

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПВНЗ «ЄВРОПЕЙСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ»

На правах рукопису

СТЕПАНОВА ДАР'Я СЕРГІЇВНА

УДК 336.225:35.078.3(477)(043.3)

ФІСКАЛЬНІ ЕФЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

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

Київ –2015

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 Адміністрування податків як знаряддя реалізації фіскальної політики держави	11
1.1. Проблематика адміністрування податків у фінансовій теорії: еволюція поглядів	11
1.2. Ретроспективний аналіз практики адміністрування податків	28
1.3. Фіскальні ефекти адміністрування податків: види та методи досягнення	49
Висновки до розділу 1	67
РОЗДІЛ 2 Адміністрування податків в Україні: стан і тенденції розвитку	73
2.1. Підсистема адміністрування податків як складова податкової системи України: інституційний аналіз	73
2.2. Бюджетоутворюючі наслідки адміністрування податків в Україні	87
2.3. Соціально-економічні ефекти адміністрування податків в Україні	120
Висновки до розділу 2	149
РОЗДІЛ 3 Напрями удосконалення адміністрування податків в Україні у контексті максимізації позитивних фіскальних ефектів	156
3.1. Оптимізація підсистеми адміністрування податків в Україні	156
3.2. Удосконалення основних методів адміністрування податків та їх узгодження з цілями фіскальної політики України	168
Висновки до розділу 3	182
ВИСНОВКИ	187
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	193
ДОДАТКИ	212

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В останні роки податкова система України проходить черговий етап реформування, на якому постають вже інші завдання порівняно з попередніми періодами. Якщо в перші роки становлення і функціонування податкової системи першочерговою метою було вироблення ґрунтовної та оптимально вибудованої законодавчої бази, то на сучасному етапі відбувається зміна цільових орієнтирів у бік якісного поліпшення, підвищення ефективності податкової системи, в першу чергу завдяки ефективній організації діяльності податкових органів. В умовах нестабільності економічної ситуації та невизначеності розвитку фіскального середовища, що демотивує узгодження ефективних взаємовідносин між платниками та фіскальними органами, особливого значення набуває розбудова відповідної системи адміністрування податків, яка б максимізувала позитивні фіскальні ефекти та соціально-економічні наслідки оподаткування, що у сукупності, має забезпечувати підвищення рівня добробуту суспільства.

Проблема адміністрування податків залишається однією з найактуальніших не тільки у сфері оподаткування, а й у сфері соціального управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання в цілому. Цим питанням у межах дослідження загальної системи адміністрування податків та проблем наповнення бюджетів приділяли увагу різні вчені економісти. Зокрема, серед іноземних вчених це М. Алле, М.Афанасьєв, А. Бризгалін, Д. Брюммерхофф, Д.Вілсон, Л. Гринкевич, М. Давидова, А. Дадашев, И. Кучеров, А.Лаффер, А. Пономарьов, Ф.Рамсей. Серед сучасних українських вчених - В.Андрущенко, Т. Бондарук, З.Варналій, О.Данілов, А. Загородній, Ю.Іванов, А.Крисоватий, Н. Крючкова, В. Мельник, В. Опарін, І. Лютий, Н. Прокопенко, К. Проскура, Д. Серебрянський, А. Скрипник, А. Соколовська, В. Федосов, О. Шевчук, К. Швабій та інші.

Однак, в сучасній економічній літературі не знайшли достатнього відображення дослідження різнобічних фінансових ефектів адміністрування податків та методів їх підвищення. Необхідність посилення наукового обґрунтування організації адміністрування податків, практичного оцінювання його фінансових наслідків та формулювання рекомендацій щодо максимізації позитивних ефектів в контексті забезпечення соціально-економічного розвитку України визначає актуальність даного дослідження, зумовлює вибір теми, постановку його мети і завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконувалася у межах науково-дослідної роботи ПВНЗ «Європейський університет» за темою: «Фінансові важелі стимулювання економічного розвитку України: основні напрями та методологія використання» (№ д. р. 0111U007978). Особисто автором згідно із зазначеною темою запропоновано концептуальні підходи до максимізації позитивних фінансових ефектів адміністрування податків.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є наукове обґрунтування напрямів максимізації позитивних фінансових ефектів адміністрування податків в Україні.

Досягнення поставленої мети передбачає вирішення наступних завдань:

- узагальнити теоретичні підходи щодо визначення адміністрування податків в сучасній фінансовій науці;
- дослідити еволюцію поглядів щодо проблематики адміністрування податків;
- визначити елементи та основні характеристики системи адміністрування податків;
- провести ретроспективний аналіз практики адміністрування податків;
- визначити види та методи досягнення фінансових ефектів адміністрування податків;

- здійснити інституційний аналіз розвитку підсистеми адміністрування податків як складової податкової системи;
- визначити та проаналізувати бюджетоутворюючі наслідки та соціально-економічні ефекти адміністрування податків в Україні;
- дослідити напрями оптимізації підсистеми адміністрування податків в Україні;
- обґрунтувати напрями удосконалення основних методів адміністрування податків в контексті їх узгодження з цілями фіскальної політики України;
- побудувати прогноз показників бюджетоутворюючих наслідків та соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні у короткостроковій перспективі.

Об'єкт дослідження – система адміністрування податків в Україні.

Предмет дослідження – фіскальні ефекти адміністрування податків в Україні.

Методи дослідження. У процесі виконання дисертаційної роботи використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: діалектичний та системно-функціональний методи – для узагальнення теоретичних концепцій визначення адміністрування податків; аналізу і синтезу – для деталізації предмета дослідження та взаємопоеданого вивчення його складових; розрахунково-аналітичний – для виконання аналітичних розрахунків та оцінки фіскальної ефективності адміністрування податків; порівняння – для співставлення тенденцій розвитку та еволюції поглядів щодо проблематики адміністрування податків; логічного узагальнення – для обґрунтування підходів та пропозицій щодо оптимізації напрямів та удосконалення методів адміністрування податків; графічний і табличний – для забезпечення виконання розрахунково-аналітичної частини дослідження та подання його результатів; економетричний – для побудови моделей бюджетоутворюючих наслідків та соціально-економічних ефектів адміністрування податків; прогнозно-аналітичний – для побудови прогнозу показників

бюджетоутворюючих наслідків та соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні у короткостроковій перспективі.

Інформаційною базою дисертаційної роботи слугували: праці вітчизняних та зарубіжних вчених, присвячені проблематиці податків та їх адміністрування; законодавчі і нормативні акти України з питань оподаткування; статистичні дані Державної служби статистики України; статистичні дані про результати діяльності Державної фіскальної служби України; звіти Рахункової палати України; звіти Міністерства фінансів України про виконання зведеного бюджету.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у наступному:

удосконалено:

- теоретичні підходи до визначення емерджентних властивостей системи адміністрування податків та її характеристики, що, на відміну від існуючих, включають обґрунтування наступних елементів: мета – забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур; об'єкт – розпорядчо-виконавча діяльність владних політичних структур (урядових, юридичних, фінансових) щодо організації оподаткування і мистецтва управління податковою системою шляхом добровільного, а в необхідних випадках і примусового справляння податків у поєднанні з виховними діями морально-етичного характеру, а також роз'яснювальними і контрольними заходами; суб'єкти – платники податків, податкові агенти, на яких покладено обов'язок стягнення податків, органи організації адміністрування податків. органи управління, органи контролю, органи стягнення; напрями діяльності – податковий контроль, консультативно-роз'яснювальна робота, прогнозування податкових надходжень, адміністрування податкового боргу; функції – прогнозування, організація, контроль, адміністрування; принципи функціонування – стабільності, економічної обґрунтованості,

передбачуваності, антиінфляційної спрямованості податків, рівності, стимулювання, економічності.

- підходи до оцінки фіскальних ефектів адміністрування податків, що, на відміну від існуючих, передбачають використання інтегрального показника бюджетоутворюючих (збільшення податкових надходжень, зменшення витрат на адміністрування податків, збільшення ефективності використання бюджетних коштів) та соціально-економічних (підвищення якості обслуговування платників податків, зниження трансакційних витрат для підприємств на виконання вимог податкового законодавства, погодження інтересів усіх суб'єктів адміністрування, посилення соціальної відповідальності бізнесу та фізичних осіб) ефектів адміністрування податків в Україні, та дозволяють покращити планування і прогнозування податкових доходів бюджетів усіх рівнів;

- обґрунтування шляхів удосконалення адміністрування податків та їх узгодження з цілями фіскальної політики України, що, на відміну від відомих, передбачають одночасне та взаємопоєднане застосування наступних методів: мінімізація інформаційної асиметрії, облік платників податків, податкова діагностика, аудит підприємницької діяльності, організація зв'язку з платниками податків, оперативне інформування платників податків про зміни у сфері оподаткування, адміністрування податкового боргу, прогнозування. Зазначене відкриває можливості отримання ефектів у вигляді: налагодження партнерських взаємовідносин поміж платниками податків та фіскальними органами, мінімізація витрат часу на складання та подання податкової звітності, удосконалення «електронного кабінету платника податків» щодо впровадження зворотного зв'язку;

дістало подальшого розвитку:

- трактування сутності поняття «адміністрування податків», яке, на відміну від відомих, передбачає, що: адміністрування податків здійснюється не лише виконавчими органами, а й повноважними державними органами; адміністрування податків – це організаційна діяльність, тобто організовує

процес вдосконалення взаємовідносин між органами оподаткування та платниками податків; адміністрування податків – це також управлінська діяльність, тобто спрямована на практичне управління процесами оподаткування; основною метою адміністрування податків повинно стати забезпечення ефективних податкових надходжень, тобто у повному обсязі та в належні строки; завдяки адмініструванню податків здійснюється контроль за дотриманням учасниками податкових відносин відповідних норм та законів;

- теоретичні підходи до аналізу еволюції концепцій адміністрування податків в контексті розвитку світової і вітчизняної фінансової науки, що дозволило виділити чотири основних етапи з притаманними їм особливостями та якісними характеристиками (I етап: IV ст. до н.е. – V ст. н.е. – започатковано створення фінансових установ, що мали здійснювати контроль за оподаткуванням, закладено основи для розвитку контрольних робіт з адміністрування податків, створення контролюючих органів з питань оподаткування; II етап: VI ст. – XVI ст. – спроектовано і створено праобраз контролюючого органу з питань оподаткування, здійснювалася розпорядчо-виконавча діяльність владних структур щодо організації оподаткування, а в необхідних випадках – примусового стягнення податків; III етап: XVII ст. – XIX ст. – обґрунтовано основні принципи адміністрування податків та напрями їх дотримання (законності, рівності перед законом, гласності, добровільного виконання податкового обов'язку, права на захист суб'єктів податкового адміністрування, презумпції невинності платника податків, ефективності, дотримання податкової таємниці, невідворотності юридичної відповідальності), державні інститути почали приділяти увагу питанням оптимізації оподаткування, ефективності адміністрування податків; IV етап: XX ст. і донині – дістали подальшого розвитку основні елементи адміністрування податків: податковий контроль, консультаційно-роз'яснювальна робота, прогнозування податкових надходжень, адміністрування податкового боргу);

- наукове обґрунтування порядку визначення фіскальних ефектів адміністрування податків, що, додатково до існуючих розробок, передбачає поєднання двох основних груп методів: загальнонаукових – аналіз, системний, об’єктивне спостереження, формалізація, узагальнення, індукція, опитування, математичний, порівняння, та специфічних – облік, податкова діагностика, ревізія підприємницької діяльності, консультації за зверненням платників податків, проведення семінарів з питань застосування норм податкового законодавства, організація зв’язку з платниками податків, розгляд скарг платників податків, екстраполяція, моделювання, експертні оцінки, формування бази даних боржників та її систематизація, застосування методів управління з розподілом у часі, мотивація, моніторинг;

- підходи до дослідження інституційного розвитку підсистеми адміністрування податків, що, додатково до наявних наукових напрацювань, ґрунтуються на розгляді співвідношення і взаємодії формальних, неформальних та базових інститутів, дослідженні їх функціонального призначення, що дозволяє обґрунтувати необхідність їх збалансування із загальними змінами інституційного середовища на всіх рівнях та з вирішенням завдань забезпечення позитивних фіскально-адміністративних ефектів.

Практичне значення одержаних результатів. Практичне значення отриманих у дисертаційній роботі результатів та сформульованих рекомендацій щодо максимізації позитивних фіскальних ефектів адміністрування податків в Україні підтверджується їх використанням у діяльності таких установ: департаменту фінансів Одеської ОДА, який впровадив рекомендації автора щодо удосконалення механізму оптимізації підсистеми адміністрування податків; (довідка №01-58/544 від 25.02.2015 р.); Головного управління ДФС в Одеській області (довідка № 2671/10/15-32-09-05 від 28.05.2015 р.), яким впроваджено пропозиції щодо модернізації методики управління процесом податкового адміністрування. Теоретичні розробки автора впроваджені в навчальний процес Європейського університету (довідка №676-

2/15 від 17.03.2015р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є одноосібною науковою працею. Наукові результати та висновки, які виносяться на захист, одержані автором самостійно. З праць, опублікованих у співавторстві, використані лише ті положення, що розроблені автором особисто.

Апробація результатів дисертації. Результати теоретичних та прикладних розробок доповідалися на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях: «Міжнародне економічне співробітництво: принципи, механізми, ефективність» (м. Київ, 2014р.); «Проблеми сталого розвитку економіки України в умовах інтеграційних процесів» (м. Ужгород, 2014р.); «Якість економічного розвитку: глобальні та локальні аспекти» (м. Одеса, 2015р.); «Актуальні питання економічних наук» (м. Запоріжжя, 2015р.); «Найновітєпостижения на европейската наука» (м. Софія (Болгарія), 2015р.).

Публікації. Основні результати наукового дослідження опубліковано у 11 працях автора, з них: 6 статей – у фахових виданнях України, 2 – в іноземних виданнях, 3 – у збірках матеріалів конференцій. Загальний обсяг публікацій – 5,0 друк. арк.; особисто автору належить – 4,7 друк. арк..

Структура та обсяг роботи. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 220 сторінок, основний зміст роботи викладено на 190 сторінках. Дисертація містить 34 таблиці, 21 рисунок; список використаних джерел включає 178 найменувань та викладений на 19 сторінках, 8 додатків, викладених на 9 сторінках.

РОЗДІЛ 1

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ЯК ЗНАРЯДДА РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

1.1. Проблематика адміністрування податків у фінансовій теорії: еволюція поглядів

Домінуючу роль податків у розвитку економіки держави важко переоцінити. Податки як базовий інструмент економічного регулювання є основним джерелом формування державного бюджету, реалізації перерозподілу валового внутрішнього продукту держави. Тому, податки, як економічна категорія чинять свій безпосередній вплив як на державну, так і на приватні ланки основних макроекономічних агентів. Однак, макроекономічні агенти прагнуть максимізувати свій дохід і тому, цілком природно намагаються мінімізувати свої податкові зобов'язання. Тому питання пов'язані з організацією та удосконаленням податкової роботи мають нині досить вагоме значення для сталого економічного розвитку країни. Виходячи з цього, фахівці у області фінансів, податкового менеджменту починають інтенсивно розвивати наукові теорії в напрямку організації і управління процесами оподаткування, основним завданням яких є забезпечення повноти податкових надходжень до державного бюджету. Загальні проблеми організації та управління оподаткуванням становлять коло наукових інтересів багатьох вітчизняних вчених[4; 27; 61; 65; 66; 81].

Генеza теорії податкових фінансів в цілому свідчить, що в системі економічних відносин податки є регулятором соціально-економічних процесів наряду з основним функціональним призначенням – джерелом наповнення бюджетів усіх рівнів та інструментом досягнення відповідних фіскальних ефектів.

Здійснення державою своїх повноважень в частині оподаткування проводиться системою адміністрування податків. Адміністрування податків

як система має сприяти забезпеченню надходжень податків належного обсягу та у належні строки до бюджетів всіх рівнів.

Відтак, адміністрування податків виступає важливим інструментом підтримки фінансово-економічної безпеки держави, зокрема у сфері управління держбюджетом. У цьому зв'язку актуалізується важливість формування теоретичних основ дослідження сутності адміністрування податків та їх задач в сфері оподаткування.

Адміністрування податків - досить складний, багатогранний та важливий процес, без якого неможливе повноцінне функціонування та розвиток держави. Тому створення ефективної системи адміністрування податків має посідати одне з провідних місць поміж численних економічних завдань, у вирішенні яких мають бути зацікавлені як держава, так і платники податків.

Проблема адміністрування податків залишається однією з найактуальніших не тільки у сфері оподаткування, а й у сфері соціального управління фінансово-господарською діяльністю економічних суб'єктів. Незважаючи на свою безумовну актуальність, проблеми адміністрування податків досі недостатньо вивчені як в теоретичному, так і в практичному аспектах. Цим питанням у межах дослідження загальної системи бюджетного та податкового менеджменту, проблем формування місцевих бюджетів та місцевих фінансів приділяли увагу різні вчені економісти [83, С. 55-62; 108; 117; 134, С.156-165; 165, С.240-247]. Але на наш погляд, не достатньо уваги було приділено фіскальним ефектам адміністрування податків.

Досліджуючи питання фіскальних ефектів адміністрування податків, необхідно спочатку визначитися з базовими термінами цього процесу.

Ключовим у терміні «адміністрування податків» є слово «адміністрування».

Адміністрування (від англ. «administration») означає управління, організація, виконання, здійснення, нагляд (контроль); у широкому

розумінні, це - організаційно-розпорядча діяльність керівників і органів управління, що здійснюється шляхом наказів і розпоряджень [14].

У словнику С.І.Ожегова поняття «адміністрування» визначено як «управління будь-чим формально, бюрократично» [93, С.20].

У сучасній літературі термін адміністрування розкривається по-іншому. Так, економічна енциклопедія визначає термін адміністрування як управлінську діяльність керівників та органів управління, яка здійснюється через накази та розпорядження [43, С.15]. Сама етимологія цього терміну, за енциклопедичним визначенням, наголошує на негативному аспекті цієї діяльності, так як передбачає використання методів примусу, вимог беззаперечного виконання наказів без їх обґрунтування. На нашу думку, адміністрування не є примусом у повному значенні цього слова, а скоріш за все консенсусом між сторонами задля досягнення загальної мети.

У словнику сучасної української мови «адміністрування» трактується як «управляти, керувати будь-чим» [26, С.12-13], тобто «адміністрування податків» має означити «управління податками».

Незважаючи на те, що останнім часом термін «адміністрування податків» все частіше з'являється у наукових працях, він досить характеризується певною невизначеністю, неоднозначністю трактування. Успішна ж організація та реалізація адміністрування податків в даному напрямку потребує наукового обґрунтування, починаючи з самого терміну та підпорядкованих йому процесів.

В основі проблеми невизначеності цього терміну, на нашу думку, лежить питання недостатнього наукового обґрунтування термінів «податкове адміністрування» та «адміністрування податків». Вважаємо, що, це споріднені, але не тотожні поняття.

Одним з перших, хто зробив вагомий внесок у розкриття сутності податкового адміністрування був М.Т.Оспанов. В роботі «Податкова реформа і гармонізація податкових відносин» під податковим адмініструванням він розумів «здійснення податкової адміністрації в межах її компетенції, функцій

і повноважень, встановлених для неї державою і податковим законодавством» [95, С.117-118]. В якості головної складової її частиною податкове адміністрування включає систему управління податками, тобто комплекс заходів:

- по оптимізації структури податків, вдосконаленню механізму їх справляння, податкового обліку і звітності;
- контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, за дотриманням встановлених законодавством прав і обов'язків податкових органів та платників податків;
- розподілу податкових надходжень між бюджетами різних рівнів, збору та аналізу результатів;
- підготовку пропозицій щодо підвищення ефективності та гармонізації податкових відносин між усіма учасниками процесу оподаткування.

Варто відзначити, що поняття податкового адміністрування М.Т. Оспановим характеризується широтою трактування його змісту, навіть ширше ніж управління податками. Управління податками він вважає лише складовою частиною податкового адміністрування[95, С.121]. Остання, як особлива сфера діяльності держави, на нашу думку, асоціюється у автора з функціями державних органів управління. На нашу думку, дане визначення податкового адміністрування неточно відображають сутність поняття, так як воно визначається не в процесі дискурсивного пізнання, а емпірично.

Аналогічне розуміння сутності податкового адміністрування знаходимо у В.А.Красницького, І.А.Перонко, М.А.Невського та ін. Так, податкове адміністрування, вважає В.А.Красницький, є системою управління податковими відносинами, головне завдання якої є вироблення нових форм податкових відносин, які будуть адекватними станом виробничих сил[104, С.22].

Згадані автори розкривають сутність податкового адміністрування з двох позицій.

По-перше, це система органів управління (законодавчі й адміністративні податкові органи), до кола виконання обов'язків яких входить процедурне забезпечення проходження податкової концепції: розгляд і обговорення, затвердження у законодавчому порядку. З іншого боку, вони мають складати звіти про виконання податкового бюджету, піддавати їх всебічному аналізу.

По-друге, це сукупність правил, що регламентують податкові дії і конкретну податкову техніку, і навіть визначальних заходи відповідальності порушення податкового законодавства [104, С.22]. Із цим визначанням не можна погодитися, оскільки податкове адміністрування, на наш погляд, є певною правореалізуючою діяльністю.

Так, ряд іноземних авторів використовують термін «податкове адміністрування», але трактують його по-різному. М.В. Мішустін трактує поданий термін «як діяльність щодо організації виконання податкового законодавства» [86, С.93]. Т.А. Ашомко під адмініструванням податків розуміє «здійснення функцій контролю за повнотою та своєчасністю сплати податків і зборів» [13, С.68-69].

Задля організації своєчасного та у повному обсязі надходження податків недостатньо встановити норми та правила, у яких закріплена державна воля, необхідно забезпечити підпорядкування громадян і підприємств, які мають діяти за цими правилами. За М.В. Карасьовою, «добровільне виконання платником податків його податкових обов'язків шляхом власних активних дій без допомоги державних органів – це те, чого, передусім, прагне держава...», і далі: «що ж до дій державних органів, вкладених у забезпечення виконання податкових обов'язків, всі вони є у системі податкового регулювання вторинними, вимушеними». Безумовно, добровільне виконання податкових обов'язків вимагає зустрічних дій з боку уповноважених органів. Тому, під податковим адмініструванням автор розуміє: «організаційно-розпорядчу діяльність податкових органів в частині реалізації податкового механізму» [52, С.77].

Відповідно до трактувань А. Поршнева [90, С.49], процес податкового адміністрування стоїть поряд із процесами податкового планування, регулювання та організацією контролю, які чинять безпосередній вплив на економічний розвиток суспільства і держави.

А. Бризгалін звертаючись до терміну «податкове провадження» стверджує про необхідність його розгляду з двох позицій: як податково-правову та як адміністративно-правову категорії. У першому випадку (у вузькому значенні) податкове провадження являє собою встановлену законодавством сукупність прийомів, способів та методик, що визначають порядок виконання юридичних зобов'язань платників податків щодо розрахунку та сплати податку (збору). Таким чином, з цієї позиції податкове провадження – це законодавчо встановлений порядок виконання податкового зобов'язання, який передбачає дві основні стадії цього провадження: визначення та сплати податків. Якщо розглядати адміністративно-правовий зміст податкового провадження, то воно як порядок виконання податкового зобов'язання платником податків буде доповнюватися обліково-контрольними повноваженнями податкових адміністрацій, що відповідають кожній стадії цього провадження... У ширшому розумінні податкове провадження являє собою сукупність паралельних податкових проваджень, що виконуються платниками податків та податковими адміністраціями, а його основним цільовим орієнтиром слід вважати тотожність (ідентичність) результатів цих проваджень, тобто обсягу нарахованих та сплачених податків» [20, С.262].

В сучасній економічній літературі також зустрічається фактичне ототожнення понять «адміністрування податків» і «управління податковою системою». У такому разі, поняття «адміністрування податків» дозволяє визначити його як управління у області оподаткування. Окремі автори визначають адміністрування податків як динамічну систему управління модернізованих податкових органів в умовах ринкової економіки.

