

Нехай x_1 – надходження податку на додану вартість; x_2 – надходження податку на доходи фізичних осіб; x_3 – надходження податку

на прибуток підприємств; x_4 – надходження акцизного податку, x_5 – надходження від інших податків; y – сукупні податкові надходження до Зведеного бюджету України.

Лінійні ($y^{лн}$, $x_i^{лн}$), параболічні ($y^{пр}$, $x_i^{пр}$) та експоненціальні ($y^{\exp}$, $x_i^{\exp}$) моделі трендів мають вигляд (i = 1, 2, …, 5):

$$\tilde{y}^{лн} = 1{,}40247 + 33{,}492*t; \quad (2.1)$$

$$\tilde{y}^{пр} = 17{,}8766 + 25{,}8886*t + 0{,}63362*t^2; \quad (2.2)$$

$$\tilde{y}^{\exp} = \exp\{3{,}95416 + 0{,}19623*t\}; \quad (2.3)$$

$$\tilde{x}_1^{лн} = -13{,}217 + 15{,}6354*t; \quad (2.4)$$

$$\tilde{x}_1^{пр} = 6{,}39693 + 6{,}58282*t + 0{,}7548*t^2; \quad (2.5)$$

$$\tilde{x}_1^{\exp} = \exp\{2{,}62994 + 0{,}24801*t\}; \quad (2.6)$$

$$\tilde{x}_2^{лн} = 1{,}7256 + 6{,}43213*t; \quad (2.7)$$

$$\tilde{x}_2^{пр} = 4{,}15312 + 5{,}31174*t + 0{,}09337*t^2; \quad (2.8)$$

$$\tilde{x}_2^{\exp} = \exp\{2{,}41347 + 0{,}18661*t\}; \quad (2.9)$$

$$\tilde{x}_3^{лн} = 9{,}73238 + 4{,}44748*t; \quad (2.10)$$

$$\tilde{x}_3^{пр} = 6{,}45308 + 5{,}96101*t - 0{,}126613*t^2; \quad (2.11)$$

$$\tilde{x}_3^{\exp} = \exp\{2{,}6498 + 0{,}14058*t\}; \quad (2.12)$$

$$\tilde{x}_4^{лн} = -1{,}70349 + 3{,}34245*t; \quad (2.13)$$

$$\tilde{x}_4^{пр} = 0{,}85218 + 2{,}16291*t + 0{,}09829*t^2; \quad (2.14)$$

$$\tilde{x}_4^{\exp} = \exp\{1{,}44979 + 0{,}20691*t\}; \quad (2.15)$$

$$\tilde{x}_5^{лн} = 4{,}86411 + 3{,}63462*t; \quad (2.16)$$

$$\tilde{x}_5^{пр} = 0{,}02162 + 5{,}86961*t - 0{,}18625*t^2; \quad (2.17)$$

$$\tilde{x}_5^{\exp} = \exp\{2{,}26089 + 0{,}14439*t\}; \quad (2.18)$$

де $\tilde{y}^{лн}$, $\tilde{y}^{пр}$, $\tilde{y}^{\exp}$ – нормативні або усереднені значення сукупних податкових надходжень до Зведеного бюджету України;

$\tilde{x}_i^{лн}$, $\tilde{x}_i^{пр}$, $\tilde{x}_i^{\exp}$(i = 1, 2, …, 5) – нормативні або усереднені значення надходжень відповідних податків до Зведеного бюджету України;

t – час.

На підставі отриманих рівнянь трендів (2.1) – (2.18) обчислимо прогнозні значення податкових надходжень до Зведеного бюджету України та їх оцінки на найближчі три роки (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Прогнозні значення та їх оцінки для податкових надходжень до Зведеного бюджету України відповідно до лінійних, параболічних та експоненціальних моделей трендів

Показник	Прогноз показника, млн грн			ME	MSE
	2014 р.	2015 р.	2016 р.		
$\tilde{y}^{\,лн}$	403 307	436 799	470 291	0	446 085
$\tilde{y}^{\,пр}$	***419 781***	***461 510***	***504 506***	0	414 770
$\tilde{y}^{\,\exp}$	549 444	668 567	813 516	-1,4248	1 291 77
$\tilde{x}_1^{лн}$	174 408	190 043	205 678	0	146 319
$\tilde{x}_1^{пр}$	***194 022***	***219 464***	***246 415***	0	101 930
$\tilde{x}_1^{\exp}$	272 069	348 648	446 783	-1,5348	293 424
$\tilde{x}_2^{лн}$	78 911	85 343	91 775	0	10 222,3
$\tilde{x}_2^{пр}$	***81 339***	***88 984***	***96 817***	0	9 542,4
$\tilde{x}_2^{\exp}$	104 878	126 395	152 325	-0,1884	40 167,3
$\tilde{x}_3^{лн}$	63 102	67 550	71 997	0	25 071,6
$\tilde{x}_3^{пр}$	***59 823***	***62 631***	***65 186***	0	23 830,7
$\tilde{x}_3^{\exp}$	76 459	88 000	101 283	0,1767	42 880,7
$\tilde{x}_4^{лн}$	38 406	41 748	45 091	0	19 688
$\tilde{x}_4^{пр}$	***40 961***	***45 582***	***50 398***	0	18 934,4
$\tilde{x}_4^{\exp}$	51 043	62 777	77 207	0,2375	28 122,7
$\tilde{x}_5^{лн}$	48 479	52 114	55 749	0	114 188
$\tilde{x}_5^{пр}$	***43 637***	***44 850***	***45 691***	0	111 482
$\tilde{x}_5^{\exp}$	54 248	62 674	72 410	1,4087	131 586

Джерело: складено та розраховано автором на основі даних [199; 202].

Примітка: ME – середнє значення похибки; MSE – середньо квадратичне значення похибки.

Зазначимо, що чим ближчі значення похибок *ME* і *MSE* до нуля, тим вірогіднішими та точнішими будуть одержавні значення прогнозу для показників податкових надходжень до Зведеного бюджету України.

Як видно з табл. 2.7, прогнози з найменшою, хоча, необхідно зазначити, досить значною, похибкою одержуємо на основі параболічних трендів. Прогнозні значення податкових надходжень до Зведеного бюджету на 2014-2016 рр. наведені у табл.2.8.

Таблиця 2.8

Прогнозні значення податкових надходжень до Зведеного бюджету України на 2014-2016 рр.

Податкові надходження до Зведеного бюджету України	**Рівняння параболічного тренду**	**Прогнозне значення, млн грн**		
		2014 р.	**2015 р.**	**2016 р.**
ПДВ	$\tilde{x}_1^{np} = 6{,}39693 + 6{,}58282*t + 0{,}7548*t^2$	194 022	219 464	246 415
ПДФО	$\tilde{x}_2^{np} = 4{,}15312 + 5{,}31174*t + 0{,}09337*t^2$	81 339	88 984	96 817
ППП	$\tilde{x}_3^{np} = 6{,}45308 + 5{,}96101*t - 0{,}126613*t^2$	59 823	62 631	65 186
АП	$\tilde{x}_4^{np} = 0{,}85218 + 2{,}16291*t + 0{,}09829*t^2$	40 961	45 582	50 398
Інші податки	$\tilde{x}_5^{np} = 0{,}02162 + 5{,}86961*t - 0{,}18625*t^2$	43 637	44 850	45 691
Сукупні податкові надходження до Зведеного бюджету	$\tilde{y}^{np} = 17{,}8766 + 25{,}8886*t + 0{,}63362*t^2$	419 781	461 510	504 506

Джерело: складено та розраховано автором на основі даних [199; 202].

На підставі даних Додатка З за допомогою функції програми Microsoft Excel побудуємо лінійні рівняння регресії залежності податкових надходжень до Зведеного бюджету України (у) від надходжень ПДВ (x_1), ПДФО (x_2), ППП (x_3), АП (x_4) та інших податків (x_5).

$$\tilde{y} = 35{,}35688 + 2{,}07206*x_1; \qquad (2.19)$$

$R^2 = 0{,}9538$; $F = 185{,}7$;

$\tilde{y}$ = -6,95568 + 5,19135*x_2; (2.20)

R^2 = 0,9796; F = 432,7;

$\tilde{y}$ = -54,57956 + 7,05529*x_3; (2.21)

R^2 = 0,9512; F = 175,3;

$\tilde{y}$ = 42,23667 + 8,72516*x_4; (2.22)

R^2 = 0,8577; F = 54,3;

$\tilde{y}$ = 53,47305 + 5,58199*x_5; (2.23)

R^2 = 0,6580; F = 17,3.

Проміжні результати розрахунку рівнянь регресій (2.19) – (2.23) наведені у Додатках К, Л, М, Н, О, відповідно.

Одержані парні лінійні рівняння регресії (2.19) – (2.22) мають досить високу вірогідність, оскільки їх відповідні коефіцієнти детермінації R^2 є досить близькими до одиниці. Це підтверджують також отримані значення F-критерію Фішера. Парне рівняння регресії (2.23) має середню довіру, оскільки R^2 = 0,6580.

Лінійні регресійні моделі (2.19) – (2.23) дають підстави стверджувати, що:

- із збільшенням надходжень ПДВ до Зведеного бюджету України (x_1) на 1 млн грн очікується збільшення загальної величини податкових надходжень Зведеного бюджету України в середньому на 2,072 млн грн;
- із збільшенням надходжень від адміністрування ПДФО (x_2) на 1 млн грн сукупні податкові надходження до Зведеного бюджету України зростуть в середньому на 5,191 млн грн;
- із зростанням надходжень ППП (x_3) на 1 млн грн. очікується збільшення сукупних податкових надходжень до Зведеного бюджету України в середньому на 7,055 млн грн;
- із збільшенням надходжень АП (x_4) на 1 млн грн податкові надходження до Зведеного бюджету України в середньому зростуть на 8,725 млн грн;

- із збільшенням надходжень інших податків (x_5) на 1 млн грн очікується зростання сукупних податкових надходжень до Зведеного бюджету України в середньому на 5,582 млн грн.

Визначимо фактори, від яких залежить кінцевий результат функціонування системи адміністрування податків, тобто величина податкових надходжень до бюджетів різних рівнів. Отже, на величину податкових надходжень впливають такі макроекономічні фактори:

- динаміка ВВП;
- темпи інфляції;
- розвиток підприємницької діяльності;
- обсяги експорту та імпорту;
- курс гривні до долара США та євро [55, с. 41];
- платоспроможність населення
- грошова маса в обігу каріни тощо.

Розглянемо приклади впливу таких факторів.

Якщо *ВВП* в країні зростає, податкові надходження будуть поповнювати державну казну. Згідно з макроекономічною теорією, існують три методи обчислення ВВП:

- як сума видатків покупців на придбання товарів і послуг (метод кінцевого використання);
- як сума грошових доходів, отриманих від виробництва продукції в поточному році (розподільний метод);
- як сума доданої вартості, створеної на всіх стадіях виробництва товарів і послуг (виробничий метод) [26, с. 139].

ВВП, обчислений за будь-яким з цих методів, становитиме одну і ту ж величину. Згідно з першим методом, чим більше покупці витрачатимуть на придбання товарів і послуг, тим більше непрямих податків вони сплачуватимуть і тим більше зростатимуть податкові надходження до бюджетів різних рівнів. Отже, спостерігається пряма залежність між ВВП

та податковими надходженнями до бюджету. Такого ж висновку дійдемо, якщо обчислимо ВВП за другим чи третім методами.

За розподільним методом ВВП визначається за такою формулою:

ВВП = з/п + рента + відсоток + прибуток + НПБ + АВ (2.24),

де *з/п* – заробітна плата найманих працівників;

рента – доходи, які отримують домогосподарства і фірми від нерухомого майна;

відсоток – виплати грошового доходу постачальникам грошового капіталу (тобто виплата відсотків домогосподарствам за акції, за облігації підприємств);

прибуток – доходи підприємств;

НПБ – непрямі податки на бізнес (ПДВ, акцизний податок, мито);

АВ – амортизаційні відрахування (показують обсяг капіталу, спожитого в процесі виробництва за рік) [26, с. 140].

Якщо зростатиме будь-який доданок, то зростатиме і ВВП. Перші чотири доданки – це доходи. Зі зростанням будь-якого з них збільшуватиметься розмір прямих податків, які треба сплатити, і, як наслідок, податкові надходження до бюджету теж зростатимуть.

Щодо третього методу, то нагадаємо, що додана вартість – це різниця між виторгом фірми та її витратами на придбання сировини і матеріалів, а ПДВ – це податок, який справляється на кожному етапі реалізації продукції (робіт, послуг). Тому чим більшою буде сума доданої вартості, створеної на всіх стадіях виробництва товарів і послуг, тобто ВВП, тим більшими будуть надходження ПДВ до бюджету.

За даними Державної служби статистики України, обсяги податкових надходжень до Державного та Зведеного бюджетів України та ВВП за 2003-2013 рр. були такими, як наведені у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Обсяги податкових надходжень до Державного та Зведеного бюджетів України та ВВП за 2003-2013 рр., млн грн

Рік	Податкові надходження до Державного бюджету України	Податкові надходження до Зведеного бюджету України	ВВП
2003	35 725,7	54 321,0	267 344
2004	44 853,5	63 161,7	345 113
2005	74 476,4	98 065,2	441 452
2006	94 811,5	125 743,1	544 153
2007	116 670,8	161 264,2	720 731
2008	167 883,4	227 164,8	948 056
2009	148 915,6	208 073,2	913 345
2010	166 872,2	234 447,7	1 094 607
2011	261 605	334 691,9	1 316 600
2012	274 715,2	360 567,2	1 408 889
2013	266 753	358 403,8	1 454 931

Джерело: побудовано автором за даними [199; 202].

На підставі даних табл. 2.9 побудуємо графік (рис. 2.9).

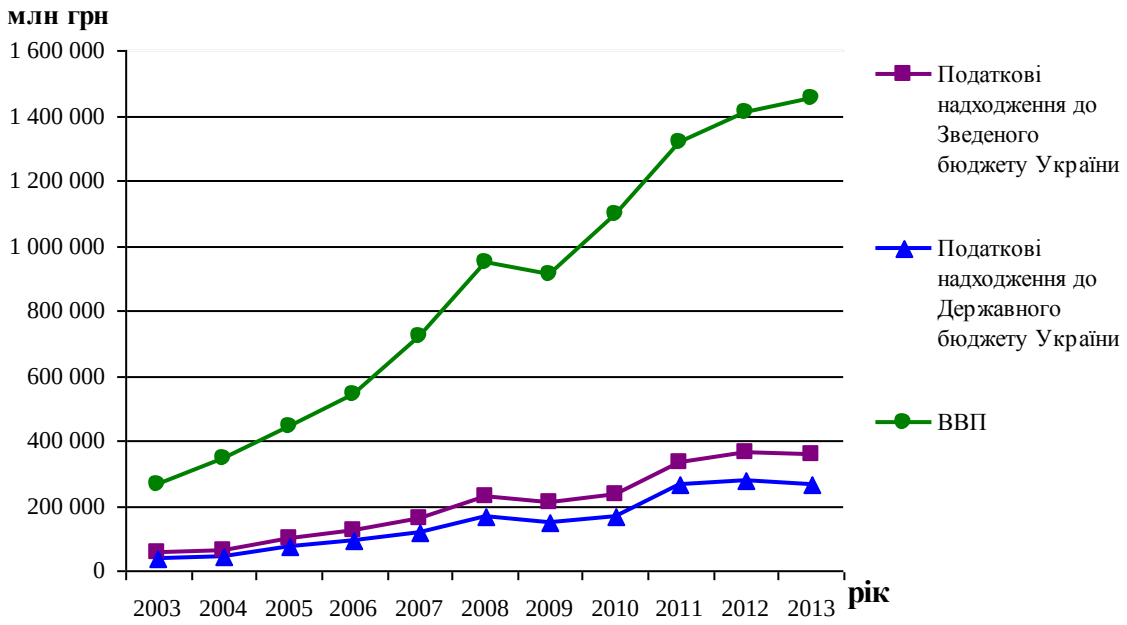


Рис. 2.9. Обсяги податкових надходжень до Державного та Зведеного бюджетів України та ВВП за 2003-2013 рр.

З рис. 2.9 бачимо, наші припущення підтверджуються практикою. Кожного року, коли ВВП зростало, зростали і податкові надходження до бюджетів. У 2009 р. ВВП зменшився у порівнянні з 2008 р. Того ж року зменшились і надходження податкових платежів. А у 2010 р. зі зростанням ВВП, податкові надходження теж зросли. Така ж тенденція спостерігається і у 2011 та 2012 рр.

Щоб визначити інтенсивність взаємозалежності поміж величиною податкових надходжень та обсягами ВВП, визначимо коефіцієнт кореляції.

Коефіцієнт кореляції *r* обчислюється за формулою:

$$r = \frac{\sum_{i=1}^{n}(X_i - \overline{X}) \cdot (Y_i - \overline{Y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^{n}(X_i - \overline{X})^2 \cdot \sum_{i=1}^{n}(Y_i - \overline{Y})^2}}. \quad (2.25)$$

Значення *r* коливається в межах $-1<r<+1$. Якщо $r= +1$, то залежність між величинами X та Y є лінійною, всі точки функції лежать на одній прямій, яка відображає зростання Y зі зростанням X. Якщо $r= -1$, то залежність між величинами X та Y теж є лінійною і всі точки лежать на одній прямій, однак ця пряма відображає зменшення Y за зростання X. Отже, чим ближче значення *r* до -1 чи +1, тим більша взаємозалежність між величинами, а знак «-» чи «+» вказує на те, якою є ця взаємозалежність: оберненою чи прямою, відповідно. Якщо ж $r=0$, то порівнювані величини є незалежними [148, с. 56].

Трактування значення кореляції для гуманітарних наук наведене у табл. 2.10.

З використанням функції програми Microsoft Excel обчислимо коефіцієнт кореляції поміж обсягом ВВП та величиною податкових надходжень до бюджетів. Його значення становить $r \approx 0{,}99$. Отже, залежність між цими величинами є прямою та високою.

Таблиця 2.10

Трактування значення коефіцієнта кореляції

Взаємозалежність	***Обернена***	***Пряма***
Відсутня	від -0,09 до 0	від 0 до 0,09
Низька	від -0,3 до -0,1	від 0,1 до 0,3
Середня	від -0,5 до -0,3	від 0,3 до 0,5
Висока	від -1 до -0,5	від 0,5 до 1

Джерело: побудовано автором за даними [155, с. 56].

Оцінити вплив *інфляції* на податкові надходження до бюджету дещо складніше.

Відомо, що інфляція – це зростання загального рівня цін у країні впродовж певного часу. Механізм стягнення непрямих податків передбачає безпосереднє їх включення в ціну товару. Таким чином, чим більша ціна товару, тим більше буде сплачено непрямих податків, тобто спостерігається пряма залежність між ціною товару та сумою непрямих податків, які треба сплатити. Але загалом в економіці можуть зменшитися обсяги реалізації продукції. Тому важко точно спрогнозувати: зростатимуть чи спадатимуть податкові надходження до бюджетів різних рівнів [84, с. 247].

Зауважимо, що під впливом інфляції можуть зростати і ставки податків. Так, 10 січня 2012 р. Президент України підписав Закон №4235-VII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів» [112], відповідно до якого, з урахуванням індексу споживчих цін та індексу цін виробників промислової продукції зросли ставки деяких податків і зборів, зокрема:

- ставки акцизного податку, екологічного податку, податку на земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено, збору за першу реєстрацію транспортного засобу та збору за користування радіочастотним ресурсом України зросли на 8,9%;

- ставки збору за спеціальне використання води, збору за спеціальне використання лісових ресурсів і плати за користування надрами для видобування корисних копалин, а також з метою, не пов'язаною з видобуванням корисних копалин, збільшено на 11,3%.

Що стосується розвитку *підприємницької діяльності*, то тут все простіше. Залежність обсягу податкових надходжень до Зведеного бюджету від кількості суб'єктів підприємницької діяльності є прямою та високою (коефіцієнт кореляції становить $r \approx 0{,}97$). Чим більше у країні розвинена підприємницька діяльність, тим більша зайнятість населення. Наймані працівники отримують заробітну плату, а підприємства – прибутки. Податкові надходження до бюджету зростають (за умови ефективних податкових ставок), оскільки і працівники, і підприємства сплачують прямі податки з одержаних доходів. Отже, з розвитком підприємницької діяльності поліпшується добробут населення і зростають податкові надходження до бюджету. Хоча зазначимо, що чинна в Україні податкова система не тільки не заохочує, а в деяких випадках прямо перешкоджає зусиллям підприємців щодо розвитку виробництва і підвищення його рентабельності [84, с. 248]. Податковий кодекс Україні підтримує великий бізнес, а інтересами середнього та малого підприємництва часто нехтує. Про це свідчить і видання "Doing business 2013", у якому визначається рейтинг країн за умовами провадження підприємницької діяльності. Зі 183 країн Україна у 2013 р. в цьому рейтингу посіла 137-ме місце [182]. Хоча, зазначимо, Україна покращила свої позиції в цьому рейтингу, адже в 2011 р. вона займала 149-ту сходинку, а в 2012 р. – 152-гу.

Щоб визначити вплив *обсягів експорту та імпорту* на розмір податкових надходжень до бюджету скористаємось формулою 2.26 – обчислення ВВП за методом кінцевого використання [26, с. 139]:

$$ВВП = С + І + У + (К – М) \qquad (2.26),$$

де *С* – особисті видатки на споживання;

I – інвестиційні видатки;

У – державні видатки на закупівлю товарів та послуг;

К – вартість експорту;

М – вартість імпорту.

З формули видно, якщо експорт товарів з країни за рік перевищує імпорт (доданок (К – М) є додатним числом), ВВП зростає, і, навпаки, якщо імпорт перевищує експорт (доданок (К – М) матиме від'ємне значення), ВВП зменшується. Як ми припускали вище, якщо ВВП зростає, то зростають і податкові надходження до бюджету. Отже, податкові надходження будуть більшими, якщо експорт товарів буде більшим за імпорт, тобто чистий експорт – додатна величина [84, с. 248].

В Україні імпорт товарів і послуг перевищує їх експорт, тому доданок (К – М) має від'ємне значення.

На підставі показників обсягів експорту, імпорту та чистого експорту, наведених у Додатку П, побудуємо графік (рис. 2.10).

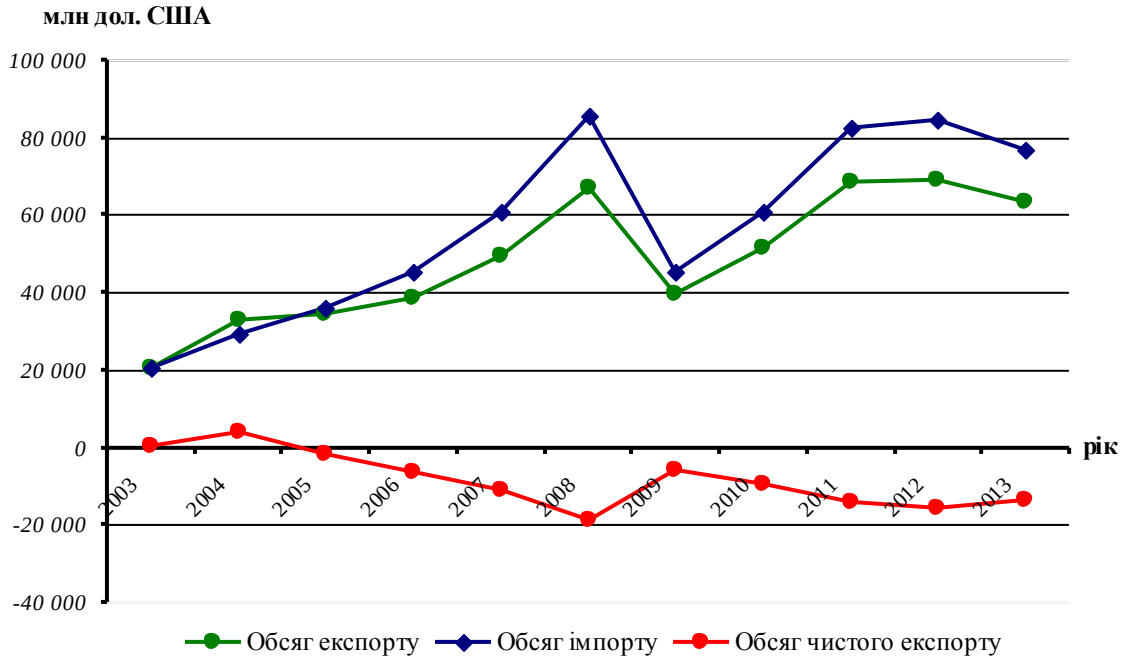


Рис. 2.10. Експорт та імпорт товарів і послуг за 2003-2013 рр.

З рис. 2.10 видно, що із зростанням експорту (2005-2008 рр., 2009-2012 рр.) імпорт теж зростає. У 2009 та 2013 рр. вартість експорту зменшилася, теж саме відбулось і з вартістю імпорту.

Якщо порівняти рис. 2.9 і 2.10, то побачимо, що в роки, коли зростали експорт та імпорт, ВВП та податкові надходження теж зростали. У 2009 р., коли вартість експорту та імпорту різко зменшилась, ВВП та податкові надходження теж зменшилися. Тож графіки експорту, імпорту, ВВП та податкових надходжень є подібними. У них спостерігається однакова тенденція до зростання чи спадання, але з різними темпами. Крива на графіку, що відображає чистий експорт, показує протилежну тенденцію до зростання чи спадання відносно графіків експорту, імпорту, ВВП та податкових надходжень. Він наче їх дзеркальне відображення відносно *осі X*. Це пояснюється тим, що чистий експорт в Україні – від'ємна величина.

Щоб продемонструвати інтенсивність взаємозалежності між обсягами експорту, імпорту та чистого експорту та обсягами податкових надходжень, обчислимо коефіцієнти кореляції. Коефіцієнт кореляції для обсягу експорту та обсягу податкових надходжень до Зведеного бюджету України становить $r \approx 0{,}91$, для обсягу імпорту та обсягу податкових надходжень до Зведеного бюджету України – $r \approx 0{,}90$, для обсягу чистого експорту та обсягу податкових надходжень до Зведеного бюджету України – $r \approx -0{,}84$.

Отже, між обсягами експорту та імпорту і обсягами податкових надходжень до Зведеного бюджету України спостерігається висока пряма залежність, а між обсягами чистого експорту і обсягами податкових надходжень – висока обернена взаємозалежність.