Вдало доповнюють ці думки вчені А.В. Аронов та В.А. Кашин [12, С. 246-247], які стверджують, що адміністрування податків є інструментом, який в кінцевому результаті визначає успіх чи неуспіх загальної бюджетно-податкової і економічної політики країни.

Поряд з цим, як стверджують фахівці, адміністрування податків – це найбільш соціально виражена сфера управлінських дій, оскільки недоліки податкового адміністрування спричиняють різке падіння податкових надходжень до бюджетів, збільшення ймовірності податкових деліктів, порушення балансу у міжбюджетних відносинах регіонів та, в кінцевому результаті, нагнітання соціальної напруги.

Доречно економічний аспект механізму податкового адміністрування трактують М.В. Романовський та О.В. Врубльовська, які вказують, що «адміністрування податків є самостійним процесом, який передбачає управління податковою системою загалом» [88, С. 344].

Н.С. Шалімова трактує поняття адміністрування податків як сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи державної виконавчої влади надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрям і координують податкові дії при суттєвих змінах в економіці та політиці [163, С.116]. Отже, одним з визначальних аспектів адміністрування податків є налагоджена взаємодія органів державного управління і контролю.

Але, якщо говорити тільки про контроль, то при такому визначенні адміністрування податків відбувається заміна терміну «податковий контроль» іншим терміном «адміністрування податків». Так, у монографії А.З. Дадашева та А.В.Лобанова «Податкове адміністрування в Російській Федерації» так само, по суті, під адмініструванням податків розуміються проблеми податкового контролю – «податкове адміністрування як організаційно-управлінська система реалізації податкових відносин включає сукупність форм і методів, використання яких покликане забезпечити податкові надходження до бюджетної системи» [35, С. 87-88]. Слід звернути

увагу, що зміст адміністрування податків ширше, ніж податковий контроль, але при цьому воно являється органічною частиною управління податковою системою.

Вітчизняні автори ототожнюють поняття «податкового адміністрування» та «адміністрування податків», використовуючи їх в єдиному контексті. Так, А.І. Крисоватий використовує термін «адміністрування податкових зобов'язань», яке далі за змістом уподібнює «податковому адмініструванню» та трактує як «процедуру реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань» [62, С.103-104].

В.Л. Андрущенко у своїх дослідженнях пов'язує зміст поняття «податкове адміністрування» з політикою, наукою та мистецтвом. З точки зору політики, податкове адміністрування являє собою державну політику в розумінні дій владних та управлінських структур, за допомогою яких фінансові ресурси розподіляються через механізм оподаткування між державою та населенням [8, С.76-78].

З боку науки - це наука, що формулює принципи ефективного управління податковою системою за даних соціально-економічних умов та суспільно-політичних обставин, оцінює податкову систему.

З позиції мистецтва, як мистецтво в усьому, що стосується забезпечення державними службовцями функціонування податкової системи на основі професійних знань, досвіду та високої виконавської майстерності [9, С.31].

Проаналізувавши існуючі думки про податкове адміністрування, можна дійти висновку, що процедура податкового адміністрування ґрунтується на податковому праві, є сукупністю юридичних норм (правових приписів), що визначають правила поведінки учасників правовідносин у сфері оподаткування. Підґрунтям податкового права є Конституція України, Податковий кодекс України, інші законодавчі акти, що регулюють відносини у податковому інституційному середовищі.

Таким чином, на наш погляд, термін «податкове адміністрування» можна розглядати як суто юридичну категорію, яка акцентує увагу на наявності у структурі податкових правовідносин державного суб'єкта, який уповноважений виконувати контрольні та виконавчі функції для досягнення основної мети оподаткування - надходження коштів до Державного бюджету.

В свою чергу, адміністрування податків має суто економічний зміст та об'єднує за допомогою однієї ідеї комплекс заходів, спрямованих на забезпечення виконання законодавчих та нормативно-правових актів.

З наведеного можна зробити висновок, що проблеми адміністрування податків можна розглядати з різних поглядів. По-перше, щодо юридичного вдосконалення – тобто створення системи взаємовідносин між державою та платниками податків за допомогою вдосконалення законодавчої бази.

По-друге, щодо вдосконалення взаємовідносин між органами оподаткування та платниками податків при забезпеченні стягнення та сплати різних видів податків та зборів.

Початок активного вживання терміна адміністрування податків вітчизняними практиками й політиками припадає на другу половину 1990-х років ХХ ст. Кожне його озвучування фактично засвідчувало сутнісну різницю, а інколи й невизначеність змісту.

Незважаючи на практичну імплементацію даного терміну, його науковому обґрунтуванню у сучасній вітчизняній фінансовій науці не приділялося достатньої уваги. Лише на початку ХХІ ст. з'являються перші наукові дослідження дефініції «адміністрування податків» за авторством В.М. Мельника, який запропонував наступне визначення: «адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на державних законодавчих та нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила»[81, С.229].

Заслуговує на увагу позиція Т.О. Проценко, автор прагне до більш широкого розуміння питання і виділяє дві категорії адміністрування: по-

перше, адміністрування податків як системи законодавчо визначених взаємовідносин між державою, яка є основним учасником створення податкового середовища і платниками податків; по-друге, адміністрування процесів оподаткування як системи забезпечення виконання функцій податків в існуючих умовах господарювання. Такий підхід має місце, але, на наш погляд, ці категорії доповнюють одна одну і їх доцільно об'єднати в одне комплексне економічне поняття [120].

Науковцями А. А. Садєковим і В. М. Покинтелецею була проведена систематизація наявних тлумачень «адміністрування податків» і виявлені підходи до визначення цього поняття з їх перевагами та недоліками:

- процесний;
- організаційний;
- процесно-організаційний;
- прикладний;
- правовий,
- стратифікаційний,
- управлінський.

В результаті дослідження автори запропонували визначити адміністрування податків як форму комплексної системної організації процесів податкового регулювання, контролю і стягнення податків, засновану на поєднанні владно-імперативних методів податкових органів і стимулюванні самоініціативи платників податків. На думку авторів, перевагою цієї дефініції є відокремлення дій представницьких і виконавчих органів державного управління в податковій сфері, повнота включення функцій податкових органів, врахування вектора реформ системи оподаткування [124, С. 114-118].

На думку відомого вітчизняного вченого А.Селіванова «адміністрування податків – це правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податного боргу і передбачаються застосування методів владно-примусового

характеру до платників податків». Таке визначення має досить вузьке тлумачення, в цій трактовці дана категорія розглядається в контексті Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 №2181-III [127, С. 34-38].

А.Ластовецький також критикує термін А.Селіванова та пропонує більш широке визначення адміністрування податків, а саме як «механізм, що включає систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів» [72, С. 37-40]. Але, «відчуження» здійснюється, як правило, власне самими платниками на підставі закону, а не державними органами адміністрування податків чи на підставі їх рішень. До того ж, якщо розглядати адміністрування податків у зазначеному контексті, тобто як систему засобів, то уявляється, що адміністрування податків як управлінська система діє автономно без врахування зовнішніх організаційних зв'язків, які є частиною функції управління у сфері оподаткування.

Також, в сучасній науковій економічній літературі, використовується термін «управління оподаткуванням». Зокрема, А.І. Крисоватий та А.Я. Кізима у роботі «Податковий менеджмент» зазначають, що поняття «управління оподаткуванням» можна розглядати у двох аспектах [63, С.18-20]:

- як систему органів управління (законодавчих і виконавчих органів); в число їх обов'язків входить процедурне забезпечення проходження податкової концепції на наступний плановий період, її розгляд, обговорення та затвердження у встановленому порядку;

- як сукупність норм і правил, які регламентують дії у сфері оподаткування, а також визначають міру відповідальності за порушення податкового законодавства.

Особливість адміністрування полягає в тому, що, по-перше, це управління, здійснюване за формою, тобто управління системою організації

відносин між платниками податків і податковою адміністрацією в особі, насамперед, податкових органів. По-друге, це управління за додержанням зовнішніх форм даних відносин, за регламентом податкових дій і конкретної технології податкового законодавства.

Дефініція «адміністрування податків» законодавчо закріплена в Податковому кодексі України. Так, згідно зі змінами, внесеними до Податкового кодексу України у зв'язку з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 04.07.2013 №404-VII [112], статтю 14 Податкового кодексу доповнено визначенням терміна «адміністрування податків» (п.14.1.1): «Адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі – податків, зборів, платежів) – це 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].

Також, цим законом [112] в Податковий кодекс України вводиться термін «державна податкова справа». У статті 1 наводиться таке його визначення: «Державна податкова справа – сфера діяльності контролюючих органів, передбачена цим Кодексом та іншими актами законодавства України, спрямована на формування і реалізацію державної податкової політики в частині адміністрування податків, зборів, платежів» [107]. Отже, згідно Податкового кодексу, саме під державною податковою справою розуміють діяльність контролюючих органів, пов'язану з адмініструванням податків.

Тобто, ми бачимо, що у Законі існує тлумачення двох термінів, які виступають одним й тим самим процесом податкового адміністрування. З наведеного можна зробити висновок, що в Податковому кодексу має місце невпорядкованість дефініцій щодо визначення поняття податкового адміністрування [115].

Тому представники української фінансової думки, зокрема Ю.Б. Іванов, В.В. Карпова та ін. [108, С. 90], переконані, що на сьогоднішній день відсутній єдиний підхід до визначення терміна «адміністрування податків». В одних наукових джерелах адміністрування податків окреслюють як основну функцію управління, яка містить у собі планування, організацію, керівництво, облік та контроль, а в інших - як науку, що формує принципи ефективного управління податковою системою в певних соціально-економічних умовах і суспільно-політичних обставинах, оцінює податкову систему в світлі певних теоретичних критеріїв [108, С.27].

При наявності великої різноманітності поглядів у вітчизняної наукової літературі можна виділити два підходи до трактування змісту даного терміну: на макрорівні та мікрорівні. Адміністрування податків на макрорівні розуміється як система управління податковими відносинами (податковою системою).

Адміністрування податків на мікрорівні зводиться до податковому контролю, здійснюваному податковими органами. Завданнями податкового адміністрування на мікрорівні є [101, С. 58-63]:

- введення в дію прийнятих податкових законів;
- забезпечення повсякденної діяльності податкових органів щодо мобілізації податків і зборів;
- розробка та реалізація організаційних заходів, що підвищують ефективність функціонування податкових органів. При цьому, критерієм ефективності (якості) податкового адміністрування слід вважати забезпечення мобілізації податків і зборів в обсягах, що відповідають науково обґрунтованим рівням податкового навантаження на весь перехідний

період, при мінімізації відповідних витрат на функціонування податкової системи.

Узагальнюючи теоретичний аналіз наявних наукових досліджень щодо трактування сутності «адміністрування податків», пропонуємо власне бачення змісту даного терміну.

Адміністрування податків - це організаційна та управлінська діяльність повноважених державних органів, що пов'язана із забезпеченням ефективного функціонування податкової системи та контролю.

У наведеному визначенні вказано, що:

- адміністрування податків здійснюється не лише виконавчими органами, а й повноважними державними органами;
- адміністрування податків - це організаційна діяльність, тобто організовує процес вдосконалення взаємовідносин між органами оподаткування та платниками податків ;
- адміністрування податків - це й управлінська діяльність, тобто спрямована на практичне управління процесами оподаткування;
- основною метою адміністрування податків повинно стати забезпечення ефективних податкових надходжень, тобто у повному обсязі та в належні строки;
- завдяки адмініструванню податків здійснюється контроль за дотриманням учасниками податкових відносин відповідних норм та законів.

По суті, адміністрування податків є свого роду інженерією державного управління податковими відносинами, процедурним (інституціональним) їх опосередкування, сукупністю прийомів, що мають конструктивно-технічну спрямованість [57, С.6].

Адміністрування процесів оподаткування об'єднує за допомогою однієї ідеї комплекс робіт, спрямованих на забезпечення виконання податкових обов'язків. Метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їх

господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур [34, С.74-76].

У найбільш загальному вигляді можна зазначити, що адміністрування податків передбачає визначення принципів оподаткування, права і обов'язки платників податків та повноваження податкових органів, організацію податкового контролю.

В.М. Мельник започаткував теоретичну систематизацію адміністрування податків у вітчизняній фінансовій науці та виділив 4 основних напрямки управлінської діяльності у даній сфері, а саме: облікову роботу (облік платників податків та облік надходження податків), масово-роз'яснювальну та консультативну роботу, прогнозно-аналітичну роботу, контрольно-перевірочну роботу [81, С.232-233].

Однією з основних методологічних аспектів адміністрування податків є характеристика його суб'єктно-об'єктних відносин, так як від цього залежить розуміння специфіки взаємодії учасників податкових відносин, й оцінка ефективності податкового адміністрування в цілому.

Отже, суб'єктами адміністрування податків є: платники податків; податкові агенти, на яких покладено обов'язок стягнення податків; органи організації адміністрування податків; органи управління; органи контролю; органи стягнення.

У свою чергу, об'єктом адміністрування є розпорядчо-виконавча діяльність владних політичних структур (урядових, юридичних, фінансових) щодо організації оподаткування і мистецтва управління податковою системою шляхом добровільного, а в необхідних випадках і примусового стягнення податків у поєднанні з виховними діями морально-етичного характеру, а також роз'яснювальними і контрольними заходами.

Усі суб'єктам взаємодіють з об'єктами в системі адміністрування податків. Система адміністрування податків – це сукупність елементів (інструментів) податкового адміністрування, в результаті дії яких забезпечується процес управління в сфері оподаткування [119, С.197].

Сучасна система адміністрування податків повинна складатися з таких основних елементів:

- податковий контроль;
- консультаційно-роз'яснювальна робота;
- прогнозування податкових надходжень;
- адміністрування податкового боргу.

Зміст наведених елементів розкривається відповідними їх характеристиками:

- облікова робота;
- податкова діагностика;
- ревізія підприємницької діяльності;
- надання платникам податків достатньо інформації для роботи згідно діючого податкового законодавства;
- аналіз позитивних і негативних проявів у взаємовідносинах платників податків із державою;
- оцінка ймовірності виникнення непередбачуваних бюджетних і податкових ситуацій, розрив між метою платників податків і фіскальними цілями;
- облік податкового боргу та вжиття заходів зі стягнення податкового боргу.

Досліджуючи систему адміністрування податків необхідним виявляється обґрунтування методологічних засад його організації шляхом групування його основних складових та відповідних характеристик (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Основні складові та характеристики системи адміністрування податків

Складові	Зміст
Адміністрування податків	це організаційна, управлінська діяльність повноважених державних органів, що пов'язана з забезпеченням ефективного функціонування податкової системи та контролю
Мета	забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через

	застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур
Об'єкт	розпорядчо-виконавча діяльність владних політичних структур (урядових, юридичних, фінансових, силових) щодо організації оподаткування і мистецтва управління податковою системою шляхом добровільного, а в необхідних випадках і примусового справляння податків у поєднанні з виховними діями морально-етичного характеру, а також роз'яснювальними і контрольними заходами.
Суб'єкт	платники податків; податкові агенти, на яких покладено обов'язок утримувати податки; органи організації адміністрування податків; органи управління; органи контролю; органи стягнення.
Елементи	- податковий контроль; - консультаційно-роз'яснювальна робота; - прогнозування податкових надходжень; - адміністрування податкового боргу.
Методи впровадження	- облікова робота; - податкова діагностика; - ревізія підприємницької діяльності; - надання платникам податків достатньо інформації для роботи згідно діючого податкового законодавства; - аналіз позитивних і негативних проявів у взаємовідносинах платників податків із державою; - оцінка ймовірності виникнення непередбачуваних бюджетних і податкових ситуацій, розрив між метою платників податків і фіскальними цілями; - облік податкового боргу та вжиття заходів зі стягнення податкового боргу.
Функції	Прогнозування, організація, контроль, адміністрування
Принципи	стабільності, економічної обґрунтованості, передбачуваності, антиінфляційної спрямованості податків, рівності, стимулювання, економічності

Складено автором за результатами дослідження

Таким чином, в рамках дослідження даного підрозділу дисертаційної роботи, ґрунтуючись на надбаннях теоретичного, методологічного й прикладного характеру сучасної фінансової науки, нами представлено категоріальний аналіз сутності «адміністрування податків» з наведенням власного авторського тлумачення даної дефініції, із визначенням адміністрування податків як підсистеми податкової системи з притаманними для неї властивостями й характеристиками системи, зокрема: метою, суб'єктно - об'єктними відносинами, елементами системи, функціями, принципами діяльності та методологічної основою функціонування. Але, сучасні вимоги теорії і практики податкових фінансів потребують постійного

віднайдення шляхів удосконалення й оптимізації функціонування системи адміністрування податків, що в свою чергу, вимагає проведення ретроспективного аналізу світової й вітчизняної практики адміністрування податків, що й становить предмет дослідження наступного підрозділу роботи.

1.2. Ретроспективний аналіз практики адміністрування податків

Аналіз історичної ретроспективи теорії та практики оподаткування свідчить, що податки виступали основним регулятором та інструментом впливу як на обсяги товарного виробництва, так і у якості засобу акумуляції грошових коштів до дохідної частини державного бюджету з метою забезпечення фінансування для виконання державою покладених на неї функцій.

Однак, податки не завжди були необхідним атрибутом держави, їх поява була пов'язана з необхідністю покриття нестачі коштів на фінансування суспільних потреб. Коли податки стали додатковим джерелом фінансових ресурсів держави, держава отримала можливість забезпечити виконання своїх функцій та за необхідності розширювати їх.

Адміністрування податків має тривалу історію і еволюціонувало разом зі становленням інституту держави. За словами англійського економіста Сіріла Паркінсона «оподаткування старе, як світ, і його початкова форма виникла, коли якийсь вождь перекривав річку або гірський перевал і стягував плату за прохід з купців та туристів»[89, С.112].

Актуальність досліджень податкової системи породжує потребу ретроспективного аналізу практики адміністрування податків, адже деякі з проблем цієї галузі уже мали існування у минулому.

Історія податків та оподаткування, а також поділу за етапами розвитку адміністрування податків присвячено багато наукових праць як вітчизняних, так і зарубіжних вчених.

Так, відомий американський учений-фінансист Едвін Селігмен виділяє сім етапів в історії розвитку податків, яким властиві такі ознаки [126, С.91]:

- переважання ідеї дару. У ранніх феодальних державах податки розглядалися як дари, подарунки самодержавцям. Невипадково в Англії в середні віки поняття «податок» і «дар» виступали практично синонімами і позначались одним словом «gift»;
- проведення паралелі між податком і проханням держави до народу про підтримку;
- закріплення ідеї допомоги, що надається державі;
- поширення ідеї про жертву, що приноситься народом в інтересах держави, при якій кожний громадянин відмовляється від певного обсягу фінансових ресурсів в інтересах суспільного блага. Так, одним з перших податків була так звана десятина. Вона виступала в ролі пожертвування і носила добровільний характер. Але таке пожертвування вже мало ознаки податку – фіксовану ставку – 10% від усіх джерел доходів, а також вносилася суворо в зазначений час;
- домінування ідеї обов'язку сплати податку. Перші спогади про регулярні податки, які склалися в систему, відносяться до XIII–XIV ст. до Різдва Христового. У ті часи прибутковий і подушний податки стягувалися у Персії, Китаї та Вавилоні;
- поява ідеї примусу з боку держави;
- виникнення ідеї певної частки або окладу, встановленої урядом незалежно від волі платника.

Вважаємо, що з наведеною періодизацією можливо погодитися, але стосовно першого етапу треба враховувати не лише ідею дару, а й данину, адже однією з перших форм оподаткування виступала також данина з

завойованого народу. Все майно переможеної сторони переходило переможцям в якості воєнної здобичі і покривало військові витрати за принципом «війна живить війну». На майбутній час населення поверженої країни зобов'язувалося виплачувати утримання переможцям. Іншими словами перший прообраз податків - податок на переможених.

Так, за словами Й.М. Кулішера «війна породила на світ податки спочатку тимчасові, потім – з появою постійного війська, і постійні. Сучасна армія і сучасна податкова система – сіамські близнюки, нерозривно спаяні, нерозлучні, неподільні» [70, С.53].

Існує також підхід періодизації розвитку оподаткування на основі дослідження генези фінансових вчень, які фактично є віддзеркаленням процесу справляння податків. В основі такого поділу на періоди фактично лежить розвиток держави і її інституцій. Тому, наприклад І.Т. Тарасов аналізує розвиток оподаткування та податкового адміністрування за цивілізаційними ознаками [151, С.203-206]:

- східні держави, фінансові погляди яких засновані на релігійних засадах;
- класичні держави Греції та Риму, особливостями яких було те що, надзвичайні потреби негайно розподілялися між громадянами;
- феодалізм. Фінансовий устрій держав середніх віків виходив з того, що автономне господарство взяло верх над центральним. Збори стягувалися з середніх і бідних верств населення, духовенство та вищі класи збирали данину, десятини та оброки на свою користь. Податки та збори були останнім джерелом доходів держави. Основу ж доходів складали домени, військова здобич, пожертвування;
- абсолютизм, податки не могли бути введені без дозволу на те центрального керівництва держави;
- конституціоналізм. Перехід від абсолютизму потребував розширення діяльності та завдань державної влади, зміни механізму наповнення дохідної частини бюджету у зв'язку зі збільшенням витрат

стосовно внутрішнього управління. Потреба покриття дефіциту коштів зробила неможливим поділ класів на «податкові» та «неподаткові» (привілейовані).

Треба відмітити, що І.Т. Тарасов більш ширше висвітлює періодизацію історії стягнення податків, але все ж його етапи розвитку адміністрування податків базуються лише на врахуванні географічних і політичних чинників. На нашу думку, неможна не враховувати інших чинників, які мали вплив на розвиток адміністрування податків.

Так, сучасний український дослідник В.М. Мельник визначає три періоди розвитку оподаткування [81, С. 89-90]:

- з часів виникнення людської цивілізації до XV століття;
- XV-XIX століття;
- XIX століття і до нині.

Перший етап включає в себе господарські системи давнини. Його особливістю є нерозвиненість і випадковість оподаткування, відсутність фіскальних служб та другорядність податків у складі доходів держави.

Особливістю другого етапу є закріплення податків на постійній основі та стягнення на загальні цілі, формування перших податкових систем і розподіл податків на прямі та непрямі.

Третій етап характеризується тим, що податки стають основним джерелом доходу бюджету, зменшується кількість податків і зростає роль права щодо організації процесу справляння.

Вважаємо, що автор найбільш обґрунтовано та точно здійснив періодизацію розвитку оподаткування та охарактеризував основні періоди. Але, на нашу думку, дану періодизацію потрібно було б доповнити відокремленням етапів розвитку податків у складі названих періодів. Це деталізувало б історичне дослідження та дозволило б урахувати відмінності окремих часових інтервалів у складі періоду.

Виходячи з викладеного, пропонуємо доповнити характеристику періодів, наведених В.М. Мельником, етапами розвитку податків, що

деталізують періодизацію. При цьому можна поєднати ідеї інших науковців, які охарактеризовані вище (Е. Селігмена, І.Т.Тарасова).

Узагальнюючи вищевикладене, представимо періодизацію розвитку податків та оподаткування у контексті еволюції світової фінансової думки (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2

Періодизація розвитку податків та оподаткування

Назва періоду	Тривалість	Характеристика етапу
Стародавній час	IV ст. до н.е. – V ст.	податки носили безсистемний характер і стягувалися за необхідністю (війни, великі будови) в натуральній формі; оподаткування залежало від майнового і сімейного стану (цензу).
Середньовічний час	VI ст. -XVI ст.	більшого значення набуло непряме оподаткування – акцизи; формування системи прибуткового і цехового (підприємницького) оподаткування; цільове призначення податків.
Новий час	XVII ст. - XIX ст.	закріплення податків на постійній основі; сформульовані принципи оподаткування; створення фіскальних служб; другорядність податків у бюджеті.
Новітній час	XX ст. і до нині	закладена конструкція сучасних податкових систем, в якій прямі податки, і насамперед індивідуальний прибутковий-прогресивний податок, зайняли провідне місце; перетворення податків на основний доход державного бюджету; розвиток системи фіскальних служб

Складено автором за результатами дослідження

Охарактеризуємо вищеназвані періоди розвитку оподаткування.

Стародавній час (IV ст. до н.е. – V ст.).

Як було зазначено вище, у ранніх феодальних державах податки розглядалися як дари самодержавцям та данини з завойованого народу (перший прообраз податків - податок на переможених).

Наприклад, у давньому Єгипті фараони стягували данину з переможених держав і племен, а також накладали повинність на населення своєї країни. Більшість таких повинностей була пов'язана з наданням

землеробам права користуватися третиною всіх земель[73, С.6] (третина земель належала фараонам, третина – жрецям, третина – землеробам). «За землю сплачувався оброк хлібом, рибою, худобою і т.ін.» [71, С.6-7].

На ранніх етапах становлення державності у суспільстві система оподаткування сприймалася як необхідне жертвоприношення, заснований не на добровільних, а на загальнообов'язкових моральних вимогах. Жертвоприношення було неписаним законом і, таким чином, ставало примусовою виплатою або збором. Уже в цих прообразах податків вгадувалася їх найважливіша ознака - обов'язковість. Крім того, незважаючи на нерозвиненість оподаткування того часу, вже виділяється один з елементів податку - ставка податку, процентна ставка збору була визначеною.

У Китаї вже в III-II ст. до н.е. стягувалися такі податки[42, С.77-79]:

- тяньцзу – земельний податок, стягувався з усіх, хто займався землеробством, податок складав 1/15 або 1/30 врожаю;
- хуфу – податок з сімей, грошова подать;
- суаньфу – грошова подать з всього населення, незалежно від роду діяльності;
- коуцянь – грошова подать з неповнолітніх.

Взагалі стягнення за землю було розповсюдженим у цьому періоді. Так, в усіх випадках коли йшла річ про важке становище селян, способом поліпшення їх життя було зниження саме земельного податку[169, С.303].

Зі становленням та подальшим розвитком інституту держави було запроваджено стягнення «світської» десятини поряд з десятиною церковною на користь владних князівств. Така практика існувала протягом багатьох століть: від Стародавнього Єгипту до середньовічної Європи. У Єгипті стягувався поземельний податок, який відрізнявся високою точністю. Так, за допомогою двох стовпів - нілометрів - робили спостереження за рівнем води, результати яких закладалися в основу розрахунку майбутнього податку.

Так в Стародавній Греції в VII-VI ст. до н. е. представниками знаті були введені податки на доходи в розмірі 1/10 або 1/20 частини доходів[158,

С. 174-175]. Це дозволяло концентрувати і витратити кошти на утримання найманих армій, будівництво храмів, укріплень і т.д.

У той же час в античності були і серйозні протидії прямому оподаткуванню. В Афінах, наприклад, вважалося, що вільний громадянин не повинен сплачувати прямі податки. Інша справа - добровільні пожертвування. Але коли виникали великі витрати, то рада або народні збори міста встановлювали процентні відрахування від доходів.

Так, Ксенофонт стверджував, що при надзвичайних ситуаціях держава може користуватися всім майном своїх громадян. Аристотель вважав, що кожен громадянин має приймати участь у формуванні доходів держави, оскільки остання відіграє значну роль у створенні умов для його добробуту [161. С.7-8].

За мирних часів, мислителі не звертаються до проблем оподаткування. Той же Ксенофонт «...рекомендує Афінам купувати невольників з метою отримання доходу від здачі їх в найми власникам Лаврінських срібних копалень» [94, С.72].

З самого початку розвитку Давнього Риму (коли до складу держави входили лише місто Рим і місцевість, що до нього прилягала) у мирний час податків не було, але під час воєн громадяни Рима обкладалися податками у відповідності зі своїми статками. Визначення суми податку (ценз) проводилося кожні п'ять років обраними чиновниками-цензорами. Громадяни Рима надавали їм «клятвену заяву» про свій майновий статок і родинний стан. Таким чином, у той період часу було закладено основи декларування доходів громадян.

По мірі подальшого розвитку Римської держави відбувалися зміни в податковій системі. У римських колоніях вводилися комунальні (місцеві) податки, як і в Римі, їх розмір залежав від статків людей. Причому, з громадян Риму, щомешкали за межами міста, стягувалися як державні, так і місцеві податки.

За відсутності у римських провінціях відповідних державних фіскальних органів, що були б в змозі організувати ефективне адміністрування податків, Римська адміністрація залучала відкупників, діяльність яких була їй майже не підконтрольна. Домінування відкупної системи за відсутності чітких правил в оподатковуванні призвело до того, що в провінціях панувало повне свавілля, що призвело до зловживання - корупції.

Нестача грошей у державі призвело до збільшення кількості податків, наприклад були такі податки, як: збір за ярлик для ослів; податок на огірки; збір з банщиків; збір на утримання незаможних; збір на золотий вінок як вираження вірнопідданських почуттів представнику вищої влади; податок на мило та ін.

Корупція і значна кількість податків неминуче призвели до економічної кризи, яка вибухнула в 1 ст. до н.е. Це визвало необхідність реформ.

Реформування фінансового господарства і насамперед податкової системи розпочав Гай Юлій Цезар. Насамперед, він скасував відкуп по прямих податках і зберіг тільки для непрямих. Для кожної громади була визначена сума, яку та повинна була внести. Збирала і розподіляла її сама громада. Податки були зменшені, оскільки держава могла стягувати їх безпосередньо, і значні суми вже не йшли на користь відкупників.

Плідну діяльність свого попередника продовжив імператор Август Октавіан XXV. В усіх провінціях він створив фінансові установи, що здійснювали контроль за оподаткуванням. Послуги відкупників ще більше урізали, а там, де вони збереглися, за їхньою діяльністю встановили суворий державний контроль. Зробили переоцінку податкового потенціалу провінцій, щоб більш справедливо розподілити податки і збільшити їх надходження. Для цього провели відповідні вимірювання територій кожної міської громади з їх земельними угіддями. По кожному місту склали кадастри, що містили дані про землевласників.

Кожен громадянин був зобов'язаний у визначений день подати до органів влади громади свою декларацію. У ній перераховувалися розміри сільськогосподарських та лісових угідь, пасовищ, кількість виноградних лоз, маслинових дерев, а також зазначалися статі і вік усіх членів родини. Власник землі самостійно проводив оцінювання своїх володінь. Чиновник, який контролював проведення цензу, мав повноваження знизити податок, якщо у зв'язку з об'єктивними причинами зменшувалася продуктивність господарства.

«Податкова реформа Август Октавіан XXV форсувала розкладання натурального і зростання грошового господарства в усіх середземноморських країнах, що входили в римський orbisterrarum»[129, С.77].

Отже, можна зробити, що під кінець етапу, який ми характеризуємо, у тому числі і у Римській імперії податки виконували вже не тільки фіскальну функцію, але й відігравали роль додаткового стимулятора розвитку господарства. Поступово натуральний податок сходить нанівець, і податки вносяться виключно у грошовій формі. Отже, населення було змушене виробляти надлишки продукції, щоб потім її продавати. Це сприяло розширенню товарно-грошових відносин, поглибленню процесів розподілу праці, урбанізації.

Щодо становлення системи адміністрування податків, то можна зазначити, що на початку зазначеного періоду нема ознак існування цієї системи, але під кінець цього періоду, зокрема у Римської імперії – є. Насамперед, можна стверджувати, що у Стародавні часи вже появились задатки становлення системи адміністрування податків. Так, суб'єктами адміністрування податків були громадяни, які мали майно, впершу чергу землю, та які отримували офіційні доходи. Податковими агентами, на яких покладено обов'язок утримувати податки, спочатку були відкупники, діяльність яких держава не могла контролювати належним чином. Наприкінці періоду набуло початок створення фінансових установ, що мали здійснювати контроль за оподаткуванням. Тобто створились засади для

подальшого розвитку контрольних робіт з адміністрування податків, створенню контролюючих органів з питань оподаткування.

Так як усі надходження були фіксованими, то можна говорити, що один з головних принципів адміністрування податків вже був – «податок, що сплачується громадянами, повинен бути точно визначеним» [135, С.296].

Середньовічний час (VI ст. - XVI ст.).

Багато господарських традицій, у тому числі у податкових відносинах Давнього Рима перейшли до Візантії. У ранню візантійську епоху до VII ст. включно в імперії нараховувався 21 вид прямих податків. Серед них - поземельний та подушний податок, на оснащення армії і купівлю коней, мито на продаж товарів (ставка складала 10-12,5%) і видачу державних актів [16, С.6-8]. Також люди, яки мали військову повинність могли звільнитися від неї заплативши «податок на рекрутів». Якщо при будівництві споруда перевищувала установлені заздалегідь розміри, то стягувався штраф, який називали «податком на повітря». При отриманні посадових підвищень чиновники і сенатори також платили особливі податки. Практикувалися у Візантії й «надзвичайні» податки: наприклад, на будівництво флоту, утримання військових контингентів тощо.

Однак, слід зазначити, що велика кількість податків не сприяла фінансовому процвітанню Візантійської імперії. І навіть навпаки, надмірний податковий тягар призвів до скорочення бази оподаткування. Внаслідок цього почали поширюватися фінансові кризи, які призвели до значного послаблення держави.

У цій період в Європі податкові системи розвивалися повільно і були вкрай заплутаними, а більшість податкових платежів носили нерегулярний характер: вони вводилися, коли було необхідно покрити цільові витрати держави або коли в казні бракувало фінансових ресурсів.

Незважаючи на це, все більшого значення поступово набувало непряме оподаткування - акцизи, що стягувалися, як правило, у міських воріт із усіх ввезених і вивезених товарів. У вільних містах Європи в цей період

формувалися системи прибуткового і цехового підприємницького оподаткування.

При цьому в більшості країн Європи фактично склалася наступна система оподаткування. Сільське населення сплачувало феодалу подушного податок - капітіцію (через відкупщика). Міста збирали прибуткові податки з городян і акцизи. Потім місто сплачував фіксовану законодавчим актом або договором суму податі васалові короля. Король час від часу вилучав частину власності (землі разом з «джерелами податків - містами і сільським населенням») у своїх васалів.

Стягнення податків поступово стає видом підприємницького промислу. Їм займалися так звані відкупщики - багаті буржуа, які викупували право збирати встановлені податки в держави, вносячи валову суму податку в казну ще до початку збору. Далі, застосовуючи примус через помічників і суботкупщиків, відкупщики здійснювали збір податків з населення, з урахуванням, природно, свого прибутку. Відкупщикам допомагали війська, тому стягнення податків нагадувало військову організацію. Така система виникла в період феодалної роздробленості, але у подальшому зазнала розвитку. При цьому, духовенство і дворянство від сплати податків було звільнено.

В. Андрущенко виділяє такі етапи і особливості розвитку оподаткування в Європі середньовічного періоду [5, С.95-57]:

- перехід від канонічного церковного до світського фінансового права;
- втрачання церквою контролю над фінансами національних держав;
- занепад релігійних мотивів та монархічних прерогатив в оподаткуванні;
- трансформація натуральних податків в грошові податки;
- виключне право запроваджувати податки належить народному представництву, який має останнє слово в питаннях оподаткування.

Щодо становлення системи адміністрування податків, то можна зазначити, що на початку зазначеного періоду вже появились задатки

становлення системи адміністрування податків. Так, суб'єктами адміністрування податків були жителі, які мали майно та які отримували офіційні доходи. Податковими агентами, на яких покладено обов'язок стягувати податки спочатку були відкупщики, діяльність яких держава не могла контролювати належним чином. Тому наприкінці періоду виключне право запроваджувати податки належить народному представнику, який мав останнє слово в питаннях оподаткування. Тобто, було створено контролюючий орган з питань оподаткування, здійснювалася розпорядчовиконавча діяльність владних структур щодо організації оподаткування, а в необхідних випадках примусового стягнення податків.

Щодо принципів адміністрування податків то до принципу – «податок, що сплачується громадянами, повинен бути точно визначеним» [135] додався ще головний принцип «добровільного виконання податкового обов'язку». Тобто у цей період стягнення податків було вже не дарами чи жертвоприношенням (хоч і примусовими, тобто виплата податків задля суспільства), а законодавчі встановлені збори (тобто виплата податків згідно закону держави).

Наприкінці періоду у наукових працях почала розглядатися організаційно-управлінська проблема податків, але фрагментарно, окремо від інших і в застосуванні лише до окремих податків (кадастрові питання і т.ін.).

Підводячи підсумки другому етапу, можна зробити висновки, що у першого та другого етапу розвитку податкового адміністрування є подібні рисі, по яким можливо було б ці етапи об'єднати. Так, перші два етапи характеризуються безсистемним характером оподаткування, бо податки стягувалися за необхідністю. На оподаткування у цих періодах показує письмові згадки про податки, у яких фіксувався факт стягнення без науково доказового обґрунтування. Основна причина цього полягає у тому що розмір податків залежав від розміру витрат держави.

Але, враховуючи відмінності названих часових інтервалів нами відокремлено їх на два періоди, зокрема у другому періоді на відмінну від

першого було вже цільове призначення податків та почалось закріплення податків на постійній основі з створенням відповідних фіскальних органів.

Отже, наведені два етапи розвитку оподаткування (Стародавній та Середньодавній часи) мають свої особливості. Але їх подібність у тому, що висновки тогочасних мислителів являли собою лише фіксацію існуючих у практиці перерозподільних механізмів. Тобто ці періоди характеризувалися практичним стягненням без науково-теоретичного обґрунтування.

І лише з 3-го етапу (Новий час XVII ст. - XIX ст.) податки остаточно закріпилися на постійній основі та мали наукове обґрунтування категорій отримання доходів.

Новий час, як відомо, пов'язано з початком буржуазних революцій, що відбулися спочатку в Нідерландах, а потім в Англії. Для Європи цього періоду характерні бурхливі соціальні та політичні зміни, затвердження юридичної рівності всіх громадян у сфері приватно - правових відносин, ліберальні перетворення державного ладу в більшості держав, породження процесу правового забезпечення оподаткування, додання податковим системам більшої організаційної стрункості в результаті розвитку ідей освіти і «природних прав».

Так, англійські економісти XVII століття (Ф. Бекон, У. Петті) в своїх працях почали приділяти увагу питанням оптимізації оподаткування.

Так, У.Петті у своїй праці «Трактат про податки та збори» описав податкові відносини з урахуванням тенденцій витрачання державних коштів.

Значний прорив у фінансовій науці кінцяXVIII століття пов'язано з появою роботи А. Сміта «Дослідження про природу та причини багатства народів», де А. Сміт сформулював принципи оподаткування, поєднуючи при дослідженні основні проблеми податків: здатності забезпечувати доходи держави та організації справляння.

На думку відомого дослідника у галузі податкових фінансів І. Янжула, «головна заслуга А. Сміта полягала у тому, що він продемонстрував основоположне значення науково обґрунтованих принципів оподаткування

для вироблення податкової політики, які стали «законодавцями» для практики» [173, С.88].

У згаданій праці А. Сміт дав визначення податковим платежам, позначивши їх місце у фінансовій системі держави, а також вказав, що податки для платника є показником свободи, а не рабства [135, С. 234].

Послідовник А.Сміта, Д. Рікардо у праці «Начала політичної економії та податкового обкладання» (1817) сформулював головну мету податкової політики держави, яка «має сприяти нагромадженню та розширенню виробництва...Витрати держави на стягнення податків мають бути мінімальними, що досягається через розвиток податкової техніки» [157, С.152].

Сама, Англія (де жив та працював А.Сміт) стала однією з перших повноцінних фіскальних держав - передовою країною парламентської демократії, правового ладу, комерційного успіху. В.Л. Андрущенко зазначає, що високий рівень податків – неодмінна ціна демократично-правової державності, як і ознака щедрого фінансування соціальної сфери, збільшення розмірів трансфертних платежів. Англійці та інші буржуазні нації Європи не лише дали приклад ділового прагматизму і звеличили матеріальний інтерес, а й перетворили оподаткування у фактор державної могутності та суспільного добробуту[7, С.9-11].

Таким чином можна констатувати, що цей період характеризується появою наукових рекомендації щодо оподаткування та відповідної практики адміністрування податків. Фінансова наука XIX ст. обґрунтувала переваги прямих податків з огляду на зручність їх застосування позиції як платників, так і держави. Вважалося, що прямі податки є найприйнятнішими для населення, оскільки дають змогу платникові «підготуватися» до виконання зобов'язань перед державою, чому сприяють заздалегідь відомі строки і розміри майбутніх платежів [78, С.69]..

В середині XIX ст. зменшилася кількість податків, більше значення надавалося дотриманню юридичної форми при їх введенні та справлянні. У

цьому періоду основні принципи адміністрування податків вже були дотримані, а саме:

- законності;
- рівності перед законом;
- гласності;
- добровільного виконання податкового обов'язку;
- права на захист суб'єктам податкового адміністрування;
- презумпції невинності платника податків;
- ефективності;
- дотримання податкової таємниці;
- невідворотності юридичної відповідальності.

Але, економісти того часу, не приділяли уваги адмініструванню податків з точки зору організаційно-управлінської проблематики. А якщо торкалися цієї проблематики, то фрагментарно, в застосуванні лише до окремих видів податків. Насамперед, не було аналітичної роботи контролюючих органів, масово - роз'яснювальної роботи. Але, можна констатувати, що саме у цей період вчені та державні інститути почали приділяти увагу питанням оптимізації оподаткування, ефективності адміністрування податків.

Новітній час (XX ст. і до нині).

У XX столітті основні види та форми платежів у зарубіжних країнах світу в своїй загальній формі збереглися. Однак методи мобілізації та контролю за ними істотно змінилися.

Отже, на початку XX ст. починає формуватися сучасна податкова система. При чому, досягнення фінансової науки попереднього етапу були випробувані в ході податкових реформ, проведених після Першої світової війни і повністю заснованих на наукових принципах оподаткування. Саме тоді в більшості індустріально розвинених країн була закладена конструкція сучасних податкових систем, в якій прямі податки, і насамперед індивідуальний прибутковий-прогресивний податок, зайняли провідне місце.

Так, у першій половині XX ст. сформувалася кейнсіанська теорія, що ґрунтувалася на результатах досліджень англійського економіста Дж. Кейнса й обґрунтовувала необхідність податків як головного важеля регулювання економіки і одного з основних факторів успішного розвитку суспільства. У праці Дж.Кейнса «Загальна теорія зайнятості, відсотка і грошей» (1936 р.) зазначалося, що економічне зростання залежить від грошових заощаджень тільки в умовах повної зайнятості, однак, оскільки повної зайнятості практично неможливо досягти, великі заощадження заважають економічному зростанню, тому що являють собою пасивне джерело доходу. Саме для того, щоб усунути негативні наслідки, «зайві» заощадження, на думку Дж. Кейнса, повинні вилучатися державою за допомогою податків [55, С.154-158].

Однак, створити прийнятну протягом тривалого часу податкову систему на підставі згаданих наукових пошуків не вдалося. Історію податкових систем індустріально розвинених капіталістичних держав після Другої світової війни можна охарактеризувати як епоху перманентних податкових реформ, спрямованих на пошук оптимального поєднання прямого і непрямиго оподаткування, ступеня податкового впливу на економіку, величини податкового тягара, податкових пільг, період бурхливого вдосконалення національного та міжнародного податкового законодавства .

На зміну кейсіанської теорії прийшла неоконсервативна теорія, що ґрунтувалася на довготривалому, перспективному втручанні держави в економіку.

На початку XXI ст. в економічних дослідженнях особливої актуальності набули проблеми визначення ролі оподаткування у перерозподільчих механізмах, їх оптимізації у доходах державного бюджету, цінності суспільних благ, уникнення подвійного оподаткування у міжнародному співробітництві, протидії уникненню податкових зобов'язань податкоплатників, підвищення ефективності адміністрування податків.

Головним джерелом державних доходів стали податки на доходи фізичних осіб і організацій. Це було цілком закономірно, так як становлення після промислової революції нового устрою економічного життя суспільства призвело до появи замість практично єдиного джерела доходів - землі - безлічі видів доходів і багатства.

Так, символом 2014 р. в Японії став ієрогліф «податок», що символізує різке підвищення податків у Японії в 2014 році.

У цілому можна зробити висновок, що у Новітньому періоді рекомендації з питань податкового регулювання економіки значно випередили практику оподаткування та використовуються при розробці податкового законодавства і концепцій податкових реформ держав. Тобто, відбувся перехід від тактичних рекомендацій к стратегічним, що має позитивний вплив на державну політику в сфері оподаткування.

Теоретичні розробки в галузі податкових фінансів підпорядковані вирішенню двох основних проблем:

- 1) регулююча роль податків відносно економічної діяльності;
- 2) прогресія в оподаткуванні та обґрунтування її рівня[81].

У цей період додатково до принципів адміністрування податків, які були створені на попередньому етапі, дістали подальшого розвитку основні елементи адміністрування податків, насамперед:

- податковий контроль;
- консультаційно-роз'яснювальна робота;
- прогнозування податкових надходжень;
- адміністрування податкового боргу.

На підставі викладеного представимо періодизацію розвитку адміністрування податків (таблиця 1.3.).

Таблиця 1.3.

Періодизація розвитку адміністрування податків

Назва періоду	Тривалість	Характеристика етапу
Стародавній час	IV ст. до н.е. – V ст.	з'явилися засади становлення системи адміністрування податків, зокрема: започатковано створення фінансових установ, що мали здійснювати контроль за оподаткуванням з метою подальшого розвитку контрольних робіт з адміністрування податків, створення контролюючих органів з питань оподаткування.
Середньовічний час	VI ст. -XVI ст.	здійснювалася розпорядчо-виконавча діяльність владних структур щодо організації оподаткування, в необхідних випадках примусового справлення податків. Додано головний принцип: «добровільного виконання податкового обов'язку». Процес справлення податків набув законодавчі встановлених норм.
Новий час	XVII ст. - XIX ст.	поява науково обґрунтованих рекомендацій щодо оподаткування та відповідної практики адміністрування податків. Вчені та державні інститути почали приділяти увагу питанням оптимізації оподаткування, ефективності адміністрування податків.
Новітній час	XX ст. і до нині	розвиток системи фіскальних служб. Постали проблеми, пов'язані із впливом оподаткування на оптимальний перерозподіл доходів, цінність державних послуг.

Складено автором за результатами дослідження

Наведений ретроспективний аналіз дає підстави говорити про сучасне адміністрування податків як про досить складний процес. Історія свідчить, що гонитва за державними доходами породжувала процеси, в результаті яких структури державного управління поставали перед проблемою скорочення та підпільного виробництва. Причини останнього можна пов'язати як з побудовою окремих податків та структурою податкової системи, так і з корупцією фіскальних служб[81].

Розвиток адміністрування податків сприяв становленню у кожній державі своєї податкової системи, з її особливостями. Україна, була довгий час під владою інших держав, тому особливостей у стягненні податків не мала до часу набуття незалежності.

Враховуючи особливості вітчизняного історичного розвитку, можна виділити чотири основні етапи у становленні системи адміністрування податків в Україні [32, С.109-112].

Перший етап триває до кінця X століття, тобто до часів зміцнення Київської Русі. Він характеризується відсутністю будь-якої системності платежів та їх натуральним надходженням. Платежі, хоча в своїй більшості і є обов'язковими, але, як правило, мають неподатковий характер, оскільки надходять або у вигляді контрибуцій, або як плата державі за використання її власності. Адміністрування податків як такого не було, але ж з'явилися окремі елементи, які у подальшому накладено в основу загальної системи адміністрування податків. Насамперед, це стосується принципів адміністрування податків, зокрема визначеністю податку та добровільного виконання податкового обов'язку.