Зазначимо, що кореляційний зв'язок – це не точна залежність однієї величини від іншої, оскільки на практиці числовому значенню однієї змінної ставиться у відповідність середнє значення багатьох інших. Наприклад, безумовно, існує пряма залежність між врожайністю пшениці і

кількістю внесених добрив, однак це не означає, що конкретній кількості добрив відповідатиме чітко визначена величина врожаю, оскільки, окрім добрив, на врожай впливає і багато інших факторів: якість ґрунту, методи обробки землі та посіву, погодні умови тощо.

Отже, за допомогою кореляційного аналізу ми довели, що між обсягами податкових надходжень та обсягами ВВП, експорту, імпорту, а також чистого експорту існує зв'язок. Регресійний аналіз, на відміну від кореляційного, не з'ясовує, чи істотна залежність між величинами, а відображає модель цього зв'язку у вигляді функції регресії [155, с. 71].

Тож, за даними, наведеними у Додатку П, побудуємо регресійну модель залежності податкових надходжень до Зведеного бюджету України від обсягу ВВП та чистого експорту.

Результати розрахунку навелені у Додатку Р.

Коефіцієнт детермінації R^2 відображає достовірність прогнозу. Прогноз вважається надійним, коли значення цього показника становить 70-99%. У нашому випадку $R^2 = 0,9891$, тобто майже 99%.

Формула залежності має такий вигляд:

$$\tilde{y} = 0,25327*x_1 - 0,68028*x_2 - 21114,5; \quad (2.27),$$

$R^2 = 0,98913$; $F = 366,2$;

де $\tilde{y}$ –обсяг податкових надходжень до Зведеного бюджету України, млн. грн;

x_1 – обсяг ВВП, млн грн;

x_2 – обсяг чистого експорту, млн дол. США.

Отримане множинне рівняння регресії характеризується високою достовірністю, оскільки значення коефіцієнта детермінації R^2 є досить близьким до одиниці. Про це також свідчить значення F-критерію Фішера.

Множинне рівняння регресії (2.27) показує, що із збільшенням обсягу ВВП на 1 млн грн при середньому чи постійному обсягу чистого експорту обсяг податкових надходжень зросте в середньому на 253,27 тис. грн, а із збільшенням обсягу чистого експорту на 1 млн дол.США і при

середньому чи постійному значенні ВВП очікується зменшення податкових надходжень до Зведеного бюджету України на 680,28 тис. грн.

За формулою 2.27 побудуємо планові показники податкових надходжень до Зведеного бюджету за даних обсягів ВВП та чистого експорту (Додаток С).

Згідно з нашими розрахунками (Додаток С), наприклад, при обсягах ВВП в розмірі 1 454 931 млн грн і чистого експорту – -13 652 млн грн (2013 р.), податкові надходження становлять 356 664 млн грн. Фактичний обсяг податкових надходжень у 2013 р. становив 358 403,8 млн грн. Отже, розрахований нами показник близький за значенням до фактичного.

Щоб продемонструвати вплив *зміни курсу гривні до іноземної валюти* на обсяг податкових надходжень, розглянемо приклад девальвації національної грошової одиниці, тобто зниження її курсу відносно іноземної валюти. Якщо раніше 1 дол. США в Україні коштував 5,05 грн, то у 2013 р. – приблизно 8,03 грн. Така зміна курсу є економічно вигідною для експортерів. Якщо підприємство-експортер за свій експортований товар отримує, наприклад, 1000 дол. США, то у перерахунку на національну валюту за курсом 5,05 грн/дол. США його виторг становитиме:

$$1000 \times 5{,}05 = 5\,050 \text{ (грн)},$$

а за курсом 8,03 грн/дол. США – виторг буде:

$$1000 \times 8{,}03 = 8\,030 \text{ (грн)}.$$

Очевидно, що таке зниження курсу національної грошової одиниці є вигідним для експортерів. Вони одержують більший прибуток, а, отже, і сплатять більший податок, внаслідок чого податкові надходження зростуть. Але за такої ситуації значно зростають і ціни на імпортні товари, вони стають менш доступними для населення, тому громадяни будуть менше купувати таких товарів.

Звичайно, якщо ціни на імпортні товари зростають, то підвищується попит на товари вітчизняного виробництва. Таким чином, товари з-за

кордону втрачають свою конкурентоспроможність у порівнянні з аналогічними вітчизняними товарами. Економіка країни стає більш закритою, від цього потерпатимуть і населення, і підприємства, які купують іноземну сировину, обладнання, деталі, технології тощо.

Крім того, зниження курсу національної грошової одиниці створює валютні ризики для бізнесу, що особливо шкідливо за умов кризи [156, с. 275]. Реальна купівельна спроможність грошових доходів населення (зарплат, пенсій, грошової допомоги тощо) падає, тому купівельна активність знижується. Оскільки підприємства згортатимуть свій бізнес, а люди менше купуватимуть товарів, то доходи Державного бюджету зменшаться, зокрема, за рахунок податкових надходжень.

Вагомий вплив на процеси адміністрування податків має *платоспроможність населення*. Коефіцієнт кореляції між податковими надходженнями до Зведеного бюджету України та середньомісячним наявним доходом у розрахунку на 1 особу становить $r \approx 0{,}98$, тобто між цими показниками спостерігається висока пряма залежність. Однак, зазначимо, якщо реальні доходи населення є низькими, а податки високими, то, очевидно, платники шукатимуть усілякі шляхи, аби ухилитися від оподаткування.

Висока пряма залежність спостерігаться і між обсягами податкових надходжень до Зведеного бюджету України та грошовою масою в обігу країни (коефіцієнт кореляції становить $r \approx 0{,}98$), тобто із зростанням грошової маси податкові надходження до бюджетів зростають (рис. 2.11).

Побудуємо множинну регресійну модель залежності податкових надходжень до Зведеного бюджету України від обсягу ВВП, чистого експорту та грошової маси в економіці країни. У Додатку Т наведені результати розрахунків.

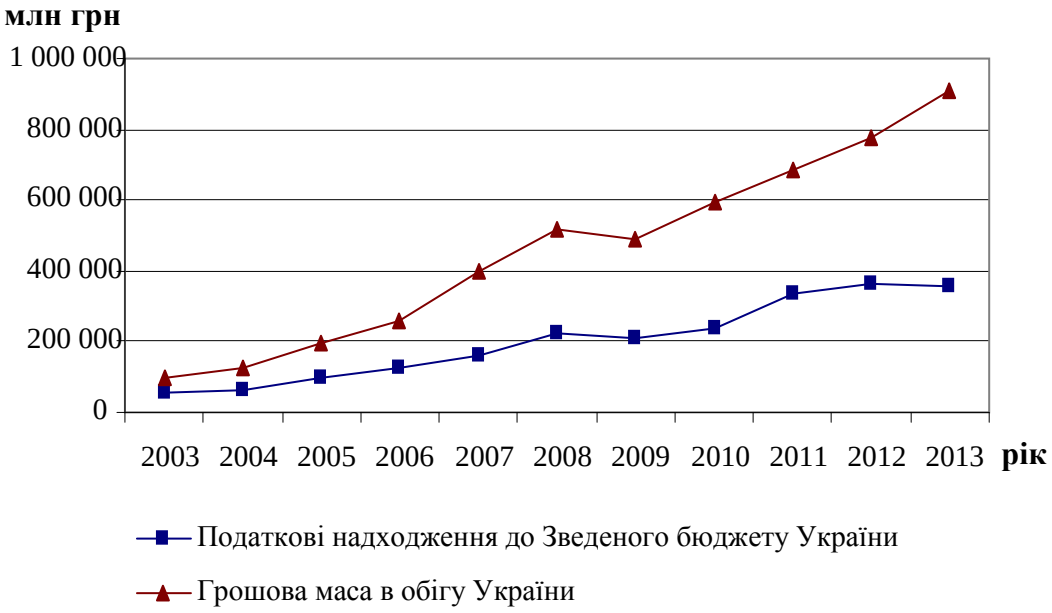


Рис. 2.11. Обсяги податкових надходжень до Зведеного бюджету України та грошова маса в обігу України за 2003-2013 рр.

Джерело: побудовано автором за даними на основі даних [199; 202].

Отже, модель регресії має вигляд:

$$\tilde{y} = 0{,}30487*x_1 - 0{,}69217*x_2 - 0{,}08268* x_3 - 27686{,}5; \quad (2.28),$$

$R^2 = 0{,}98977$; $F = 226{,}3$;

де $\tilde{y}$ –обсяг податкових надходжень до Зведеного бюджету України, млн грн;

x_1 – обсяг ВВП, млн грн;

x_2 – обсяг чистого експорту, млн дол. США;

x_3 – грошова маса в економіці країни, млн грн.

Множинне рівняння регресії (2.28) показує, що:

- із збільшенням обсягу ВВП на 1 млн грн і за постійних значень обсягу чистого експорту та грошової маси в економіці країни обсяг податкових надходжень зросте в середньому на 304,87 тис. грн;
- із збільшенням обсягу чистого експорту на 1 млн дол.США і за постійних значень обсягу ВВП та грошової маси очікується зменшення податкових надходжень до Зведеного бюджету України на 692,17 тис. грн;

- із збільшенням грошової маси в економіці країни на 1 млн грн і за постійних значень обсягу ВВП та чистого експорту обсяг податкових надходжень до Зведеного бюджету зменшиться на 82,68 тис. грн.

Вище зазначено, що поміж обсягами податкових надходжень до бюджетів і грошовою масою в обігу країни спостерігається висока пряма залежність, однак з формули (2.28) випливає, що залежність є оберненою, тобто зростання грошової маси спричинить зменшення податкових надходжень. Це пояснюється тим, що зростання грошової маси за сталого обсягу ВВП свідчить про інфляційні процеси в економіці країни, тому податкові надходження будуть зменшуватись.

На стан системи адміністрування податків впливають як зовнішні, так і внутрішні чинники. До зовнішніх чинників, на нашу думку, належать:

- загальний стан економіки країни;
- політична ситуація у країні;
- ставлення народу до влади;
- соціальна та економічна спрямованість політики уряду;
- відносини країни із сусідніми державами;
- менталітет народу;
- надзвичайні ситуації тощо [83, с. 255].

До внутрішніх чинників відносимо:

- рівень законодавчого забезпечення стягнення податків;
- рівень дотримання податкового законодавства як платниками податків, так і фіскальними органами;
- готовність платників податків до співпраці з фіскальними органами;
- рівень професійної підготовки працівників фіскальних органів [77, с. 48];
- рівень фінасово-економічних знань платників податків;

- зацікавленість владних органів управління у підтримці чи, взагалі, збереженні життєдіяльності підприємств.

Наведені вище чинники, на нашу думку, комплексно впливають на стан системи адміністрування податків. Вплив кожного з таких чинників визначає поведінку суб'єктів оподаткування, сприйняття ними адміністративних процедур та, взагалі, придатність до втілення в реальність податкової політики.

Важливу роль у функціонуванні системи адміністрування податків відіграють простота і справедливість податкової системи, координація податкового законодавства з принципами, на яких ґрунтується оподаткування в зарубіжних країнах, послідовність у проведенні податкової політики тощо.

У країнах Європейського Союзу податкове адміністрування спрямоване на створення прозорих, збалансованих і рівноправних відносин між фіскальними органами та платниками податків [53]. Уряди цих держав головну умову забезпечення зростання ефективності оподаткування вбачають у підвищенні добровільності сплати податків.

Іншим непрямим фактором, що впливає на систему справляння податків і зборів, є комп'ютеризація адміністративних процедур [73, с. 53]. Запровадження комп'ютерних технологій у процеси адміністрування податків забезпечує зменшення кількості помилок при складанні декларацій та скорочення часу на їх обробку. Запровадження електронної звітності дає платникам податків змогу заощаджувати свій час, оскільки подання документів засобами електронного зв'язку звільняє їх від простоювання в чергах (особливо в день закінчення терміну подання певного звітного документа), та заощаджувати свої кошти, оскільки подання документів засобами електронного зв'язку позбавляє додаткових витрат на придбання паперових бланків кожної звітної форми.

Зазначимо, що одним з факторів, які негативно впливають на наповнення бюджету шляхом адміністрування податкових платежів, є

тіньовий сектор економіки [150]. Розвиток так званого «чорного ринку» призводить до:

- втрати податкових надходжень до бюджету;
- формування негативного міжнародного іміджу держави;
- перешкоджання надходження в країну іноземних інвестицій;
- відмивання коштів, здобутих злочинним шляхом;
- правової незахищеності суб'єктів господарювання тощо.

Результативність функціонування системи адміністрування податків можна відобразити за допомогою певних показників. Оскільки податкова політика України має, здебільшого, фіскальну спрямованість, часто застосовують такий показник, як стан виконання плану надходжень до державного бюджету, який обчислюється як відношення обсягу податкових надходжень, які фактично надійшли до бюджету, до обсягу запланованих.

Розрахуємо показники стану виконання плану податкових надходжень до Державного бюджету України за 2003-2013 рр. Отримані результати наведені у табл. 2.11.

На підставі отриманих показників можемо констатувати, що в Україні спостерігається досить високий відсоток виконання плану податкових надходжень до державного бюджету, тобто показник результативності адміністрування податків відповідає нормі. Це пояснюємо тим, що вітчизняні економісти професійно ставляться до питання формування державного бюджету, здійснюють комплексний аналіз стану надходжень протягом бюджетного року і, як наслідок, точно прогнозують податкові надходження на наступні бюджетні роки. Хоча, зазначимо, час від часу трапляються певні прогалини у такому прогнозуванні, які слід усувати [109, с. 177].

Таблиця 2.11

Стан виконання плану податкових надходжень до Державного бюджету України за 2003-2013 рр.

Рік	Обсяг податкових надходжень, які фактично надійшли до бюджету, млн грн	Обсяг запланованих податкових надходжень, млн грн	Показник стану виконання плану податкових надходжень до державного бюджету, %
2003	35 725,7	34 397,4	103,86
2004	44 853,5	44 352,1	101,13
2005	74 476,4	74 879,1	99,46
2006	94 811,5	91 460,1	103,66
2007	116 670,8	115 357,4	101,14
2008	167 883,4	170 890,8	98,24
2009	148 915,6	175 476,2	84,86
2010	166 872,2	202 957,5	82,22
2011	261 605	256 967,04	101,8
2012	274 715,1	311 111,03	88,3
2013	266 753	282 461,9	94,44

Джерело: складено та розраховано автором за даними [113; 114; 115; 116; 117; 118; 119; 120; 121; 122; 123; 202].

Зауважимо, що формування державного бюджету здійснюється не стільки за доходами, виходячи з реальної оцінки бази оподаткування, скільки за видатками – за процедурою бюджетних запитів [76, с.374]. Внаслідок такого статистичного та адміністративного протиріччя податковим інспекціям часто встановлюють плани надходжень податків. Крім того, виникають ситуації, коли такі плани є надмірно завищені. В результаті виконання нереально високих планів податкових надходжень посадові особи податкових інспекцій змушені вдаватися до процедур адміністративного або навіть психологічного тиску на платників податків.

На підставі показників виконання плану податкових надходжень побудуємо трендовий графік (рис. 2.12).

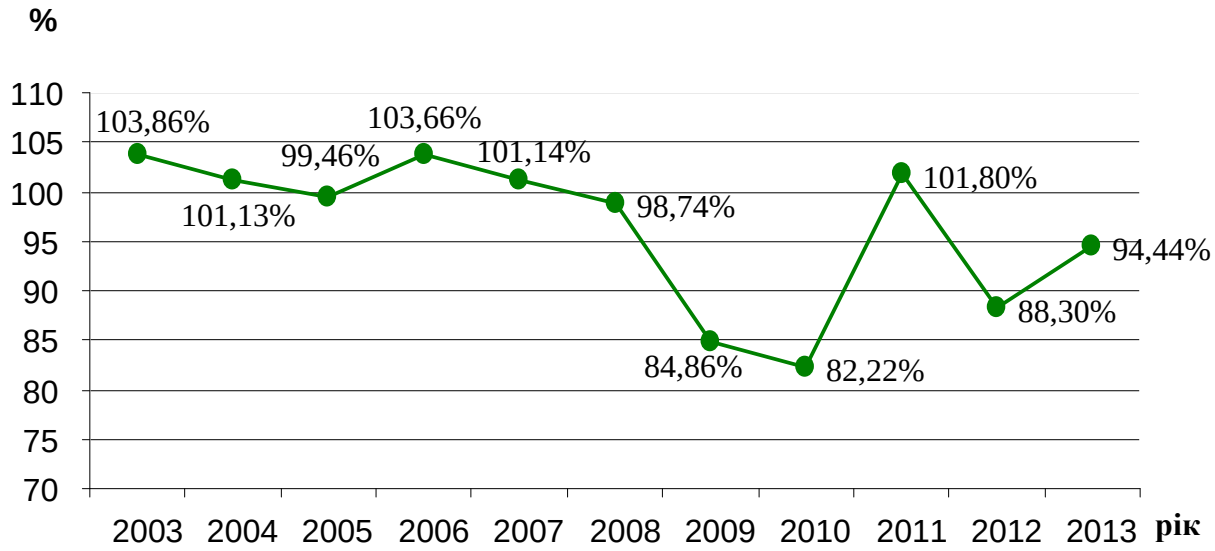


Рис. 2.12. Стан виконання плану податкових надходжень до Державного бюджету України за 2003-2013 рр.

Джерело: побудовано автором.

З рис. 2.12 бачимо, що протягом 2008-2010 рр. в Україні спостерігалось недовиконання плану податкових надходжень до державного бюджету. Причиною такої ситуації вважаємо фінансову кризу, яка розпочалась восени 2008 р. Оскільки криза охопила економіку саме наприкінці бюджетного року, бачимо незначне недовиконання плану у 2008 р.

У 2011 р. спостерігалось стрімке зростання відсотка виконання плану податкових надходжень до державного бюджету у порівнянні з 2010 роком. Таку ситуацію можемо пояснити зміною бюджетної класифікації у 2011 році [61]: деякі надходження, що раніше обліковувались як неподаткові, були перенесені в податкові (рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси тощо). В результаті, у 2011 р., в порівнянні з 2010 р., спостерігалось збільшення податкових надходжень і зменшення неподаткових.

Загалом, за винятком 2009 р., у державі зберігається позитивна динаміка надходження платежів до бюджету та відбувається постійне

збільшення податкових надходжень до Державного бюджету України. Причину зменшення доходів і, зокрема, податкових надходжень до Державного бюджету у 2009 році вбачаємо у фінансовій кризі. Але при цьому зауважимо, що криза, яка торкнулась вітчизняної економіки була не стільки результатом глобалізації, як результатом некомпетентних дій політичних сил, поміж якими постійно точилися чвари.

В той час, як в Україні показником результативності адміністрування податків є стан виконання плану надходжень до державного бюджету, у світовій практиці результативність визначається за допомогою показників податкового розриву та витрат на мобілізацію податків і зборів.

Податковий розрив відображає заплановані обсяги податків, що підлягають сплаті, та здійснені платежі, тобто він визначається як різниця між сумою податків, які мають бути сплачені, та фактичними обсягами їх сплати. Таким чином, податковий розрив відображає ту величину податків, що передбачалася до сплати, але з певних причин платники не сплатили. Причинами несплати можуть бути:

- наявність податкових недоїмок;
- ухиляння від оподаткування;
- збільшення кількості неподаних декларацій;
- нерозуміння платниками податкового законодавства і, як наслідок, неправильний розрахунок окремих податків та/чи загальної величини податкових зобов’язань, які підлягають сплаті, тощо.

Спеціалісти МВФ за показниками податкового розриву виокремлюють чотири групи країн [77, с. 49]. Для кожної групи встановлено граничні розміри податкового розриву.

Так, до першої групи належать країни з незначною його величиною (до 10%). Це свідчить про високу результативність системи адміністрування податків. Для цієї групи країн характерне таке поняття, як «самооподаткування», що, іншими словами, означає високий ступінь добровільності сплати податків. Процеси адміністрування податків у таких

країнах є зрозумілими та прозорими. Персонал фіскальних служб представляють висококваліфіковані працівники, які забезпечують якісне обслуговування платників податків. Податкові перевірки не є частими і не мають масового характеру. Однак у випадку порушення податкового законодавства застосовується жорстка система покарань.

Для другої групи країн величина податкового розриву коливається у межах від 10 до 20%, тобто адміністрування податків забезпечується на достатньому рівні. Хоча платники податків лояльно відносяться до обов'язку сплачувати податкові платежі, таким країнам слід підвищувати рівень дотримання положень податкового законодавства та зміцнювати податкову дисципліну.

До третьої та четвертої груп належать країни, у яких показник податкового розриву становить 20-40% та перевищує 40%, відповідно. Системи адміністрування податків у цих країнах є низькоефективними, для них характерним є недостатнє використання передових технологій, низький рівень податкової культури, високий рівень корупції [77, с. 50].

Для того, щоб одержати цілісну картину стану системи адміністрування податків, необхідно оцінювати аспекти ефективності, зокрема витрати на адміністрування податків. Для прикладу наведемо результати багаторічних досліджень ефективності діяльності податкових служб, згідно яких в США для збору 100 доларів податків потрібно не більше 1 долара адміністративних витрат, у Данії 1 крона витрат на адміністрування податків забезпечує 113 крон податкових надходжень, в Угорщині 1 форинт адміністративних витрат приносить 77 форинтів податкових надходжень [175, с. 35]. В Україні 1 гривня витрат на адміністрування податків генерує близько 60 гривень податкових надходжень. Таким чином, ефективність функціонування вітчизняної системи адміністрування податків не є високою. До того ж нагадаємо, що до 1 січня 2011 р. в Україні стягувались такі податки та збори витрати на адміністрування яких перевищували надходження від них (іподромні

збори, збір з власників собак тощо), що суттєво знижувало загальну ефективність. Зауважимо, що ще А. Сміт свого часу наголошував на необхідності витрачати якомога менше коштів на адміністрування податків [5, с. 293], адже що більше держава витрачає на утримання фіскальних служб і стягнення податків, то менше чистих надходжень вона одержить від оподаткування.

Крім того, процедури визначення розмірів податків та їх сплати були і, в певній мірі, досі залишаються обтяжливими для платника. Тут доречно пригадати ще один принцип оподаткування, який сформулював А.Сміт: сплата податків повинна здійснюватися у зручний для платника час і з найменшими для нього витратами коштів [5, с. 293].

Сучасний методологічний підхід, який слід застосовувати до вимірювання ступеня складності адміністрування податків, передбачає визначення загальної суми витрат, яка має місце у процесі адміністрування податків. До цих витрат включають:

- загальну суму коштів, які витрачає держава на утримання органів податкової служби;
- витрати платника на сплату податків;
- витрати третіх осіб (наприклад, витрати на податкові консультації, витрати податкових агентів та ін.).

Для оцінки системи адміністрування податків в Україні доцільно використовувати комплексну систему показників. На нашу думку, ця система має включати такі показники:

- *рівень добровільності декларування податкових зобов'язань* – розраховується як відношення сум податкових платежів, які платники добровільно задекларували у податкових органах, до загальної суми нарахованих до сплати податків;
- *рівень добровільності сплати податків* – визначається як відношення фактично сплачених податків до нарахованих сум, які мають бути сплачені;

• *рівень витрат на адміністрування податків* – обчислюється як відношення витрат на адміністрування податків (в тому числі витрати на утримання контролюючих органів) до за загальної суми податкових надходжень до Зведеного бюджету України;

• *рівень дотримання податкового законодавства з боку платників податків* – визначається як відношення кількості платників податків, щодо яких встановлені факти порушення податкового законодавства, до загального числа зареєстрованих платників податків;

• *рівень донарахувань податків* – розраховується як відношення сум донарахованих податків (за результатами контрольно-перевірочних робіт) до загальної суми податкових надходжень Зведеного бюджету України;

• *кількість апеляцій, які платники податків подали на рішення органів ДФС;*

• *рівень навантаження одного податкового інспектора, що здійснює перевірки* – визначається як відношення кількості юридичних осіб – платників податків до кількості податкових інспекторів у органах ДФС;

• *частота перевірок з боку органів ДФС* – відношення загальної кількості здійснених перевірок за рік до загальної кількості зареєстрованих юридичних осіб – платників податків;

• *трудові й фінансові витрати платника* на сплату платежів податкового характеру тощо.

Отже, враховуючи зарубіжний досвід і ті функції, що покладені на фіскальні органи в процесі адміністрування податків, ми вважаємо, що в Україні недостатньо враховувати лише кількісні показники оцінки системи адміністрування податків, оскільки такі показники відображають лише результативність у сфері стягнення податків, а ефективність залишається «за кадром». Необхідно враховувати і якісні показники, які б характеризували різні аспекти роботи податкових органів. Наприклад, витрати на мобілізацію податків, раціональність використання ресурсів, раціональність методів роботи, рівень співпраці між структурними

підрозділам, якість послуг, що надають фіскальні органи, трудові й фінансові витрати платника на сплату податків тощо.

Крім того, на сьогоднішній день важливим стратегічним завданням роботи фіскальних органів і досі залишається формування партнерських взаємовідносин з платниками податків. Адже, як свідчить світова практика, системи адміністрування податків є ефективними у тих країнах, де робота фіскальних служб спрямована на підвищення рівня добровільності сплати податків, створення платникам оптимальних умов для виконання їхніх податкових обов'язків і формування взаємовідносин з ними не за принципом боротьби, а на засадах співпраці [78, с. 253].

Підсумувавши вище наведене, можемо зробити висновок, що визначення факторів, які впливають на систему адміністрування податків, дає змогу дібрати відповідні інструменти підвищення ефективності її функціонування. А покращення податкового адміністрування, на нашу думку, є головною передумовою вдосконалення податкової системи України загалом. Вдосконалення системи адміністрування податків в Україні передбачає виконання таких завдань:

- формування партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків;
- підвищення ступеня добровільності сплати податків;
- посилення відповідальності посадових осіб органів ДФС за недотримання норм податкового законодавства;
- подолання корупції у податкових відносинах;
- розширення системи показників ефективності адміністрування податків.

2.3. Діяльність фіскальних органів щодо забезпечення ефективності адміністрування податків в Україні

Спрямованість на досягнення певних результатів і ефективності є головною ознакою функціонування будь-якої системи, в тому числі й системи адміністрування податків. Ефективність адміністрування податків відображає продуктивність діяльності фіскальних органів, рівень податкової культури платників податків, результативність реалізації податкової політики в країні, тобто ефективність функціонування системи оподаткування загалом.

Ефективність, в широкому значенні, – це відносна величина, яка характеризує співвідношення між результатом (ефектом) і витратами, які були здійснені задля досягнення цього результату [82, с. 530]. Англійською мовою ефективність можна перекласти як «effectiveness», «efficiency» та «efficacy». Ці поняття близькі, однак, все ж таки, різні за значенням. «Efficiency» (дослівний переклад – «робити речі найбільш економічним способом») означає економічний вимір діяльності, продуктивність, рентабельність тощо; «efficacy» – факт досягнення мети діяльності, певних цілей; «effectiveness» («робити «правильні» речі) – встановлення правильних цілей для досягнення загальної мети, досягнення бажаного результату [185, с. 442].

Ефективність системи адміністрування податків передбачає систематичне та в повному обсязі забезпечення надходжень від сплати податків до бюджетів різних рівнів, враховуючи при цьому податкоспроможність, права та інтереси платників податків. Така ефективність характеризується діяльністю фіскальних органів, дієвістю системи захисту прав та інтересів платників податків, переліком податків і зборів, рівнем податкового навантаження тощо.

Критеріями визначення ефективності системи справляння податків можуть слугувати:

- ступінь досягнення поставлених цілей та виконання завдань;
- ступінь адаптації системи до змін зовнішнього середовища;
- ступінь досягнення балансу інтересів суб'єктів процесу адміністрування податків;
- порівняння результатів і витрат на їх досягнення [15, с. 200].

Останній критерій виражає фіскальну ефективність системи адміністрування податків. Її можна розрахувати як співвідношення між загальною сумою податкових надходжень до бюджету та витратами на їх адміністрування. Формально, таке співвідношення виглядає так:

$$\text{ФЕСАП} = \frac{\sum ПН}{\sum_{i=1}^{n} ВАП_i} \qquad (2.29),$$

де *ФЕСАП* – фіскальна ефективність системи адміністрування податків;

ПН – сукупні податкові надходження до бюджету;

$ВАП_i$ – витрати *i*-го суб'єкта податкових відносин на адміністрування податків;

n – кількість суб'єктів податкових відносин.

Показник *n* може значно варіюватись, оскільки до суб'єктів, які беруть участь у процесі адміністрування платежів податкового характеру, належать платники податків, фіскальні органи, а також треті особи (податкові агенти, консультанти, адвокати, посадові особи судових органів та ін.).

З формули 2.29 видно, що при певному обсязі податкових надходжень, чим менший знаменник (загальна величина витрат на адміністрування податків), тим більш фіскально-ефективною буде система адміністрування податків. Отже, щоб підвищити фіскальну ефективність системи адміністрування платежів податкового характеру, слід зменшити витрати на їх справляння, зокрема, за рахунок:

- автоматизації процесу адміністрування податків в результаті запровадження новітніх технологій;

- зменшення кількісті державних структур, залучених до процесу адміністрування податків, чисельності їх працівників;
- посиленої боротьби з корупційними діяннями в країні.

Однак, зазначимо, що на сучасному етапі розвитку ринкових відносин ефективність системи адміністрування податків передбачає не лише систематичне та в повному обсязі надходження платежів податкового характеру до відповідних бюджетів за найменших витрат на їх адміністрування, а й якісне обслуговування, з боку податкових органів, платників податків.

Закон України № 2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [139], фактично, був першою спробою вдосконалення нормативно-правового забезпечення адміністрування податків. Цей Закон був покликаний забезпечити уніфікацію процедур сплати податків, запровадити нову ідеологію взаємовідносин платників податків з податковими органами, згідно якої платник має можливість відстоювати свої права та інтереси. Однак зі спробою уніфікувати податкові норми назріло багато супутніх проблем вітчизняного податкового законодавства. Великі сподівання та надії на їх вирішення покладалися на прийняття Податкового кодексу України, який знаменував початок податкової реформи.

Однак очікуваного узгодження інтересів платників податків та податкових органів не відбулося, оскільки система адміністрування податків так і залишилися недосконалою та обтяжливою для сумлінних платників. Тому з 2011 р. було запроваджено комплекс організаційних та практичних заходів, які спрямовані на оптимізацію системи фіскальних органів, з тим, аби забезпечити:

- належне виконання плану надходжень платежів до бюджетів різних рівнів;

- покращити контроль за повнотою та своєчасністю сплати податків і зборів;
- дотримання податкового законодавства;
- виявлення, розкриття та попередження порушень у сфері оподаткування;
- зменшення податкового боргу;
- покращення роботи фіскальних органів з платниками податків, громадськістю та ЗМІ;
- вдосконалення механізмів адміністрування платежів податкового характеру тощо [188, с. 21].

Як уже зазначалося в розділі 1, в рамках оптимізації системи центральних органів виконавчої влади Державну податкову адміністрацію України було реорганізовано у Державну податкову службу України, згодом шляхом об'єднання Державної податкової служби України та Державної митної служби України утворено Міністерство доходів і зборів України, і в травні 2014 р. на базі Міндоходів України утворено Державну фіскальну службу України. В процесі такої реорганізації з метою уникнення дублювання певних функцій було об'єднано деякі підрозділи, функції яких повторювалися. Крім того, зменшено кількість структурних підрозділів центрального апарату та кількість територіальних фіскальних органів і, як наслідок, скорочено штатну чисельність їх працівників.

Зазначимо, що така реорганізація фіскальних органів покликана забезпечити підвищення прозорості їх діяльності, більш якісне обслуговування платників податків, вдосконалення процесу адміністрування податків і зборів, а також виявлення й ліквідацію схем мінімізації податкових зобов'язань.

Отже, фіскальна служба України стала на шлях трансформації від фіскального органу до сервісної служби, тобто на шлях переходу від контрольно-перевірочної роботи до обслуговування платників податків в процесі адміністрування податків, зборів та платежів, в результаті чого

одним із стратегічних пріорітетів подальшого розвитку ДФСУ є унеможливлення будь-яких проявів корупції.

Одним із способів боротьби з корупцією є мінімізація людського фактора за рахунок безконтактного спілкування з платниками податків. Саме тому органи ДФСУ автоматизують деякі податкові процедури, наприклад, вже запровадили спрощену процедуру реєстарції платників ПДВ, електронні форми звітності, налагодили зворотній зв'язок з платниками податків тощо.

Значна увага приділяється профілактиці корупційних правопорушень та інших злочинів у сфері службової діяльності. Так, за даними Міністерства доходів і зборів України, Управління внутрішньої безпеки (УВБ) органів ДПС за 2012 р. провело близько 24,6 тис. заходів профілактичного характеру, з них 16,6 тис. лекцій, брифінгів, виступів та індивідуальних бесід з посадовими особами органів ДПС щодо дотримання положень антикорупційного законодавства. У засобах масової інформації було опубліковано близько 2,1 тис. статей, а також здійснено понад 4,2 тис. виступів по телебаченню і радіоканалах з антикорупційної тематики [201].

Впродовж 2012 р. за ініціативою УВБ за невиконання або неналежне виконання своїх службових обов'язків до дисциплінарної відповідальності було притягнуто понад 1,8 тис. осіб і 309 осіб було звільнено з податкових органів. За цей же період працівники підрозділів внутрішньої безпеки склали та направили до суду 98 адміністративних протоколів про порушення положень Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції» [127], з них 81 – на посадових осіб органів ДПС і 17 – на суб'єктів господарювання. Загалом, за 2012 р. підрозділи УВБ виявили 138 злочинів, які скоїли працівники податкової служби [201].

З метою захисту прав та інтересів громадян особлива увага приділяється зверненням фізичних та юридичних осіб щодо вчинення неправомірних дій з боку органів ДФС. Так, в органах ДФС цілодобово

працює інноваційний сервіс для платників податків «Пульс», завдяки якому платники в телефонному режимі мають змогу повідомляти про можливі корупційні правопорушення чи інші неправомірні дії з боку посадових осіб органів ДФС. Зазначимо, що даний сервіс функціонує за принципом call-back, тобто передбачає встановлення зворотнього зв'язку з платниками. У випадку одержання заявки від платника керівництво служби негайно проводить відповідні перевірки та вживає необхідні заходи, про результати яких обов'язково повідомляють заявників.

Окрім того, з метою з'ясування причин, що породжують корупційні діяння, та вивчення громадської думки щодо профілактики корупційних проявів час від часу проводяться опитування (анкетування) платників податків.

Отже, фіскальні органи працюють у напрямі вдосконалення організації роз'яснювальної роботи та обслуговування платників податків. За даними ДПС Львівщини, протягом 2012 р. від громадян області надійшло 1017 письмових звернень, з них 1006 заяв, 10 скарг та 1 пропозиція, протягом 2013 р. – 845 письмових зверенень, з них 835 заяв та 10 скарг [33], [34].

Найчастіше звернення громадян Львівської області до податкових органів у 2012 р. стосувалися питань щодо контрольно-перевірочних робіт (28% усіх звернень), особливостей слати податку на доходи фізичних осіб (13%), оподаткування доходів підприємницької діяльності (11%) тощо [33]. У 2013 р. актуальними були питання щодо ухиляння суб'єктів господарювання від сплати податків (34% усіх звернень), особливостей сплати податку на доходи фізичних осіб (11%), зокрема, можливості користування податковою знижкою, оподаткування доходів від підприємницької діяльності (8%) тощо (рис. 2.13) [34].

Рис. 2.13. Структура письмових звернень громадян, які надійшли до Головного управління Міндоходів у Львівській області протягом 2013 р.

Джерело: побудовано автором за даними [34].

Позитивні зрушення помітні в діяльность фіскальних органів узабезпеченні надходжень платежів податкового характеру до бюджетів різних рівнів (табл. 2.12).

Від'ємні значення темпів приросту податкових надходжень до бюджетів різних рівнів у 2009 р. (в порівнянні з 2008 р.) означають, що того року сума податкових надходжень до бюджетів була меншою, аніж у 2008 р. Це пояснюється фінансово-економічною кризою, яка розпочалась наприкінці 2008 р.

Таблиця 2.12

Податкові надходження до бюджетів різних рівнів за 2006-2012 рр.

Рік	Зведений бюджет України		Державний бюджет України		Місцеві бюджети	
	Обсяг надходжень, млн грн	Темп приросту порівняно з попереднім роком, %	Обсяг надходжень, млн грн	Темп приросту порівняно з попереднім роком, %	Обсяг надходжень, млн грн	Темп приросту порівняно з попереднім роком, %
2003	54 321	19,67	35 725,7	23,47	18 595,3	12,99
2004	63 161,7	16,27	44 853,5	25,55	18 308,2	-1,54
2005	98 065,2	55,26	74 476,4	66,04	23 588,7	28,84
2006	125 743,1	28,22	94 811,5	27,3	30 931,6	31,13
2007	161 264,2	28,25	116 671	23,06	44 593,4	44,17
2008	227 164,8	40,86	167 883,4	43,89	59 281,4	32,94
2009	208 073,2	-8,4	148 915,6	-11,3	59 157,6	-0,21
2010	234 447,7	12,68	166 872,2	12,06	67 575,6	14,23
2011	334 691,9	42,76	261 605,0	56,77	73 086,9	8,16
2012	360 567,2	7,73	274 715,2	5,01	85 852	17,47
2013	358 403,8	-0,60	266 753,0	-2,90	91 650	6,75

Джерело: складено та розраховано автором за даними [199; 202].

Найбільшими темпи приросту податкових надходжень до Зведеного та Державного бюджетів України були у 2011 р. Що стосується місцевих бюджетів, то зниження темпів приросту можна пояснити зниженням фіскальної ефективності ПДФО (табл. 2.13). А це, своєю чергою, свідчить про зменшення офіційних доходів населення та про недостатню ефективність адміністрування цього податку.

Різке зниження темпу приросту надходжень податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів у 2004 р. порівняно з 2003 р. пояснюється тим, що до 2004 р. ПДФО справлявся за прогресивною шкалою 10-40%, а в 2004 р. було запроваджено пропорційну ставку в розмірі 13%. У 2007 р. темп приросту значно зріс внаслідок того, що

ставка ПДФО зросла з 13 до 15%. Від'ємні значення темпу приросту надходжень ПДФО у 2009 р., як уже вище було зазначено, є результатом фінансово-економічної кризи.

Таблиця 2.13

Надходження податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів України

Рік	Місцеві бюджети	
	Обсяг надходжень, млн грн	Темп приросту порівняно з попереднім роком, %
2003	13521,3	24,92
2004	12578,8	-6,97
2005	16486,6	31,07
2006	22791,1	38,24
2007	34782,1	52,61
2008	45895,8	31,95
2009	44485,3	-3,07
2010	51029,3	14,71
2011	54065,1	5,94
2012	61066	12,95
2013	64586	5,76

Джерело: складено та розраховано автором за даними [161; 162; 163; 164; 202].

Незважаючи на зростання податкових надходжень до бюджетів, система адміністрування податків і зборів досі залишається недосконалою, витратною та обтяжливою для їх платників. Платники податків висловлюють невдоволення певними положеннями Податкового кодексу України, зокрема:

- великою кількістю нововведень у механізмі справляння податку на прибуток підприємств;
- механізмом автоматичного відшкодування ПДВ;
- порядком заповнення та подання податкових декларацій;
- особливостями застосування спрощеної системи оподаткування тощо.

Норми ПКУ недостатньо забезпечують стимулювання підприємницької активності, інвестиційної та інноваційної діяльності вітчизняних підприємств. Після прийняття цього законодавчого акту багато підприємців, взагалі, припинили свою діяльність, і бажаючих започаткувати бізнес стало набагато менше (рис. 2.14).

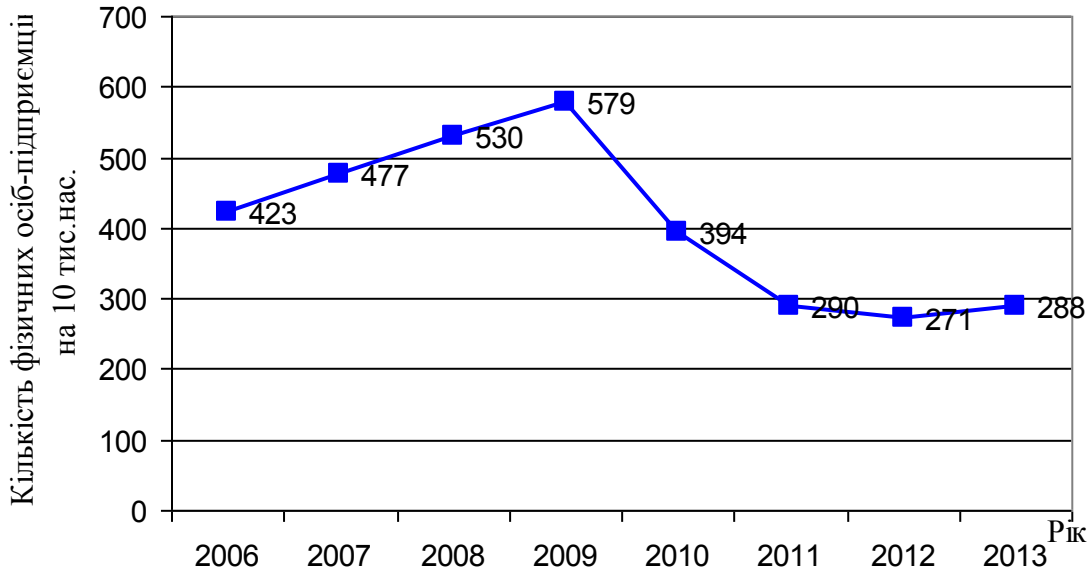


Рис. 2.14. Кількість фізичних осіб-підприємців на 10 тис. населення у 2006-2013 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [161, с. 304; 164, с. 312].

За даними ДФС Львівщини, середньомісячний показник реєстрації підприємців-фізичних осіб у 2011 р. становив 708, в той час як середньомісячний показник припинення підприємницької діяльності – 757 [32], тобто кількість підприємців, які припиняли діяльність, перевищувала кількість тих, хто започатковував бізнес. У 2012-2013 рр. ситуація дещо поліпшилася, але все ж не є втішною. Якщо у 2012 р. середньомісячний показник реєстрації підприємців становив 631, а припинення підприємницької діяльності – 579, то у 2013 р. – 614 та 552, відповідно [33; 34].

Натомість зростає кількість великих платників податків. У 2011 р. було зареєстровано 1147 великих платників податків [130], у 2012 р. – 1384

[151], а у 2013 р. – 1486 таких платників [131]. Ці показники свідчать про розширення великого бізнесу та пожвавлення процесів монополізації. Більше того, підтверджується думка про орієнтованість ПКУ на підтримку великого бізнесу, що, як правило, перебуває у власності олігархічної верстви суспільства.

Отже, попри значні зміни у сфері оподаткування, система адміністрування податків і досі залишається недосконалою, непрозорою та обтяжливою для пересічного платника податків. Наділення посадових осіб фіскальних органів додатковими правами й повноваженнями не стимулює створення атмосфери довіри у взаємовідносинах між платниками податків та органами державної фіскальної служби. А численні та постійні зміни до податкового законодавства без попереднього інформування про них платників податків не сприяє підвищенню рівня податкової культури громадян України. В результаті у платника практично відсутній стимулювальний фактор для сумлінного виконання своїх податкових зобов'язань перед державою, оскільки переважаючим є саме фіскальний аспект процесу адміністрування податків.

Таким чином, діяльність фіскальних органів щодо підвищення ефективності адміністрування податків і зборів повинна не лише бути спрямованою на мобілізацію фінансових ресурсів у державну казну, а й сприяти покращенню податкових взаємовідносин з платниками податків, підвищенню рівня їх довіри до фіскальних органів шляхом створення стимулювальних механізмів оподаткування для сумлінних платників.

Висновки до другого розділу

1. Податкові системи країн-членів ЄС характеризуються значним ступенем уніфікованості, що є наслідком тривалого процесу їх гармонізації, і водночас мають свої особливості, зумовлені відмінностями у бюджетних взаємовідносинах між різними рівнями влади, економічними, політичними, соціальними та іншими факторами.

2. Європейський Союз – це сфера дії високих податків. Порівнянні з країнами-членами ЄС загальний рівень податкового навантаження в Україні не виглядає екстремально високим, та все ж вітчизняна система оподаткування не є вагомим чинником підвищення конкурентоспроможності національної економіки. Податкова система України для пересічного платника податків є більш обтяжливою, аніж європейські, оскільки характеризується високим рівнем витрат на податкове адмініструванням, зокрема, на утримання органів фіскальної служби, формування податкового законодавства, ведення особистого обліку платниками податків та подання ними відповідної звітності тощо.

3. Ставка податку на доходи фізичних осіб в країнах світу суттєво вища, ніж в Україні. У 2013 р. середня ставка ПДФО у ЄС-27 становила 38,9%, тоді як в Україні базова – 15%. Однак, зазначимо, що за період з 1995 по 2010 рр. середня ставка особистого податку з доходу у країнах ЄС щороку знижувалась. Незначне її підвищення спостерігалось у 2011 р., але порівняно з 1995 р. у 2013 р. вона знизилась на 8,4%.

4. Середня ставка корпоративного прибуткового податку, подібно до тенденцій, характерних для ПДФО, починаючи з другої половини 90-х років ХХ ст. постійно знижувалась. У 1995 р. вона становила 35,3%, а у 2013 р. – 23,2%. В Україні, згідно з Податкового кодексом, ставка податку на прибуток підприємств теж поступово знижується: від 25 до 16%.

5. У ЄС застосовують диференційовані ставки податку на додану вартість, які залежать від соціальної значущості товарів і послуг. Ставка

ПДВ на товари широкого вжитку становить 10-15%, на предмети розкоші вона значно вища, а на соціально важливі товари – значно нижча за середню. В результаті чого, саме заможні верстви населення несуть податковий тягар при сплаті ПДВ, що свідчить про соціальну спрямованість економічної політики європейських держав.

В Україні ефективність адміністрування ПДВ нівелюється численними зловживаннями, пов'язаними з бюджетним відшкодуванням цього податку.

6. Основними наповнювачами Зведеного бюджету України є ПДВ, ПДФО, ППП та АП. Лінійні регресійні моделі залежності обсягів податкових надходжень до Зведеного бюджету України від надходжень основних бюджетоутворюючих податків показують, що збільшення на 1 млн грн надходжень від адміністрування ПДВ, ПДФО, ППП, АП та інших податків забезпечує збільшення сукупних податкових надходжень Зведеного бюджету України в середньому на 2,072 млн грн, на 5,191 млн грн, на 7,055 млн грн, на 8,725 млн грн та на 5,582 млн грн, відповідно.

7. За допомогою лінійних, параболічних та експоненціальних моделей трендів обчислено прогнозні значення податкових надходжень до Зведеного бюджету України на 2014-2016 рр. Прогнози із найменшою похибкою одержані на основі параболічних рівнянь трендів.

8. На обсяг податкових надходжень впливають такі макроекономічні фактори:

- динаміка ВВП (якщо *ВВП* в країні зростає, податкові надходження будуть поповнювати державну казну);
- темпи інфляції (залежно від економічної ситуації в країні податкові надходження можуть як зростати, так і спадати);
- розвиток підприємницької діяльності (з розвитком підприємницької діяльності поліпшується добробут населення і зростають податкові надходження до бюджету);

- обсяги експорту та імпорту (податкові надходження будуть більшими, якщо експорт товарів перевищуватиме за імпорт);
- курс гривні до долара США та євро (у випадку девальвації національної грошової одиниці доходи Державного бюджету зменшуються);
- платоспроможність населення (якщо реальні доходи населення є низькими, а податки високими, то, очевидно, платники шукатимуть шляхів, аби ухилитися від оподаткування);
- грошова маса в економіці (обсяги податкових надходжень до бюджетів прямо залежні від грошової маси в економіці).

9. В Україні результативність адміністрування податків вимірюється таким показником, як стан виконання плану надходжень до державного бюджету, що свідчить про фіскальну спрямованість національної податкової політики. У світовій практиці показниками результативності є податковий розрив, який характеризує ступінь добровільності сплати податків у країні, та витрати на мобілізацію податків і зборів.

10. Ефективність системи адміністрування податків залежить від законодавчого забезпечення адміністрування податків, компетентності персоналу фіскальних органів, податкоспроможності платників податків, рівня автоматизації процесу адміністрування податків, кількості податкових платежів, дієвості системи захисту прав та інтересів платників податків, рівня податкового навантаження в державі, морально-етичних якостей посадових осіб фіскальних органів і платників податків тощо.

Основні результати розділу опубліковані у наукових працях автора [7; 8; 83; 84; 90; 91; 98; 109; 188].

РОЗДІЛ 3
ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

3.1. Податкове законодавство України в умовах інтеграційних процесів

Сучасна ситуація у світі характеризується формуванням глобальних світових ринків, посиленням взаємодії та інтеграцією національних економік тощо. Наша держава не залишається осторонь цих процесів, тому стратегічною метою для України є інтеграція до Євросоюзу. Такий європейський вибір зумовлений усвідомленням інтеграції як фактора зміцнення національних позицій у світі, сприяння економічному розвитку, політичній стабільності, безпеці тощо.

Невід'ємною складовою євроінтеграції є адаптація вітчизняного законодавства до відповідного європейського зразка. Зокрема, важливим кроком успішної інтеграції України до ЄС є досягнення певного рівня узгодженості податкового законодавства нашої країни з правовими нормами у сфері оподаткування, що діють у країнах-учасницях Євросоюзу. Зближення українського податкового законодавства із європейським забезпечить пожвавлення політичної, підприємницької, соціальної, культурної активності громадян України.

Початок взаємовідносин між Україною та ЄС знаменувала Угода про партнерство та співробітництво між Європейськими співтовариствами та Україною (УПС), або *Partnership and co-operation agreement between the European communities and their member states, and Ukraine,* яка була підписана 16 липня 1994 р., а набула чинності 1 березня 1998 р. У ст. 51 УПС зазначено: «Сторони визнають, що важливою умовою для зміцнення економічних зв'язків між Україною та Співтовариством є зближення

існуючого і майбутнього законодавства України з законодавством Співтовариства. Україна вживе заходів для забезпечення того, щоб її законодавство поступово було приведене у відповідність до законодавства Співтовариства» [141]. Таким чином, адаптація національного податкового законодавства до законодавства ЄС є одним із зобов'язань України перед Європейським співтовариством, хоча терміни виконання цього зобов'язання не обумовлені в жодному законодавчому акті.

Поняття «адаптація» не тотожне поняттю «уніфікація», воно означає відповідність українського законодавства законодавству ЄС, а не їх абсолютну ідентичність. Адаптація передбачає з урахування історичних особливостей розвитку правової та податкової систем України, менталітету народу, економічних і соціальних умов у державі тощо.

Сьогодні податкове законодавство України, згідно зі ст.3 ПКУ представлене комплексом нормативно-правових актів (рис.3.1).

Рис. 3.1. Податкове законодавство України

Джерело: побудовано автором на основі даних [107].

Як уже зазначено у першому розділі, до прийняття ПКУ всі питання у сфері оподаткування регулювали близько 5 000 нормативно-правових актів, через що податкове законодавство було одним із найскладніших у вітчизняній правовій системі. Крім того, таке законодавство було нерозривно пов'язане з поняттям «нестабільність»: до законів часто вносилися зміни, які не лише не вирішували певні проблеми, а часто спричиняли нові.

Нагадаємо, що до запровадження ПКУ вітчизняна податкова система характеризувалась:

- надмірним регулюванням податкових відносин;
- складним і суперечливим процесом обчислення та стягнення податкових платежів;
- широкими правами податкових органів і, водночас, недостатньо чітко законодавчо окресленою їх відповідальністю.

Звичайно, таку політику Уряду України у сфері оподаткування не можна назвати раціональною, адже вона створювала несприятливі умови для ділової активності суб'єктів господарювання, недостатньо протистояла корупції, стимулювала зростання частки тіньової економіки і, в кінцевому підсумку, зниження інвестиційної та інноваційної привабливості нашої країни.

Прийняття Податкового кодексу України – важливий крок на шляху вдосконалення податкового законодавства, адже значно легше орієнтуватися у правових нормах, що систематизовані у єдиному законодавчому акті.

Податковий кодекс України передбачає ряд позитивних положень, що стосуються адміністрування податків, зокрема:

- по-перше, зменшено кількість органів контролю з чотирьох до двох (податкові і митні органи), що забезпечує скорочення витрат у сфері податкового адміністрування;

- по-друге, зближено податковий і фінансовий облік. Це сприяє скороченню витрат часу і зусиль платників податків;
- по-третє, спрощено механізм податкового контролю, зокрема знижено кількість позапланових перевірок. Це зменшує витрати часу суб'єктів господарювання на спілкування з посадовими особами органів ДФС, і, таким чином, не відволікає перших від їх основної діяльності.