Другий етап триває з кінця X ст. до XIII ст. та характеризується появою значної кількості податкових платежів. Фактично саме на цей період припадає початок формування системи контролю за обов'язковими платежами, яка частково була збережена і в наступні періоди. Тобто, створено контролюючий орган з питань оподаткування, здійснювалася розпорядчо-виконавча діяльність владних структур щодо організації оподаткування, а в необхідних випадках примусового справлення податків.

Протягом третього етапу (XIII ст. - XVIII ст.) населення залучається до сплати великої кількості різноманітних платежів: податків, зборів, мита, які залежать від місця знаходження платника, його класової належності та багатьох інших чинників, що як слід вимагало відповідної системи контролю.

Четвертий етап починається з XIX ст. і з цього часу податки займають провідне місце в системі обов'язкових платежів країн Європи, в тому числі і України.

З набуттям незалежності Україна встала на шлях самостійного державного розвитку, взявши курс на побудову ринкової економіки. У той

час виникла потреба й у проведенні податкової реформи в Україні згідно новим викликам та тенденціям перспективного розвитку [150, С.143-145].

Перші кроки до створення сучасної податкової служби було зроблено у 1990 році, коли підприємництво в державі тільки-но почало зароджуватися. У той час на базі відділів державних доходів у фінансових органах було створено податкові інспекції, які підпорядковувалися Міністерству фінансів України.

22 серпня 1996 року Президент України підписав Указ «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій», а 30 жовтня 1996 року – Указ «Питання державних податкових адміністрацій», за яким податкова служба України фактично набула свого організаційного та структурного визначення.

Податкова служба вийшла з-під підпорядкування Міністерства фінансів України, має жорстку вертикальну структуру. Її регіональні органи працюють виключно з огляду на загальнодержавні інтереси. Було створено спеціальну службу – податкову міліцію, – яка з самого початку, тісно взаємодіючи зі структурними підрозділами державної податкової служби, підтвердила не лише доцільність її створення, але й необхідність її подальшого розвитку.

У липні 2001 року був створений Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом.

За ці роки докорінно змінилася структура податкової служби та виділено додаткові джерела фінансування створення та розвитку матеріально-технічної бази служби. Для підвищення ефективності роботи податкових органів, забезпечення найбільш раціонального використання трудових і фінансових ресурсів Державною податковою адміністрацією України було розроблено Програму модернізації податкової служби України, утворено Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби.

21 травня 2014 року була створена державна фіскальна служба (ДФС), як центральний орган виконавчої влади України, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України [37]. ДФС реалізує:

- державну податкову політику;
- державну політику у сфері державної митної справи;
- державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Податкові органи країни забезпечують надходження майже 80% усіх доходів Державного та місцевих бюджетів. При цьому вони здійснюють контроль та адміністрування майже 100 видів податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів [153, С.78-84]. Основними бюджетоутворюючими податками є податок на прибуток підприємства, податок на додану вартість, податок з доходів громадян, акцизні збори та збори за використання природних ресурсів, плата за землю.

Узагальнюючи, треба зазначити, що у різні періоди розвитку суспільства змінювались не лише види податків і форми їх стягнення, але і ставлення до них. Податки стають ефективним знаряддям втілення державної політики з питань економіки та соціального розвитку. Результати дослідження еволюції податкової системи України мають використовуватись для створення ефективної системи адміністрування податків, оскільки часто сьогодні повторюються ті ж самі помилки й прорахунки, які вже не раз негативно впливали на економічний розвиток нашої держави.

Аналізуючи еволюцію податкових держав під дією конституційних, політичних і соціально-економічних факторів, американський дослідник Р.Бонні зробив висновок, що навіть сучасним податковим державам загрожує

небезпека, якщо платники податків втратять довіру до урядів і/або настане параліч фіскально-адміністративних інститутів [6, С.66]. Основою здорової податкової системи залишається забезпечення сталого економічного зростання, а звідси – і соціальної стабільності суспільства. Стан податкової держави тісно пов'язаний з адміністративною ефективністю державної влади, залежить від рівня організованості адміністрування податків.

Розглянуті нами історичні етапи становлення та розвитку системи адміністрування податків заклали основу для його подальшого розвитку, напрацювання органів та підрозділів, які виконували функції з податкового контролю відобразились на сучасному стані нормативного регулювання повноважень податкових органів в Україні. Необхідно зазначити й те, що велика кількість позитивного історичного, як вітчизняного так і зарубіжного досвіду щодо здійснення адміністрування податків на різних історичних етапах розвитку суспільства, може бути втілена в практичну діяльність податкових органів на сучасному етапі розвитку. При цьому, головною метою сучасного адміністрування податків є його фіскальна ефективність, розробка сучасного методологічного апарату досягнення фіскальних ефектів, їх оцінки. Саме цьому присвячено дослідження наступного підрозділу дисертаційної роботи.

1.3. Фіскальні ефекти адміністрування податків та методи їх досягнення

Коли ми говоримо про термін «адміністрування податків» крім категорій «організація, управління, контроль» слід приділяти увагу ще одній важливій категорії - ефективність.

Адміністрування податків є одним з основних елементів ефективного функціонування податкової системи та економіки держави.

Ефективність є невід'ємною характеристикою об'єкта чи системи, що відображає його продуктивність, суспільну користь, та інші позитивні якості. У широкому значенні слова ефективність розуміють як співвідношення між результатом (ефектом) і витратами, що понесені для досягнення цього результату [43].

Окремі джерела визначають абсолютну ефективність як «економічну ефективність, що оцінюється співвідношенням отриманого ефекту до всієї суми витрат», а поняття «ефективний» трактують як такий, що «призводить до потрібних результатів, наслідків, дає найбільший ефект, або викликає ефект» [3, С.379]. З позиції податкового менеджменту можна визначити такі критерії ефективності [160, С.83]:

- досягнення економічного або соціального ефекту в державі;
- позитивне співвідношення корисного результату від податкових рішень затратами на його отримання;
- вирішення завдань податкової політики;
- відповідність національного оподаткування світовим стандартам;
- покращання суспільного ставлення до оподаткування.

У попередньому підрозділі роботи ми зробили висновок, що розвиток держави та податкової системи тісно взаємопов'язані. Як наслідок, виконання податками своїх фіскальних завдань не є автоматичним актом. Результати податкового стягнення залежать від організації та управління владними структурами держави цього процесу.

На основі вищевикладеного можна зробити висновок про необхідність розгляду організаційних засад адміністрування податків та розробки методів досягнення фіскальних ефектів адміністрування податків.

Спочатку проаналізуємо сутність терміну «фіскальна ефективність».

Зокрема, А. Скрипник та Т. Паянок формулюють наступне визначення фіскальної ефективності: «фіскальна ефективність податку - це можливість стабільного забезпечення очікуваного рівня надходжень, притаманного країнам, які перебувають у подібних соціально-економічних умовах. У

кількісному вимірі фіскальна ефективність (у широкому розумінні) – це здатність підвищувати податкове навантаження (частину податків у ВВП в даній країні). У вузькому розумінні ефективність вимірюється як частка надходжень податку у ВВП»[133, С.31].

У Податковому Кодексу України є термін «фіскальної достатності», який трактується як «встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями» [107].

Т. Коляда та І. Чуркін анаголошують, що «принцип фіскальної ефективності передбачає такі елементи: достатність доходів, мінімізацію видатків на збирання доходів і запобігання ухиленню від сплати податків до бюджету, еластичність (гнучкість) податкової системи, рівномірний розподіл податків між адміністративно-територіальними одиницями» [59, С.71].

В.М. Мельник зазначає: «фіскальна ефективність податків як їхня спроможність наповнювати бюджет піддається впливу багатьох чинників. У ході наукових досліджень останніх часів прийнято було звертати більше уваги на здатність забезпечувати доходи бюджету закладену самим внутрішнім механізмом розрахунку того чи іншого податку. До цього додавалися ряд зовнішніх чинників, що впливали на зміну бази оподаткування» [77].

Під фіскальною ефективністю системи оподаткування, за К.П. Проскурою, може розумітися [116]:

- її здатність забезпечувати своєчасні і в повному обсязі податкові надходження до бюджету;
- здатність створювати економічний ефект у частині забезпечення певної фіскальної результативності;
- створення ряду макроекономічних ефектів, насамперед у фіскальній сфері, які відповідають завданням державної соціально-економічної політики;
- спроможність використовувати наявний фіскальний потенціал.

На нашу думку, фінансові ефекти адміністрування податків необхідно розглядати у широкому та вузькому сенсах. У вузькому сенсі, це, в першу чергу, здатність забезпечувати своєчасні і в повному обсязі податкові надходження до бюджету, тобто бюджетоутворюючі ефекти. Але, бюджетоутворюючі ефекти напряму залежать від податків, які стягуються від прибутку підприємств та доходів фізичних осіб. Отже оптимальний розвиток підприємств, підвищення добробуту населення має бути теж функцією адміністрування податків. Тому, у широкому сенсі фінансові ефекти - це сукупність як бюджетоутворюючих, так і соціально-економічних ефектів адміністрування податків.

В англійській фінансовій літературі, для означення загального впливу податків на економіку і соціальну сферу застосовується термін «*incidence of taxation*». В перекладі ємне за змістом поняття передає ціла фраза «соціально-економічна сфера дії оподаткування». Дане поняття включає перекладання податків, сукупність породжуваних податками ефектів, величину податкового навантаження і його розподіл між платниками.

Класик вчення про *tax incidence*, американський учений-фінансист Е.Селігман зазначав: «для державних фінансів не існує більш важливої теми, ніж загальна дія оподаткування, оскільки кардинальне питання будь-якої податкової системи - її вплив на суспільство. Без точного аналізу впливу певного податку неможливий належний висновок щодо його фактичного ефекту чи справедливості»[178].

Можна охарактеризувати фактори соціально-економічних ефектів адміністрування податків як чинники, які виявляються у конкретному прояві механізму оподаткування, характерних для країни [47, С.22-28]:

- особливості соціально-економічного розвитку держави;
- тип економічної політики держави та ступінь її соціалізації;
- пріоритети держави в регулюванні рівня життя населення;
- роль держави та підприємств в його регулюванні;
- систему індикаторів рівня життя населення;

- функціональні можливості податків;
- роль податкової політики в системі заходів державного регулювання;
- тип, модель та систему методів та інструментів податкової політики;
- організаційне забезпечення соціально та економічно ефективної податкової політики.

Соціально-економічні ефекти першочергово залежить від пріоритетів держави щодо поліпшення рівня життя населення відповідними засобами оподаткування, серед яких слід розрізняти такі, як:

- боротьба з бідністю;
- підвищення добробуту населення як складової рівня життя населення чи поліпшення окремих його складових;
- поєднання обох вищенаведених напрямків.

Таким чином, до основних соціально-економічних ефектів адміністрування податків можемо віднести наступні:

- підвищення якості обслуговування платників податків;
- зниження трансакційних витрат для підприємств на виконання вимог податкового законодавства;
- погодження інтересів усіх суб'єктів адміністрування;
- посилення соціальної відповідальності бізнесу та фізичних осіб.

Підвищення якості обслуговування платників податків означає в першу чергу створення максимально комфортних умов суб'єктам господарювання для виконання ними обов'язку зі сплати податків і зборів.

Зниження трансакційних витрат для підприємств на виконання вимог податкового законодавства означає спроможність оплатити податки та здати податкову звітність у зручний для них час, в комфортних умовах.

Погодження інтересів всіх суб'єктів адміністрування - це одночасне та максимальне зростання податкових доходів бюджету, збільшення державних

витрат соціального характеру, поліпшення загального рівня життя населення та окремих його складових (доходів, споживання, рівня добробуту та ін.).

Посилення соціальної відповідальності бізнесу та фізичних осіб означає добросовісну сплату податків (своєчасно та у повному обсязі), виконання діючого законодавства.

Отже, викликані адмініструванням податків ефекти можуть позначитися не тільки на розмірах бюджету, а й на соціально-економічних процесах, віддалених від конкретного місця і часу адміністрування.

Звісно, найголовнішими цілями адміністрування податків є бюджетоутворюючі ефекти. Однак, застосування відповідних заходів та інструментів дозволяє вирішувати певні завдання соціально-економічного розвитку держави.

Щоб бачити картину дії адміністрування податків в масштабах усієї економічної системи, потрібний складний аналіз на основі більш ширшого розуміння фіскальних ефектів. Тому, у роботі ми будемо розглядати термін фіскальні ефекти адміністрування податків в ширшому розумінні цього терміна, тобто як сукупність бюджетоутворюючих і соціально-економічних ефектів

Рівень фіскальної ефективності податкового адміністрування залежить від ступені розвитку методології й технологій податкового адміністрування.

Слід погодитися з думкою В.М. Мельника[84, С.3-9], що від обґрунтованості методики адміністрування та її адекватності економічним реаліям часу залежить здатність держави контролювати дотримання законодавства платниками, регулювати економічні процеси й безпомилково визначати вектори своїх рішень у галузі оподаткування.

Тому, для досягнення фіскальних ефектів адміністрування податків має бути розроблена певна методологія основних завдань адміністрування, а саме ефективність:

- податкового контролю;

- консультаційно-роз'яснювальної роботи;
- прогнозування податкових надходжень;
- адміністрування податкового боргу.

Розглянемо можливі методи виконання вищеназваних робіт.

У науковій літературі контроль розглядають як функцію або елемент державного управління економікою і як особливу діяльність із дотримання податкового законодавства [74]; основний елемент організації і дієвості податкової системи та головний інструмент державного фінансового контролю [162, С.57]; елемент управління оподаткуванням [131, С.14]; якісно нове явище, яке знаходиться на перетині численних процесів (економічних, правових, державного регулювання фінансових і інформаційних потоків) [164, С.9]; особливу сферу діяльності, де відбувається взаємодія матеріальних і фінансових відносин у рамках єдиного товарно-грошового комплексу держави [159, С.10-11].

Ми можемо визначити контрольну роботу як діяльність уповноважених органів у сфері адміністрування податків, яка реалізується шляхом виконання певних, регламентованих нормами права контрольно-ревізійних заходів, у ході яких виявляються контингенті платників податків (облік), аналізується поточна ситуація (діагностика), а також вживаються заходи, спрямовані на профілактику правопорушень (перевірки).

Вважаємо, що облікова робота постає на першому місці в організації контролю над надходженням податків. Адже, перш ніж контролювати податки, слід чітко знати контингент платників податків та тих, хто має податкові пільги.

В Україні облік платників податків є функцією державної фіскальної служби України. Облікова робота здійснюється фіскальними органами за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної фіскальної служби України.

Можливо виділити такі види обліку[2, С.74-77].

Залежно від об'єктів обліку: облік юридичних осіб, а також їхніх філій, представництв та інших відокремлених підрозділів; облік фізичних осіб; облік договорів про спільну діяльність і угод про розподіл продукції.

Залежно від суб'єктів обліку: облік у податкових органах; облік у митних органах.

Залежно від виду обліку: первинний облік, у ході якого платникові податків надається єдиний за всіма видами податків і зборів ідентифікаційний номер; вторинний облік, у процесі якого платникові податків надається, крім первинного, ідентифікаційний номер за окремим податком або збором (наприклад, за ПДВ); облік договорів, за якого на облік ставиться не конкретний платник (юридична або фізична особа), а договір: договір про спільну діяльність або угода про розподіл продукції.

Кожній країні притаманна власну модель обліку податкоплатників. Так, платник податку на доходи фізичної особи у Китаї може реєструватися стільки разів, скільки у нього є джерел доходу. У Німеччині одружені платники податків, які подають до податкової адміністрації єдину податкову декларацію, реєструються як один платник. У Мексиці реєстрація фізичних осіб як платників податків здійснюється тільки у разі перевищення ліміту доходу платника податку. У Чехії встановлено один ідентифікаційний номер платника податків для всіх наявних у країні податків [105, С.183-186].

Обліку підлягають усі платники податків. Згідно з Податковим кодексом України платниками податків вважаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів[107].

Ще одним з головних методів з цього починається контрольна робота – податкова діагностика.

Термін «діагностика» вперше був введений в медицині. Діагностика (diagnostikos) в перекладі з грецького означає «здатний розпізнавати». Саме в цьому сенсі трактувалося спочатку і відповідне поняття. Сама ж процедура застосовувалася для визначення характеру і ступеня складності захворювання на підставі різнобічного обстеження пацієнта.

Згодом цей метод був запозичений іншими науками і застосований в різних сферах людської діяльності, в тому числі в техніці, біології, фізиці, інформатиці та економіці. Як показує досвід, його широке використання в різних галузях дає позитивні результати, оскільки в ньому реалізується принцип системності, комплексності дослідження об'єкта. Діагностика виступає як різновид системного аналізу, її перевага - у цілісному баченні об'єкта та комплексній оцінці впливу різних факторів на стан і динамічні характеристики цього об'єкта.

В економіці «діагностика» - похідне відгрецького «diagnostikos» процес розпізнавання проблеми та визначення її з використанням прийнятої термінології, тобто встановлення діагнозу стану досліджуваного об'єкта [43].

З точки зору податкової системи, можливо дати таке визначення «податкової діагностики» - це система дій, яка базується на аналізі поточної ситуації та виявленні причинно-наслідкових зв'язків, пов'язана з прогнозом та плануванням податкових надходжень.

Для податкової діагностики, згідно Податкового кодексу України, використовується інформація, що надійшла [107]:

- від платників податків та податкових агентів, зокрема дані: що містяться в податкових деклараціях, розрахунках, інших звітних документах; що містяться у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронній формі, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів; про фінансово-господарські операції платників

податків; про застосування реєстраторів розрахункових операцій;

- від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, зокрема дані: про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами; про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків; що містяться у звітних документах, які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування; про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги; про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності; про експортні та імпорتنі операції платників податків;

- від банків, інших фінансових установ – інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків;

- від органів влади інших країн, міжнародних організацій або нерезидентів;

- від підрозділів Державної податкової служби та Державної митної служби, що здійснюють контроль за дотриманням платниками податкового та митного законодавства - за результатами податкового та митного контролю.

Відповідний процес діагностування слугує основою для подальшого прийняття управлінських рішень у сфері адміністрування податків.

Третій метод контрольної роботи - це ревізія підприємницької діяльності. Процес призначення та проведення податкових перевірок детально регламентується податковим законодавством, оскільки такі перевірки, з одного боку, спрямовані на забезпечення фіскальних інтересів держави і суспільства, а з другого - завжди стосуються фінансових інтересів платника.

Ревізія проводиться на підставі наказів державних органів управління, являє собою виконавчу діяльність, тоді як аудит є видом підприємницької діяльності.

У світовій практиці використовується чимало форм практичної організації ревізії підприємницької діяльності. Аналіз правових актів податкового законодавства різних країн свідчить про наявність різноманітних форм податкового контролю і податкових перевірок. При цьому можна помітити, що за однакового змісту існує різне номінальне позначення цих форм, і навпаки, за майже ідентичності формального визначення - різний зміст [167, С.73-76]. Наприклад, у Російській Федерації виокремлюють два основних види податкових перевірок - камеральну і виїзну; у Таджикистані передбачено три різновиди податкових перевірок - документальну, рейдову та хронометражне обстеження; у Казахстані податкові перевірки відокремлюються від камерального контролю і поділяються на документальну перевірку та хронометражне обстеження.

У Франції податковий контроль здійснюється у формі перевірок податкових декларацій і документальних перевірок. В Японії, Канаді, Великобританії, США, Німеччині податкові перевірки диференційовані на перевірки податкових декларацій, аудит (основне завдання яких - контроль правильності ведення бухгалтерського/податкового обліку) та податкові/кримінальні розслідування (що є основою для притягнення платника податків, окрім податкової, до адміністративної і кримінальної відповідальності).

Податкове законодавство України встановлює виїзні, оперативні, безвиїзні податкові перевірки. При ревізії підприємницької діяльності використовуються наступні методи:

Метод економічного аналізу базується на сукупності показників, що характеризують фінансово-економічну діяльність платника податків, і застосовується з метою оцінки таких параметрів податкової бази:

- обсягів виробництва і реалізації товарів (робіт, послуг);
- матеріальних і нематеріальних витрат;
- приросту активів платника податків;
- витрат на оплату праці;

- валових доходів і валових витрат;
- обсягів реалізації і придбання продукції.

Таким чином, можна визначити такі основні методи здійснення податкового контролю:

- ведення обліку платників податків;
- податкова діагностика;
- ревізія підприємницької діяльності.

Консультаційно-роз'яснювальна робота, тобто надання платникам податків достатньо інформації для роботи згідно діючого податкового законодавства.

У межах проведення консультаційно-роз'яснювальної роботи податкові органи повинні задіювати наступні методи:

- консультації за зверненням платників податків;
- проведення семінарів з питань застосування норм податкового законодавства;
- організація зв'язку з платниками податків;
- розгляд скарг платників податків.

Згідно зі ст. 52 Податкового кодексу України, за зверненням платників податків контролюючі органи безоплатно надають консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства, при цьому податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися винятково платником податків, якому надано таку консультацію. Крім того, податкові органи проводять періодичне узагальнення податкових консультацій, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань, та затверджують наказом узагальнюючі податкові консультації, які підлягають оприлюдненню, у тому числі за допомогою Інтернет-ресурсів[107]. Відповідно до ст. 53 Податкового кодексу України, платник податків може оскаржити у суді як правовий акт індивідуальної дії податкову консультацію, викладену у письмовій формі, якщо така консультація, на думку платника,

суперечить нормам закону або змісту відповідного податку чи збору [107].

У Податковому кодексі України закріплено положення про те, що не може бути притягнуто до відповідальності платника податків, який діяв відповідно до податкової консультації, наданої йому у письмовій або електронній формі, а також узагальнюючої податкової консультації, зокрема, на підставі того, що у майбутньому така податкова консультація або узагальнююча податкова консультація була змінена або скасована. Це положення посилює відповідальність податкових органів за якість наданих податкових консультацій [107].

Податкові консультації можуть надаватися не лише в індивідуальному порядку, але й колу платників: проведення семінарів з питань застосування норм податкового законодавства, круглих столів, гарячих телефонних ліній.

Ще одним напрямом консультаційно-роз'яснювальної роботи податкових органів є розгляд скарг платників податків.

Наприклад, законодавство України передбачає можливість подання скарги у різних випадках, зокрема якщо податковий орган надав необґрунтовану (незаконну) податкову консультацію, або відмовив платнику податків у прийнятті звітності, або відмовив у видачі свідоцтва платника податку на додану вартість тощо [107].

Прогнозування податкових надходжень здійснюється в першу чергу на основі проведення контрольної роботи, насамперед податкової діагностики.

Прогнози підрозділяють на:

- оперативні - до одного місяця,
- короткострокові - до одного року,
- середньострокові - до п'яти років,
- довгострокові - понад п'ять років.

Прогнозування податкових надходжень дає змогу визначити ймовірність виникнення непередбачуваних подій, за допомогою ризик-менеджменту оцінити ризик настання важкопрогнозованих фінансових і

податкових ситуацій, оцінити глибину розриву між цілями платників податків і фіскальними цілями держави, звести до мінімуму ймовірні втрати. З цією метою у податковій службі України створені та функціонують підрозділи податкового прогнозування та економічного аналізу.

При прогнозних розрахунках конкретних сум податкових надходжень до бюджетів різних рівнів велике значення мають принципово важливі етапи:

- аналіз позитивних і негативних проявів у взаємовідносинах платників податків із державою;
- встановлення закономірностей розвитку цих взаємовідносин;
- проведення факторного аналізу процесів податкового наповнення бюджетів із метою виявлення впливу усієї системи оподаткування, її окремих елементів і податків на показники фінансово-господарської діяльності й навпаки;
- оцінка ймовірності виникнення непередбачуваних бюджетних і податкових ситуацій, розрив між метою платників податків і фіскальними цілями.

Основні методи прогнозування податкових надходжень: екстраполяція, моделювання, експертні оцінки [108].

Екстраполяція – це метод прогнозування, який полягає у передбаченні певної закономірності поширення висновків, отриманих в результаті дослідження однієї частини об'єкта (явища), на іншу його частину [121, С.785]. У просторі екстраполяція розуміється як поширення вибірових даних на іншу сукупність, що не досліджувалася; у часі екстраполяція передбачає, що встановлена тенденція у минулому періоді збережеться і у майбутньому [54, С.541].