Отже, можна вважати, що перший крок до спрощення адміністрування податків в Україні вже здійснено. Однак і досі залишаються певні суперечності у сфері адміністрування податків. Так, зауважимо, що інтереси платників податків часто утискаються. Законодавство більшості країн світу передбачає значно ширші права платників і більш детально окреслену відповідальність органів фіскальної служби. Наприклад, російський Податковий кодекс містить 15 пунктів, що регламентують права платників платників податків, і 9 пунктів, що регламентують їх обов'язки [63]. Згідно Податкового кодексу України права платників податків визначають 12 пунктів, а обов'язки – 13. Причому у кодексі Російської Федерації спершу зазначають права платників, а тоді вже – їх обов'язки. В українському ж кодексі – навпаки. Тобто, очевидно, що Податковий кодекс України, на відміну від кодексу Російської Федерації, більше акцентує увагу на обов'язках платників податків, аніж на їх правах.

Що стосується фіскальних органів, то в обох кодексах, як і належить, спершу визначені їх права, а потім – обов'язки. Але якщо український Податковий кодекс передбачає 40 пунктів, що регламентують права органів ДФС і 7 пунктів, що визначають їх обов'язки, то російський – лише 14 і 13, відповідно. До того ж зазначимо, що кількість не переросла в якість. Обов'язки і відповідальність посадових осіб, що задекларовані у Податковому кодексі Україні, не стосуються питань дотримання податкового законодавства та унеможливлення зловживань з їх боку, а підпорядковані інтересам самих органів контролю.

Таким чином, відкривши Податковий кодекс України, відразу впадає в око відвертий дисбаланс відносин не на користь платників податків. Гармонізація податкових відносин визначається правами й обов'язками сторін. А такий підхід, однозначно, ставить сторони в нерівні умови.

Зазначимо, що у країнах-членах ЄС податкове адміністрування базується саме на відносинах співпраці між фіскальними органами та платниками податків, тобто обидві сторони є їх рівноправними учасниками. Як засвідчує зарубіжна практика, такі процеси оподаткування є високоефективними.

Зокрема, формуванню відносин співпраці між фіскальними органами та платниками податків сприяє те, що у частині адміністрування податків увага зосереджується на наданні консультацій платникам і роз'ясненні їхніх прав та обов'язків.

Позитивні зрушення в цьому напрямі спостерігаються і в Україні. Так, відповідно до проекту «Модернізації державної податкові служби України», проведена широкомасштабна робота зі створення консультаційних центрів, спеціалізованих телефонно-довідкових підрозділів, запровадження он-лайнових каналів консультацій тощо.

У тексті Податкового кодексу України зустрічаємо поняття і «податкової консультації» (ст. 14 п. 1.172, ст. 52, ст. 53), і «податкового роз'яснення» (ст. 166 п. 5, ст. 179 п. 10), хоча визначено лише термін «податкова консультація». Згідно зі ст. 14 п. 1.172 ПКУ, податкова консультація – «це допомога контролюючого органу конкретному платнику податків щодо практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган» [107]. Отже, вживання терміна «роз'яснення» в тексті Кодексу без його належного тлумачення дає підставу віднести цей факт до категорії технічних вад ПКУ. Окрім того, відповідно до Закону України «Про державну податкову службу в Україні» (втратив чинність),

одним із завдань державної податкової служби (ст. 2) та однією з функцій Державної податкової адміністрації України (ст. 8 п. 4) було надання саме податкових консультацій, а про надання роз'яснень в цьому законі теж не згадувалося [124].

Отже, глава 3 розділу ІІ «Адміністрування податків» Податкового кодексу України передбачає право платників податків на одержання безоплатних консультацій з питань практичного застосування норм податкового законодавства. Це право платника трансформується у відповідний обов'язок посадової особи органу ДФС. Платник може звернутися за консультацією в усній, письмовій чи електронній формі (за його вибором).

Безумовно, таке право на консультацію сприяє підвищенню довіри платників до фіскальних органів, а також застосуванню механізмів захисту прав та інтересів платників податків, оскільки вони не можуть бути притягнені до жодного виду відповідальності, якщо діяли на підставі податкової консультації у письмовій чи електронній формі. Якщо ж платники не несуть відповідальності за дії вчинені на підставі консультації, наданої у письмові чи електронній формах, то до податкових консультацій в усній формі їм слід обережно ставитись.

У випадку, якщо платник на свій запит одержав письмову консультацію, згідно якої забороняється вчинення певних дій, що, на його думку, можуть бути здійснені відповідно до чинного законодавства, то він має право на оскарження податкової консультації у суді. Якщо за рішенням суду консультацію скасовано, то таке рішення фактично слугує підставою для отримання нової податкової консультації, але вже з урахуванням висновку судової інстанції.

Та все ж, на нашу думку, законодавчо встановлений порядок надання податкових консультацій містить певні суперечності та неточності. Відомо, що оподаткування повинно базуватись на принципах рівності (недопущення проявів податкової дискримінації) та справедливості. Згідно

із ст. 52 п. 2 Податкового кодексу України податкова консультація має індивідуальний характер, іншими словами, це правовий акт індивідуальної дії [107]. З цього випливає, що два платники податків, які провадять один і той самий вид господарської діяльності та здійснюють однакові операції, можуть оподатковуватися на різних умовах, якщо один з них діятиме на підставі податкової консультації щодо застосування певної законодавчої норми, яку він одержав у відповідь на власний запит.

Отже, податкова консультація може стати підставою для податкової дискримінації: один з платників, в певній мірі, буде переоподаткованим, тоді як інший – недооподаткованим. Той платник, який сплатить меншу суму податків, заощадить кошти і завдяки цьому отримає додаткову можливість для фінансування власної діяльності, що зміцнить його позиції в конкурентній боротьбі. В результаті, конкурентні умови провадження бізнесу порушуються. Більше того платник, який недоплачує податки, не нестиме жодної відповідальності, оскільки згідно зі ст. 53 п. 1 Податкового кодексу України [107], платник податків, який діяв на підставі податкової консультації, наданої йому у письмовій чи електронній формі, не може бути притягнутий до відповідальності.

Проте ще вагомішим негативним наслідком є те, що така можливість заощадження коштів стимулюватиме корупційні дії з боку платників, які, так би мовити, будуть «замовляти» податкові консультації у посадових осіб органів ДФС.

Таким чином, податкові консультації індивідуального характеру створюють нерівні умови для платників податків, а це, у свою чергу, аж ніяк не сприяє формуванню партнерських відносин між платниками податків і фіскальними органами.

Платники податків контактують з органами державної фіскальної служби не лише одержання податкових консультацій, а й тоді, коли звітують (подають податкових декларацій). Зазначимо, що такі контакти мають регулярний характер, тому найчастіше відбуваються.

Як позитив оцінюємо те, що норми Податкового кодексу України передбачають надання платнику податків права вибору способу подання податкової декларації. Так, згідно зі ст. 49 ПКУ платник може подати податкову декларацію одним з таких способів:

- особисто або через уповноважену на це особу;
- поштою (з обов'язковим повідомлення про вручення та з описом вкладеного);
- засобами електронного зв'язку (через глобальну мережу Internet) в електронній формі з дотриманням вимог щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб [107].

Однак, зауважимо, таким правом вибору не можуть скористатися великі та середні підприємства, оскільки вони зобов'язані подавати податкову декларацію виключно в електронній формі. Така вимога, на нашу думку, є обґрунтованою, оскільки забезпечує оптимізацію процесу документообігу, а відтак, і вдосконалення адміністрування податків. До того ж, ці суб'єкти господарювання володіють технічними можливостями для реалізації такої вимоги.

Деякі суб'єкти господарювання, зокрема новостворені, з певних причин тимчасово можуть не здійснювати господарську діяльність. Та, незважаючи на цей факт, вони, як і всі інші платники податків, зобов'язані готувати та подавати звіти за встановленими формами, відображаючи у них відсутність господарських операцій. Виконання подібних вимог створює зайві клопоти для суб'єктів господарювання, особливо на етапі становлення. У таких випадках корисним може бути вітчизняний досвід 90-х років, коли за відсутності оподатковуваних оборотів достатньо було повідомити про таку ситуацію податкову службу листом довільної форми. Законодавче визнання таких дій, на наш погляд, стимулюватиме взаєморозуміння між платниками й фіскальними органами і, тим самим, наближатиме їх до партнерства. Для реалізації цієї пропозиції достатньо лише законодавчо затвердити можливість подання податкової звітності у

вигляді інформаційного повідомлення довільної форми, яке свідчить про тимчасову відсутність об'єктів оподаткування на певному етапі діяльності платника.

Зазначимо, що «кроком назустріч» платникам податків були передбачені перехідними положеннями Податкового кодексу України [107] у разі порушення податкового законодавства у період з 1 січня по 30 червня 2011 р. штрафні санкції у розмірі не більше 1 гривні за кожне порушення. Таким чином, законотворці дали платникам півроку на адаптацію до змін у податковому законодавстві.

З викладеного випливає, що норми Податкового кодексу України, певною мірою, спрямовані на досягнення партнерства у відносинах поміж фіскальними органами й платниками податків, проте дотепер залишилися проблемні аспекти, які не лише гальмують налагодження цих партнерських взаємовідносин, а й перешкоджають адаптації національного податкового законодавства до законодавства ЄС.

Однак, зазначимо, діюча кадрова політика, корупція у державних структурах та наявна бюрократична система уповільнюють процеси гармонізації українського законодавства з європейським.

Труднощі на шляху адаптації до стандартів ЄС зумовлені ще й тим, що на сьогоднішній день багато чиновників залишаються прихильниками нормативних стереотипів радянського періоду. Та чи не найвагомішою перешкодою на шляху реалізації європейського вибору України постала відсутність консенсусу щодо загального напряму руху України (на Захід чи на Схід, тобто до Європи чи в бік Росії) серед правлячої еліти і загалом у суспільстві.

Після перемоги на президентських виборах 2010 р. В. Януковича відносини України з Російською Федерацією пожвавилися. Про це свідчить щорічне зростання товарообігу між цими країнами. Як наслідок, 5 березня 2011 р. під час перебування В. Януковича в Москві В. Путін, тоді прем'єр-міністр Російської Федерації (сьогодні – президент), запропонував

Україні вступити до Митного союзу з Росією, Білоруссю та Казахстаном, який діє з 2010 р. [21].

Правляча влада Російської Федерації своє першочергове завдання вбачає у зміцненні позицій Росії у світі. Логічно, що реалізація цього завдання розпочинається на пострадянському просторі. На нашу думку, вступ України до Митного союзу з Росією призвів би до втрати економічного суверенітету. Як заявив фінансовий експерт Е. Найман, цілком імовірно, що для Митного союзу можуть запровадити єдину грошову валюту, а бюджетом та іншими органами управління буде керувати Росія [17].

Питання європейської економічної інтеграції України особливо загострилося у листопаді 2013 р., коли четвертий президент України В. Янукович під тиском Москви на саміті у Вільнюсі відмовився підписувати Угоду про асоціацію між Україною та ЄС, що викликало хвилю протестів у суспільстві (відомих як Євромайдан), які згодом переросли у революцію, кроволиття та повалення влади Януковича.

Можливо, саме через те, що тогочасна влада перебувала під впливом Російської Федерації, Податковий кодекс України був прийнятий без урахування вимог щодо адаптації вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС, оскільки він не відображає здобутки міжнародного досвіду у сфері оподаткування, зокрема країн-членів ЄС.

Згідно з вимогами Ради ЄС, нормативно-правовий акт повинен бути чітким, стислим, не містити норм і положень, які уможливлюють двозначне трактування, незрозумілих посилань на інші нормативно-правові акти, значної кількості скорочень та жаргонних висловів, тобто законодавчий акт повинен бути доступним і зрозумілим для пересічного громадянина. Податковий кодекс України не відповідає зазначеним вимогам, оскільки є досить об’ємним за обсягом, містить нечітко сформульовані норми та положення, а також значну кількість посилань на інші нормативно-правові акти, і, врешті-решт, пересічному платнику

податків важко самостійно, без юридичної допомоги чи допомоги посадових осіб фіскальних органів, з'ясувати зміст його положень.

Окрім того, Податковий кодекс України було прийнято поспіхом, без належного напрацювання. Свідченням цього є те, що з моменту прийняття до цього законодавчого акту вже неодноразово вносились зміни (і на далі будуть вноситись). На нашу думку, чинний Податковий кодекс України – це збірник попередньо діючих законів, що регулювали питання у сфері оподаткування, з певними змінами. Таким чином, податкове законодавство України, на жаль, ще знаходиться далеко від європейських стандартів правової регламентації.

Вважаємо, що для прискорення адаптації вітчизняного законодавства до законодавства Європейського Союзу слід, насамперед, вжити таких заходів:

- поглибити наукові дослідження процесів гармонізації законодавства в державах-членах ЄС та посилити підготовку фахівців з європейського права;
- залучити іноземних експертів до обговорення питань з адаптації українського законодавства до європейського;
- сприяти подальшій співпраці з міжнародними організаціями, зокрема Радою Європи, Організацією з безпеки і співробітництва в Європі, Організацією економічного співробітництва і розвитку, Міжнародною податковою асоціацією тощо.

Зі сказаного вище можемо зробити висновок, що Податковий кодекс України – не є значним кроком уперед на шляху адаптації вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС.

3.2. Основні проблеми національної системи адміністрування податків на шляху до її ефективного функціонування та напрями їх подолання

Основним джерелом доходів як Державного, так і місцевих бюджетів України слугують податкові надходження, які є фінансовим результатом функціонування механізму адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Ефективність функціонування системи адміністрування податків, своєю чергою, визначає і ефективність податкової системи усієї країни. Саме тому одним з першорядних завдань податкової політики України на сучасному етапі є вдосконалення системи адміністрування податків.

З прийняттям Податкового кодексу податкова система України та, зокрема, система адміністрування податків зазнала позитивних зрушень. Однак і досі є ряд проблемних аспектів, які залишаються невирішеними. Попри те, що недосконаліть податкового адміністрування, недоліки Податкового кодексу України є предметом численних дискусій вітчизняних економістів, спеціалістів у сфері оподаткування, органів влади та платників податків, та все ж ці проблеми залишаються недостатньо дослідженими.

Саме тому спробуємо визначити найбільш проблемні аспекти функціонування національної системи адміністрування податків з тим, аби в подальшому окреслити можливі напрями її вдосконалення шляхом подолання цих проблем.

Напередодні запровадження Податкового кодексу України (до 1 січня 2011 р.) основними характеристиками вітчизняної податкової системи були нестабільність, несправедливість, заплутаність та складність. Очевидним є той факт, що такі характеристики сприяли зниженню конкурентоспроможності вітчизняної економіки та погіршенню

інвестиційного клімату в країні. Основні недоліки тогочасної податкової системи проявлялись в тому, що:

- суб'єкти підприємницької діяльності витрачали багато часу на ведення подвійного обліку (бухгалтерського та податкового), розрахунок та сплату податків, а також на відстеження змін у податковому законодавстві. Методи обчислення податків іноді передбачали надто складні алгоритми, які перетворювались на широке поле помилок та зловживань як з боку платників податків, так і з боку посадових осіб податкових органів;
- податкове навантаження було нерівномірно розподілене поміж суб'єктами господарювання. В Україні була поширена така практика надання податкових пільг, яка не відповідала принципам рівності та справедливості податкової системи, а також уможливлювала корупцію та підривала засади чесної конкуренції. Окремі платники податків спрямовували свої зусилля на пошук можливостей одержання податкових пільг, від застосування яких зменшувався розмір їхніх податкових зобов'язань, таким чином вони ухилялись від сплати податків. В той же час основний тягар податкового навантаження несли саме сумлінні платники, які працювали чесно і легально та в повній мірі сплачували свої податкові зобов'язання;
- система адміністрування податків була неефективною й витратною як для держави, так і для бізнесу. Адмініструванню підлягала велика кількість податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Так, Світовий банк, Міжнародна фінансова корпорація та аудиторська компанія PriceWaterhouseCoopers встановили, що українські підприємства всередньому сплачували 147 видів податків (сьогодні – 28) [182]. Звичайно, що така кількість платежів податкового характеру ускладнювали механізми їх обчислення, порядок сплати, формування звітності та контроль за дотриманням положень податкового законодавства [87]. Окрім

того, витрати на адміністрування деяких податків перевищували доходи від їх надходжень (напр., збір з власників собак);

- податкове законодавство було нестабільним та заплутаним, певні положення нормативно-правових актів суперечили одні одним та неоднозначно тлумачились.

Звичайно, що така податкова система не лише не стимулювала зусилля підприємств щодо розвитку виробництва та підвищення його рентабельності, а навпаки – пригнічувала підприємництво. І це, мабуть, було її чи не найвагомішим недоліком.

Основними причинами зазначених вище недоліків є:

- значні відмінності у веденні податкового та фінансового обліку;
- нераціональна система надання податкових пільг, яка створює можливості для ухилення від оподаткування;
- велика кількість податків, зборів та інших обов’язкових платежів;
- нестабільне нормативно-правове забезпечення процесів оподаткування та ін.

З введенням в дію Податкового кодексу України вітчизняна система оподаткування зазнала змін, в результаті яких деякі недоліки вдалося усунути (рис. 3.2).

Позитивних зрушень зазнала і система адміністрування податків. Зокрема, такі зрушення полягають у наступному:

- порядок ведення податкового обліку наближено до бухгалтерського;
- запроваджено механізм автоматичного відшкодування ПДВ підприємствам;
- передбачено ризико-орієнтовану систему податкового контролю;
- строки проведення виїзних перевірок зменшено;
- спрощено процедуру оскарження рішень органів контролю (запроваджено дворівневу систему оскарження таких рішень);

- передбачено, що дебіторської заборгованості платника податків може бути використана як додаткове джерело погашення його податкового боргу;
- чітко окреслено систему застосування штрафних санкцій та ін.

Рис. 3.2. Позитивні зміни у системі оподаткування, які сталися завдяки запровадженню Податкового кодексу України

Джерело: побудовано автором за даними [107].

Завдяки зусиллям Уряду, спрямованим на удосконалення системи адміністрування податків, у 2011 р. до Державного бюджету України було забезпечено на 31,2% (на 94,7 млн грн) більше доходів, аніж передбачалося Законом про бюджет; у 2012 р. – на 19% (на 71,6 млн грн) [202].

Попри певні позитивні зміни, за висновками міжнародних організацій та вітчизняних експертів, у сфері адміністрування податків в Україні і досі залишається ряд невирішених проблематичних питань.

Зокрема, екс-міністр фінансів В. Пинзеник вважає, що в Україні, як за попереднього, так і за чинного сьогодні податкового законодавства, найбільшою проблемою податків є саме процес їх адміністрування. До того ж, за словами В. Пинзеника, цю ваду неможливо виправити шляхом внесення якихось змін, оскільки проблема полягає в самій філософії оподаткування. У своєму виступі на конференції «Податкова реформа: перезавантаження» (м. Київ, червень 2011 р.) він зазначив: «І попередня, й нинішня система адміністрування базуються на засадах тотального контролю… Але ж не можна заглянути в кишеню кожного. Це утопічна ідея, яка йде ще з радянських часів» [3]. На його думку, щоб удосконалити системи адміністрування податків, треба покласти в її основу якісно нову філософію. Як можливий варіант, екс-міністр запропонував так звану «систему контролю відхилень», відповідно до якої контролювати слід лише ті суб’єкти господарювання, які ухиляються від сплати податків. Для реалізації такої системи необхідним технічним інструментом може бути електронна податкова декларація, яку в Україні вже використовують в процесах оподаткування. Застосування електронних декларацій дає можливість без будь-яких виїзних перевірок виявити ті ланки, які так би мовити «рвуться», тобто, недобросовісних платників. Адже саме діяльність цих суб’єктів має бути предметом контролю з боку фіскальних органів, в той час як про інших платників (добросовісних) вони мають забути [103].

Доцільно зазначити, що така практика притаманна країнам-учасницям ЄС, де у діяльності фіскальних органів саме робота з неплатниками податків є пріоритетною.

Аналізуючи проблеми в адмініструванні податків, Д. Кузнєцов, керуючий партнер юридичної компанії, відзначив, що проблема «тінізації» бізнесу закладена саме у процесі адміністрування податків, а не в тексті Податкового кодексу України [172]. На його погляд, головне питання полягає в тому, чи готова сама держава виконувати закони. Як приклад, Д. Кузнєцов наводить Закон України «Про податок на додану вартість», який на сьогодні втратив чинність. Згідно закону ПДВ в ряді випадків підлягає поверненню його платникам, а на практиці ця норма переросла у значну заборгованість держави перед платниками ПДВ. Таким чином, держава виявилась неспроможною виконати свій законодавчо визначений обов'язок.

«Європейська бізнес асоціація» провела дослідження з метою оцінки роботи податкової служби України. В ході дослідження було здійснене опитування на 117 великих, середніх та малих підприємств [153]. За результатами цього дослідження вітчизняні підприємці незадовільно оцінили роботу державної фіскальної служби. З п'яти можливих балів у 2013 р. загальний рейтинг вітчизняної податкової системи оцінили лише в 2,41 бала, податкове законодавство – 2,21 бала, простоту адміністрування – 2,33 бала, фіскальний тиск – 2,5 бали. Найвищу оцінку підприємці поставили якості податкового обслуговування (оцінювались компетентність персоналу, надання зрозумілих відповідей на запити платників, оперативність та зручність прийому декларацій тощо) – 2,63 бала [106].

При цьому з усіх опитаних респондентів на запитання, чи сприяє податковий режим в Україні розвитку та підтримці бізнесу, жоден не відповів, що так, а 78% опитаних дали негативні відгуки щодо оцінки якості та ефективності податкового законодавства.

Говорячи про податкову звітності, більшість опитаних (84%) визнали її складною, а систему електронної звітності усі опитані бізнесмени одностайно охарактеризували як недосконалу та слабку, і відмітили її погане адміністрування з боку фіскальних служб.

77% респондентів зазначили, що стикалися з пропозиціями податкових органів сплатити податки заздалегідь, тобто авансом. Такі пропозиції свідчать про те, що першочерговим завданням для фіскальних органів є виконання фіскальної функції, тобто наповнення державної казни, в той же час стимулювання підприємницької діяльності відходить, так би мовити, на задній план.

Згідно з результатами міжнародних досліджень, які щорічно проводять Світовий банк, Міжнародна фінансова корпорація та аудиторська компанія PriceWaterhouseCoopers, система адміністрування податків в Україні – одна з найскладніших і найбільш обтяжливих у світі. У цьому рейтингу у 2013 р. Україна посідала 165-те місце зі 183 країн [182].

Тож, як бачимо, системі адміністрування податків в Україні і досі притаманно чимало проблем. Ці проблеми можна згрупувати наступним чином (рис. 3.3):

- проблеми правового характеру;
- проблеми організаційного характеру;
- проблеми соціально-психологічного характеру;
- проблеми економічного характеру.

Проблеми правового характеру пов’язані з дотриманням вимог податкового законодавства. Ці проблеми виникають в результаті того, що:

- Податковий кодекс України містить норми, які суперечать нормам іншим нормативно-правових актів України. Це спантеличує суб’єктів оподаткування та створює так звані лазівки у законі;
- дефініції деяких понять недосконалі або, взагалі, відсутні. Це не дає змогу розкрити суть певних правових явищ, подій або дій;

- платники податків не знають належним чином своїх прав та обов'язків (низький рівень економічної та юридичної грамотності платників);
- податкове законодавство часто зазнає змін, за якими середньостатичний платник податків не встигає слідкувати [93, с. 169].

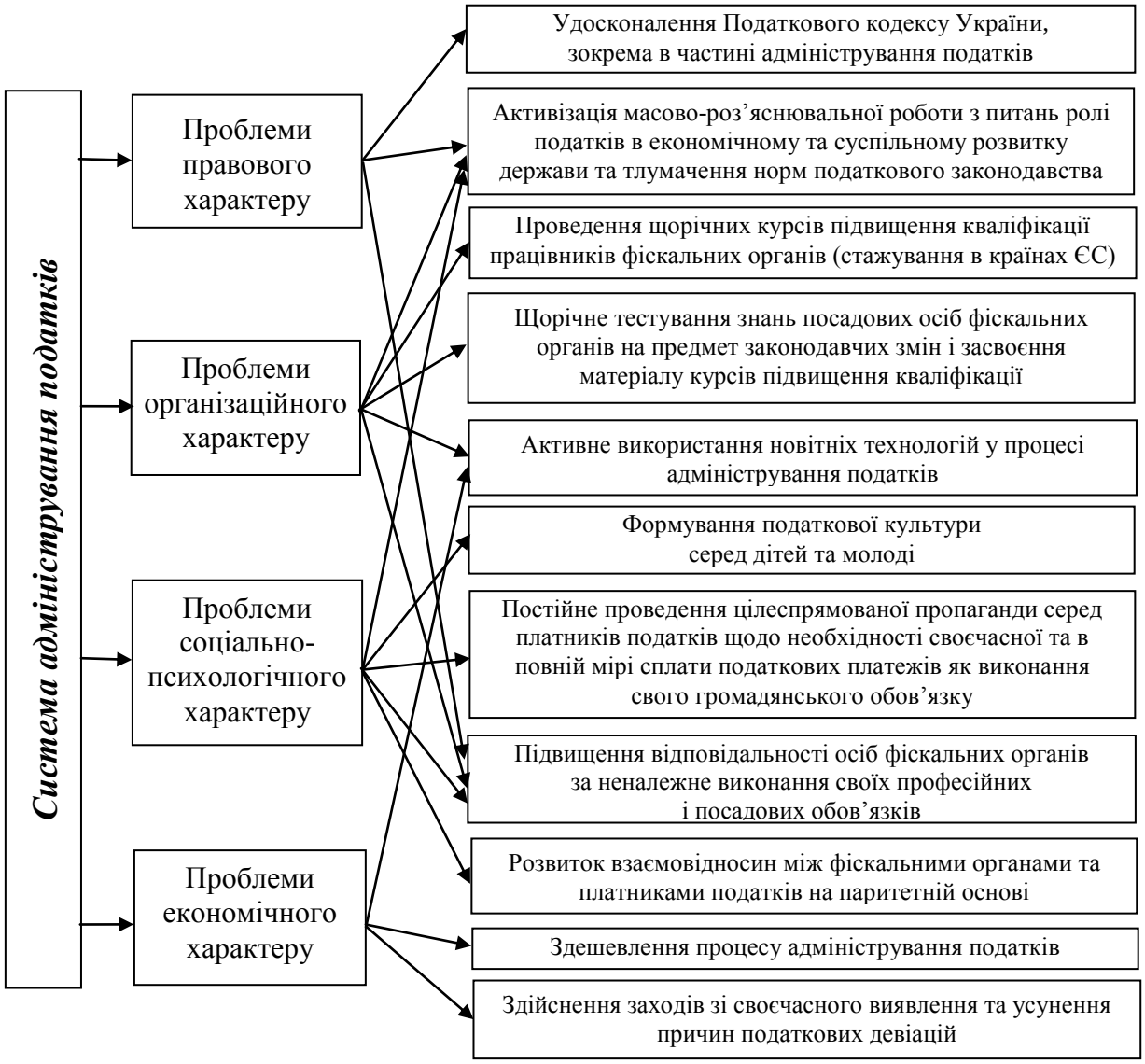


Рис. 3.3. Проблеми системи адміністрування податків в Україні та напрями їх подолання

Джерело: побудовано автором.

Проблеми організаційного характеру – це проблеми, які виникають на організаційному етапі процесу адміністрування податків. В сучасних

умовах ринкової економіки якісне адміністрування податків забезпечується сукупністю певних факторів, а саме:

- наявністю висококваліфікованих спеціалістів в особі фіскальних органів;
- наявністю якісного методичного забезпечення діяльності фіскальних органів;
- запровадженням передових новітніх технологій, які дають можливість здійснювати багато операцій в електронному вигляді і, таким чином, полегшують виконання певних процедур як для платників податків, так і для посадових осіб органів ДФС за рахунок економії часу та коштів на виконання цих процедур тощо [93, с. 169].

Щодо запровадження та використання новітніх технологій у процесі адміністрування податків, то в цьому аспекті спостерігаємо позитивні зрушення. Податкові органи встановлюють програмні продукти, створюють єдині бази даних, умови для подання податкової звітності в електронному вигляді, надають консультації в режимі он-лайн тощо.

В основі *проблем соціально-психологічного характеру* лежить конфлікт інтересів фіскальних органів і платників податків. Ці проблеми виникають в результаті взаємодії наступних факторів:

- менталітет українського платника податків спрямований, насамперед, на збереження своїх доходів та мінімізацію податків;
- перевищення посадовими особами фіскальних служб своїх повноважень;
- недовіра платників податків до фіскальних органів;
- низький рівень податкової культури в Україні.

Проблеми економічного характеру пов’язані з недостатньою економічною ефективністю функціонування системи адміністрування податків. Ці проблеми зумовлені високим рівнем витрат на адміністрування податків і зборів та недостатнім обсягом податкових надходжень до бюджетів.

Описані проблеми та недоліки засвідчують недосконаліть практики адміністрування податків в Україні. Законотворці та фіскальні органи володіють інформацією про проблемні аспекти функціонування вітчизняної системи адміністрування податків, а також системи оподаткування та реагують на них. Свідчення цього є низка законів України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо…». Однак такі часті зміни до цього кодифікованого акту зайвий раз говорять, що Податковий кодекс України було прийнято поспішно, без належного напрацювання його положень.

На підставі виокремлених проблем визначено напрями вдосконалення системи адміністрування податків (див. рис. 3.3).

Зазначимо, що прикладом однією з реакцій фіскальних органів на найбільш масові та резонансні звернення платників податків щодо проблем, які виникають у процесі адміністрування податків, є лист ДПА України № 585/3/31-0011 від 15.06.2011 р. [177].

У цьому листі ДПА України повідомляє, що для усунення певних проблемних питань та для покращення обслуговування великих платників податків розроблено та впроваджено метод «горизонтального моніторингу».

Згідно з п. 14.1.24 Податкового кодексу України, до категорії великих платників податків належать юридичні особи, у яких за останні чотири послідовні податкові звітні періоди обсяг доходу від усіх видів діяльності перевищує 500 млн грн або загальна сума сплачених податків до Державного бюджету за такий же період перевищує 12 млн грн [107]. За даними інформаційного агентства УНІАН, ця категорія платників податків забезпечує близько 70% загальної суми податкових надходжень від усіх платників податків [10]. Саме тому робота з великими платниками податків вимагає особливої уваги з боку фіскальних органів.

З кожним роком кількість великих платників податків в україні зростає (у 2011 р. – 1147, у 2012 р. – 1384, у 2013р. – 1486) [130; 131; 151].

Наприклад, у Львівській області до категорії великих платників податків належать:

- ТзОВ «НВП «Гетьман»;
- ДТГО «Львівська залізниця»;
- ТОВ ЗАТ «Львівський лікеро-горілчаний завод»;
- ПАТ «УКРНАФТА»;
- ВАТ «Західенерго» тощо [11].

На сьогоднішній день горизонтальний моніторинг як метод податкового контролю успішно запроваджено у багатьох країнах Європейського Союзу, зокрема у Нідерландах, Німеччині, Австрії, Ірландії та Словенії.

В Україні ж експеримент із запровадження в практику методу горизонтального моніторингу розпочався з 28 квітня 2011 р. [99]. Це свідчить про те, що вітчизняні податкові органи у своїй діяльності враховують передовий досвід зарубіжних країн та намагаються наблизити процеси оподаткування до європейських стандартів.

Цей метод не передбачає тотального контролю за діяльністю суб'єкта господарювання та здійснення комплексного аудиту усіх його операцій, він передбачає попередження здійснення платником податків ризикових операцій та визначення факторів або причин, які зумовлюють їх виникнення. Горизонтальний моніторинг – це якісно нова форма співпраці податкових органів з платниками податків, яка базується на активному співробітництві згаданих суб'єктів, взаємній відповідальності, довірі та культурі консультування [89, с. 113].

Суть методу полягає у тому, що між органом ДФС і платником податків укладається угода (меморандум), в якій визначено взаємні зобов'язання обох сторін. Згідно з меморандумом великий платник податків зобов'язаний повідомляти орган ДФС про податкові ризики в режимі он-лайн, радитися з ним і лише після одержання консультації здійснювати відповідну господарську операцію. Відповідний орган ДФС

(спеціалізована ДПІ по роботі з великими платниками податків), у свою чергу, бере на себе зобов'язання опрацьовувати інформацію про фінансові операції платника податків, визначати можливі ризики та вказувати на сумнівних контрагентів.

За таких умов у режимі реального часу орган ДФС одержує достовірну інформацію про діяльність суб'єкта господарювання, і з боку податкової служби зникає необхідність регулярно проводити перевірки за результатами діяльності цього платника податків.

Іншими словами, великий платник податків добровільно надає податковому органу прозору, достовірну та вичерпну інформацію про свою підприємницьку діяльність, у відповідь на що орган ДФС України забезпечує більш якісне обслуговування цього платника та мінімізує своє втручання у його поточну діяльність за рахунок зменшення кількості перевірок та термінів їх проведення.

На нашу думку, горизонтальний моніторинг є своєрідним доповненням системи вертикального контролю. Впровадження у вітчизняну практику адміністрування податків горизонтального моніторингу як методу податкового контролю сприяє покращенню взаємовідносин «платник податків – податковий орган», а разом з тим сприяє і покращенню податкового клімату в країні.

Однак, незважаючи на такі позитивні аспекти, є певні проблеми та недоліки, пов'язані із впровадженням та здійсненням горизонтального моніторингу в Україні. Перш за все, головною проблемою є відсутність належного нормативно-правового забезпечення.

Основним нормативно-правовим документом, що визначає умови здійснення горизонтального моніторингу, а також права й обов'язки сторін, які задіяні у цьому процесі є меморандум.

З латинської memorandum дослівно перекладається як те, про що слід пам'ятати, або нагадування [25, с. 359]. В тлумачному словнику української мови термін «меморандум» трактується як «лист з певних

питань, нотатка для пам’яті або пояснювальна письмова довідка» [9, с. 518]. Отже, меморандум не можна вважати повноцінним юридичним документом, і у разі виникнення спірних питань платнику податків навряд чи вдасться захистити свої права та інтереси у судовому порядку, апелюючи до положень меморандуму.

Ще одним недоліком запровадження горизонтального моніторингу в Україні є те, що такий вид податкового контролю створює додаткові ризики для суб’єкта господарювання в контексті захисту конфіденційної інформації про його діяльність.

Згідно з податковим законодавством фіскальні органи зобов’язуються зберігати у суворій таємниці інформацію про діяльність платника податків, яка стала їм відомою в ході виконання їх професійних обов’язків. Однак враховуючи той факт, що в Україні високий рівень корупції, не слід виключати тієї ситуації, коли знайдеться певна посадова особа органу ДФС, яка зможе продати таку конфіденційну інформації нечесному конкуренту суб’єкта господарювання, або використати її іншим чином для одержання власної вигоди. Оскільки, беручи участь в горизонтальному моніторингу, великий платник податків зобов’язується інформувати фіскальний орган не лише про господарські операції, які відбулись у минулому, а й про ті, які були щойно здійснені, та ті, які лише планується здійснити, то наслідки від розголошення такої інформації будуть більш негативними для платника податків, аніж у випадку проведення звичайного податкового контролю, коли фіскальні органи одержують лише інформацію за минулі періоди [89, с. 114].

Окрім того, згідно умов горизонтального моніторингу фіскальні органи, визначаючи податкові ризики, консультують великого платника податків в питанні працювати чи не працювати йому з певними контрагентами, які можуть мати ознаки фіктивного підприємства. В цьому аспекті посадова особа органу ДФС несе велику відповідальність за надання такої консультації, оскільки остання має ґрунтуватись на

достовірній інформації щодо діяльності контрагента. Якщо буде встановлено той факт, що платник податків співпрацював з контрагентом, який за ланцюгом поставки займався діяльністю, пов’язаною зі штучним створенням умов для одержання податкового кредиту (фіктивне підприємством), то платника податків буде позбавлено права на бюджетне відшкодування ПДВ. А враховуючи наявність корупційної складової у процесі адміністрування податків, посадова особа органу ДФС може надати платнику податків нераціональну пропозицію, в результаті чого витрати платника на закупівлю товарів, послуг чи оплати певних видів робіт можуть зрости [170, с. 959]. Отже, діяльність великого платника податків, який бере участь в горизонтальному моніторингу, в значній мірі залежить від відповідальності його особистого податкового інспектора.

Доцільно зазначити, що 31 серпня 2011 року між Аудиторською палатою України (АПУ) та тоді ще Державною податковою службою України було підписано Генеральну угоду про співробітництво та взаємодію [18]. АПУ та ДПС України підписали цю Угоду з метою вдосконалення адміністрування податків, зокрема за рахунок забезпечення контролю за дотримання податкового законодавства, правильності обчислення платником розміру податків та зборів, повноти та своєчасності їх сплати до бюджетів різних рівнів.

Відповідно до Угоди, аудиторські фірми надають платникам податків такі види аудиторських послуг з питань оподаткування:

- допомога при підготовці звернень платників податків до органів ДФС;
- консалтингові послуги з питань оподаткування;
- допомога великим платникам податків, які погодилися на участь в експерименті щодо впровадження горизонтального моніторингу.

Якщо аудиторська фірма в ході аудиторської перевірки діяльності суб’єкта господарювання здійснила аудит його податкової звітності на відповідність вимогам податкового законодавства, то Аудиторський

висновок або звіт за результатами цієї перевірки суб'єкт господарювання (платник податків) повинен подати до відповідного органу ДФС. В подальшому цей Аудиторський висновок (звіт) буде використано для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності фіскальних органів [18].

Таким чином, фіскальній службі немає необхідності ще раз проводити перевірку податкової звітності, оскільки це вже зробила аудиторська фірма. Отже, фіскальні органи зменшать своє втручання у діяльність цього суб'єкта господарювання за рахунок зменшення кількості перевірок та їх тривалості.

Однак, в Угоді не зазначено, що фіскальні органи в обов'язковому порядку мають погоджуватися з висновками незалежних аудиторів. У разі, якщо висновки фіскальних органів щодо податкової звітності платника податків не збігаються з висновками аудиторів, то аудиторська перевірка не може бути гарантією захисту платника від висунутих йому претензій з боку податкових органів.

Підсумувавши вище сказане, можемо зробити висновок, що дослідження особливостей національної системи адміністрування податків, порівняння її із системами адміністрування податків у країнах-членах ЄС і визначення факторів, що впливають на ефективність процесу адміністрування податків, дають можливість виокремити основні проблеми та недоліки національної системи адміністрування податків, які перешкоджають ефективному її функціонуванню, зокрема, це проблеми правового, організаційного, соціально-психологічного та економічного характерів.

Таким чином, оскільки процес адміністрування податків в Україні нерозривно пов'язаний з наявністю проблемних аспектів, то очевидним є той факт, що вітчизняна система адміністрування податків потребує вдосконалення.

3.3. Вдосконалення системи адміністрування податків з урахуванням європейського досвіду

Пріоритетним напрямом модернізації фіскальної служби в Україні є вдосконалення системи адміністрування податків. Мета такого вдосконалення полягає в створенні більш ефективних механізмів адміністрування податків, недопущенні проявів корупції у податкових відносинах, сприянні підвищенню добровільності сплати податків, формуванні партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків, створенні справедливих умов оподаткування для всіх платників податків та забезпеченні мобілізації фінансових ресурсів до бюджетів різних рівнів в достатньому обсязі. В цьому аспекті доцільно врахувати здобутки досвіду країн-членів ЄС.

Вдосконалення системи адміністрування податків повинно бути спрямоване на підвищення рівня податкової етики та податкової культури громадян, а для цього слід змінити ставлення останніх до свого конституційного обов'язку сплати платежів податкового характеру.

На сьогоднішній день пересічний громадянин України – платник податків не бажає добровільно виконувати свої податкові зобов'язання. Причиною цього є відсутність чітко вираженої залежності між сплаченими податками та зворотним потоком державних послуг, що їх отримують платники.

Загалом, у світовій практиці виділяють три моделі взаємовідносин держави та платників податків [36]:

1. Домінування держави у взаємовідносинах «держава – платники податків». У цих взаємовідносинах платники здебільшого наділені обов'язками, а держава правами. Платники податків в такій моделі розглядаються як постачальники фінансових ресурсів. Оскільки їх права обмежені, то вони не зацікавлені в добровільному виконанні своїх податкових зобов'язань, тому рівень ухиляння від оподаткування досить

високий. Держава, зі свого боку, збільшує адміністративний тиск, застосовуючи дедалі жорсткіші засоби контролю. В результаті, збільшується державний контрольний апарат і зростає рівень тіньової економіки.

Така модель притаманна авторитарним державам і, безумовно, не може застосовуватись у демократичних країнах.

2. Домінування платника у взаємовідносинах «держава – платники податків». Така модель притаманна для слабких держав з низькоефективним державним апаратом. Внаслідок безконтрольних дій платників рівень ухилення від оподаткування, як і в попередній моделі, зростає. Таким чином, зменшується обсяг податкових надходжень до державного бюджету і викривляються умови конкурентного середовища, оскільки платники податків, що ухиляються від оподаткування, отримують додаткові фінансові ресурси для подальшого їх інвестування у свій бізнес.

Безперечно, модель домінування платника не може бути ефективною, оскільки рано чи пізно її наслідком стане криза державних фінансів і посилення державного контролю аж до домінування держави над платниками.

3. Модель «взаємних зобов'язань». Цю модель обирають демократичні країни та країни з перехідною економікою. Всі суб'єкти податкових відносин є рівноправними, і діяльність кожного з них є підконтрольною та підзвітною. І держава, в особі фіскальних органів, і платники зобов'язані дотримуватись податкового законодавства та наділені однаковими гарантіями щодо дотримання й захисту своїх законних прав. Платник розглядається вже не як об'єкт контролю, а як рівний партнер, який сплачує платежі податкового характеру за отримання належних послуг та гарантій з боку держави [88, с. 136].

Таким чином, вдосконалення системи адміністрування податків повинно розпочинатись з налагодження партнерських взаємовідносин поміж платниками та податковими органами, яке базується на якісно новому розумінні місця людини в державі й у податковому

адмініструванні, повазі до її прав та інтересів. Врезультаті цього буде трансформовано ставлення громадян до свого конституційного обов'язку сплати платежів податкового характеру з примусового до добровільного.

Зважуючись на податкове правопорушення суб'єкт господарювання порівнює вигоди, які він одержує від приховування реального рівня одержуваних доходів, та ризики, пов'язані з викриттям такого приховування [171]. Таким чином, слід працювати в напрямку зниження вигод та підвищення відповідальності за податкові правопорушення.

Зниженню вигод, безумовно, сприяє зменшення рівня сукупного податкового навантаження, а щодо підвищення відповідальності за порушення податкового законодавства, то слід враховувати рівень корупції в країні, адже в корупційних умовах підвищена відповідальність сприятиме лише перерозподілу приховуваних доходів платників на користь корумпованих чиновників у вигляді неформальних платежів за можливість порушення податкового законодавства, тобто зростатиме рівень хабарництва.

Оскільки в корупційних умовах лобіюються інтереси певних платників податків, підприємств, а іноді й цілих галузей народного господарства, створюються умови для несплати податків, нецільового використання бюджетних коштів, то зростає рівень недовіри громадян до органів державної влади і, зокрема, до фіскальних органів, як наслідок, – неналежне відчуття обов'язку, з боку громадян, щодо сплати своїх податкових зобов'язань.

Згідно даних досліджень, які проводила міжнародна недержавна організація з питань боротьби з корупцією Transparency International, за рівнем корупції у 2013 р. Україна посіла 144-те місце зі 176 країн. Індекс сприйняття корупції в Україні у 2013 р. становив 25 балів зі 100 можливих, у 2012 р. – 26, у 2011 р. – 27 [203]. Доцільно зазначити, чим нижчий бал, тим вищий рівень корупції в країні. Тобто за даними Transparency

International протягом 2011-2013 рр. рівень корупції в Україні щорічно зростав на 1 бал.

Таким чином, за умов високого рівня корупції в країні в результаті зменшення податкового навантаження і посилення штрафних санкцій за порушення податкового законодавства позитивні зміни в поведінці суб'єкта господарювання в процесі адміністрування податків не спостерігатимуться. Тому зменшення рівня корупції в країні – один з першочергових заходів на шляху вдосконалення системи адміністрування податків.

Пропонуємо такі заходи запобігання проявам корупції:

- зведення до мінімуму безпосереднього спілкування платників податків з посадовими особами фіскальних органів, зокрема, за рахунок більш активного використання новітніх комп'ютерних технологій у процесі адміністрування податків;
- облаштування приміщень прозорими стінками для посадових осіб, які працюють з відвідувачами;
- посилення кримінальної відповідальності за корупційні діяння як працівників ДФСУ, так і платників податків;
- проводення спеціальних занять, які спрямовані на формування морально-етичних установок щодо неприпустимості здійснення корупційних правопорушень (тематичні конференції, круглі столи, семінари, індивідуальні бесіди тощо).

Зазначимо, що після прийняття Податкового кодексу України загальний рівень податкового навантаження в Україні суттєво не знизився, хоча цей законодавчий акт і передбачає зниження ставок основних бюджетоутворюючих податків (податку на прибуток підприємств – з 25 до 16%, ПДВ – з 20 до 17%).

Зниження ставок, безумовно, є привабливим для суб'єктів господарювання, окрім того, це повинно сприяти зниженню рівня тіньової економіки, стимулювати розвиток та ділову активність підприємницьких

структур, що є основою фінансового потенціалу країни. Однак, з іншого боку, враховуючи той факт, що податкові надходження забезпечують понад 70% доходів Зведеного бюджету України, виникає логічне питання щодо компенсації втрат бюджету від такого зниження ставок [88, с. 137]. Прихильники кривої Лаффера (рис. 3.4) стверджують, що зниження податкових ставок сприятиме збільшенню обсягу податкових надходжень до бюджету за рахунок виведення з тіні певного обсягу доходів та розширення бази оподаткування внаслідок пожвавлення ділової активності підприємницьких структур [26, с. 126].

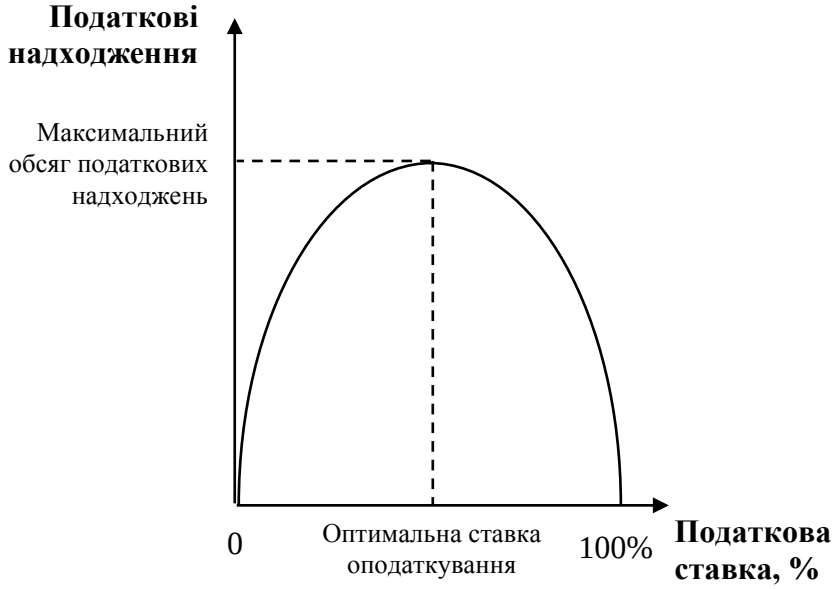


Рис. 3.4. Крива Лаффера

Джерело: побудовано автором за даними [26, с. 126].

Щодо ставки ПДВ, то, на нашу думку, її зниження з 20 до 17% недостатньо економічно обґрунтоване, оскільки ПДВ забезпечує близько 40% податкових надходжень Зведеного бюджету Україні (див. Додаток И), а зниження ставки цього податку на 3% призведе до значних втрат бюджетних надходжень. На нашу думку, доцільніше було б врахувати передовий досвід країн-членів ЄС, тобто мова йде про застосування диференційованих ставок податку в залежності від соціальної ваги товарів і послуг. Так, пропонуємо чотири ставки оподаткування:

- 0%, за якою і надалі оподатковуватимуться експортні операції;
- знижена ставка – для оподаткування операцій з купівлі-продажу товарів першої необхідності (сільськогосподарської продукції, хлібобулочних виробів та інших продуктів харчування);
- підвищена ставка – для оподаткування операцій з купівлі-продажу предметів розкоші (ювелірних виробів, елітних транспортних засобів, хутряних і шкіряних виробів, новинок техніки тощо);
- основна ставка (на рівні 20%) – для оподаткування всіх інших операцій з купівлі-продажу товарів і послуг.

Вважаємо, що застосування таких диференційованих ставок оподаткування сприятиме збалансованості надходжень до бюджету від адміністрування ПДВ і відповідатиме принципу соціальності спрямованості податкового законодавства.

Раціональним було запровадження прогресивної системи оподаткування доходів громадян (базова ставка ПДФО – 15% і 17% – ставка, за якою оподатковуються доходи, що перевищують десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року), оскільки за вищою ставки оподатковуються доходи заможних верст населення. Однак, на нашу думку, невідкладного перегляду потребують умови надання та розмір податкової соціальної пільги. Слід підвищити межу доходу, до якої платник податку має право застосовувати цю пільгу, зокрема, за рахунок підвищення розміру прожиткового мінімуму шляхом адекватного визначення вартості споживчого кошика для задоволення основних потреб людини.

Окрім того, вважаємо, що при справлянні ПДФО теж варто послідувати досвіду країн Європейського Союзу, в яких оподаткуванню підлягає спільний дохід сім'ї з урахуванням кількості утриманців. Наприклад, у Франції для платників податку присвоюють коефіцієнти:

- коефіцієнт 1 –самотнім особам без дітей;
- коефіцієнт 2 – одруженим особам без дітей;

- коефіцієнт 3 – подружжю з однією дитиною;
- коефіцієнт 3,5 – подружжю з двома дітьми;
- коефіцієнт 4 – подружжю з трьома дітьми [192].

Тоді податок на доходи фізичних осіб визначають за таким алгоритмом:

1) загальну суму сімейного доходу ділять на відповідний коефіцієнт;

2) обчислюють податок за ставкою, передбаченою для даного рівня доходів;

3) одержану суму множать на той самий коефіцієнт, що в пункті 1.

А у Великій Британії та Німеччині платники податку мають право обирати: оподатковувати доходи подружжя спільно чи відокремлено [191, с. 86].

Зазначимо, що після запровадження Податкового кодексу України неодноразово зростали ставки акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби. Вважаємо, що таке підвищення ставок акцизного податку є раціональним, адже, це забезпечить додаткові надходження до бюджетів і сприяє вирішенню більш важливої соціальної проблеми – збереження здоров'я громадян та покращення генофонду нації. До того ж, зазначимо, високі ставки акцизних податків властиві країнам-учасницям ЄС.

В результаті збільшення ставок акцизного податку ціна на алкогольні напої та тютюнові вироби зросла, і споживчий попит на ці підакцизні товари, відповідно, зменшиться, що сприятиме підвищенню рівня здорового способу життя громадян та покращенню демографічної ситуації в країні. Однак, зазначимо, на практиці має місце й «інша сторона медалі» – збільшується товарооборот алкогольної та тютюнової продукції на «чорному» ринку, що, крім втрат бюджетних надходжень, спричиняє загрозу життю і здоров'ю громадян від споживання фальсифікованої лікеро-горілчаної продукції [50, с. 166]. Тому разом з підвищенням ставок акцизного податку слід посилювати механізми контролю за виробництвом

та обігом спирту етилового, інших спиртових дистилятів і алкогольних напоїв, а також посилювати дії, зорієнтовані на вилучення алкогольної продукції з тіньового обігу.

Вдосконалення системи адміністрування податків повинно і надалі проводитись в напрямі вдосконалення процедур обліку платників податків і податкових платежів.

Дуже часто на практиці трапляються випадки реєстрації фірм, що мають ознаки фіктивності. На діяльності таких фірм будуються більшість схем ухиляння від оподаткування та відмивання «брудних» грошей. Здебільшого такі фірми реєструються на осіб, паспорти яких були викрадені чи загублені [50, с. 142]. Такі фірми можуть укладати фіктивні угоди про придбання продукції, виконання робіт, оплату послуг тощо.

Для зменшення імовірності реєстрації фіктивних фірм на основі чужих документів доцільно створити налагоджену систему оперативного обміну інформацією про втрачені документи між органами внутрішніх справ і фіскальними органами та визначити обмежене коло осіб, які матимуть доступ до таких баз даних.