Можна виокремити три основні групи методів прогнозування за допомогою екстраполяції:

- методи визначення середніх величин, тобто розраховується середнє значення суми податкових платежів по різних періодам;
- екстраполяція тренду;

- експоненціальне згладжування, аналіз ряду динаміки податкових надходжень, прогнозні показники податкових надходжень на плановий період розраховуються з використанням прогнозних і фактичних даних звітного (попереднього) періоду.

Метод екстраполяції переважно застосовується в процесі прогнозування окремих податкових індикаторів в умовах незмінності ставок оподаткування.

Моделювання - це метод дослідження систем шляхом побудови та вивчення їх на основі моделей. Модель розуміють як аналог певного фрагмента природної або соціальної реальності. Модель в системному аналізі – абстракція, опис взаємозв'язків між елементами системи та її зовнішнього середовища, сконцентованого на істотних аспектах при ігноруванні неістотних, які не впливають або майже не впливають на розуміння явища, що розглядається[121, С.785].

Модель - це об'єкт, що заміщує оригінал і відображає найважливіші риси і властивості оригіналу для даного дослідження, даної мети дослідження за обраної системи гіпотез. Сутність методології моделювання полягає у заміні вихідного об'єкта його «образом» – математичною моделлю – і подальшому вивченні (дослідженні) моделі на підставі аналітичних методів та обчислювально-логічних алгоритмів [28, С. 44-45].. Метод моделювання дає змогу повніше врахувати ймовірні тенденції і особливості розвитку досліджуваного явища.

Метод експертних оцінок – це метод прогнозування, при якому встановлення параметрів об'єкта дослідження (кількісних і якісних характеристик) здійснюється на основі вивчення думок (суджень) експертів та спеціалістів [28, С.45].

Одним з основних напрямків податкового адміністрування є адміністрування податкового боргу, його упередження та мінімізація.

Відповідно до п. 14.1.175 ст. 14 Податкового кодексу України, податковий борг - сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням

штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом України строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання[107].

Податковий борг призводить до зниження доходів бюджету і, відповідно, до розбалансування фіскальної системи держави.

Для організації практичної роботи щодо стягнення боргу в системі Державної фіскальної служби України здійснюється класифікація податкового боргу за статусами [37]. Статус податкового боргу визначає повноваження податкових органів, спроможність їх активного впливу на боржника, дії та функції, які вони можуть виконувати на відповідному етапі управління з метою скорочення та ліквідації податкової заборгованості [152, С.123-129].

Податковий борг платника може перебувати в інертному та дієвому статусах. Інертний статус характеризується тим, що податковою службою до боржників не застосовуються ніякі примусові заходи стягнення, крім вручення першої та другої податкових вимог, реєстрації податкової застави в державному реєстрі застав нерухомого майна й опису заставного майна та, у виняткових випадках, арешту активів.

Дієвий статус - це статус податкового боргу, у якому зменшення такого боргу відбувається завдяки певним діям, що виконує працівник підрозділу, уповноваженого щодо стягнення податкового боргу, – податковий керуючий, застосовуючи надані йому повноваження відповідно до законодавства.

До основних методів адміністрування податкового боргу слід віднести:

- формування бази даних боржників та її систематизація;
- застосування методів управління з розподілом у часі;
- мотивація, а саме - моральне переконання, виховання суспільної свідомості та відповідальності у платників податків;
- моніторинг дій боржників щодо сплати заборгованості;

- моніторинг потенційних боржників, їх законодавче закріплення та впровадження обов'язкового звітування за результатами застосування.

Мінімізація наявного податкового боргу досягається шляхом здійснення певних організаційно-адміністративних заходів: податкова застава, арешт майна боржника, примусова реалізація майна боржника, вилучення готівки, позовна робота, кримінальне переслідування посадових осіб тощо [114, С.58]. Недопущення виникнення можливого податкового боргу досягається шляхом взаємодії з іншими елементами адміністрування податків: контрольних дій, консультаційних робіт та ін.

За результатами дослідження автором представлено концепцію досягнення фіскальних ефектів адміністрування податків на основі застосування певних груп методів (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4

Концепція досягнення фіскальних ефектів адміністрування податків

Суб'єкти	Органи державної влади, платники податків
Елементи	Контрольна робота, консультаційно-роз'яснювальна робота, прогнозування податкових надходжень, адміністрування податкового боргу.
Специфічні методи	- облік - податкова діагностика - ревізія підприємницької діяльності - консультації за зверненням платників податків; - проведення семінарів з питань застосування норм податкового законодавства; - організація зв'язку з платниками податків; - розгляд скарг платників податків; - екстраполяція; - моделювання; - експертні оцінки. - формування бази даних боржників та її систематизація; - застосування методів управління з розподілом у часі; - мотивація, а саме - моральне переконання, виховання суспільної свідомості та відповідальності у платників податків; - моніторинг дій боржників щодо сплати заборгованості; - моніторингу потенційних боржників, їх законодавче закріплення та впровадження обов'язкового звітування за результатами застосування.
Загальнонаукові методи	- аналіз; - системний; - об'єктивне спостереження;

	-формалізація; -узагальнення; -індукція; -опитування; -математичний; -порівняння.	
Ефекти	Бюджетоутворюючі: - збільшення податкових надходжень; - зменшення витрат на адміністрування податків; - збільшення ефективності використання бюджетних коштів.	Соціально-економічні: - підвищення якості обслуговування платників податків; - зниження трансакційних витрат для підприємств на виконання вимог податкового законодавства; - погодження інтересів усіх суб'єктів адміністрування, а саме одночасне та максимальне зростання податкових доходів бюджету, збільшення державних витрат соціального характеру, поліпшення загального рівня життя населення та окремих його складових (доходів, споживання, рівня добробуту та ін.); посилення соціальної відповідальності бізнесу та фізичних осіб.

Складено автором за результатами дослідження

Крім вищезазначених методів адміністрування податків, використовуються і інші загальнонаукові методи пізнання.

Вибірковий аналіз на макрорівні може бути застосований до вивчення ситуацій, що складаються у зв'язку, наприклад, з несплатою податку на прибуток. Тоді комплексний аналіз буде передбачати дослідження несплати податків в цілому державного бюджету.

При проведенні ревізії підприємницької діяльності використовуються прийоми економічного аналізу, логічної перевірки, математичної перевірки, експертної оцінки. Як правило, застосовується вибірковий аналіз, однак у випадку встановлення систематичних і навмисних порушень проводиться комплексний аналіз.

При прогнозуванні податкових надходжень використовується метод формалізації, відбиття результатів аналізу поточних надходжень в точних поняттях, виражених у формулах, які позазивають можливий вплив факторів на суму надходжень та робиться кореляційний аналіз.

При організації зв'язку з платниками податків також використовуються метод опитування. Даний метод займає 90% всіх методів збору інформації. Опитування у даному контексті - це метод збору соціальної думки про наприклад, роботи управління податками, про випадки правопорушень, зокрема корупції в органах. Фіскальна ефективність адміністрування податків неможлива без порівняльного метода.

Таким чином, в Україні розробка методологічних основ адміністрування податків носить перманентний характер, їх наукове обґрунтування досить не завершене. Тому їх практична імплементація є необхідним кроком в процесі оцінки стану та тенденцій розвитку адміністрування податків в Україні, чому й буде присвячено наступний розділ дисертаційної роботи.

Висновки до розділу 1

Результати дослідження адміністрування податків як знаряддя реалізації фіскальної політики держави, дозволяють зробити наступні висновки.

1. В ході дослідження еволюції поглядів щодо проблематики адміністрування податків у фінансовій теорії, визначено, що проблеми адміністрування податків можна розглядати за різних підходів. По-перше, щодо юридичного вдосконалення – тобто створення системи взаємовідносин між державою та платниками податків за допомогою вдосконалення законодавчої бази. По-друге, щодо вдосконалення взаємовідносин між органами оподаткування та платниками податків при забезпеченні стягнення та сплати різних видів податків та зборів.

2. На основі здійснених узагальнень наукових підходів та поглядів щодо трактування сутності поняття «адміністрування податків» представлено авторське тлумачення даної дефініції: Адміністрування податків - це організаційна та управлінська діяльність повноважених державних органів, що пов'язана з забезпеченням ефективного функціонування податкової системи та контролю.

У наведеному визначенні, на додаток до існуючих, вказано, що:

- адміністрування податків здійснюється не лише виконавчими органами, а й повноважними державними органами;
- адміністрування податків - це організаційна діяльність, тобто організовує процес вдосконалення взаємовідносин між органами оподаткування та платниками податків;
- адміністрування податків - це і управлінська діяльність, тобто спрямована на практичне управління процесами оподаткування;
- основною метою адміністрування податків повинно стати забезпечення ефективних податкових надходжень, тобто у повному обсязі та в належні строки;
- завдяки адмініструванню податків здійснюється контроль за дотриманням учасниками податкових відносин відповідних норм та законів.

3. Обґрунтовано, що адміністрування податків є підсистемою податкової системи з притаманними для неї властивостями й характеристиками системи, зокрема, запропоновано наступні складові елементи та характеристики системи адміністрування податків:

- мета - забезпечення виконання податкових зобов'язань податкоплатників на основі застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур;
- об'єкт - це діяльність державних інститутів (урядових, юридичних, фінансових) щодо організації процесу на підставі добровільного, а в необхідних випадках і примусового справляння податків у поєднанні з

виховними діями морально-етичного характеру, а також роз'яснювальними і контрольними заходами;

- суб'єкт - платники податків; податкові агенти, на яких покладено обов'язок стягнення податків; органи організації адміністрування податків; органи управління; органи контролю; органи стягнення;

- напрями діяльності - податковий контроль; консультаційно-роз'яснювальна робота; прогнозування податкових надходжень; адміністрування податкового боргу;

- функції - Прогнозування, організація, контроль, адміністрування;

- принципи функціонування- стабільності, економічної обґрунтованості, передбачуваності, антиінфляційної спрямованості податків, рівності, стимулювання, економічності.

4. В рамках ретроспективного аналізу практики адміністрування податків виділено наступні періоди розвитку світової практики оподаткування та відповідні аспекти становлення адміністрування податків щодо кожного з періодів:

- I період IV ст. до н.е. – V ст. н.е. - податки носили безсистемний характер і стягувалися за необхідністю (війни, великі будови) в натуральній формі; оподаткування залежало від майнового і сімейного стану (цензу). З'являються засади становлення системи адміністрування податків: суб'єктами адміністрування податків були громадяни, які мали майно, в першу чергу землю, та отримували офіційні доходи. Податковими агентами, на яких покладено обов'язок стягнення податки, діяльність яких не контролюється з боку держави. Започатковано створення фінансових установ, що мали здійснювати контроль за оподаткуванням, тобто закладено основи для подальшого розвитку контрольних робіт з адміністрування податків, створенню контролюючих органів з питань оподаткування;

- II період - VI ст. -XVI ст. - більшого значення набуло непряме оподаткування – акцизи; формування системи прибуткового і цехового (підприємницького) оподаткування; цільове призначення податків. Виключне

право запроваджувати податки належить народному представнику, тобто було створено прообраз контролюючого органу з питань оподаткування, здійснювалася розпорядчо-виконавча діяльність владних структур щодо організації оподаткування, а в необхідних випадках примусового стягнення податків;

- III період - XVII ст. - XIX ст. - закріплення податків на постійній основі; сформульовані принципи оподаткування; створення фіскальних служб; другорядність податків у бюджеті. На постійній основі стало дотримання основних принципів адміністрування податків: законності, рівності перед законом, гласності, добровільного виконання податкового обов'язку, права на захист суб'єктам податкового адміністрування, презумпції невинності платника податків, ефективності, дотримання податкової таємниці, невідворотності юридичної відповідальності. Державні інститути почали приділяти увагу питанням оптимізації оподаткування, ефективності адміністрування податків;

- IV період - XX ст. і до нині - закладена конструкція сучасних податкових систем, в якій прямі податки, і насамперед індивідуальний прибутковий-прогресивний податок, зайняли провідне місце; перетворення податків на основний дохід державного бюджету; розвиток системи фіскальних служб. Дістали подальшого розвитку основні елементи адміністрування податків: податковий контроль, консультаційно-роз'яснювальна робота, прогнозування податкових надходжень, адміністрування податкового боргу.

5. Доведено, що фіскальні ефекти адміністрування податків необхідно розглядати у широкому та вузькому сенсах. У вузькому сенсі, як здатність забезпечувати своєчасні і в повному обсязі податкові надходження до бюджету, тобто бюджетоутворюючі ефекти. У широкому сенсі фіскальні ефекти - це сукупність як бюджетоутворюючих, так і соціально-економічних ефектів адміністрування податків.

6. Визначено сукупність фіскальних ефектів адміністрування податків, а саме:

1). Бюджетоутворюючі:

- збільшення податкових надходжень;
- зменшення витрат на адміністрування податків;
- збільшення ефективності використання бюджетних коштів;
- забезпечення достатнього рівня податкових надходжень до бюджету.

2). Соціально-економічні:

- підвищення якості обслуговування платників податків;
- зниження трансакційних витрат для підприємств на виконання вимог податкового законодавства;
- погодження інтересів усіх суб'єктів адміністрування, а саме одночасне та максимальне зростання податкових доходів бюджету, збільшення державних витрат соціального характеру, поліпшення загального рівня життя населення та окремих його складових (доходів, споживання, рівня добробуту та ін.);
- посилення соціальної відповідальності бізнесу та фізичних осіб.

7. Обґрунтовано, що фіскальні ефекти адміністрування податків виявляються у наступному:

- забезпечують державі можливість впливу на економічні процеси (ділову й інвестиційну активність, нагромадження капіталу, сукупне споживання);
- дають можливість встановлення прямої залежності між доходами платника і податковими відрахуваннями до бюджету (чим реалізується принцип справедливості, хоч велике значення має підхід до градації податкових ставок; справедливість прямого оподаткування не є аксіомою, вона реалізується через відповідну податкову шкалу);
- здійснюють розподіл податкового тягаря таким чином, що платники з більш високими доходами сплачують до бюджету податків більше

порівняно з платниками, які мають нижчі доходи (більш ефективно реалізується за умови використання прогресивної шкали податкових ставок).

8. Автором доведено, що досягнення фіскальних ефектів адміністрування податків можливо за умов ефективного впровадження та застосування двох основних груп методів (відповідно до конкретного виду робіт окремо чи у поєднанні):

- загальнонаукових методів – аналіз, системний, об’єктивне спостереження, формалізація, узагальнення, індукція, опитування, математичний, порівняння.

- специфічних методів – облік, податкова діагностика, ревізія підприємницької діяльності, консультації за зверненням платників податків, проведення семінарів з питань застосування норм податкового законодавства, організація зв’язку з платниками податків, розгляд скарг платників податків, екстраполяція, моделювання, експертні оцінки, формування бази даних боржників та її систематизація, застосування методів управління з розподілом у часі, мотивація, а саме - моральне переконання, виховання суспільної свідомості та відповідальності у платників податків; моніторинг дій боржників щодо сплати заборгованості; моніторинг потенційних боржників, їх законодавче закріплення та впровадження обов’язкового звітування за результатами застосування.

Основні результати дослідження за даним розділом представлено у наукових працях автора [137; 138; 140; 143; 145;146]

РОЗДІЛ 2

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ: СТАН І ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ

2.1. Підсистема адміністрування податків як складова податкової системи України: інституційний аналіз

У попередньому розділі ми дійшли висновку, що розвиток держави та податкової системи тісно взаємопов'язані. Формування доходної частини державного бюджету залежить від рівня досконалості податкової системи, дієздатності правового регулювання сплати податків економічними суб'єктами.

Одним із ефективних засобів збільшення податкових надходжень до державного бюджету є механізм впровадження комплексу дій щодо формування відповідного інституційного середовища для розвитку національної податкової системи та скорочення паралельних неконтрольованих фінансових потоків в економіці. При цьому роль податкової культури в інституціонально-еволюційному аспекті розвитку податкової системи України є достатньо вагомою [123, С.199-200].

Тому, зараз значна увага приділяється формуванню та збільшенню податкового потенціалу за рахунок його основних складових. Першою складовою розширення податкового потенціалу є збільшення ставок оподаткування. Другою нереалізованою складовою є розширення податкового потенціалу за рахунок податкового боргу, податкових пільг, тіньової економіки. Третя складова податкового потенціалу передбачає можливості розширення його обсягів за рахунок економічного зростання і приросту ВВП [105, С. 190].

На нашу думку, окрім вищезазначених складових реалізації податкового потенціалу треба виділити четверту складову, а саме формування механізму впровадження комплексу дій щодо формування

відповідного інституційного середовища для розвитку як національної податкової системи, так і підсистемі адміністрування податків як складової податкової системи України.

Під інституціональним середовищем прийнято розуміти впорядковану сукупність інститутів, що визначають певні обмеження для економічних агентів в процесі прийняття ними соціально-відповідальних управлінських рішень. Особливості функціонування інституціонального середовища визначається взаємною підтримкою інститутів, яка забезпечується шляхом виконання ними відповідних функцій[149, С.118].

Зазначимо, що реалізація засад ефективного управління податкової системи в Україні залежить від якісних перетворень основних інститутів суспільства. Враховуючи те, що тип суспільства задається якістю його базових інститутів, на думку О.В. Кендюхова, важливим є виділення базових соціальних інститутів на різних економічних рівнях з метою обґрунтування їх функцій у формуванні інституційного середовища податкової системи[149, С.122].

Зважаючи на вищевикладене, нами було виділено базові інститути сталого розвитку податкової системи України, ефективне функціонування яких повинно сприяти структуруванню взаємовигідних відносин між державою та платниками податків (таблиця 2.1).

Але, слід зазначити, що інституціональне середовище податкової системи включає як формальні та неформальні інститути. Формальні інститути - це інститути, які мають статус легітимних, є обов'язковим правилом для частки суб'єктів господарювання та закріплюються в письмовому вигляді[41, С.144-145]. До формальних інститутів належать конституція держави, цивільний та інші кодекси, закони, постанови, розпорядження та ін. Формальні інститути структуровані строго ієрархічно: змінити більш високий рівень формальних інститутів складніше, ніж попередній, нижчий.

Таблиця 2.1

Основні складові інституційного середовища податкової системи

Інститут	Функції
1	2
Держава	Реалізація податкової політики, яка б сприяла сталому зростанню податкового потенціалу, поліпшенню добробуту населення та соціального клімату в державі.
Законодавча база	Забезпечення гармонізації законодавства та прийняття нормативно-правових актів, які б регулювали взаємовідносини між платниками податків та податковими органами. Зокрема, запровадження податкових пільг, цільових субсидій з метою стимулювання розвитку соціальної відповідальності бізнесу перед суспільством.
Адміністрування податків	Організація оподаткування і мистецтва управління податковою системою шляхом добровільного, а в необхідних випадках і примусового справляння податків у поєднанні з виховними діями морально-етичного характеру, а також роз'яснювальними і контрольними заходами.
Судова система	Вирішення або подолання внутрішньо системних конфліктів, у т.ч. примусове справляння податків.
Банківська система	Регулювання розподілу ресурсів, необхідних для справляння податків.
Система соціального захисту	Поєднання державної і страхової системи соціального захисту.
Наука	Генерування інновацій у податковій сфері, зокрема створення новітніх корисних винаходів та розробок у сфері адміністрування податків.
Освіта	Розширення знань, розвиток спеціальних навичок, інтелекту, формування життєвої позиції й цінностей.
Засоби масової інформації	Розвиток податкової свідомості населення шляхом збирання, опрацювання і розподілу інформації в масовому масштабі.
Соціальна відповідальність бізнесу	Формування системи державно-приватного партнерства у напрямку розвитку громадянського суспільства; формування податкової культури.
Система управління	Координування та регулювання соціально-економічного впливу управлінських рішень на результати діяльності та інтереси зацікавлених сторін

Розроблено автором

Під неформальними інститутами розуміють ті форми взаємодій, що існують у реальному житті, але в правовій практиці не узаконені - традиції, звички, стереотипи поведінки та інші форми взаємодії між людьми, які визначаються головним чином культурою, психологією й ідеологією певного суспільства [91].

За визначенням Д. Норта, неформальні інститути, що формувалися як засіб координації стійко повторюваних форм людської взаємодії, це: продовження, розвиток і модифікація формальних правил; соціально-

санкціоновані норми поведінки; внутрішні, обов'язкові для виконання стандарти поведінки. Налагодження взаємозв'язків між формальним та неформальними інститутами є одним із ключових факторів інституціональної динаміки, оскільки потребує не лише формування, а й сприйняття правил та норм суспільством. Формальні обмеження, правила й інститути виникають здебільшого на засадах уже існуючих неформальних правил і механізмів, що забезпечують їх виконання[177].

Саме тому, податкова грамотність і формування податкової культури - це одні з найважливіших умов для того, щоб податкова система та власне податкове адміністрування ефективно запрацювали. Принцип неминучості та добровільності міцно закріпився у свідомості платників податків розвинених країн. Наприклад, у Нідерландах добровільність сплати податків сягає 97%. В Україні, парадигму «податки - основа добробуту держави та суспільства» не сприймають як загальнолюдську цінність. Платники не розуміють, для чого їх примушують сплачувати податки і позбавляють значної частини доходів [128, С. 12-17].

Підбиваючи підсумки можна сказати, що інституційних розвиток є важливим для будь-якої країни, що обумовлює формування інституційного середовища, у тому числі й у податкової сфері. Тому, на нашу думку необхідно провести інституційний аналіз підсистеми адміністрування податків як складової податкової системи України. Та розглянути основні етапи формування інститутів адміністрування податків.

У першому розділі у результаті ретроспективного аналізу практики адміністрування податків в Україні нами було виділено чотири основні етапи у становленні системи адміністрування податків в Україні. Ми дійшли висновку, що Україна була довгий час під владою інших держав, тому особливостей у стягненні податків не мала до часу набуття незалежності. Тому, вважаємо що необхідно проводити інституційний аналіз підсистеми адміністрування податків саме з періоду становлення незалежної України.

Не зважаючи на те, що сам термін «адміністрування податків» з'явився у вітчизняному науковому обігу на початку XXI ст., його основні елементи, а саме: податковий контроль, консультаційно-роз'яснювальна робота, прогнозування податкових надходжень та адміністрування податкового боргу почали розвиватися в Україні з самого початку здобуття її незалежності.

Перші кроки до створення сучасної системи адміністрування податків було зроблено у 1990 році, коли Постановою Ради Міністрів України №74 в складі Міністерства фінансів було створено Державну податкову службу України у складі Державної податкової інспекції Міністерства фінансів УРСР, державних податкових інспекцій в областях, містах і районах. Податкові інспекції підпорядковувались інспекціям вищого рівня.

У 1994 році був проваджене Закон України від 22.12.94 р. № 320/94-ВР «Про Державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів». Завдяки якому, запроваджено автоматизований банк даних для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів. Тобто держава мала змогу контролювати платників податків, бо після реєстрації в Реєстрі майже усе отримали ідентифікаційний номер.

У 1995 р. відбувалося становлення та практична реалізація роботи податкового механізму, зокрема, що стосувалося сфери податкового адміністрування: вдосконалювалися усі види робіт щодо досягнення фіскальних ефектів адміністрування податків. З метою уникнення кризи платежів і зниження рівня інфляції в 1995 - 1996 рр. уживалися заходи, передбачені розпорядженням Президента України від 22.05.95 р. № 88 «Про заходи щодо розв'язання кризи платежів і підтримки вітчизняних виробників», які до середини 1996 р. в основному було виконано, що дало змогу з вересня запровадити національну валюту - гривню.