Слід спростити форми податкової звітності. У міжнародній практиці, наприклад, застосовуються максимально спрощені форми декларацій, в яких зазначаються лише ті показники, що мають значення для визначення суми податку, яку треба сплатити. В Україні ж форми податкової звітності включають максимальну кількість даних, які слугують основою для подальшого контролю з боку фіскальних органів.

Позитивним моментом є можливість подання звітності засобами електронного зв’язку, однак на практиці процедури подання електронної звітності поки що є недосконалими, і в платників дуже часто з цього приводу виникають проблеми. Саме тому процеси автоматизації та комп’ютеризації, які застосовуються при адмініструванні податків, потребують подальшого вдосконалення та посилення за рахунок запровадження новітніх технологій.

Крім того, вдосконалення потребують процедури податкового контролю. Якщо в європейських країнах податковий контроль проводиться з метою здійснення попереджувальних заходів, то в Україні – з метою виявлення фактів несвоєчасності чи не в повному обсязі виконання податкових зобов'язань. Ми пропонуємо посилити контрольні дії за діяльністю тих платників, проти яких були встановлені факти порушення податкового законодавства, і звести до мінімуму випадки втручання фіскальних органів у підприємницьку діяльність законослухняних платників податків.

Отже, на нашу думку, вдосконалення системи адміністрування податків повинно відбуватись в наступних напрямах:

- налагодження партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків;
- зниження загального рівня податкового навантаження;
- посилення відповідальності як платників податків, так і податкових органів за недотримання податкового законодавства;
- боротьба з корупцією в країні;
- адміністрування ПДВ за диференційованими ставками;
- оподаткування ПДФО спільних доходів сім'ї;
- перегляд розмірів та умов надання податкових соціальних пільг в результаті підвищення розміру прожиткового мінімуму за рахунок збільшення вартості споживчого кошика для задоволення основних потреб людини;
- посилення контролю за виробництвом та обігом спирту етилового, інших спиртових дистилятів та алкогольних напоїв;
- удосконалення облікової роботи фіскальних органів;
- посилення автоматизації процесу адміністрування податків;
- покращення якості обслуговування платників податків тощо.

Висновки до третього розділу

1. Податковий кодекс України був прийнятий поспішно, без належного опрацювання, тому з моменту прийняття до нього вже неодноразово вносились зміни і, очевидно, ще будуть вноситись. Окрім того, Податковий кодекс України не відображає здобутки міжнародного досвіду у сфері оподаткування, зокрема країн-учасниць ЄС, тому можемо стверджувати, що цей законодавчий акт був прийнятий без врахування вимог щодо адаптації вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС.

2. Позитивні зрушення у системі адміністрування податків, що стали наслідком запровадження Податкового кодексу України, полягають у такому:

- узгоджено порядок ведення податкового та бухгалтерського обліку;
- створено умови для автоматичного відшкодування ПДВ підприємствам;
- запроваджено ризико-орієнтовану систему податкового контролю;
- зменшено строки проведення виїзних перевірок;
- спрощено процедуру оскарження рішень контролюючих органів шляхом запровадження дворівневої системи оскарження таких рішень;
- передбачено можливість використання дебіторської заборгованості платника податків як додаткового джерела погашення його податкового боргу;
- чітко визначено систему застосування штрафних санкцій.

3. Ефективному функціонуванню національної системи адміністрування податків перешкоджають чотири групи проблем:

- проблеми правового характеру, пов’язані з дотримання вимог податкового законодавства;

- проблеми організаційного характеру, що виникають на етапі організації процесу адміністрування податків;
- проблеми соціально-психологічного характеру, в основі яких лежить конфлікт інтересів фіскальних органів та платників податків;
- проблеми економічного характеру, пов’язані з недостатньою економічною ефективністю функціонування системи адміністрування податків.

4. Напрямами подолання основних проблем і недоліків системи адміністрування податків в Україні є:

- подальше доопрацювання положень Податкового кодексу України;
- активізація масово-роз’яснювальної роботи щодо ролі податків в економічному та суспільному розвитку держави та тлумачення норм податкового законодавства;
- організація щорічного стажування посадових осіб фіскальних органів у країнах ЄС;
- формування серед дітей та молоді податкової культури;
- проведення цілеспрямованої пропаганди серед платників щодо необхідності виконання такого громадянського обов’язку, як своєчасна та в повній мірі сплата податків;
- здешевлення процесу адміністрування податків.

5. Ефективна система справляння податків можлива лише за умови налагодженої взаємодії між її суб’єктами, саме тоді вона забезпечуватиме створення сприятливого середовища для підприємницької та інвестиційної діяльності, створення сприятливих умов діяльності податкових органів, зменшення частки випадковості при прогнозуванні бюджетних надходжень та вирішення інших проблем, пов’язаних з адмініструванням податків, зборів та інших платежів.

6. Вдосконалення системи адміністрування податків повинно базуватись на подальшому розвитку партнерських взаємовідносин поміж

платниками та податковими органами, в результаті чого буде трансформовано ставлення громадян до свого конституційного обов'язку сплати платежів податкового характеру з примусового до добровільного.

7. Основними напрямами вдосконалення системи адміністрування податків є:

- зменшення загального рівня податкового навантаження;
- посилення відповідальності з боку як платників податків, так і податкових органів за порушення податкового законодавства;
- зниження рівня корупції в країні;
- запровадження диференційованих ставок ПДВ;
- оподаткування спільного доходу сім'ї як об'єкта ПДФО;
- перегляд умов надання та розмірів податкових соціальних пільг в результаті підвищення розміру прожиткового мінімуму за рахунок адекватного визначення вартості споживчого кошика для задоволення основних потреб людини;
- посилення контрольних процедур за виробництвом та обігом спирту етилового, інших спиртових дистилятів та алкогольних напоїв;
- вдосконалення процедур обліку платників податків і платежів податкового характеру;
- вдосконалення та посилення процесів автоматизації процедур адміністрування податків;
- поліпшення якості обслуговування платників податків.

Основні результати розділу опубліковані у наукових працях автора [88; 89; 90; 93].

ВИСНОВКИ

Проведене нами дослідження дає підстави для таких висновків:

1. Адміністрування податків є органічною складовою управління системою оподаткування, тому поняття «адміністрування податків» є вужчим за своїм змістом, аніж «управління системою оподаткування». Адміністрування податків трактується як управлінська діяльність державних органів, спрямована на забезпечення і реалізацію контролю за дотриманням податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин.

2. Під системою адміністрування податків розуміється сукупність взаємопов'язаних елементів, зокрема фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади як керуючої і податкових платежів як керованої систем. Управлінська діяльність керуючої системи спрямована формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, що забезпечує реалізацію функцій податків у порядку, передбаченому законодавством.

3. До складу національної системи адміністрування податків входять такі елементи: податки, збори та платежі, які справляються на території України; структура та ієрархія фіскальних органів; права, обов'язки та відповідальність фіскальних органів; податкова робота; податкові пільги; податкові санкції; податкові відносини. Основними функціями системи адміністрування податків є фіскальна (забезпечення фінансовими ресурсами бюджетів різних рівнів), стимулювальна (створення таких умов оподаткування, які сприяють розвитку економічних процесів і явищ, а також підвищенню рівня добровільності сплати податків у країні) та контрольна (контроль з боку держави за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання).

4. Суб'єктами системи адміністрування податків є уповноважені державою фіскальні органи, платники податків, зборів та платежів до

бюджетів і державних цільових фондів, а також інші суб'єкти, які впливають на формування та функціонування системи адміністрування податків. Об'єктом цієї системи є процес мобілізації податкових платежів до бюджетів.

5. Податкові відносини виникають між такими суб'єктами системи процесу адміністрування податків: законодавчими та виконавчими органами, що здійснюють адміністрування податків; центральними органами влади та органами місцевого самоврядування; фіскальними органами та платниками податків; податковими агентами та платниками податків; фіскальними органами та податковими агентами; фіскальними органами, платниками податків та судами різних інстанцій; фіскальними органами різних країн.

6. Податкове законодавство України формувалось за умов переходу від командно-адміністративної до відкритої ринкової економіки. Чинне за часів планово-директивного розвитку економіки законодавство у сфері оподаткування, не відповідало тим соціально-економічним реаліям, які відкривались перед Україною у 90-х роках минулого століття із здобуттям незалежності. Тому формування нового податкового законодавства стало нагальною потребою. Однак робота у цьому напрямі проводилася шляхом проб і помилок, без належного науково-теоретичного обґрунтування.

7. Податковий кодекс України містить багато недоліків, оскільки впроваджувався в дію поспіхом. Для успішного реформування податкової системи необхідним було проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків та посадовими особами фіскальних органів на підготовчому етапі імплементації норм Податкового кодексу України.

8. У порівнянні з країнами-членами ЄС розміри ставок основних бюджетоутворюючих податків в Україні є значно меншими, однак загальний рівень податкового навантаження є нижчим в незначній мірі. Таким чином, високий рівень податкового навантаження в Україні спричинений не величиною податкових ставок, а широкою базою

оподаткування та особливостями процесу адміністрування податків. Для пересічного платника податків вітчизняна система оподаткуваня більш обтяжлива, аніж європейські, насамперед через те, що вимагає значних витрат на адмініструванням податків, зокрема, витрат на формування податкового законодавства, утримання органів фіскальної служби, ведення платниками податків обліку та подання ними відповідної звітності.

9. Основними бюджетоутворюючими податками в Україні є податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб і податок на прибуток підприємств. Динаміка податкових надходжень до Зведеного бюджету України за 2003-2013 рр. відображала загальні тенденції фінансово-економічної ситуації в державі. За допомогою інструментарію економіко-математичного моделювання складено прогноз податкових надходжень до Зведеного бюджету України на короткострокову перспективу (2014-2016 рр.), на основі чого виявлено тенденцію до їх зростання.

10. До макроекономічних показників, які впливають на фіскальний результат функціонування системи адміністрування податків, належать такі: динаміка ВВП (зі зростанням ВВП податкові надходження зростають); темпи інфляції (податкові надходження можуть як зростати, так і зменшуватись залежно від економічної ситуації в країні); розвиток підприємницької діяльності (податкові надходження до бюджетів зростатимуть, оскільки з розвитком підприємницької діяльності зростає добробут населення); обсяги експорту та імпорту (зі зростанням експорту та імпорту податкові надходження зростають); курс гривні до долара США та євро (податкові надходження до бюджетів зменшуються у разі девальвації національної грошової одиниці); платоспроможність населення (збільшення частки податкових платежів у структурі видатків населення спонукає громадян до ухиляння від сплати податків); грошова маса в обігу країни (зі зростанням грошової маси, податкові надходження теж зростають).

11. За результатами регресійного аналізу охарактеризовано залежність зміни сукупних податкових надходжень до Зведеного бюджету

від основних бюджетоутворюючих податків (податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, акцизного податку та інших податків), а також від обсягу ВВП, чистого екпорту та грошової маси в обігу.

12. На стан системи адміністрування податків комплексно впливають як зовнішні (загальний стан економіки країни, політична ситуація у країні, соціальна та економічна спрямованість політики уряду, ставлення народу до влади, менталітет народу, відносини країни із сусідніми державами), так і внутрішні (рівень законодавчого забезпечення стягнення податків, рівень професійної підготовки працівників фіскальних органів, рівень дотримання податкового законодавства як платниками податків, так і фіскальними органами, готовність платників податків до співпраці з фіскальними органами, зацікавленість владних органів управління у підтримці чи, взагалі, збереженні життєдіяльності підприємств, рівень автоматизації процесу адімінстрування податків) чинники.

13. Ознакою ефективності системи адміністрування податків є систематичне та в повному обсязі забезпечення надходжень від сплати податків до бюджетів, з урахуванням прав та інтересів платників податків, їх податкоспроможності.

14. Національній системі адміністрування податків властиві проблеми правового (пов’язані з дотримання положень податкового законодавства), організаційного (виникають на етапі організації процесу адміністрування податків), соціально-психологічного (спричинені конфліктом інтересів фіскальних органів та платників податків) та економічного характерів (пов’язані з недостатньою економічною ефективністю функціонування системи адміністрування податків). Напрямами їх подолання є: подальше вдосконалення податкового законодавства України; проведення масово-роз’яснювальної роботи щодо ролі податків в забезпеченні економічного та суспільного розвитку держави та тлумачення положень Податкового кодексу України;

організація та проведення курсів підвищення кваліфікації для посадових осіб фіскальних органів в країнах ЄС; формування серед дітей дошкільного, шкільного віку та студентства податкової культури; проведення цілеспрямованої пропаганди серед платників щодо необхідності своєчасно сплачувати податки в повній мірі; зменшення витрат на адміністрування податків; здійснення заходів зі своєчасного виявлення й усунення причин податкових девіацій.

15. Базисом вдосконалення системи адміністрування податків повинен бути подальший розвиток партнерських взаємовідносин між платниками податків і фіскальними органами, в основі якого лежить якісно нова філософія розуміння місця громадянина в процесі адміністрування податків, повага до його прав та інтересів.

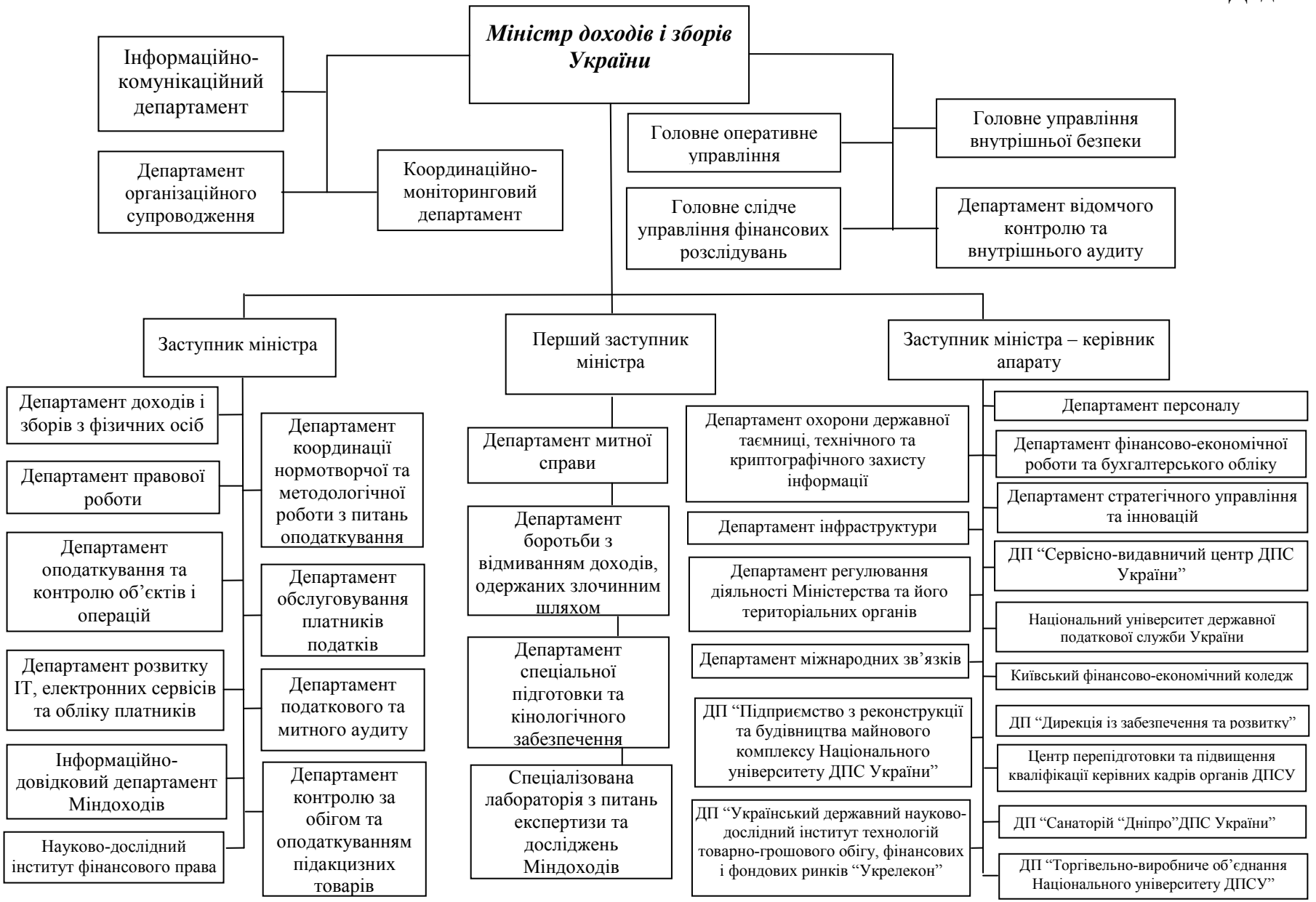
16. Виділено такі напрями вдосконалення системи адміністрування податків з урахуванням європейського досвіду: зниження податкового тиску на економіку країни; посилення відповідальності як для платників податків, так і для фіскальних органів за порушення податкової та службової дисципліни; активна боротьба з корупцією в країні; запровадження диференційованих ставок ПДВ з урахуванням соціальної значущості товарів і послуг; оподаткування податком на доходи фізичних осіб спільного доходу сім'ї; адекватне визначення вартості споживчого кошика для задоволення основних потреб людини, і, як наслідок, підвищення прожиткового мінімуму та перегляд розмірів й умов надання податкових соціальних пільг; посилення контрольних процедур за виробництвом і реалізацією спирту етилового, інших спиртових дистилятів та алкогольних напоїв; удосконалення процедур обліку платників податків і податкових надходжень; запровадження новітніх технологій, посилення автоматизації процесу адміністрування податків; поліпшення якості обслуговування платників податків, підвищення податкової культури.

Додатки

Додаток А

Джерело: побудовано автором за даними:
Офіційний сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sts.gov.ua/pro-dpa-ukraini/struktura-dos/

Додаток Б



Джерело: побудовано автором за даними: Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minrd.gov.ua/

Додаток В

Структура митних органів

Джерело: побудовано автором за даними:
Офіційний сайт Державної митної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://arc.customs.gov.ua/dmsu/control/uk/index

Додаток Г

Джерело: побудовано автором за даними:
Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/

Додаток Д

Порівняння системи адміністрування податків перед запровадженням Податкового кодексу України і після цього

ХАРАКТЕРИСТИКИ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНИ	
перед запровадженням Податкового кодексу України	**після запровадження Податкового кодексу України**
Ставка ПДВ – 20%.	Ставка ПДВ – 17% (з 1 січня 2015 р.).
Ставка податку на прибуток підприємств – 25%.	Ставка податку на прибуток підприємств – 16% (з 1 квітня 2011 р. по 31 грудня 2011 р. включно – 23%; з 1 січня 2012 р. по 31 грудня 2012 р. включно – 21%; з 1 січня 2013 р. по 31 грудня 2013 р. включно – 19%; з 1 січня 2014 р. по 31 грудня 2014 р. включно – 18%; з 1 січня 2015 р. по 31 грудня 2015 р. включно – 17%; з 1 січня 2016 р.– 16%,).
Акцизний збір – непрямий податок на високорентабельні та монопольні товари, що включається у ціну продукції.	Акцизний податок – непрямий податок на високорентабельні та монопольні товари, що включається у ціну продукції.
Ставка податку з доходів фізичних осіб – 15%.	Ставка податку на доходи фізичних осіб – 15% і 17%
Не стягується податок на доходи, одержувані фізичними особами від розміщення коштів на депозитному або поточному банківському рахунку.	15% – податок на доходи, одержувані фізичними особами від розміщення коштів на депозитному або поточному банківському рахунку (з серпня 2014 р.).
Платники податків сплачували 28 загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів).	Платники податків сплачують 18 загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів).
В Україні справлявся збір за забруднення навколишнього природного середовища.	В Україні запроваджено екологічний податок.
Місцеві податки – податок з реклами і комунальний податок.	Місцеві податки – податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та єдиний податок.
12 місцевих зборів (обов'язкових платежів).	3 місцеві збори: збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.
Об'єктами оподаткування податком з власників транспортних засобів та інших самохідних машин є: • колісні транспортні засоби; • яхти, судна парусні і човни моторні.	Об'єктами оподаткування податком на транспортні засоби є: • колісні транспортні засоби; • судна; • літаки та вертольоти.
Контролюючі органи: • податкові органи; • митні органи; • органи Пенсійного фонду України; • органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування.	Контролюючі органи: • податкові органи; • митні органи.
Податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – до 1 квітня року, що настає за звітним.	Податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – до 1 травня року, що настає за звітним.

Продовження додатку Д

ХАРАКТЕРИСТИКИ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНИ	
перед запровадженням Податкового кодексу України	**після запровадження Податкового кодексу України**
Органи державної податкової служби мають право проводити такі види перевірок: • планові та позапланові виїзні; • документальні невиїзні (камеральні).	Органи державної фіскальної служби мають право проводити такі види перевірок: • камеральні; • документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні); • фактичні.
Тривалість планової виїзної перевірки не повинна перевищувати 30 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва – 20 робочих днів. Тривалість позапланової виїзної перевірки не повинна перевищувати 15 робочих днів, а щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів. Подовження термінів проведення планової виїзної перевірки можливе на термін не більш як 15 робочих днів, а стосовно суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів. Подовження термінів проведення позапланової виїзної перевірки можливе на термін не більш як 10 робочих днів.	Тривалість планових перевірок не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, щодо суб’єктів малого підприємництва – 10 робочих днів, інших платників податків – 20 робочих днів. Продовження строків проведення перевірок можливе за рішенням керівника органу державної фіскальної служби не більш як на 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб’єктів малого підприємництва – не більш як на 5 робочих днів, інших платників податків – не більш як на 10 робочих днів. Тривалість позапланових перевірок (крім перевірок, що проводяться за наявності обставин, визначених у підпункті 78.1.8 пункта 78.1 статті 78 Податкового кодексу України, тривалість яких встановлена у статті 200 цього Кодексу), не повинна перевищувати 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб’єктів малого підприємництва – 5 робочих днів, інших платників податків – 10 робочих днів.

Джерело: побудовано автором на підставі таких джерел:

- Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р.;
- Закон України № 1252-XII 25 червня 1991 р. «Про систему оподаткування» (втратив чинність);
- Закон України № 2181-III від 21 грудня 2000 р. «Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (втратив чинність);
- Закон України № 334/94-ВР від 28 грудня 1994 р. «Про оподаткування прибутку підприємств» (втратив чинність);
- Закон України № 889-IV від 22 травня 2003 р. «Про податок з доходів фізичних осіб» (втратив чинність).

Додаток Е

Зміна рівня оподаткування у країнах-членах ЄС-27 за період 2000-2012 рр.

Країна	Рівень оподаткування у 2012 році, %	Рівень оподаткування у 2000 році, %	Зміна рівня оподаткування за період 2000 - 2012 рр., %
Австрія	43,1	43	0,1
Бельгія	45,4	45,1	0,3
Болгарія	27,9	31,5	-3,6
Велика Британія	35,4	36,8	-1,4
Греція	35	34,6	0,4
Данія	48,1	49,4	-1,3
Естонія	32,5	31	1,5
Ірландія	28,7	31,3	-2,6
Іспанія	32,5	34,1	-1,6
Італія	44	41,5	2,5
Кіпр	35,3	30	5,3
Латвія	27,9	29,7	-1,8
Литва	27,2	30	-2,8
Люксембург	39,3	39,2	0,1
Мальта	33,6	27,3	6,3
Нідерланди	39	39,9	-0,9
Німеччина	39,1	41,3	-2,2
Польща	32,5	32,6	-0,1
Португалія	32,4	31,1	1,3
Румунія	28,3	30,2	-1,9
Словаччина	28,3	34,1	-5,8
Словенія	37,6	37,3	0,3
Угорщина	39,2	39,8	-0,6
Фінляндія	44,1	47,2	-3,1
Франція	45	44,2	0,8
Чехія	35	33,8	1,2
Швеція	44,2	51,5	-7,3
ЄС-27	39,4	40,4	-1

Джерело: побудовано автором за даними:
Taxation trends in the European Union. – 2013. – P. 172.

Додаток Ж

Найвищі ставки податку на доходи фізичних осіб у країнах-членах ЄС за 1995-2013 рр.

Країна	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Австрія	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Бельгія	60,6	60,6	60,6	60,6	60,6	60,6	60,1	56,4	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7	53,7
Болгарія	50	50	40	40	40	40	38	29	29	29	24	24	24	10	10	10	10	10	10
Велика Британія	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	50	50	50	45
Греція	45	45	45	45	45	45	42,5	40	40	40	40	40	40	40	40	49	49	49	46
Данія	63,5	62	62,9	61,4	61,1	59,7	59,6	59,8	59,8	59	59	59	59	59	59	55,4	55,4	55,4	55,6
Естонія	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	24	23	22	21	21	21	21	21	21
Ірландія	48	48	48	46	46	44	42	42	42	42	42	42	41	41	41	41	41	41	41
Іспанія	56	56	56	56	48	48	48	48	45	45	45	45	43	43	43	43	45	52	52
Італія	51	51	51	46	46	45,9	45,9	46,1	46,1	46,1	44,1	44,1	44,9	44,9	44,9	45,2	47,3	47,3	47,3
Кіпр	40	40	40	40	40	40	40	40	30	30	30	30	30	30	30	30	30	38,5	38,5
Латвія	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	23	26	25	25	24
Литва	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	33	27	27	24	15	15	15	15	15
Люксембург	51,3	51,3	51,3	47,2	47,2	47,2	43,1	39	39	39	39	39	39	39	39	39	42,1	41,3	43,6
Мальта	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
Нідерланди	60	60	60	60	60	60	52	52	52	52	52	52	52	52	52	52	52	52	52
Німеччина	57	57	57	55,9	55,9	53,8	51,2	51,2	51,2	47,5	44,3	44,3	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5	47,5
Польща	45	45	44	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	32	32	32	32	32
Португалія	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	42	42	42	42	45,9	50	49	53
Румунія	40	40	40	48	40	40	40	40	40	40	16	16	16	16	16	16	16	16	16
Словаччина	42	42	42	42	42	42	42	38	38	19	19	19	19	19	19	19	19	19	25
Словенія	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	41	41	41	41	41	41	50
Угорщина	44	44	44	44	44	44	40	40	40	38	38	36	40	40	40	40,6	20,3	20,3	16
Фінляндія	62,2	61,2	59,5	57,8	55,6	54	53,5	52,5	52,2	52,1	51	50,9	50,5	50,1	49,1	49	49,2	49	51,1
Франція	59,1	59,6	57,7	59	59	59	58,3	57,8	54,8	53,4	53,5	45,8	45,8	45,8	45,8	45,8	46,7	46,8	50,2
Чехія	43	40	40	40	40	32	32	32	32	32	32	32	32	15	15	15	15	15	22
Швеція	61,3	61,4	54,4	56,7	53,6	51,5	53,1	55,5	54,7	56,5	56,6	56,6	56,6	56,4	56,5	56,6	56,6	56,6	56,6
ЄС-27	47,3	47,1	46,4	46,1	45,3	44,7	43,7	42,9	42,2	41,2	39,9	39,3	39,1	37,9	37,2	37,9	37,6	38,1	38,9

Джерело: побудовано автором за даними:

Taxation trends in the European Union. – 2013. – P.35.

Додаток З

Ставки корпоративного податку в країнах-членах ЄС за 1995-2013 рр.

Країна	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Австрія	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Бельгія	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	40,2	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
Болгарія	40	40	40,2	37	34,3	32,5	28	23,5	23,5	19,5	15	15	10	10	10	10	10	10	10
Велика Британія	33	33	31	31	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	28	28	26	24	23
Греція	40	40	40	40	40	40	37,5	35	35	35	32	29	25	35	35	24	20	20	26
Данія	34	34	34	34	32	32	30	30	30	30	28	28	25	25	25	25	25	25	25
Естонія	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	24	23	22	21	21	21	21	21	21
Ірландія	40	38	36	32	28	24	20	16	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Іспанія	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	32,5	30	30	30	30	30	30
Італія	52,2	53,2	53,2	41,3	41,3	41,3	40,3	40,3	38,3	37,3	37,3	37,3	37,3	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4
Кіпр	25	25	25	25	25	29	28	28	15	15	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Латвія	25	25	25	25	25	25	25	22	19	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Литва	29	29	29	29	29	24	24	15	15	15	15	19	18	15	20	15	15	15	15
Люксембург	40,9	40,9	39,3	37,5	37,5	37,5	37,5	30,4	30,4	30,4	30,4	29,6	29,6	29,6	28,6	28,6	28,8	28,8	29,2
Мальта	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
Нідерланди	35	35	35	35	35	35	35	34,5	34,5	34,5	31,5	29,6	25,5	25,5	25,5	25,5	25	25	25
Німеччина	56,8	56,7	56,7	56	51,6	51,6	38,3	38,3	39,6	38,3	38,7	38,7	38,7	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8	29,8
Польща	40	40	38	36	34	30	28	28	27	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19
Португалія	39,6	39,6	39,6	37,4	37,4	35,2	35,2	33	33	27,5	27,5	27,5	26,5	26,5	26,5	29	29	31,5	31,5
Румунія	38	38	38	38	38	25	25	25	25	25	16	16	16	16	16	16	16	16	16
Словаччина	40	40	40	40	40	29	29	25	25	19	19	19	19	19	19	19	19	19	23
Словенія	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	23	22	21	20	20	18	17
Угорщина	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	17,6	17,5	17,5	21,3	21,3	21,3	20,6	20,6	20,6	20,6
Фінляндія	25	28	28	28	28	29	29	29	29	29	26	26	26	26	26	26	26	24,5	24,5
Франція	36,7	36,7	41,7	41,7	40	37,8	36,4	35,4	35,4	35,4	35	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4	36,1	36,1
Чехія	41	39	39	35	35	31	31	31	31	28	26	24	24	21	20	19	19	19	19
Швеція	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	28	26,3	26,3	26,3	26,3	22
ЄС-27	35,3	35,3	35,2	34,1	33,5	31,9	30,7	29,3	28,3	27	25,5	25,3	24,5	24	23,9	23,3	23,1	23	23,2

Джерело: побудовано автором за даними:

Taxation trends in the European Union. – 2013. – P.38.

Додаток И

Структура податкових надходжень Зведеного бюджету України за 2003-2013 рр.

Рік	Податок на додану вартість, млн грн	Частка ПДВ у загальному обсязі податкових надходжень Зведеного бюджету України, %	Податок на доходи фізичних осіб, млн грн	Частка ПДФО у загальному обсязі податкових надходжень Зведеного бюджету України, %	Податок на прибуток підприємств, млн грн	Частка ППП у загальному обсязі податкових надходжень Зведеного бюджету України, %	Акцизний податок, млн грн	Частка АП у загальному обсязі податкових надходжень Зведеного бюджету України, %	Інші податки та збори, млн грн	Частка інших податків та зборів у загальному обсязі податкових надходжень Зведеного бюджету України, %	Податкові надходження Зведеного бюджету України, млн грн
2003	12598,1	23,19	13521,3	24,89	13237,2	24,37	5246,1	9,66	9718,3	17,89	54321
2004	16733,5	26,49	13212,3	20,92	16161,7	25,59	6704,4	10,61	103488	163,85	63161,7
2005	33803,8	34,47	17325,2	17,67	23464	23,93	7945,4	8,10	15526,8	15,83	98065,2
2006	50396,7	40,08	22791,1	18,13	26172,1	20,81	8608,1	6,85	17775,1	14,14	125743,1
2007	59382,8	36,82	34782,1	21,57	34407,2	21,34	10567,7	6,55	22124,4	13,72	161264,2
2008	92082,6	40,54	45895,8	20,20	47856,8	21,07	12783,1	5,63	28546,5	12,57	227164,8
2009	84596,7	40,66	44485,3	21,38	33048	15,88	21624,5	10,39	24318,7	11,69	208073,2
2010	86315,9	36,82	51029,3	21,77	40359,1	17,21	28316,1	12,08	28427,3	12,13	234447,7
2011	130093,8	38,87	60224,5	17,99	55097	16,46	33919,2	10,13	55357,4	16,54	334691,9
2012	138826,8	38,50	68092,4	18,88	55793	15,47	38428,7	10,66	59426,3	16,48	360567,2
2013	181716,9	50,70	72151,1	20,13	54993,8	15,34	27721,3	7,73	21820,7	6,09	358403,8

Джерело: складено та розраховано автором за даними:

Статистичний щорічник України за 2007 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/
Статистичний щорічник України за 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/
Статистичний щорічник України за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/
Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/

Додаток К

Визначення регресійної залежності податкових надходжень до Зведеного бюджету України від податку на додану вартість

Регресійна статистика

Коефіцієнт множинної регресії *R*	0,9766
Коефіцієнт детермінації R^2	0,9538
Нормований коефіцієнт детермінації R^2	0,9486
Стандартна помилка	25,6716
Спостереження	11

Дисперсійний аналіз

	df	*SS*	*MS*	*F*	*Значущість F*
Регресія	1	122364,3	122364,3	185,6724	2,59E-07
Залишок	9	5931,298	659,0331		
Разом	10	128295,5			

Значення коефіцієнтів

	Коефіцієнти	*Стандартна помилка*	*t-статистика*	*P-значення*
Y-перетин	35,35688	14,49527	2,43928	0,037409
Змінна X_1	2,072058	0,152065	13,62611	2,59058E-07

Джерело: складено та розраховано автором за даними:
Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

Додаток Л

Визначення регресійної залежності податкових надходжень до Зведеного бюджету України від податку на доходи фізичних осіб

Регресійна статистика

Коефіцієнт множинної регресії *R*	0,9897
Коефіцієнт детермінації R^2	0,9796
Нормований коефіцієнт детермінації R^2	0,9773
Стандартна помилка	17,0425
Спостереження	11

Дисперсійний аналіз

	df	*SS*	*MS*	*F*	*Значущість F*
Регресія	1	125682,6	125682,6	432,7213	6,42E-09
Залишок	9	2614,022	290,4469		
Разом	10	128296,6			

Значення коефіцієнтів

	Коефіцієнти	*Стандартна помилка*	*t-статистика*	*P-значення*
Y-перетин	-6,95568	11,2982	-0,61565	0,553376759
Змінна X_1	5,191347	0,249561	20,80195	6,41735E-09

Джерело: складено та розраховано автором за даними:
Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

Додаток М

Визначення регресійної залежності податкових надходжень до Зведеного бюджету України від податку на прибуток підприємств

Регресійна статистика

Коефіцієнт множинної регресії *R*	0,9752
Коефіцієнт детермінації R^2	0,9512
Нормований коефіцієнт детермінації R^2	0,9457
Стандартна помилка	26,3809
Спостереження	11

Дисперсійний аналіз

	df	*SS*	*MS*	*F*	*Значущість F*
Регресія	1	122033	122033	175,3461	3,31E-07
Залишок	9	6263,596	695,9552		
Разом	10	128296,6			

Значення коефіцієнтів

	Коефіцієнти	*Стандартна помилка*	*t-статистика*	*P-значення*
Y-перетин	-54,579558	20,97032	-2,6027	0,028611
Змінна X_1	7,05529256	0,532803	13,24183	3,31E-07

Джерело: складено та розраховано автором за даними:
Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

Додаток Н

Визначення регресійної залежності податкових надходжень до Зведеного бюджету України від акцизного податку

Регресійна статистика

Коефіцієнт множинної регресії *R*	0,926126
Коефіцієнт детермінації R^2	0,857709
Нормований коефіцієнт детермінації R^2	0,841899
Стандартна помилка	45,03757
Спостереження	11

Дисперсійний аналіз

	df	*SS*	*MS*	*F*	*Значущість F*
Регресія	1	110041,1	110041,1	54,25069	4,26E-05
Залишок	9	18255,44	2028,383		
Разом	10	128296,6			

Значення коефіцієнтів

	Коефіцієнти	*Стандартна помилка*	*t-статистика*	*P-значення*
Y-перетин	42,23666	25,63161	1,647835	0,13379
Змінна X_1	8,725158	1,184597	7,365507	4,26E-05

Джерело: складено та розраховано автором за даними:
Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

Додаток О

Визначення регресійної залежності податкових надходжень до Зведеного бюджету України від інших податків (крім ПДВ, ПДФО, ППП, акцизного податку)

Регресійна статистика

Коефіцієнт множинної регресії *R*	0,8112
Коефіцієнт детермінації R^2	0,6580
Нормований коефіцієнт детермінації R^2	0,6199
Стандартна помилка	69,8244
Спостереження	11

Дисперсійний аналіз

	df	*SS*	*MS*	*F*	*Значущість F*
Регресія	1	84417,57	84417,57	17,31484	0,002444
Залишок	9	43879,02	4875,447		
Разом	10	128296,6			

Значення коефіцієнтів

	Коефіцієнти	*Стандартна помилка*	*t-статистика*	*P-значення*
Y-перетин	53,47305	41,51367	1,288083	0,229847
Змінна X_1	5,581985	1,341465	4,16111	0,002444

Джерело: складено та розраховано автором за даними:
Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

Додаток П

Макроекономічні показники, що впливають на обсяг податкових надходжень до Зведеного бюджету України

Рік	Податкові надходження до Зведеного бюджету України, млн грн	Обсяг ВВП, млн грн	Індекс інфляції, %	Кількість суб'єктів господарювання, за даними ЄДРПОУ, од.	Обсяг експорту, млн дол. США	Обсяг імпорту, млн дол. США	Обсяг чистого експорту, млн.дол. США	Середньо-річний курс гривні до дол. США, грн	Середньо-місячний наявний дохід у розрахунку на 1 особу, грн	Грошова маса в обігу України, млн грн
2003	54 321	267 344	108,2	935 578	20 679,4	20 344,3	335,1	5,33	282,25	95 043
2004	63 161,7	345 113	112,3	981 054	32 672,3	28 996	3 676,3	5,32	371,21	125 801
2005	98 065,2	441 452	110,3	1 023 396	34 228,4	36 136,3	-1 907,9	5,12	525,5	194 071
2006	125 743,1	544 153	111,6	1 070 705	38 368	45 038,6	-6 670,6	5,05	646,03	261 063
2007	161 264,2	720 731	116,6	1 133 200	49 296,1	60 618	-11 321,9	5,05	842,19	396 156
2008	227 164,8	948 056	122,3	1 187 020	66 967,3	85 535,3	-18 568	5,27	1 139,53	515 727
2009	208 073,2	913 345	112,3	1 228 888	39 695,7	45 433,1	-5 737,4	7,79	1 196,52	487 298
2010	234 447,7	1 094 607	109,1	1 258 513	51 405,2	60 742,2	-9 337	7,93	1 536,14	597 872
2011	334 691,9	1 316 600	104,6	1 294 641	68 394,2	82 608,2	-14 214	7,97	1 799,46	685 515
2012	360 567,2	1 408 889	99,8	1 323 807	68 809,8	84 658,1	-15 848,3	7,99	1 993,97	773 199
2013	358 403,8	1 454 931	100,5	1 346 186	63 312,02	76 963,97	-13 652	7,99	2 180,13	908 994

Джерело: складено автором за даними:
Офіційний сайт Державної служби статистики України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

Додаток Р

Визначення регресійної залежності податкових надходжень до Зведеного бюджету України від обсягів ВВП та чистого експорту

Регресійна статистика

Коефіцієнт множинної регресії *R*	0,9945
Коефіцієнт детермінації R^2	0,9891
Нормований коефіцієнт детермінації R^2	0,9864
Стандартна помилка	13162,78
Спостереження	11

Дисперсійний аналіз

	df	*SS*	*MS*	*F*	*Значущість F*
Регресія	2	1,26911E+11	6,35E+10	366,2457	1,36E-08
Залишок	8	1386069817	1,73E+08		
Разом	10	1,28297E+11			

Значення коефіцієнтів

	Коефіцієнти	*Стандартна помилка*	*t-статистика*	*P-значення*
Y-перетин	-21114,5	9828,451971	-2,14831	0,063944
Змінна X_1	0,253271	0,017126502	14,78823	4,3E-07
Змінна X_2	-0,68028	1,034855511	-0,65737	0,5294

Джерело: складено та розраховано автором за даними:
Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

Додаток С

Обсяг податкових надходжень до Зведеного бюджету України при заданих обсягах ВВП та чистого експорту, млн грн.

	Чистий експорт, млн дол. США										
ВВП, млн грн	**335,1**	**3 676,3**	**-1 907,9**	**-6 670,6**	**-11 321,9**	**-18 568**	**-5 737,4**	**-9 337**	**-14 214**	**-15 848,3**	**-13 652**
267 344	**46 368**	44 095	47 894	51 134	54 298	59 227	50 499	52 948	56 265	57 377	55 883
345 113	66 065	**63 792**	67 590	70 830	73 995	78 924	70 195	72 644	75 962	77 074	75 580
441 452	90 464	88 191	**91 990**	95 230	98 394	103 324	94 595	97 044	100 362	101 474	99 979
544 153	116 476	114 203	118 001	**121 241**	124 406	129 335	120 606	123 055	126 373	127 485	125 991
720 731	161 198	158 925	162 723	165 963	**169 128**	174 057	165 328	167 777	171 095	172 207	170 713
948 056	218 772	216 499	220 298	223 538	226 702	**231 632**	222 903	225 352	228 670	229 782	228 287
913 345	209 981	207 708	211 507	214 747	217 911	222 840	**214 112**	216 561	219 879	220 990	219 496
1 094 607	255 889	253 616	257 415	260 655	263 819	268 749	260 020	**262 469**	265 787	266 899	265 405
1 316 600	312 114	309 841	313 640	316 880	320 044	324 973	316 244	318 693	**322 011**	323 123	321 629
1 408 889	335 488	333 215	337 014	340 254	343 418	348 347	339 619	342 068	345 385	**346 497**	345 003
1 454 931	347 149	344 876	348 675	351 915	355 079	360 008	351 280	353 729	357 046	358 158	**356 664**

Джерело: складено та розраховано автором за даними:

Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

Додаток Т

Визначення регресійної залежності податкових надходжень до Зведеного бюджету України від обсягів ВВП, чистого експорту та грошової маси в економіці країни

Регресійна статистика

Коефіцієнт множинної регресії *R*	0,9948
Коефіцієнт детермінації R^2	0,9897
Нормований коефіцієнт детермінації R^2	0,9854
Стандартна помилка	13675,44
Спостереження	11

Дисперсійний аналіз

	df	*SS*	*MS*	*F*	*Значущість F*
Регресія	3	1,27E+11	4,23E+10	226,3375	2,49E-07
Залишок	7	1,31E+09	1,87E+08		
Разом	10	1,28E+11			

Значення коефіцієнтів

	Коефіцієнти	*Стандартна помилка*	*t-статистика*	*P-значення*
Y-перетин	-27686,5	14465,4	-1,91398	0,097187
Змінна X_1	0,3048783	0,082402	3,699908	0,007656
Змінна X_2	-0,692173	1,075321	-0,64369	0,540285
Змінна X_3	-0,082682	0,128903	-0,64143	0,541669

Джерело: складено та розраховано автором за даними:

Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27-35.

2. Білик О. Еволюція податкових органів на селі у 20–30-ті роки XX століття / О.А. Білик [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Gv/2010_16/articles/9_Bilik.pdf

3. В киевском отеле «Хайят» состоялась международная конференция «Налоговая реформа: перезагрузка» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.reformclub.org.ua/news/club/1174/

4. Варналій З. Стан, проблеми та перспективи податкового стимулювання суб'єктів підприємництва в умовах дії Податкового кодексу України / З.С. Варналій, О.В Панасюк // Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. – Київ, 2013. – № 148. – С. 11- 15..

5. Василик О.Д. Податкова система України : навчальний посібник / О.Д. Василик. – К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. – 478 с.

6. Василькова Т. Оцінка факторів впливу на обсяги податкових платежів до бюджетів усіх рівнів / Т.В. Василькова, М.С. Лаба, Т.М. Єгорова // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2009. – № 3 (46). – С. 122-129.

7. Веклин Р. Обґрунтування доцільності запровадження в Україні податку на нерухомість / Р. Веклин // Матеріали міжнародної наукової студентсько-аспірантської конференції «Економіка України в умовах посилення глобалізаційних процесів: виклики і перспективи» (15-16.05.2009 р., Львівський національний уніеврситет імені Івана Франка). – Львів, 2009. – С. 75-77.

8. Веклин Р. Особливості інтеграції податкової системи України до вимог Європейського Союзу / Р.Ю. Веклин // Матеріали IV всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів і студентів

«Актуальні проблеми фінансової системи України». Т. І (24.04.2009 р., Черкаський державний технологічний університет). – Черкаси, 2009. – С. 43- 45.

9. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь: Перун, 2004. – 1440 с.

10. Великі платники податків з початку року сплатили до бюджету 90 млрд грн – ДПСУ // Фінанси. Останні новини. 17.09.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://economics.unian.net/ukr/detail/140180

11. Внесок великих платників податків Львівщини до бюджету – понад 2 млрд грн // Офіційний сайт ДПС у Львівській області [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lv.sts.gov.ua/diialnist-sts/zabezpechennya-nadhodjen/68467.html

12. Воронкова О. Інституціональні пастки ефективного розвитку податкового менеджменту в Україні / О. М. Воронкова // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2014. – № 2. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua

13. Воронкова О. Перспективи реалізації регулюючого потенціалу Податкового кодексу України / О. М. Воронкова // Формування ринкових відносин в Україні: збірник наукових праць / [наук. ред. І. Г. Манцуров]. – К., 2012. – Вип. 1 (128). – С. 6–10.

14. Воронкова О. Сучасний стан сплати податків в Україні / О. М. Воронкова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 4 (66). – С. 155-161.

15. Воронкова О. Теоретико-методологічні засади ефективності податкового менеджменту / О. М. Воронкова // Економічний вісник Переяслав-Хмельницького державного педагогічного університету імені Григорія Сковороди : збірник наукових праць. – Переяслав-Хмельницький, 2011. – Вип. 17/1. – С. 198-202.

16. Воронкова О. Формування понятійного апарату управління процесом оподаткування / О. М. Воронкова // Наука й економіка. – Хмельницький, 2014. – Вип. 1 (33). – С. 235-243.

17. Вступивши у Митний союз, Україна втратить економічний суверенітет – експерт // Економічна правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.epravda.com.ua/news/2012/06/17/326624/

18. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.licasoft.com.ua/index.php/component/lica/?href=0&view=text&base=1&id=627784&menu=782075

19. Герасименко П. Проблеми ПДВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrbiznes.com/analitic/economy/9164.html

20. Головко І. Оподаткування за класовим принципом / І. Головко // Вісник податкової служби України. – Вересень 2007. – №34. – С.78-79.

21. Данилишин Б. Статус України в Митному Союзі: оцінка ситуації [Електронний ресурс] / Б.Данилишин // Галицькі контракти. – 2013, червень. – Режим доступу: http://kontrakty.ua/article/62956

22. Данилов О. Податок на додану вартість: проблема оптимізації адміністрування / О.Д. Данилов // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 12. – С. 45-48.

23. Держава і право західноукраїнських земель у складі Австро-Угорської імперії (1772-1918 рр.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.lnu.edu.ua/faculty/

24.Десятнюк О. Упорядкованість роботи з податковими ризиками в процесі адміністрування податків / О.М. Десятнюк // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 1. – С. 109-117.

25. Економічна енциклопедія : в 3 т. / відп. ред. С.В. Мочерний. – К.: Академія, 2000. – Т. 1. – 864 с.

26. Економічна теорія: макро- і мікроекономіка / за ред. З. Ватаманюка, С. Панчишина : навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів. – 3-те вид. стреотип. – К.: Видавничий Дім Альтернативи, 2005. – 606 с.

27. Ёлкина С. Проблемы налогового администрирования на современном этапе и пути их решения [Електронний ресурс] / С.С. Ёлкина, Е.С. Белоусова // Материалы III Общероссийской студенческой электронной научной конференции «Студенческий научный форум», 15-20 февраля 2011 г. – Режим доступу: http://www.rae.ru/forum2011/

28. Етапи розвитку державної податкової служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=241756&cat_id=73148

29. Єфименко Т. Податковий кодекс України як перший крок на шляху реформування вітчизняної податкової системи / Т.І. Єфименко // Фінанси України. – 2010. – № 12. – С. 3-11.

30.Замасло О. Податкова система : навчальний посібник / О.Т. Замасло, І.І. Приймак, О.В. Грін. – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2011. – 377 с.

31. Звіт про виконання Державного бюджету України за минулий рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/

32. Звіт про виконання Плану основних питань економічної та контрольної роботи Державної податкової служби України на 2011 рік: наказ ДПА України від 08.02.11 №74 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minrd.gov.ua/data/files/201.doc

33. Звіт про виконання Плану основних питань економічної та контрольної роботи Державної податкової служби у Львівській області на 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lv.minrd.gov.ua/data/material/000/046/82551/0.doc

34. Звіт про виконання Плану роботи Головного управління Міндоходів у Львівській області на 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lv.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/131198.html

35. Іванов Ю. Податковий менеджмент : підручник / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима, В.В. Карпова. – К.: Знання, 2008. – 488 с.

36. Ільяшенко В. Удосконалення системи адміністрування податкових платежів до державного бюджету [Електронний ресурс] / В. А. Ільяшенко // Ефективна економіка. – Режим доступу: http://www.economy. nayka.com.ua/?op=1&z=1953

37. Інформація про результати розгляду скарг платників податків на рішення органів державної податкової служби: лист ДПСУ від 06.02.2012 №3523/7/10-2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sts.gov.ua/ dodatkova-informatsiya/apelyatsii-platnikiv-odatki/53703.html

38. Кармінська-Белоброва М. Напрями реформування механізму адміністрування податків [Електронний ресурс] / М.В. Кармінська-Белоброва. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tpdu/ 2010_3/doc/3/15.pdf

39. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. / Дж. М. Кейнс. – М.: Прогресс, 1978. – 548 с.

40. Кізима А. Прогнозування і планування надходжень податку на додану вартість: теорія та практика / А. Я. Кізима, І. А. Крисоватий // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка. – 2011. – Вип. 16. – С. 51-57.

41. Кміть В. Оцінка ефективності взаємовідносин між податковими органами і платниками податків в Україні та напрями підвищення рівня податкової культури / В.М. Кміть, О.З. Сідорська // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : науковий збірник / за ред. І.Г. Ткачук. – Івано-Франківськ: В-во Прикарпатського національного університету ім. Василя Стефаника, 2012. – Вип. 9. – Т. 1. – С. 20-28.

42. Кміть В. Правові аспекти забезпечення ефективності податкового регулювання в Україні / В.М. Кміть // Науковий журнал ТНЕУ «Світ фінансів». – 2010. – №4 (25). – С 107-116.

43. Кміть В. Правові колізії у податковому законодавстві України та шляхи їх усунення / В.М. Кміть // Науковий вісник національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 1 (48). – С. 209-215.

44. Кміть В. Проблеми відшкодування ПДВ та роль інформаційних технологій у їх вирішенні / В.М. Кміть // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики, 2012. – №3(19). – С.19-35.

45. Кміть В. Роль фіскальної політики України в умовах глобалізації / В.М. Кміть // Науковий вісник Чернівецького національного університету : збірник наукових праць. Економіка. – Чернівці, 2013. – Вип. 650-652. – С. 118-128.

46. Кодекс професійної етики працівника Державної податкової служби України: наказ ДПА України №59 від 07.02.06. – Інфодиск: «Законодавство України».

47. Комарова І. Історичні аспекти оподаткування селянства в Україні / І.В. Комарова // Фінанси України. – 2001. – № 6. – С. 96–102.

48. Конституція України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-E2%F0

49. Коритко Л. Регулювання оподаткування суб'єктів господарювання Австрії та Угорщини в другій половині XIX ст. [Електронний ресурс] / Л.Я. Коритко // Режим доступу: http://www.rusnauka.com/26_SSN_2010/Economics/71272.doc.htm

50. Крисоватий А.І. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія / А.І. Крисоватий, Т.Л. Томнюк. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2012. – 212 с.

51. Кричок Б. Павло Полуботок і його золото / Б. Кричок // Порадник: Бахмацька районна незалежна газета. – 21 грудня 2007 р. – С.20-24.

52. Крупка М. Фінансово-кредитний механізм інноваційного розвитку економіки України / М.І. Крупка. – Львів: Вид. центр ЛНУ ім. І.Франка, 2001. – 608 с.

53. Крушельницька Т. Межі і результати вдосконалення адміністрування податків в України [Електронний ресурс] / Т. Крушельницька // Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/.../11ktaapu.pdf

54. Лев Диакон. История. Книга 4 / пер. с греч. М.М.Копыленко. – М.: Наука, 1988. – 354 с.