У 1996 р. здійснено принципову модернізацію податкової служби відповідно до указів Президента України від 22.08.96 р. «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» та від 30.10.96 р. «Питання державних податкових адміністрацій». Державну податкову службу України реструктуризовано у Державну податкову адміністрацію України. Таким чином, ДПА України стала центральним органом виконавчої влади, а державні податкові адміністрації в областях, районах, містах і районах у містах - самостійними одиницями, які не входять до складу місцевих державних адміністрацій.

В даний період часу вперше була представлена Концепція та Стратегія наряду розвитку Державної податкової служби України, спрямована на віднайдення найбільш ефективного інструментарію та відповідної методології вдосконалення роботи податкових органів.

Саме у цей час, було започатковано періодичний аналіз проблемних питань оподаткування, який базувався на характеристиці криміногенної ситуації в сфері оподаткування. Було вивчено і систематизовано основні схеми ухилень від оподаткування, їх механізм, розраховано збиток держави. Щодо кожної схеми ухилення розроблено пропозиції з ліквідації, зокрема шляхом внесення змін до законодавства, поліпшення та розвиток інституційного середовища.

Є загальновідоме правило: можливості органів, що адмініструють податки, не мають відставати від розвитку бізнесу в країні. Інакше створяться умови для масової мінімізації й ухилень від оподаткування. Це спонукало керівництво ДПА в 1998 р. прийняти рішення щодо підготовки та запровадження Програми модернізації ДПС України, яка відбулася у 1999 р.

У 1999 р. розпочався експеримент зі створення та розробки нових підходів до питання примусового стягнення податкової заборгованості, тобто адміністрування податкового боргу.

У цей же період державою визначено головні стратегічні напрями розвитку державної податкової служби України у довгостроковій перспективі.

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

З 2004 р. Україна є асоційованим членом Європейської організації податкових адміністрацій. Метою цієї організації є стимулювання багатосторонньої допомоги, обмін інформацією та співпраця між учасниками організації через постійний форум для податкових адміністрацій, проведення навчання, конференцій, семінарів, надання технічної допомоги з урахуванням інтересів країн - членів організації.

У 2007 році у рамках Проекту модернізації податкової служби створено Інформаційно-довідковий центр, спрямований на висококваліфіковану та оперативну обробку звернень платників податків (постанова Кабінету Міністрів України від 15 серпня 2007 р. «Про утворення Інформаційно-довідкового департаменту державної податкової служби»).

На початку 2008 р. ДПА України переходить на новий етап взаємовідносин з платниками податків: підписано Меморандум «Про створення сприятливого податкового клімату між Українським союзом промисловців і підприємців та ДПА України». Подання звітності в електронному вигляді - це пріоритетний напрям у розвитку партнерських стосунків між органами ДПС та платниками податків, тому ДПА України приділяє велику увагу питанню подання податкової звітності в електронному вигляді згідно з чинним законодавством.

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

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

Можна, констатувати, що за період 1990 – 2010 рр. податкова система України та основні елементи адміністрування податків розвивалися, але мали свої недоліки, зокрема:

- перевищення вартості адміністрування окремих податків над їх бюджетоутворюючою ефективністю;
- неоптимальність системи пільгового оподаткування, що спричиняло нерівномірний розподіл податкового навантаження;
- нормативно-правова база оподаткування дуже часто змінювалися, була нестабільною;
- нормативні-правові акти часто суперечили один одному.

З метою усунення цих недоліків, український уряд прийняв деякі важливі рішення щодо їх нівелювання.

Зокрема, згідно з Указом Президента України від 9 грудня 2010 р. №1085 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» Державну податкову адміністрацію України було реорганізовано у Державну податкову службу України [113].

У 2011 р. набрав чинності Податковий кодекс України, який заклав підвалини нової податкової політики в державі та появленню офіційного

терміну «адміністрування податків», однак з моменту прийняття до нього неодноразово вносились зміни, що свідчить про те, що цей законодавчий акт знаходиться у стані перманентного реформування.

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

Одним із позитивних аспектів імплементації Податкового Кодексу є поступове зменшення податкового навантаження на економіку. Зокрема, передбачено поетапне зниження ставки податку на прибуток підприємств з 25 до 16% [107]:

- 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%

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[107].

Відбувся процес оптимізації кількості загальнодержавних зборів. 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 [87].

24 грудня 2012 р. на підставі Указу Президента України № 726 «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» утворено Міністерство доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної податкової служби України та Державної митної служби України [113]. Міністерство доходів і зборів України визначалося головним органом у системі центральних органів виконавчої влади з питань:

- забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики;
- забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

На підставі прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» від 04.07.2013 №404-VII, статтю 14 Податкового кодексу доповнено визначенням терміна «адміністрування податків», згідно якого «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це 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].

Таким чином, основні елементи адміністрування податків набувають нормативного застосування.

Так, згідно з ст. 61 Податкового кодексу України, податковий контроль - це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти та 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]. Метою податкового контролю є забезпечення зміцнення податкової системи держави через здійснення моніторингу, спостереження і перевірки за виконанням платниками податків вимог податкового законодавства. Основним завданням податкового контролю є перевірка дій та рішень платників податків щодо законності, повноти та своєчасності внесення податків, зборів та обов'язкових платежів [107].

Згідно ст. 71 Податкового кодексу України, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів - це комплекс заходів щодо збирання, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій. Законодавством врегульовано порядок отримання, зберігання, оброблення та використання податкової інформації [107].

Актуальним питанням консультаційно-роз'яснювального забезпечення діяльності контролюючих органів в Україні є перспективи застосування непрямих методів податкового контролю, визначення правового статусу інформації про платників податків, отриманої внаслідок здійснення так званого непрямого контролю. На сьогодні Податковим кодексом України не передбачена можливість застосування контролюючими

органами непрямих методів контролю, але на розгляд законодавчого органу постійно вносяться пропозиції щодо узаконення можливості їх застосування [117, С.203].

Відповідно до ст. 14 Податкового кодексу України, податковий борг - сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений Податковим кодексом України строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання [107].

Мінімізація наявного податкового боргу досягається шляхом здійснення певних організаційно-адміністративних заходів: арешт майна боржника, примусова реалізація майна боржника, вилучення готівки, позовна робота, кримінальне переслідування посадових осіб тощо. Недопущення виникнення можливого податкового боргу досягається шляхом використання як організаційних, так і економічних важелів: надання податкових консультацій, узагальнення судової практики, заохочення сумлінних платників, моделювання податкових ризиків та їх мінімізація тощо [107; 117].

На жаль, один з елементів адміністрування податків - прогнозування податкових надходжень має низьку якість через існування певних вад:

- недостатня формалізованість процесу прогнозування податкових надходжень;
- непрозорість методів прогнозування податкових доходів;
- надзвичайна наближеність моменту прогнозування до прогнозного періоду;
- замало нормативно-правового та інформаційного забезпечення.

Податковим агентом відповідно до Податкового кодексу України визначається особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

У випадку стягнення податкового боргу в процес включаються органи стягнення. До таких відносять податкові органи, а в деяких випадках і органи державної виконавчої служби в межах своїх повноважень. Слід зазначити, що митні органи й органи Пенсійного фонду України не мають статусу органів стягнення. Це означає, що за наявності податкового боргу вони не можуть самостійно виконати всі дії з його стягнення, а зобов'язані звертатися до податкових органів, наділених відповідними повноваженнями. Контролюючими органами є тільки органи державної податкової служби та митні органи.

21 травня 2014 року була створена Державна фіскальна служба України (ДФС), як центральний орган виконавчої влади України, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України[37]. ДФС реалізує:

- аналіз надходження податків і зборів, вивчає вплив макроекономічних показників і змін законодавства на надходження податків, інших платежів, розробляє пропозиції щодо збільшення їх обсягу та зменшення втрат бюджету;
- державну політику у сфері державної митної справи;
- державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Внаслідок еволюційного розвитку процесів оподаткування сформувалася дворівнева ієрархічна система державного адміністрування податків: макрорівня та мікрорівня.

На макрорівні адміністрування податків слід розглядати у контексті перспективних напрямів податкової політики, що узгоджуються з тенденціями та стратегією економічного розвитку держави. До органів, що реалізують адміністрування податків на макрорівні, належать Комітет з

питань податкової та митної політики Верховної Ради України, Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України.

На мікрорівні адміністрування податків проявляється через практичну реалізацію напрямів податкової політики держави, зокрема:

- облік платників податків;
- акумуляція податків, зборів, податкових платежів до бюджетів усіх рівнів;
- проведення масово -роз'яснювальної роботи;
- здійснення податкового контролю;
- вирішення організаційних питань підвищення ефективності роботи податкових органів.

Реалізує адміністрування податків на мікрорівні державна фіскальна служба України, Пенсійний фонд, Державна митна служба, Судова система України.

Податкові органи країни забезпечують надходження майже 80% всіх доходів Державного та місцевих бюджетів. При цьому вони здійснюють контроль та адміністрування майже 100 видів податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів[153, С.78-79]. Найвагомішими джерелами доходів є податок на прибуток підприємства, податок на додану вартість, податок з доходів громадян, акцизні збори та збори за використання природних ресурсів, плата за землю.

Зважаючи на це, Україні властиві суто ринкові форми і методи оподаткування. Виходячи з цього, можна констатувати, що реформа системи оподаткування полягає не в зміні самої податкової системи, скільки у переході від однієї системи адміністрування податків до іншої в рамках відповідних інституційних перетворень та змін інституційного середовища.

Зміни інституційного середовища визначають і зміни ефективності наслідків адміністрування податків, їх фіскальних ефектів. Аналізу

бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні і присвячено наступний підрозділ даного дисертаційного дослідження.

2.2. Бюджетоутворюючі наслідки адміністрування податків в Україні

У попередньому розділі, в ході дослідження, до бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків нами було віднесено:

- збільшення податкових надходжень;
- зменшення витрат на адміністрування податків;
- збільшення ефективності використання бюджетних коштів.

Для здійснення комплексної оцінки бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні розглянемо докладніше кожен з представлених напрямків, проведемо кількісний аналіз відповідних показників, що характеризують їх, у динаміці.

На нашу думку, збільшення податкових надходжень у доходах бюджетів відповідних рівнів і є основним показником ефективності адміністрування податків, що досягається за рахунок здійснення певних видів робіт в рамках податкового адміністрування. Вважаємо, що до таких робіт, що обумовлюють бюджетоутворюючі наслідки адміністрування податків, можна віднести:

- ефективність контрольної роботи податкових органів;
- ефективність адміністрування податкового боргу.

Динаміка рівня виконання податкових надходжень в структурі доходів місцевих, державного та зведеного бюджетів України представлена у таблиці 2.2 (на основі даних додатків А, Б).

Таблиця 2.2

Динаміка рівня виконання податкових надходжень в структурі доходів місцевих, державного та зведеного бюджетів України, 2008-2014 рр.

рік	загальний фонд, млрд. грн.		спеціальний фонд, млрд. грн.		рівень виконан- ня, %	усього доходів, млрд. грн.		рівень виконання, %
	план	факт	план	факт		загальний фонд	спец. фонд	
Місцеві бюджети								
2008	59,24	57,71	1,56	1,57	97,5	114,90	22,55	97,8
2009	60,16	57,60	1,81	1,55	95,4	116,12	18,43	94,8
2010	67,59	65,65	1,79	1,92	97,3	140,02	19,37	95,9
2011	70,16	68,89	3,38	4,18	99,3	161,13	20,39	99,7
2012	80,63	78,72	5,71	7,12	99,4	195,83	29,44	99,8
2013	88,89	82,35	7,64	8,83	94,5	198,01	23,01	94,3
2014	85,68	78,21	8,89	9,12	92,3	197,01	34,68	91,6
Державний бюджет								
2008	154,48	155,37	17,18	12,51	97,8	185,85	57,85	97,1
2009	160,20	133,78	18,47	15,13	83,4	156,55	53,14	82,1
2010	174,81	170,51	1,45	3,64	95,7	207,47	33,14	96,5
2011	236,42	243,31	20,63	18,29	101,7	265,82	48,79	100,4
2012	290,16	254,48	20,98	20,23	88,3	289,57	56,47	90,3
2013	260,74	248,11	21,71	14,65	93,0	291,57	47,65	94,2
2014	279,48	266,84	13,10	13,33	95,7	310,65	46,43	94,6
Зведений бюджет								
2008	213,72	213,08	18,75	14,08	97,7	238,47	59,42	97,3
2009	220,36	191,38	20,28	16,69	86,4	208,60	64,36	84,1
2010	243,41	236,16	0,33	1,71	96,2	268,71	45,78	96,6
2011	306,59	312,20	24,02	22,48	101,2	334,73	63,82	100,6
2012	370,80	333,21	26,70	27,35	90,7	369,67	75,85	93,0
2013	349,63	330,47	29,35	23,48	93,4	374,99	67,79	94,1
2014	365,17	345,05	21,99	22,45	94,9	388,93	67,13	92,9

Складено та розраховано автором на підставі даних [www.minfin.gov.ua, www.treasury.gov.ua, Державна фінансова служба України]

За даними таблиці бачимо, що найбільший рівень виконання по податкових надходженням мають місцеві бюджети України, державний і зведений бюджет в середньому – менше по даному показникові, але їх динаміка практично співпадає. Як видно, «провальним» був 2009 р. щодо виконання бюджетних показників, найкращим – 2011 р. за аналізований

період. Аналогічну тенденцію демонструють й показники виконання бюджеті відповідних рівнів по загальному обсягу доходів.

Динаміку рівня виконання місцевих, державного та зведеного бюджетів України по податкових надходженнях та загальному обсягу доходів представлено на рис. 2.1.

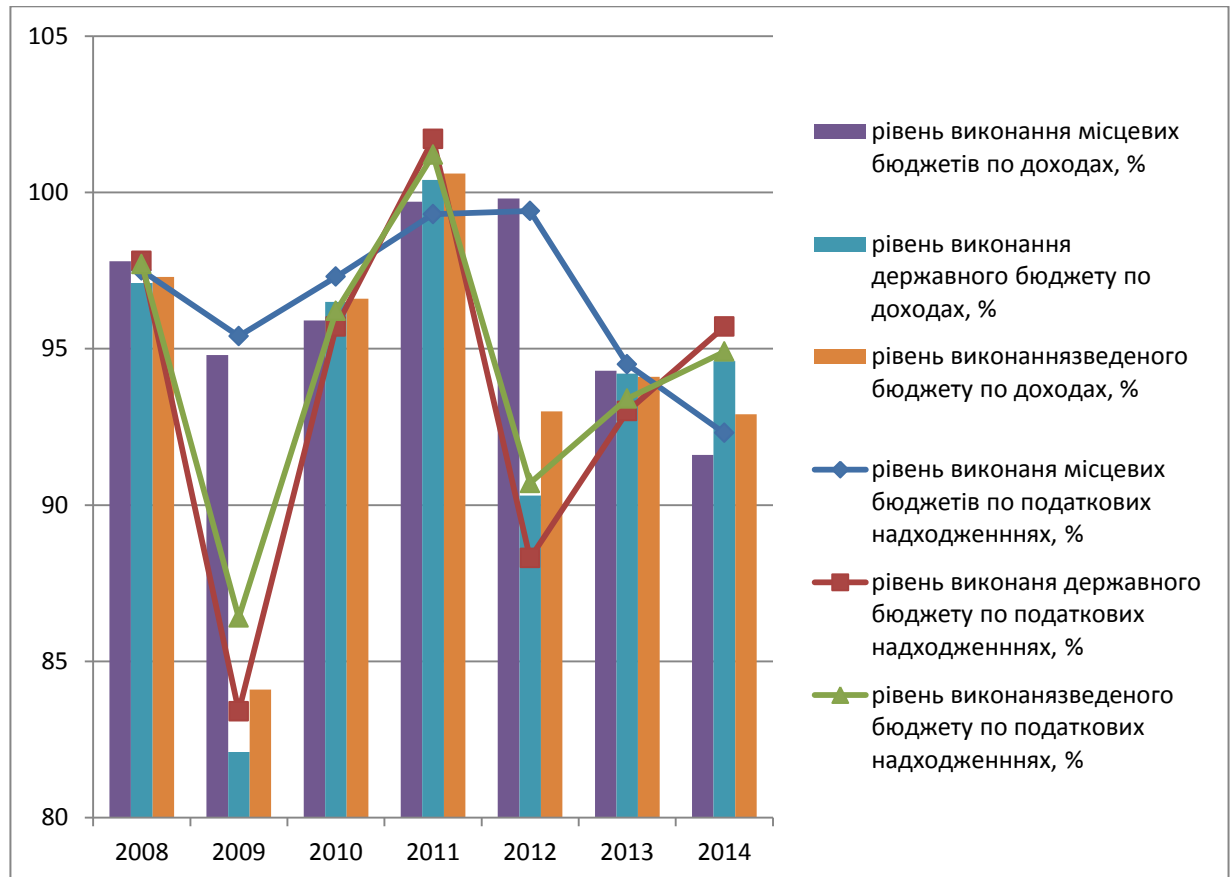


Рис. 2.1. Динаміка рівня виконання місцевих, державного та зведеного бюджетів по податкових надходженнях та загальному обсягу доходів, 2008-2014 рр., %

За видами податків та податкових платежів у структурі доходів зведеного бюджету України за період 2008-2014 рр. мала місце наступна динаміка щодо забезпечення виконання показників наповнення бюджету (таблиця 2.3, рис. 2.2).

Таблиця 2.3

Динаміка рівня виконання показників наповнення зведеного бюджету
України у 2008-2014 рр., %

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Податкові надходження - усього	97,72	86,46	96,18	101,23	90,71	93,40	94,92
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	103,66	87,06	98,44	105,69	96,16	93,07	95,02
Податок на доходи фізичних осіб	96,17	96,51	97,63	98,45	96,99	92,30	93,02
Податок на прибуток підприємств	112,03	76,92	99,49	114,94	95,16	94,09	99,00
Податки на власність	100,84	87,82	107,10	133,72	139,92	99,00	99,18
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	97,91	92,90	88,20	94,42	99,41	95,78	88,37
Плата за землю	103,11	96,34	92,69	90,70	96,87	89,62	86,35
Внутрішні податки на товари та послуги	92,87	87,15	94,70	98,77	85,63	92,79	97,34
Податок на додану вартість	92,74	86,64	95,17	101,27	84,59	94,54	97,25
Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	91,60	91,73	100,25	100,20	87,01	92,74	89,17
Податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів	97,90	86,99	90,44	106,92	87,33	93,41	97,94
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	91,11	91,66	91,10	82,48	87,95	86,52	85,12
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	97,69	63,59	101,06	94,86	100,72	87,07	80,27
Ввізне мито	98,65	60,95	101,98	102,15	102,25	87,99	79,27
Вивізне мито	54,11	129,85	78,21	60,47	51,22	-	275,23
Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів	-	-	-	219,17	508,39	217,95	263,85
Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	-	-	-	101,38	82,48	86,34	92,97
Місцеві податки і збори	101,94	96,10	97,35	107,29	121,36	114,09	101,88
Єдиний податок	102,71	96,82	104,72	110,79	123,90	115,60	102,70
Інші податки та збори	102,11	95,82	103,22	120,94	107,82	109,24	90,68
Разом доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів)	97,26	84,07	96,65	100,62	93,01	94,08	92,91

*Складено та розраховано автором на підставі даних
[www.minfin.gov.ua, www.treasury.gov.ua, Державна фінансова служба
України]*

Як бачимо за результатами таблиці, динаміка рівня виконання показників наповнення зведеного бюджету України за аналізований період часу є різноспрямованою. Так, має місце недовиконання планових показників за загальною сумою податкових надходжень у 2008-2014 рр., за винятком 2011 р. (101,23%). Аналогічна ситуація спостерігається за всіма основними бюджетоутворюючими податками: податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, ПДВ, мито, плата за землю, збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів. Більш високий рівень виконання (перевиконання) показників наповнення зведеного бюджету України виявлено за такими податками: податки на власність, окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів, місцеві податки і збори, єдиний податок, інші податки та збори.

Така нерівномірність акумулювання податкових надходжень до бюджету обумовила й недовиконання по показнику загального обсягу доходів зведеного бюджету України (без урахування міжбюджетних трансфертів). Так, за аналізований період часу, даний показник був виконаний у повному обсязі лише у 2011 р. на рівні 100,62%, в інші періоди – перебував на рівні 93-97%, у 2009 р. зафіксовано його мінімальне значення - 84%.

Така стан може бути пояснений як за рахунок кризового та посткризового періоду розвитку вітчизняної економіки, так і наявністю інституційних зрушень (про що докладно йшлося у попередньому підрозділі роботи), зокрема імплементацією Податкового кодексу України.



Рис. 2.2. Динаміка рівня виконання показників наповнення зведеного бюджету України.

Одним з основних критеріїв ефективності податкового контролю в контексті адміністрування податків є точність та повнота обліку податкоплатників податковими органами, їх динаміка та структура (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4

Кількісний аналіз показників платників податків, що обліковуються податковими органами

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Зареєстровано фізичних осіб платників податків – всього, млн. осіб	45,758	45,116	44,63	44,45	32,98	44,2	44,3
темп зростання (зниження) кількості зареєстрованих платників податків – фізичних осіб, %	99,4	98,6	98,9	99,6	74,20	134,0	100,2
Обліковується ДФС фізичних осіб – підприємців, тис. осіб	705,4	634,5	681,4	620,3	2648,8	2858,6	2300
Зареєстровано платників ПДВ – всього, тис. осіб.	336,1	303,7	284,2	235,8	239,5	292,6	234,1
з них:							
- юридичних осіб;	281,7	262,2	248,2	211,4	216,0	265,1	216,0
частка у загальній кількості зареєстрованих платників	83,8	86,3	87,3	89,7	90,2	90,6	92,3

ПДВ, %							
- фізичних осіб – підприємців	54,4	41,5	35,9	24,4	23,5	27,5	18,1
частка у загальній кількості зареєстрованих платників ПДВ, %	16,2	13,7	12,7	10,3	9,8	9,4	7,7

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України.

Аналіз показників таблиці 2.4 показує, що у 2008-2012 рр. суттєво зменшилася кількість фізичних осіб – платників податків, що обліковуються податковими органами та стрімке зростання цього показника у 2013-2014 рр. Так, загальна кількість зареєстрованих у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків у 2012 р. порівняно з 2008 р. скоротилася на 12,77 млн. осіб (-27,91%), що може бути пояснено скороченням кількості населення країни за даний період часу, а також зміною співвідношення працездатних і непрацездатних громадян. Проте, у 2013–2014 рр. даний показник значно підвищився, сягнувши значення 44,2 і 44,3 млн. осіб відповідно, що на 11,2 млн. осіб більше порівняно з попереднім періодом (+ 34,32 % у 2013 р. проти 2012 р.), що у свою чергу, пояснюється як природним приростом населення, зростанням частки працездатних громадян, збільшенням пенсійного віку та загальної кількості працюючих пенсіонерів.

У період 2008-2013 рр. кількість фізичних осіб-підприємців, що обліковуються податковими органами, в цілому мала різноспрямовану динаміку, однак підвищення показника у даний період становило +2153,2 тис. осіб (понад 4 рази) з 705,4 тис. осіб у 2008 р. до 2858,6 тис. осіб у 2013 р., особливо варто відмітити стрімке зростання у 2012 р. проти 2011 р. (+2028,5 тис. осіб), що пояснюється введенням в дію у 2011 р. Податкового кодексу України в частині положень створення сприятливого податкового клімату для суб'єктів малого підприємництва, що регулюються частиною I «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» розділу XIV «Спеціальні режими оподаткування». Однак, у 2014 р. кількість фізичних осіб-підприємців зменшилася на 558,6 тис. осіб до рівня 2300 тис. осіб (-19,5 %), що пояснюється зменшенням кількості

зареєстрованих платників та зниженням ділової активності фізичних осіб – підприємців.

Аналогічна тенденція притаманна й показнику кількості зареєстрованих платників ПДВ. З 2008-2011 рр. їх кількість зменшилася на 100,3 тис. осіб (-29,8%), у 2012-2013 рр. – зросла на 56,8 тис. осіб порівняно у 2011 р. (+24,1%), однак, у 2014 р. знизилася на 58,5 тис. осіб порівняно з попереднім роком до рівня 234,1 тис. осіб (-19,9%). Проте спостерігається стійке зростання частки юридичних осіб у загальній кількості зареєстрованих платників ПДВ – упродовж аналізованого періоду відбулося її зростання з 83,8% у 2008 р. до 92,3% у 2014 р., тобто майже на 10%. Протилежну тенденцію демонструє показник частки фізичних осіб – підприємців у загальній кількості зареєстрованих платників ПДВ, який з 2008 р. по 2014 р. скоротився у 2,5 рази – з 16,2% до 7,7%.

Податковими органами контролюються підприємства, установи, організації та громадяни в частині сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5

Питома вага платників, які сплачують податки, у структурі податкоплатників, що обліковуються податковими органами

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Зареєстровано платників податковими органами, тис. од.	4048,4	4031,5	4072,1	4048,8	3854,6	4159,8	3500,6
% до попереднього року	105,0	99,6	101,0	99,4	95,2	107,9	84,1
Сплачують податки, тис. од.	3918	3015,9	3569	3468	3084,3	3502,6	3035,1
% до попереднього року	113,6	76,9	118,4	97,2	88,9	113,6	86,7
Питома вага платників, які сплачують податки, до зареєстрованих, %	96,8	74,8	87,6	85,7	80,0	84,2	86,7

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України.

За результатами таблиці видно, що питома вага платників, які сплачують податки, у структурі податкоплатників, що обліковуються податковими органами, протягом 2008-2014 рр. має різноспрямовану

динаміку: у 2009 р. стрімко знизилася порівняно з 2008 р. з 96,8% до 74,8% (-22,0 в.п.), у 2010 р. порівняно з попереднім роком збільшилася на 12,8 в.п. до рівня 87,6%, однак у 2011-2012 рр. зменшилася до рівня 80,0%. У 2013-2014 рр. даний показник знов мав тенденцію до підвищення, становивши 84,2% і 86,7% відповідно. Таким чином, можна робити висновок, що 15-20% податкоплатників обліковується податковими органами не сплачуючи податки. Можемо припустити, що до їх числа входять платники, які зареєстровані, але фактично не здійснюють господарської діяльності; податкоплатники, які мають податковий борг, а також платники, які подали заяви до податкових органів про припинення діяльності. Оскільки, перед зняттям платника податків з обліку податкові органи мають провести обов'язкову податкову перевірку, але такі перевірки проводяться несвоєчасно або ж не проводяться зовсім у відповідному періоді, то виникає часовий лаг між поданням заяви платником податків про припинення діяльності та проведенням усіх необхідних супровідних процедур, що й спричинює виникнення такої «ризикової» групи платників податків. Збільшення частки цих платників податків за аналізований період свідчить про зниження ефективності контрольно-перевірочної роботи податкових органів та є негативним бюджетоутворюючим наслідком адміністрування податків. За даними, ДФС України[37] у 2014 р. проведено активну роботу щодо мінімізації кількості суб'єктів з найбільшими ризиками несплати платежів до бюджетів. За результатами спрацювання Системи відбору платників податків-юридичних осіб та визначення першочерговості для включення до плану-графіка до переліку ризикових платників відібрано 80 тис. суб'єктів господарювання з критеріями високого ризику (обсяги ризиків – 60 млрд. грн.). Із зазначеної кількості ризикових суб'єктів господарювання планами-графіками проведення перевірок на 2014 рік охоплено 4,6 тис. (обсяг ризиків – 13,5 млрд. грн.), або 6%: із них великих – 275, або 10%; середніх – 2,7 тис., або 3,1%; малих – 1,7 тис., або 0,2%). Решта ризикових платників перевірялась позапланово.

Такий підхід дозволив мінімізувати втручання у легальний бізнес та виключив вплив людського фактору, а також дав змогу виявляти потенційний тіньовий оборот суб'єктів господарювання, які можуть використовувати схеми мінімізації податкових зобов'язань, ще на «підготовчому» етапі.

Після проведення доперевірочного аналізу відібраних підприємств та у разі виявлення ризику щодо їх участі у схемах ухилення від оподаткування вживались контрольно-перевірочні заходи, передбачені чинним законодавством.

Зокрема, в частині здійснення контролю за ризиковими суб'єктами господарювання у 2014 р. в позаплановому порядку відпрацьовано близько 10,5 тис. вигодонабувачів, задіяних у схемах ухилення від оподаткування ПДВ на загальну суму 8,5 млрд. гривень.

За результатами контрольно-перевірочних заходів, проведених щодо 8,4 тис. суб'єктів господарювання:

- донараховано 2,8 млрд. грн. (у т.ч. штрафних санкцій 0,8 млрд. грн.), з них 92 млн. грн. сплачено;
- зменшено від'ємне значення – на 76 млн. грн.;
- зменшено бюджетне відшкодування – на 51 млн. грн.;
- встановлено транзитність операцій – на 3,2 млрд. грн.;
- підтверджено податкового кредиту – на 2,9 млрд. гривень.

Самостійно зменшили схемний податковий кредит 2,1 тис. платників на суму 247,6 млн. грн., з них:

- сплачено 101,5 млн. грн.;
- зменшено від'ємне значення – на 38 млн. грн.;
- зменшено бюджетне відшкодування – на 10,5 млн. грн.;
- зменшено сумнівний податковий кредит – на 97 млн. гривень.

Проведено 7,8 тис. перевірок платників податків, якими подано заяви про їх припинення (закриття), за результатами яких донараховано 258 млн. грн. податкових зобов'язань.

Динаміка показників ефективності контрольно-перевірочної роботи податковими органами у 2008-2014 рр. наведена у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Аналіз показників ефективності контрольно-перевірочної роботи податкових органів в Україні, 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Проведено перевірок платників податків, од.	423434	432948	439430	383586	398810	32220	33613
темпл приросту, % до попереднього періоду	108,6	102,2	101,5	87,3	103,9	80,7	104,2
Донараховано за результатами контрольної роботи - всього, млн. грн.	8519,9	14911,2	23290,6	9658,5	6983,0	7200,1	7963,8
у тому числі:							
за актами документальних перевірок	8178,1	14590,4	22848,9	9060,3	6564,0	6833,0	7574,7
пеня за несвоєчасну сплату	341,8	320,8	441,7	598,2	413,2	361,4	382,5
адміністративні штрафи	11,6	12,9	13,9	7,7	5,8	5,7	6,6
Результативність на 1 перевірку (донарахувань), тис. грн.	20,2	34,3	53,0	25,2	17,5	223,4	236,2

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України.

Результати таблиці свідчать, що впродовж 2008-2010 рр. кількість перевірених платників податків стійко зростала, що свідчить про підвищення рівня ефективності контрольно-перевірочної роботи податковими органами. Але у 2011-2014 рр. даний показник значно скоротився, що пов'язано з введенням в дію норми Податкового кодексу України щодо скорочення виїзних та камеральних перевірок платників податків з метою зниження адміністративного тиску з боку податкових органів, про що переконливо свідчить різноспрямована динаміка показника темпу приросту кількості перевірених платників податків (рис. 2.3).

Встановлено, що за результатами контрольної роботи податкових органів за 2008-2010 рр. сума донарахувань у бюджет збільшувалася. Так, з 2008-2010 рр. вона зросла на 14770,7 млн. грн., або у 2,73 рази, але у 2011 р. – зменшилася у 2,5 рази порівняно у попереднім роком і становила 9658,5 млн. грн. Ця ж тенденція має місце і у 2012 р. – сума донарахувань за

результатами перевірок склала 6983,0, що на 27,6% менше попереднього 2011 р. У 2013-2014 рр. – тенденція зворотна – сума донарахувань у бюджет за результатами контрольної роботи податкових органів збільшилася, склавши 7200,1 і 7963,8 млн. грн. відповідно, що на 14% більше порівняно з 2012 р. Отримані донарахування переважно за актами документальних перевірок, нарахованої пені за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань податкоплатниками та за рахунок адміністративних штрафів. Варто відмітити, що у 2008-2010 рр. спостерігається пряма залежність між кількістю проведених перевірок платників податків, сумами донарахувань до зведеного бюджету країни за результатами контрольної роботи та результативністю на 1 проведену перевірку. Так, за даний період часу цей показник збільшився з 20,2 тис. грн. до 53,0 тис. грн. (у 2,6 рази), у 2012 р. – набуває свого мінімального значення за аналізований період, й становить 17,5 тис. грн. на фоні збільшення кількості перевірок й зменшення сум донарахувань порівняно з попереднім 2011 р., у 2013-2014 рр. підвищується більше, ніж у 13 разів, становивши 223,4 тис. грн. та 236,2 тис. грн. відповідно при одночасному збільшенні сум донарахувань та значному зменшенні кількості перевірок податкоплатників, що, в цілому, свідчить про підвищення рівня ефективності податкового контролю та його позитивні бюджетоутворюючі наслідки в системі адміністрування податків (рис. 2.3).

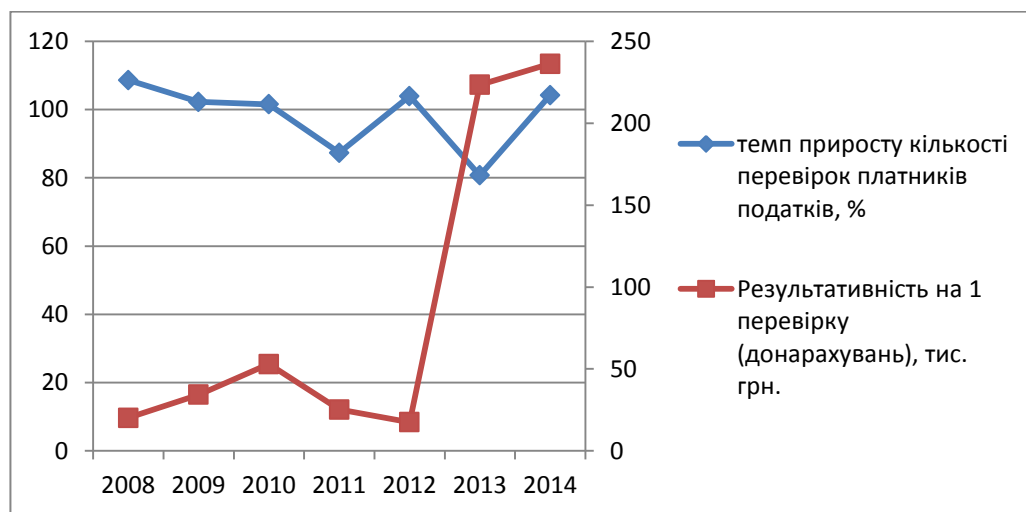


Рис. 2.3. Динаміка темпу приросту кількості проведених перевірок платників податків (%), та динаміка результативності на 1 перевірку (тис. грн.).

Поряд з іншими напрямками адміністрування податків та їхньою результативністю важливе місце відводиться дослідженню питання податкового боргу, ефективності його адміністрування. Податковий борг призводить до зниження доходів бюджету і, відповідно, до розбалансування системи державних фінансів, а також до викривлення конкурентного середовища[114, С.55].

На думку В.М. Мельника «наявність податкової заборгованості у будь-якому розмірі є суспільне зло, що порушує права всіх громадян, позбавляючи державу джерел фінансування їхніх потреб. Однак, аналіз конкретних показників податкового боргу у конкретних соціально-економічних умовах тієї чи іншої країни дозволяє встановити глибину проблеми, зважаючи також на фактори її місця і часу»[82, С.74-75].

Динаміку податкового боргу в Україні та його структуру наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Динаміка податкового боргу та його структура в Україні

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Сума податкового боргу за податковими зобов'язаннями – всього, млн. грн.	9146,3	11752,7	16045,2	8729,7	9633,1	10389,1	12926,5
Зростання (+), зменшення (-) суми податкового боргу, млн. грн..	+1977,5	+2851,9	+6800,3	-7315,5	+903,6	+756,0	+2537,4
Темп зростання (зниження) суми податкового боргу, %	116,6	120,5	140,6	91,2	110,3	107,8	+124,4
у тому числі:							
ПДВ, млн. грн.	3714,8	4608,1	6313,0	3734,1	5151,9	5846,6	7273,1
питома вага, %	40,6	39,2	39,3	42,9	53,5	56,3	56,2
податок на прибуток, млн. грн.	1938,8	2769,3	3766,3	1577,6	1842,9	2423,2	2965,9
питома вага, %	21,2	23,6	23,5	18,1	19,1	23,3	22,9
плата за землю, млн. грн.	256,8	525,4	714,5	701,6	936,6	1092,6	1359,2
питома вага, %	2,8	4,5	4,5	8,0	0,4	10,5	10,6
податок на доходи фізичних осіб, млн. грн.	182,9	386,3	529,5	593,6	542,9	526,7	655,2

питома вага, %	2,0	3,2	3,3	6,8	5,6	5,1	5,0
акцизний податок (збір), млн. грн.	585,4	920,2	1251,5	816,2	94,7	13,6	16,9
питома вага, %	6,4	7,8	7,8	9,3	1,0	0,1	0,1
інші податки і збори, млн. грн.	2469,5	2529,8	3465,8	1300,7	1064,4	28,3	35,2
питома вага, %	27,0	21,5	21,6	14,9	11,0	0,3	0,3

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України.

Аналіз даних таблиці свідчить, що сума податкового боргу за податковими зобов'язаннями платників до зведеного бюджету України у 2008-2014 рр. мала різноспрямовану динаміку. Так, з 2008 - 2010 рр. спостерігалось стрімке зростання податкової заборгованості, майже удвічі, збільшення суми якої у 2010 р. порівняно з 2008 р. становило 6898,9 млн. грн. У 2011 р. порівняно з відповідним періодом минулого року мало місце зниження рівня податкового боргу у країні майже вдвічі, на 7315,5 млн. грн. (- 45,6%). У 2012 відбувалася мала місце навпаки тенденція до збільшення податкового боргу: він досяг 9633,1 млн. грн., збільшившись відносно 2011 року на 10,3%. Аналогічна тенденція спостерігалася й у 2013-2014 рр. У 2013 р. порівняно з попереднім роком сума податкового боргу збільшилася на 756,0 млн. грн. (+7,8%), у 2014 р. – на 2537,4 млн. грн. (+24,4%).

Також, у структурі податкового боргу спостерігалися різкі зміни. Найбільша питома вага належить податковим зобов'язанням з податку на додану вартість. На аналізованому часовому інтервалі максимальний показник зафіксовано у 2012 – 2014 рр. – він склав більше половини всієї сум податкового боргу – 53,5 % (5151,9 млн. грн.), 56,3% (5846,6млн. грн.) та 56,2% (7273,1 млн. грн.) відповідно, збільшившись порівняно з 2008 р удвічі; з податку на прибуток – відносно стійке значення в середньому на рівні 19,0%; з плати за землю – показник за аналізований період зменшився з 2,8% у 2008 р. до 0,4 % у 2012 р., у 2013-2014 рр. збільшився до рівня 10,5% – 10,6%, зросла й сума податкової заборгованості з даного податку у 2014 р. проти 2012 р. на 422,6 млн. грн., хоча в середині аналізованого періоду мала місце різноспрямована динаміка податкового боргу з даного податку. В

цілому позитивна динаміка питомої ваги спостерігається по податковій заборгованості з податку на доходи фізичних осіб – відмічено зростання питомої ваги з 2,0 % у 2008 р. до 6,8 % у 2011 р., але в 2012 році відбулось деяке зменшення даного показника – до 5,6%, з подальшим скороченням до 5,1% і 5,0% у 2013-2014 рр. відповідно. По акцизному (збору) податку – спостерігається зростання питомої ваги у загальній сумі податкового боргу з 6,4 % у 2008 р. до 9,3 % у 2011 р., але у 2012 році питома вага податкового боргу з акцизного податку різко зменшилась до 1,0% (94,7 млн. грн.), у 2013-2014 рр. – 0,1%, на фоні значного зменшення суми податкової заборгованості за даним податком порівняно з попереднім періодом до рівня 13,6 млн. грн.. та 16,1 млн. грн. відповідно, що свідчить про посилення податкового контролю цього податку. Питома вага податкового боргу з інших податків і зборів у загальній структурі податкової заборгованості знизилася на 26,7 % – з 27,0 % у 2008 р. до 0,3 % у 2014 р.

Такі тенденції можна пояснити за рахунок нестабільності податкової нормативно-правової бази, постійні зміни якої провокують виникнення невизначеності в інституційному податковому середовищі, що, у свою чергу, сприяє ухиленню від оподаткування несумлінними податкоплатниками, також недостатньою ефективністю масово-роз'яснювальної роботи щодо упередження та мінімізації податкової заборгованості. Слід відзначити, що низка проблем в механізмі адміністрування податкового боргу була подолана із введенням в дію Податкового Кодексу України.

На нашу думку, особливої уваги заслуговує підхід щодо аналізу показників податкового боргу в структурі доходів зведеного бюджету країни, що надасть більш повне уявлення про масштаби проблеми податкової заборгованості (таблиця 2.8).

Таблиця 2.8

Динаміка податкового боргу до Зведеного бюджету України, млн. грн.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Загальна сума податкового боргу у зведеному бюджеті, млн. грн.	13887,0	16738,9	23539,2	8729,7	19153,0	20646,9	25684,8
Частка податкового боргу у загальних доходах зведеного бюджету України, %	4,7	6,1	7,5	2,2	2,1	4,6	6,3
Дефіцит державного бюджету, млн. грн.	12500,7	35517,2	64265,5	23557,6	53445,2	64707,6	78070,5
Частка податкового боргу у дефіциті державного бюджету, %	1,10	0,51	0,41	0,36	0,35	0,32	0,33

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України.

За аналізований період відбулося скорочення частки податкового боргу у загальних доходах зведеного бюджету України з 4,7 % у 2008 р. до 2,1 % у 2012 р., більш ніж у 2,1 рази, максимальне значення на рівні 7,5 % зафіксовано у 2010 р. У 2011-2012 рр. порівняно з 2010 р. ця частка скоротилася на 5,3 в.п., становивши 2,2% і 2,1% відповідно. Але, у 2013 р. підвищилася більш, ніж удвічі й становила 4,6%, наступного 2014 р. збільшившись на 1,7 в.п. до рівня 6,3%.

За результатами проведеного аналізу видно, що у 2008-2009 рр. розміри податкового боргу значно перевищували розміри дефіциту бюджету. Наприклад, у 2008 р. податковий борг перевищив дефіцит держбюджету на 10%, тобто за умови цілковитого його погашення можна було б не тільки покрити дефіцит бюджету у повному обсязі, а й запланувати додаткове фінансування державних видатків у розмірі +10%. Вже у 2010 р. за рахунок погашення податкового боргу у повному обсязі було б можливим покриття дефіциту держбюджету на 41%, у 2011- 2014 рр. – більше, ніж на третину: на 35%, 32% і 33% відповідно.

На рис. 2.4 представлено динаміку загальної суми податкового боргу у

зведеному бюджеті України, динаміку частки податкового боргу у доходах зведеного бюджету та динаміку частки податкового боргу у дефіциті держбюджету України за аналізований період 2008-2014 рр.

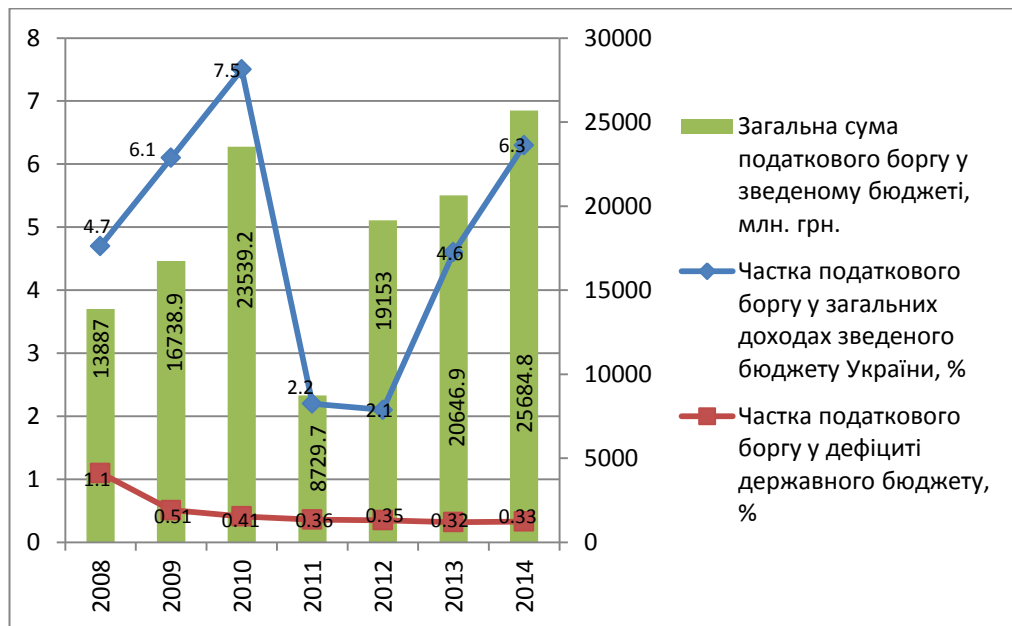


Рис. 2.4. Динаміка загальної суми податкового боргу у зведеному бюджеті України, динаміка частки податкового боргу у доходах зведеного бюджету та динаміка частки податкового боргу у дефіциті держбюджету України, 2008-2014 рр.

На підставі здійсненого аналізу динаміки та структури податкового боргу в Україні, надамо оцінку ефективності його адміністрування, використовуючи методичний підхід, запропонований К. Проскурою[117, С. 199-219], що ґрунтується на комплексі відповідних показників (індикаторів) (із встановленням відповідного еталонного рівня), які характеризують ефективність роботи податкових органів з мінімізації утворення податкового боргу, повноти та своєчасності його виявлення, стягнення та акумулювання до зведеного бюджету країни. До таких показників віднесено: темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу ($\rightarrow \min (0)$), коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу (100% і більше), рівень погашення податкового боргу ($\rightarrow 100\%$) (таблиця 2.9).

Таблиця 2.9

Показники ефективності адміністрування податкового боргу в Україні

Показник / рік	значення	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу, %	→ min (0)	116,6	120,5	140,6	91,2	110,3	107,8	124,4
Коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, %	100% і більше	124,3	62,3	235,4	73,3	47,5	46,3	43,8
Рівень погашення податкового боргу, %	→ 100%	86,8	31,2	21,5	40,0	49,6	48,4	40,7

Розраховано автором на підставі даних ДФС України

Значення показника темпу зростання (зниження) загальної суми податкового боргу є незадовільним відносно еталонного значення протягом всього аналізованого періоду часу, особливо слід відмітити підвищення даного показника у 2014 р. порівняно з попереднім роком - + 16,6 в.п.. Коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу є задовільним тільки у 2008 р. та 2010 р. з максимальним значенням у 235,4 %, мінімальне значення припадає на 2014 р. – 43,8%. При цьому рівень погашення податкового боргу також є незадовільним відносно еталонного рівня, максимально наближене значення у 86,8% зафіксовано у 2008 р., з 2009 р. даний показник має різноспрямовану динаміку, стрімко знижується аж до 2010 р., у 2012 р. підвищується до рівня 49,6%, у 2013-2014 рр. знов зазнає зниження до рівня 48,4% і 40,7% відповідно, що значно менше еталонного рівня.

Динаміка ефективності адміністрування податкового боргу представлено на рис. 2.5.