55. Мартинюк В. Факторний аналіз чинників впливу на розміри податкових надходжень до Державного бюджету України / В.П. Мартинюк // Фінанси України. – 2011. – №1. – С. 40-51.

56. Межейнікова В. Сутнісні аспекти податкового адміністрування в Україні [Електронний ресурс] / В.Ф. Межейнікова //Режим доступу: http://dspace.uabs.edu.ua/handle/123456789/4978

57. Мельник В. Адміністрування податків в історичній ретроспективі / В.М. Мельник // Фінанси України. – 2005. – № 10.– С. 43–50.

58. Мельник В. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В.М. Мельник // Фінанси України. – 2008. – №9. – С. 3-9.

59. Міністерство юстиції України. Податковий кодекс України: прогнози та реальність (роз'яснення від 06.07.2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MUS16205.html

60. Молдован О. Податки і збори: менше не завжди краще [Електронний ресурс] / О. Молдован // Економічна правда. – Режим доступу: http://www.epravda.com.ua/publications/2010/11/15/256310/

61. Надходження до держбюджету-2011 зросли на 30,7% [Електронний ресурс] // Економічна правда. – Режим доступу: http://www.epravda.com.ua/news/2012/01/30/314431/

62. Налоговое администрирование и налоговый контроль [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.grandars.ru/student/ nalogi/nalogovoe-administrirovanie.html

63. Налоговый Кодекс Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nalkodeks.ru/

64. Нечай Н. «Руська правда» – податковий кодекс Київської Русі / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України. – 2011. – №11. – С.22-23.

65. Нечай Н. Від «десятини» князя Володимира до «вихода» Батия / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України. –2011. – №12. – С.20-21.

66. Нечай Н. Нариси з історії оподаткування / Н.В. Нечай. – К.: Вісник податкової служби України, 2002. – 144 с.

67. Нечай Н. Податки за часів Великого князівства Литовського (XIV – XV ст.). – Ч.1 / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України. – 2011. – №13. – С.22-23.

68. Нечай Н. Податки за часів Великого князівства Литовського (XIV – XV ст.). – Ч.2 / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України. – 2011. – №14. – С.22-23.

69. Нечай Н. Податкова система Речі Посполитої / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України. – 2011. – №15. – С.24.

70. Нечай Н. Прибутки Війська Запорозького. – Ч.1 / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України. – 2011. – №16. – С.24.

71. Нечай Н. Прибутки Війська Запорозького. – Ч.2 / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України. – 2011. – №17-18. – С.22-23.

72. Нечай Н. Фінансова політика Петра I / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України. –2011. – №19. – С.22-23.

73. Нечай Н. Фінансова та податкова політика за часів української державності (1917—1919 рр.) / Н.В. Нечай // Вісник податкової служби України. – 2011. – №11. – С.22-23.

74. Нікітішин А. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи / А.О. Нікітішин // Фінанси України. – 2010. – №1. – С. 38-45.

75. Огляд та прогноз податкових надходжень України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ier.com.ua/ua/publications/special_researches

76. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. – Вып.1. – М.: Типография Т-ва И.Д. Сытина, 1917. – 645 с.

77. Олейнікова Л. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Л.Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2010. – №10. – С. 47-59.

78. Олейнікова Л. Удосконалення політики держави у сфері оподаткування як елемент забезпечення економічного зростання / Л.Г. Олейнікова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2011. – №1(55). – С. 250-253.

79. Онисько С. Податкова система : підручник / С.М. Онисько, І.М. Тофан, О.В. Грицина // за заг. ред. С.М. Онисько. – Львів: «Новий світ – 2000», 2004. – 310 с.

80. Онищенко Н. Теоретичні основи податкового контролю. Бюджетно-податкова політика в Україні (проблеми та перспективи розвитку) / Н.А. Онищенко // Збірник наукових праць за матеріалами науково-практичної конференції (20-22 грудня 2009 р.). – Ірпінь: Академія ДПС України, 2009. – С. 374-377.

81. Органи ДПС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=49076&cat_id=46583

82. Осовська Г. Основи менеджменту : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Г.В. Осовська. – К.: Кондор, 2003. – 556 с.

83. Паславська Р. Визначення факторів, що впливають на стан системи адміністрування податків в Україні / Р.Ю. Паславська //

Міжнародна студентсько-аспірантська конференція «Розвиток економіки України в умовах активізації євроінтеграційних процесів» (27-28 квітня 2012 р., Львівський національний університет імені Івана Франка). – м. Львів, 2012. – С. 255-256.

84. Паславська Р. Вплив макроекономічних факторів на фіскальний результат функціонування системи адміністрування податків / Р.Ю. Паславська // Вісник Львівського університету. Серія економічна. – Львів, 2012. – Вип. 48. – С. 245-252.

85. Паславська Р. Історичні аспекти справляння податків у часи Київської Русі / Р.Ю. Паславська // Матеріали І Всеукраїнської науково-практичної конференції «Менеджмент XXI сторіччя: фінансові, економічні та інноваційні аспекти» (26.05.2011 р., Міжнародний університет фінансів). – Київ, 2011. – С. 242-243.

86. Паславська Р. Організаційно-теоретичні засади адміністрування податків // Становлення економіки України у післякризовий період: ризики та проблеми розвитку : колективна монографія / за ред. О.О. Непочатенко. – Ч.1. – Умань: Видавець «Сочінський», 2012. – С. 242-247.

87. Паславська Р. Основні аспекти взаємодії між суб'єктами системи адміністрування податків / Р.Ю. Паславська // Державне регулювання соціального підприємництва та соціально-відповідального бізнесу: Матеріали Третьої міжнародної науково-практичної конференції 25 листопада 2011 р. / за заг. ред. О.Ю. Амосова – Харків: С. А. М., 2011. – С. 223-226.

88. Паславська Р. Основні напрями реформування вітчизняної системи адміністрування податків / Р.Ю. Паславська // Формування ринкової економіки в Україні : науковий збірник – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2014. – Вип. 31. – Ч.2. – С.135-140.

89. Паславська Р. Особливості впровадження горизонтального моніторингу як методу податкового контролю в Україні / Р.Ю. Паславська // Актуальні питання сучасної економічної науки. Матеріали міжнародної

науково-практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 16-17.11.2012 р.): у 2 ч. – Ч. 2. – Дніпропетровськ: НО «Перспектива», 2012. – С. 113-115.

90. Паславська Р. Особливості реформування податкової системи України в контексті євроінтеграції / Р.Ю. Паславська, В.М. Кміть // Формування ринкової економіки в Україні : науковий збірник – Львів: ЛНУ ім. І.Франка, 2010. – Вип. 21 (Фінансово-економічні перспективи розвитку України в умовах глобалізації). – С.360-366.

91. Паславська Р. Оцінка рівня оподаткування в країнах-учасницях ЄС та в Україні / Р.Ю. Паславська // Актуальні проблеми міжнародних відносин : збірник наукових праць. – Київ: КНУ ім. Т. Шевченка, 2011. – Вип. 99. – Ч.2. – С.264-271.

92. Паславська Р. Підходи до трактування категорії «адміністрування податків» / Р.Ю. Паславська // Збірник тез доповідей та виступів VIII Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів і студентів «Актуальні проблеми фінансової системи України». Т. II (15.04.2011 р., Черкаський державний технологічний університет). – Черкаси, 2011. – С. 156-157.

93. Паславська Р. Проблемні аспекти функціонування вітчизняної системи адміністрування податків / Р.Ю. Паславська // І Міжнародна наукова інтернет-конференція студентів, аспірантів та молодих учених «Стратегічні орієнтири розвитку економіки України» (27.02.2013 р., ЛНУ ім. І. Франка). – Львів, 2013. – С. 169-170.

94. Паславська Р. Реалії та перспективи запровадження Податкового кодексу України / Р.Ю. Паславська // Формування ринкової економіки в Україні : науковий збірник – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2011. – Вип. 23. – С.186-192.

95. Паславська Р. Справляння податків на території України: історична ретроспектива / Р.Ю. Паславська // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – Чернівці-Луцьк: ЧТЕІ КНТЕУ, 2011. – Вип. 2 (42). – Ч.2. – Т.1. Економічні науки. – С. 297-304.

96. Паславська Р. Стабільне податкове законодавство як критерій ефективної системи адміністрування податків в Україні / Р.Ю. Паславська // Формування ринкової економіки в Україні : науковий збірник – Львів: ЛНУ ім. І.Франка, 2012. – Вип. 26. – Ч.2. – С.83-88.

97. Паславська Р. Сутність системи адміністрування податків та особливості її функціонування в Україні / Р.Ю. Паславська // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : наук. зб. – Івано-Франківськ: ПНУ ім. В. Стефаника, 2013. – Вип. 9. – Т.1. – С. 58-63.

98.Паславська Р. Тенденції в процесах оподаткування в країнах-учасницях ЄС / Р.Ю. Паславська // Матеріали міжнародна студентсько-аспірантської наукової конференції «Актуальні проблеми розвитку національної економіки України» (13-14.05.2011 р., ЛНУ ім. І. Франка). – Львів, 2011. – С. 394-395.

99. Пелех С. Горизонтальний моніторинг – новий сервіс для сумлінних платників податків [Електронний ресурс] / С. Пелех, М. Демків // Вісник податкової служби України. – 24.02.2012. – №8. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/623

100. Перонко И. Налоговое администрирование [Електронний ресурс] / И.А. Перонко, В.А. Красницкий // Налоговый вестник. – 2000. – № 10. – Режим доступу: http://www.lawmix.ru/bux/145560/

101. Питання державних податкових адміністрацій : Указ Президента України № 1013/96 від 30.10.96. – Інфодиск: «Законодавство України».

102. Повість минулих літ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://litopys.org.ua/

103. Податкова керується філософією «тиску на окремих» – Пинзеник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gazeta.ua/articles/business/385265

104. Податкова система Київської Русі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=1050

105. Податкове право України : навчальний посібник / Бех Г.В., Дмитрик О.О., Кобильнік Д.А., Криницький І.Є., Кучерявенко М.П. та ін. // за ред. М.П. Кучерявенка. – Харків: Право, 2010. – 256 с.

106. Податковий індекс: загальні результати [Електронний ресурс] // Офіційний сайт European Business Association. – Режим доступу: http://indices.eba.com.ua/ua/ti/

107. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – №17-18.

108. Податковий родовід Закарпаття [Електронний ресурс] // Офіційній сайт Державної податкової служби у Закарпатській області. – Режим доступу: http://zak.sta.gov.ua/podatkoviy-rodovid-zakarpattya

109. Присяжнюк Ю. Оценивание функционирования системы администрирования налогов в Украине / Ю. І. Присяжнюк, Р.Ю. Паславська // Социальная экономика: Актуальные проблемы XXI века. – [Международный реферируемый и рецензируемый научный журнал факультета бизнесс-инжинеринга Грузинского технического университета, Нового Тбилисского университета и Ахалцихского государственного учебного университета]. – 2013. – № 6. – С. 175-179.

110. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України (щодо удосконалення окремих положень) : Закон України № 4309а від 21 липня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/4309a

111. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо пасивних доходів : Закон України № 4101а від 18 червня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/4101a

112. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів : Закон України № 4235-VII від 22 грудня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/4235-17

113. Про Державний бюджет України на 2003 рік : Закон України № 380-IV від 26 грудня 2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/380-15

114. Про Державний бюджет України на 2004 рік : Закон України № 1344-IV від 27 листопада 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1344-15

115. Про Державний бюджет України на 2005 рік : Закон України № 2285-IV від 23 грудня 2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2285-15

116. Про Державний бюджет України на 2006 рік : Закон України № 3235-IV від 20 грудня 2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3235-15

117. Про Державний бюджет України на 2007 рік : Закон України № 489-V від 19 грудня 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/489-16

118. Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України : Закон України № 107-VI від 28 грудня 2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/107-17

119. Про Державний бюджет України на 2009 рік : Закон України № 835-VI від 26 грудня 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/835-17

120. Про Державний бюджет України на 2010 рік : Закон України № 2154-VI від 27 квітня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/2154-17

121. Про Державний бюджет України на 2011 рік : Закон України № 2857-VI від 23 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/2857-17

122. Про Державний бюджет України на 2012 рік : Закон України № 4282-VI від 22 грудня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=4282-17

123. Про Державний бюджет України на 2013 рік : Закон України № 5515-VI від 06 грудня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/go/5515-17

124. Про державну податкову службу в Україні : Закон України № 3813-XII від 24 грудня 1993 р. (втратив чинність). – Інфодиск: «Законодавство України».

125. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України № 236 від 21 травня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minrd.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/ postanovi-km-ukraini/63237.html

126. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України № 726 від 24 грудня 2012 р. – Інфодиск: «Законодавство України».

127. Про засади запобігання і протидії корупції : Закон України № 3206-VI від 07 квітня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3206-17

128. Про затвердження Кодексу честі працівника органу Державної податкової служби України : Рішення Колегії ДПА України від 23 квітня 2004 р. – Інфодиск: «Законодавство України».

129. Про затвердження Концепції вдосконалення організаційної структури органів Державної податкової служби України : Наказ ДПА України № 372 від 30 червня 2006 р. – Інфодиск: «Законодавство України».

130. Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2011 рік : Наказ ДПАУ № 1005 від 24 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.10407.0

131. Про затвердження Реєстру великих платників податків на 2013 рік : Наказ ДПС України № 837 від 17 вересня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3593

132. Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів : Постанова Кабінету Міністрів України № 67 від 01 березня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zakon.rada.gov.ua/go/67-2014

133. Про місцеві податки і збори : Декрет Кабінету Міністрів України № 56 від 20 травня 1993 р. [втратив чинність]. – Інфодиск: «Законодавство України».

134. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України № 334/94-ВР від 28 грудня 1994 р. [втратив чинність]. – Інфодиск: «Законодавство України».

135. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України № 1085 від 09 грудня 2010 р. – Інфодиск: «Законодавство України».

136. Про патентування деяких видів підприємницької діяльності : Закон України № 98/96-ВР від 23 березня 1996 р. [втратив чинність]. – Інфодиск: «Законодавство України».

137. Про податок з доходів з фізичних осіб : Закон України №889-IV від 22 травня 2003 р. [втратив чинність]. – Інфодиск: «Законодавство України».

138. Про податок на додану вартість : Закон України № 168/97-ВР від 03 квітня 1997 р. [втратив чинність]. – Інфодиск: «Законодавство України».

139. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України №2181-III від 21 грудня 2000 р. [втратив чинність]. – Інфодиск: «Законодавство України».

140. Про прийняття за основу проекту Податкового кодексу України : Постанова Верховної Ради України №2593-VI від 07 жовтня 2010 р.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2593-17

141. Про ратифікацію Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами : Закон України №237/94-ВР від 10 листопада 1994 р. – Інфодиск: «Законодавство України».

142. Про систему оподаткування : Закон України № 1252-XII від 25 червня 1991 р. [втратив чинність]. – Інфодиск: «Законодавство України».

143. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України № 727/98 від 03 липня 1998 р. [втратив чинність]. – Інфодиск: «Законодавство України».

144. Про створення державної податкової служби в Українській РСР : Постанова Ради Міністрів Української РСР № 74 від 12 квітня 1990 р. – Інфодиск: «Законодавство України».

145. Про створення сприятливого податкового клімату між Українським союзом промисловців і підприємців та Державною податковою адміністрацією України : Меморандум від 19 лютого 2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.sta.gov.ua/doccatalog/document?id=100845

146. Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій : Указ Президента України № 760/96 від 22 серпня 1996 р. – Інфодиск: «Законодавство України».

147. Про утворення Інформаційно-довідкового департаменту Державної податкової служби : Постанова Кабінету Міністрів України № 1049 від 15 серпня 2007 р. – Інфодиск: «Законодавство України».

148. Про утворення територіальних органів Державної податкової служби : Постанова Кабінету Міністрів України № 981 від 21 вересня 2011 р. – Інфодиск: «Законодавство України».

149. Проскура К. Податкове адміністрування в Україні в пост кризовий період: ефективність та напрями модернізації : монографія / К.П. Проскура. – К.: ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.

150. Проценко Т. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. юрид. наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Т.О. Проценко. – Київ, 2007. – 32 с.

151. Реєстр великих платників податків на 2012 рік [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ДПС України. – Режим доступу: http://sts.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/reestri/53990.html

152. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Избранное / Д. Рикардо [пер. с англ.; предисл. П.Н. Клюкина]. – М.: Эксмо, 2007. – 953 с.

153. Роботу української податкової оцінили на «двійку» // Новини ВТВ плюс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vtvplus.com.ua/lang/ua/news/ukraine/34014

154. Розумні й освічені про оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=62

155. Руденко В. Математична статистика : навчальний посібник / В.М. Руденко. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 304 с.

156. Савлук М. Гроші та кредит : підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. / М.І. Савлук, А.М. Мороз, І.М. Лазепко та ін.; за заг. ред. М.І. Савлука. – К.: КНЕУ, 2006. – 744 с.

157. Сай-Боднар Л. Податок як олія – без пресу не вичавити, або Податкові реформи Російської імперії часів Петра І [Електронний ресурс] / Л. Сай-Боднар. – Режим доступу: http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=864

158. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34-38.

159. Соколовська А. Особливості податкової системи України та напрями її коригування / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2013. – № 9. – С.28-44.

160. Ставки окремих податків в Україні та деяких країнах ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.fpsu.org.ua/index.php

161. Статистичний щорічник України за 2007 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/

162. Статистичний щорічник України за 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/

163. Статистичний щорічник України за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/

164. Статистичний щорічник України за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/

165. Таранов І. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні / І.М. Таранов // Фінансова система України : збірник наукових праць. – Острог: В-во «Національний університет «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – Ч.3. – С. 220-227.

166. Таранов І. Європейський досвід оподаткування: податкові технології Латвійської республіки / І.М. Таранов // Світ фінансів. – 2007. – № 4. – С. 163-173.

167. Таранов І. Інтенсифікація боротьби з податковими деліктами / І.М. Таранов // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С.60-65.

168. Таранов І. Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в Україні / І. Таранов, В.Валігура // Світ фінансів. – 2006. – № 3. – С. 157-170.

169. Таранов І. Теоретико-організаційні засади визначення фіскального потенціалу держави / І.М. Таранов // Світ фінансів. – 2006. – № 2. – С. 60-65.

170. Теремецький В. Горизонтальний моніторинг – новий метод здійснення податкового контролю / В.І. Теремецький // Форум права. – 2012. – №1 – С. 953-961.

171. Томнюк Т. Адміністрування податків в Україні: організація та напрямки розбудови : автореф. дис. на здобуття канд. екон. наук : спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит / Т.Л. Томнюк. – Тернопіль, 2009. – 20 с.

172. Точка зору: у «тінізації» бізнесу «винне» адміністрування податків [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://news.finance.ua/ua/~/1/90/all/2012/02/15/269476

173. Три точки зору на податкове законодавство України. Такі близькі та такі різні [Електронний ресурс] // Бухгалтерський облік в Україні. Практична бухгалтерія доступно та зрозуміло. – Режим доступу: http://byhgalter.com/tri-tochki-zoru-na-podatkove-zakonodavstvo-ukraini-taki-blizki-ta-taki-rizni/

174. Цимбал Т. Правове регулювання податкової системи України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. юрид. наук : спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Т.Я. Цимбал. – Ірпінь, 2007. – 32 с.

175. Чернякова Т. Критерії ефективності процесу податкового адміністрування / Т.М. Чернякова // Часопис економічних реформ. – 2011. – №3. – С.34 -38.

176. Швабій К.І. Ефективність адміністрування податків в Україні: методологія та аналіз / К.І. Швабій // Фінансова система України: збірник наукових праць. – Острог: Вид-во НУ «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – Ч. 3. – С. 520-527.

177. Щодо проблем адміністрування податків : Лист ДПА України № 585/3/31-0011 від 15 червня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/?uid

178. Ярошенко Ф. Історія податків та оподаткування в Україні : навчальний посібник / Ф.О. Ярошенко, В.Л. Павленко. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 240 с.

179. Austria Income Taxes and Tax Laws 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.worldwide-tax.com/austria/austriataxes.asp

180. Doing Business 2011: Making a Difference for Entrepreneurs – The World Bank Group [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.doingbusiness.org/

181. Doing Business 2012: Doing Business in a More Transparent World – The World Bank Group [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.doingbusiness.org/

182. Doing Business 2013: Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.doingbusiness.org/

183. Greece Income Taxes and Tax Laws 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.worldwide-tax.com/greece/greece_tax.asp

184. Income tax in the Netherlands [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://en.wikipedia.org/wiki/Income_tax_in_the_Netherlands

185. Longman. Dictionary of contemporary English. –3-d ed. –England: Longman Group Ltd, 1995. – 1668 p.

186. Paying Taxes 2013. Global picture [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes

187. Paying Taxes [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes

188. Prysiazhniuk Y. Activity of tax authorities in providing the efficiency of functioning of the tax administration system in ukraine/ Y. Prysiazhniuk, R.Paslavska // Ekonomisti. Inernational Scientific-Analitical journal (published from January 2009). [Ivane Javakhishvili Tbilisi State University. Paata Gugushvili Institute of Economics]. –2013. – № 5. – P. 19-24.

189. Tax rates of Europe [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_rates_of_Europe

190. Taxation trends in the European Union. 2011 edition [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.html

191. Taxation trends in the European Union. 2013 edition [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.html

192. Taxation trends in the European Union. 2014 edition [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf

193. Taxation trends in the European Union. Main results 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.html

194. Taxes [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.globalpropertyguide.com/faq/guide-taxes

195. VAT Rates applied in the Member States of the European Union [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/rates/index_en.html

196. Wilson J. D. Tax Competition: Bane or Boon? [Електронний ресурс] / J.D. Wilson, D.V. Wildasin. – Режим доступу: http://www.bus.umich.edu/otpr

197. Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://rada.gov.ua/

198. Офіційний сайт Державної митної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://arc.customs.gov.ua/dmsu/control/uk/index

199. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua/

200. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/

201. Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minrd.gov.ua/

202. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/

203. Офіційний сайт Transparency International Ukraine [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ti-ukraine.org/

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ІВАНА ФРАНКА
79000, м. Львів, вул. Університетська, 1
Тел. (032) 2603402 Факс (032) 2616048 htpp://www.franko.lviv.ua код ЗКПО 02070987
Управління держказначейства у Львівській області, МФО 825014, р.р. 35221005000549
№ свідоцтва 17701483, ін. под. № 020709813029
Валютний рахунок № 26007006042 в Укрексімбанку м. Львова МФО 325718

07.10.13 № 4300-Н
На № _____

ДОВІДКА

Видана Паславській Роксолані Юріївні про те, що результати її дисертаційної роботи на тему «Система адміністрування податків в Україні» використано у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка під час викладання дисциплін: «Оподаткування юридичних і фізичних осіб», «Податковий облік і звітність» та «Податкові системи зарубіжних країн».

Проректор з наукової роботи
Львівського національного університету
імені Івана Франка проф. Б.Я. Котур

**Львівський національний університет
імені Івана Франка
ІНСТИТУТ ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ
ТА ДОУНІВЕРСИТЕТСЬКОЇ ПІДГОТОВКИ**

21.10.2013р. № 117

на № _____

ДОВІДКА

Видана Паславській Роксолані Юріївні про те, що результати її дисертаційної роботи на тему «Система адміністрування податків в Україні» використано у навчальному процесі на фінансово-економічному факультеті Інституту післядипломної освіти та доуніверситетської підготовки Львівського національного університету імені Івана Франка під час викладання дисциплін: «Податкова система», «Податковий менеджмент», «Місцеві фінанси».

ДИРЕКТОР Ю. С. ЗАНЬКО

вул. Січових Стрільців, 16, м. Львів, 79000, тел: 032 239-44-96, факс: 032 272-70-56,www.lnu.edu.ua,e-mail: ipodp@ukr.net

МІНІСТЕРСТВО ДОХОДІВ І ЗБОРІВ УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ МІНДОХОДІВ У ЛЬВІВСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Стрийська, 35, м. Львів, 79003, тел. (032) 297-30-91, (032) 297-36-85 факс (032) 297-39-39
lv.sts.gov.ua; e-mail:office@sta.lviv.ua Код ЄДРПОУ 38700743

29.10.2013 № 14499/10/20-1009/215 на № _____ від _____

Кафедра фінансів,
грошового обігу і кредиту
економічного факультету
ЛНУ ім. І.Франка

Головне управління Міндоходів у Львівській області повідомляє, що результати дисертаційної роботи Паславської Роксолани Юріївни на тему „Система адміністрування податків в Україні", поданої до захисту на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит, можуть враховуватись в практичній роботі посадових осіб.

Зокрема, на особливу уваги заслуговують дослідження, що стосуються визначення впливу зовнішніх та внутрішніх чинників на стан системи адміністрування податків, та пропозиції дисертанта щодо покращення обслуговування платників податків за рахунок налагодження партнерських взаємовідносин поміж посадовими особами органів Міндоходів та платниками податків.

Перший заступник начальника
Головного управління Міндоходів у
Львівській області М.М.Князевич

009976

ДЕРЖАВНЕ АГЕНТСТВО З ПИТАНЬ НАУКИ, ІННОВАЦІЙ ТА ІНФОРМАТИЗАЦІЇ УКРАЇНИ
STATE AGENCY ON SCIENCE, INNOVATIONS AND INFORMATIZATION OF UKRAINE

ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ЦЕНТР НАУКИ, ІННОВАЦІЙ ТА ІНФОРМАТИЗАЦІЇ
LVIV STATE CENTRE OF SCIENCE, INNOVATIONS AND INFORMATIZATION

пр.В.Чорновола, 57, Львів-20, 79020
V.Chornovil avenue, 57, Lviv-20, 79020
tel/fax: (032) 252-34-01 e-mail: cstei@cstei.lviv.ua
Url: http://www.cstei.lviv.ua
р/р: 26009019406503 Регіональне відділення АКБ «Індустріалбанк» у м. Львові, МФО 313849,
р/р: 26008019406504 (Євро) Регіональне відділення АКБ «Індустріалбанк» у м. Львові, МФО 313849
ЗКПО 02736432

Вих. № 42
від 13.05.2014 р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження

Результати дисертаційної роботи Паславської Роксолани Юріївни на тему «Система адміністрування податків в Україні», поданої до захисту на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит, використано в роботі Львівського центру науки, інновацій та інформатизації. Зокрема, відзначено актуальність результатів дослідження впливу основних макроекономічних факторів на стан адміністрування податків в Україні та взято до уваги пропозиції дисертанта щодо оцінювання ефективності функціонування вітчизняної системи адміністрування податків за допомогою комплексної системи показників.

Директор М. Яворський