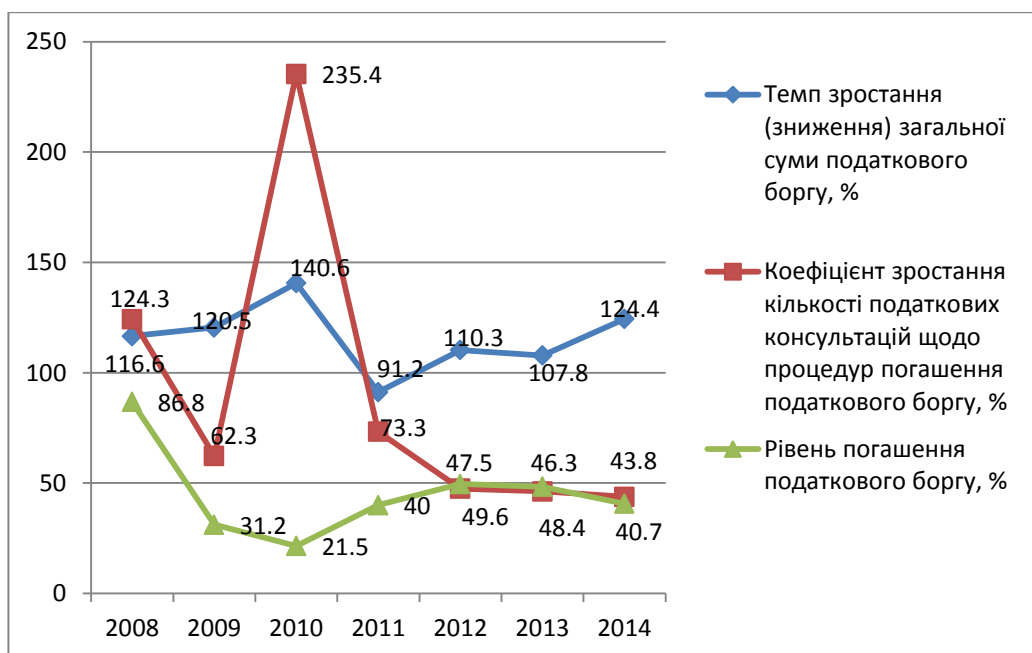


Рис. 2.5. Динаміка ефективності адміністрування податкового боргу в Україні, 2008-2014 рр.

Наступною складовою в рамках дослідження бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні нами визначено - зменшення витрат на адміністрування податків. Слід зазначити, що дана проблема є вкрай актуальною й важливою як з точки зору наукового обґрунтування, так і з методологічної, у сучасній вітчизняній фінансовій науці цьому питанню приділяється багато уваги з боку провідних вчених. Так, К. Швабій зазначає, що в основу визначення ефективності адміністрування закладаються вартісні оцінки елементів процесу адміністрування, що за своїми ознаками є аналогом елементів витрат у бухгалтерському обліку, за якими здійснюється калькуляція продукції, робіт або послуг [166, С.521].

З цією думкою погоджується Д. Серебрянський, стверджуючи: «калькуляція витрат за цими елементами важлива, оскільки допомагає приймати адекватні управлінські та законодавчі рішення щодо самого адміністративного процесу та/або податкової політики держави в цілому. Одна з головних проблем функціонування вітчизняної системи оподаткування полягає саме у тому, щоб у податковій політиці,

концептуальні податкові рішення приймалися незалежно від рівня ефективності адміністративного процесу» [130].

В сучасній науці і практиці існують багато методологічних підходів до оцінки ефективності податкового адміністрування, зокрема оптимізації витрат на адміністрування податків, визначення критеріїв ефективності, відповідних показників, тощо [83, С.31; 166, С.519-527; 132].

В рамках даного дослідження будемо ґрунтуватися на загальноприйнятому підході до оцінки витрат адміністрування податків: показник співставлення даних щодо мобілізованих податків органами ДФС, витрат на їх утримання та кількості податкоплатників, та коефіцієнт затратності адміністрування податків як відношення витрат держави на утримання фіскальних органів до забезпечення ними податкових надходжень до зведеного бюджету країни (таблиця 2.10).

Таблиця 2.10

Динаміка вартості адміністрування податків в Україні, 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Акумуляовано податків - всього, млн. грн..	227164,8	208073,2	234447,7	334691,9	360567,2	353968,1	367511,9
- у розрахунку на душу населення, грн.	4938,4	4543,1	5141,4	7355,9	7924,6	7796,7	9360,9
- у розрахунку на 1-го податкоплатника, грн.	56112,3	51611,8	57574,2	82664,5	93542,1	85092,6	121403,9
Вартість адміністрування податків							
- у розрахунку на душу населення, грн.	208,5	136,3	215,7	142,6	134,8	131,6	143,2
- у розрахунку на 1-го податкоплатника, грн.	2369,6	1547,8	2415,2	1602,5	1590,9	1436,6	1856,7
Коефіцієнт затратності адміністрування податків, %	4,22	3,00	4,19	1,94	1,70	1,69	1,77

Складено та розраховано автором на підставі даних Державної служби статистики України та ДФС України

Як впливає з проведених розрахунків, в середньому з кожного громадянина України справляється від 4938,4 грн. у 2008 р. до 9360,9 грн. у 2014 р., із них на утримання податкових органів направляється від 208,5 грн.

у 2008 р. до 131,6 грн. у 2013 р. У 2014 р. вартість адміністрування зросла на 11,6 грн. Слід відзначити, що показник вартості адміністрування податків у розрахунку на душу населення за аналізований період часу має різноспрямовану динаміку. Так, у 2009 р. порівняно з попереднім роком він знизився на 72,2 грн., у 2010 р. становив 215, 7 грн. проти 136,3 грн. у 2009 р., у період 2011-2013 рр. – знизився до рівня 131,6 грн. Основним фактором, який впливає на цю ситуацію, є ріст кількості підприємств - платників податків, що і зумовлює здешевлення вартості податкового адміністрування.

Аналогічну тенденцію розвитку мають й фінансові та адміністративні показники, які розраховувалися на одного податкоплатника. Наприклад, у 2014 р. один податкоплатник сплачував 121,4 тис. грн., при цьому вартість утримання органів ДПС становила 1,85 тис. грн. (1,77%). «Найдорожчим» для платників податків був 2008 р. з показником 4,22%. Варто зазначити, що даний показник демонструє спадну динаміку, так, у 2014 р. проти 2008 р. відбулося зменшення даного показника на 42%, що може бути охарактеризовано як позитивний ефект в системі бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків.

Динаміка обсягів акумульованих податків податковими органами України та динаміка витрат на адміністрування податків представлена на рис. 2.6.

Збільшення ефективності використання бюджетних коштів – остання складова в ході нашого дослідження та оцінки бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків.

Згідно ст. 7 Бюджетного кодексу України [23] принцип ефективності є одним із ключових, на яких базується бюджетна система України. Разом із тим, досягти справедливого розподілу суспільного багатства, так само як і дотримуватися принципу ефективності учасникам бюджетного процесу, щоб забезпечити відповідне використання бюджетних коштів, вдається не в повній мірі. Так, за даними Рахункової палати України [46] обсяги

неефективно використаних бюджетних коштів мають різноспрямовану тенденцію на аналізованому часовому інтервалі (таблиця 2.11).

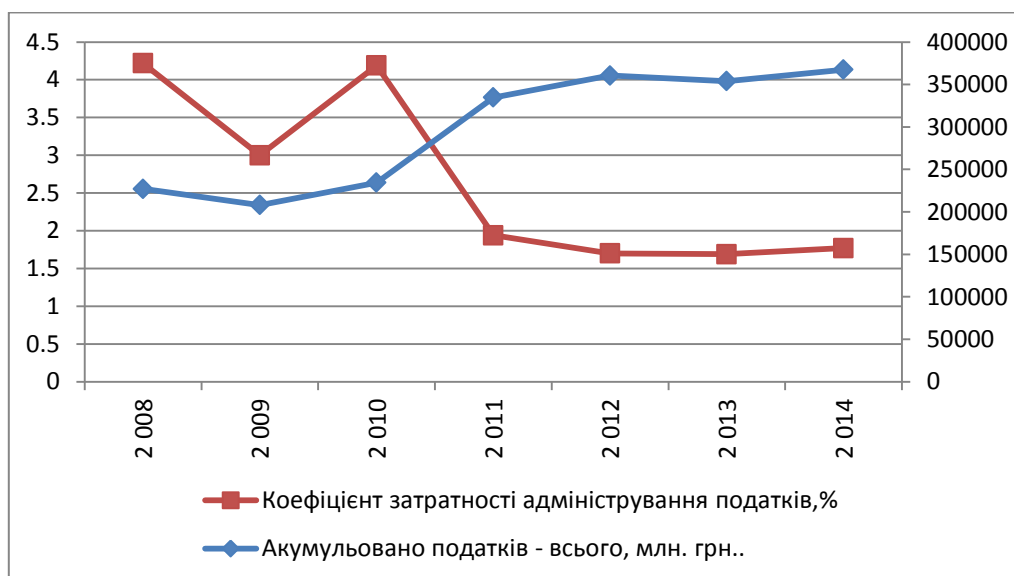


Рис. 2.6. Динаміка обсягів акумульованих податків податковими органами України та динаміка витрат на адміністрування податків, 2008-2014рр.

Складено автором на підставі даних ДФС України.

Таблиця 2.11

Динаміка обсягів неефективного використання бюджетних коштів та порушень бюджетного законодавства, виявлених Рахунковою палатою України, 2008-2013 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Обсяги виявлених Рахунковою палатою порушень бюджетного законодавства та неефективного використання бюджетних коштів, млрд. грн.	12,6	21,5	30,5	23,4	12,9	17,8
темп приросту, % до попереднього року	102,4	170,6	141,9	76,7	55,1	137,9
у тому числі:						
обсяги нецільового використання бюджетних коштів, млрд. грн.	4,7	10,1	16,1	9,7	4,8	4,9
темп приросту, % до попереднього року	70,1	214,9	159,4	60,2	49,5	102,1
обсяги неефективного використання бюджетних коштів, млрд. грн.	7,9	11,4	14,4	13,7	8,1	12,9
темп приросту, % до попереднього року	141,1	144,3	126,3	95,1	59,1	159,3

Складено та розраховано автором на підставі даних Рахункової палати України

Результати таблиці свідчать, що у 2008-2010 рр. обсяги виявлених Рахунковою палатою порушень бюджетного законодавства та неефективного використання бюджетних коштів зросли у 2,4 рази, з 12,6 млрд. грн. у 2008 р. до 30,5 млрд. грн. у 2010 р., у 2011 р. – даний показник знизився на 7,1 млрд. грн. до рівня 23,4 млрд. грн. з поступовим зниженням до 12,9 млрд. грн. у 2012 р., проте, у 2013 р. знов відбулося зростання показника на 4,9 млрд. грн. до рівня 17,8 млрд. грн.

Найбільш характерними за кількістю виявлених випадків та обсягами порушень за аналізований період часу були порушення, які умовно можна класифікувати за такими узагальненими видами: □

- планування з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав; □
- використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав; □
- порушення під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти; □
- нецільове використання кредитних ресурсів; □
- порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку;
- відволікання коштів держбюджету у дебіторську заборгованість; □
- недотримання установлених порядку та термінів перерахування міжбюджетних трансфертів; □
- недотримання принципу пропорційності фінансування (розподілу) бюджетних коштів; □
- порушення бюджетного законодавства, пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення.

Найбільш характерними видами неефективного управління і використання державних коштів за обсягами та кількістю виявлених випадків протягом аналізованого періоду встановлено наступні: □

- неефективне використання коштів внаслідок необґрунтованих управлінських рішень та відсутності обґрунтованого прогнозування і планування; □

- неефективне управління коштами, внаслідок чого їх було повернуто до державного бюджету; □

- втрати бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень; □

- неефективне використання коштів на придбання основних фондів (обладнання), оплату будівельних робіт на об'єктах, оплату послуг з транспортного обслуговування; □

- неефективне управління коштами через недоліки в плануванні та тривале утримання коштів без використання на реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів; □

- неефективне використання коштів спеціального фонду та резервного фонду державного бюджету; □

- неефективне використання коштів на підготовку спеціалістів та на проведення науково-дослідних робіт.

У таблиці 2.12 та на рис. 2.7 представлено динаміку питомої ваги обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень, акумульованих податковою службою України до зведеного бюджету у 2008-2013 р.

Таблиця 2.12

Динаміка питомої ваги обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень, акумульованих податковою службою України у 2008-2013 р.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Обсяги виявлених Рахунковою палатою порушень бюджетного законодавства та неефективного використання бюджетних коштів, млрд. грн.	12,6	21,5	30,5	23,4	12,9	17,8
Акумульовано податкових надходжень до зведеного бюджету, млрд. грн.	227,2	208,1	234,4	334,7	360,6	354,0
Питома вага обсягів неефективного	5,5	10,3	13,0	7,0	3,6	5,0

використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень, %						
---	--	--	--	--	--	--

Складено та розраховано автором на підставі даних Рахункової палати України та ДФС

Як бачимо, у 2008 р. із загального обсягу акумульованих податкових надходжень до зведеного бюджету 5,5% було використано неефективно, у 2009 – 2010 рр. цей показник значно підвищився – до 10,3% і 13,0% відповідно. З імплементацією Податкового кодексу та норм Бюджетного кодексу України у 2011 р. порівняно з попереднім 2010 р. даний показник знизився до рівня 7,0% (у 1,85 рази), продовжуючи відповідну динаміку у 2012 р. знизившись майже удвічі до рівня 3,6%, у 2013 р. – відбулося його підвищення до 5% (+1,4 в.п.).

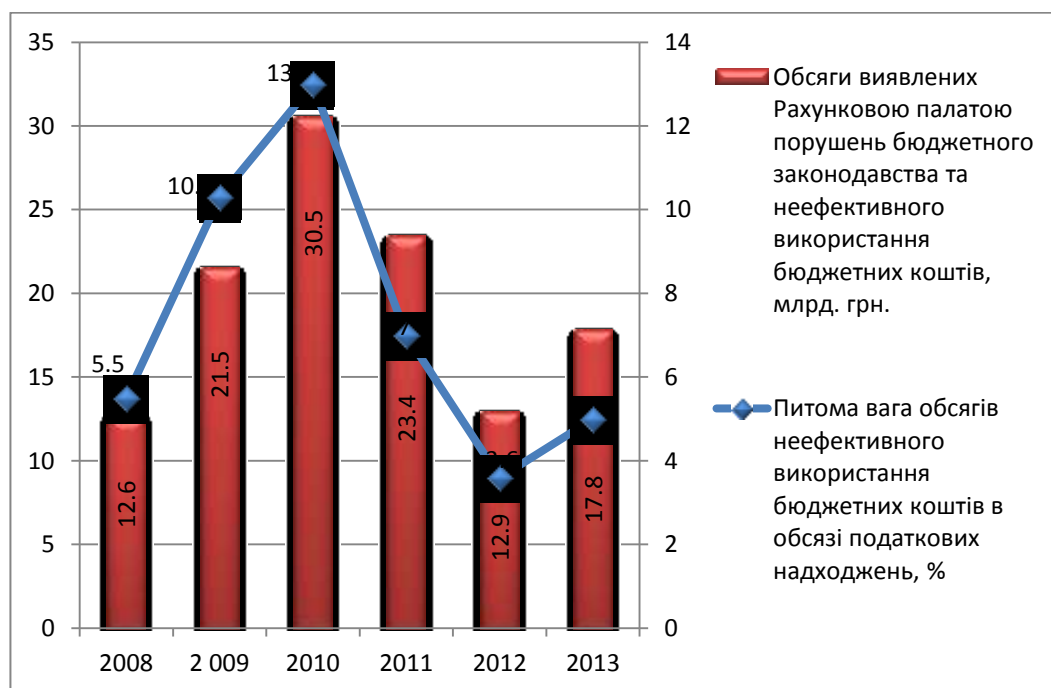


Рис. 2.7. Динаміка питомої ваги обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень, акумульованих податковою службою України, 2008-2013 р.

Узагальнюючий аналіз бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні згруповано у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

Показники бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні, 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Рівень виконання по податкових надходженнях, %	97,72	86,46	96,18	101,23	90,71	93,40	94,92
Темп зростання (зниження) донарахувань за результатами контрольної роботи, %	143,2	175,0	156,2	41,5	72,3	103,1	110,6
Темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу, %	116,6	120,5	140,6	91,2	110,3	107,8	124,4
Коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, %	124,3	62,3	235,4	73,3	47,5	46,3	43,8
Рівень погашення податкового боргу, %	86,8	31,2	21,5	40,0	49,6	48,4	40,7
Коефіцієнт затратності адміністрування податків, %	4,22	3,00	4,19	1,94	1,70	1,69	1,77
Питома вага обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень, %	5,5	10,3	13,0	7,0	3,6	5,0	5,4

Розраховано автором на підставі даних ДФС України.

На основі вищевикладеного аналізу показників таблиці 2.13, надамо інтегральну оцінку бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні шляхом розрахунку відповідного інтегрального показника, до складу якого входять нормалізовані значення показників, представлених у таблиці 2.13 (додаток В). Значення інтегрального показника має $\rightarrow 100\%$ (або 1), що свідчить про досягнення максимального рівня ефективності адміністрування податків щодо забезпечення 100%-го рівня виконання з акумуляції податкових надходжень податковими органами до бюджетів усіх рівнів.

Динаміку інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні представлено у таблиці 2.14 та на рис. 2.8.

Таблиця 2.14

Динаміка інтегрального показника бюджетуютворюючих наслідків
адміністрування податків в Україні, 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Інтегральний показник бюджетуютворюючих наслідків адміністрування податків, %	24,87	19,74	15,71	36,95	31,45	29,85	24,32

Розраховано автором на підставі даних ДФС України.

Отримані значення інтегрального показника показують, яка частка із загального обсягу акумульованих податкових надходжень забезпечується за рахунок зміни рівня ефективності адміністрування податків. Таким чином, у 2008-2010 рр. інтегральний показник бюджетуютворюючих наслідків адміністрування податків в Україні зменшувався з 24,87% до 15,71% відповідно. У 2011 р. – підвищився більш ніж удвічі, до максимального рівня у 36,95% за аналізований термін, але у наступні періоди – 2012-2014 рр. знов демонстрував спадну динаміку, у 2014 р. порівняно з 2011 р. зниження склало 12,63 в.п.

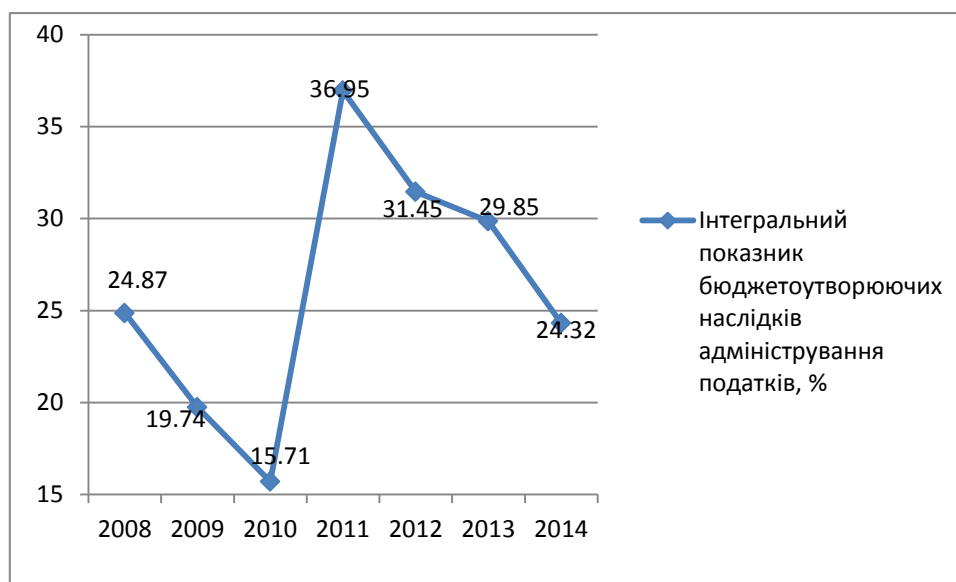


Рис. 2.8. Динаміка інтегрального показника бюджетуютворюючих наслідків адміністрування податків в Україні у 2008-2014 рр.

Такі тенденції можуть бути пояснені за рахунок нестабільної динаміки факторів впливу, зокрема:

- 24,87% із загальної суми акумульованих податкових надходжень до державного бюджету України у 2008 р. було забезпечено за рахунок таких позитивних чинників впливу як: зростання донарахувань за результатами контрольної роботи податкових органів на 43,2%, ростом коефіцієнту зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу на 24,3%. Однак, протидію цим позитивним чинникам справляли такі, що брали участь у формуванні даної частки податкових надходжень: зростання загальної суми податкового боргу на 16,6%, зниження рівня його погашення на 13,2%, також досить високий рівень затратності адміністрування податків – 4,22%, та частки неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень – 5,5%;

- у 2009 р. інтегральний показник бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків знизився проти 2008 р. на 20,62% на фоні зниження рівня виконання бюджетних показників по податкових надходженнях на 13,54%. Позитивний вплив справило: зростання донарахувань за результатами контрольної роботи податкових органів на 75,0%, зниження рівня затратності адміністрування податків на 71,1% (з 4,22% до 3,00%), негативний – зростання загальної суми податкового боргу на 20,5%, зниження кількості податкових консультацій щодо процедур його погашення на 50,1% (з 124,3% до 62,3%), що, в свою чергу, призвело до зниження рівня його погашення у 2,8 рази (з 86,2% до 31,2%), та збільшення частки обсягів неефективного використання бюджетних коштів майже удвічі (з 5,5% до 10,3%). У підсумку, загальною дією позитивних і негативних чинників було забезпечено 19,74% загального обсягу податкових надходжень;

- у наступному 2010 р. інтегральний індекс бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні знизився на 15,34% до рівня 15,71% проти 19,74% у попередньому році, при цьому, рівень виконання бюджетних показників по податкових надходженнях підвищився з 86,46% до

96,18%, що, в цілому, могло б свідчити про підвищення ефективності податкового адміністрування, але, на той період часу мало місце зарахування до державного бюджету податкових надходжень «стягнених у звітний період, але які будуть нараховані у майбутніх періодах», що й забезпечило підвищення рівня виконання бюджету по податкових надходженнях. Окрім того, за нашими показниками, позитивний вплив було спричинено лише за рахунок значного зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, відповідний коефіцієнт зростання у 2010 р. становив 235,4% проти 62,3% у 2009 р. Однак, загальна негативна тенденція зниження індексу пояснюється: темпом зниженням донарахувань за результатами контрольної роботи на 18,8%, зростанням загальної суми податкового боргу 40,6%, зниженням рівня його погашення на 9,7%, зростанням коефіцієнта затратності адміністрування податків на 39,7% та частки обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень на 26,2%;

- імплементація Податкового кодексу у 2011 р. сприяла оптимізації та підвищенню ефективності податкового адміністрування, що, в свою чергу, відбилося на рівні наповнення державного бюджету – рівень виконання по податкових надходженнях становив 101,23% проти 96,18% у попередньому році. За аналізований нами період часу – це єдиний період, коли мало місце перевиконання на 1,23%. Відповідно, мало місце підвищення рівня інтегрального індексу бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні – з 15,71% до 36,95% (+135,2%). Позитивний вплив справило: зниженням темпу зростання загальної суми податкового боргу на 64,8% (з 140,6% до 91,2%), зростання рівня його погашення майже удвічі – з 21,5% до 40,0%, зменшення коефіцієнту зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу у 3,2 рази сприяло й зменшенню затратності адміністрування податків у 2,2 рази (з 4,19% до 1,94%), та скорочення питомої ваги обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень

у 1,85 рази (з 13,0% до 7,0%). Протидію впливу цих позитивних чинників справляло лише зниження рівня ефективності контрольної роботи податкових органів у вигляді зниження темпів зростання донарахувань за результатами контрольної роботи у 3,8 рази – з 156,2% у 2010 р. до 41,5% у 2011 р.%

- у 2012 р. відбулося падіння інтегрального індексу бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні на 14,88% (з 36,95% до 31,45%), даній тенденції відповідає й падіння рівня виконання бюджетних показників по податкових надходженнях, знов має місце недовиконання надходжень до державного бюджету по податкових надходженнях на рівні 90,71%. Така тенденція може пояснюватися зростанням темпів донарахувань за результатами контрольної роботи на 30,8%, зростанням рівня погашення податкового боргу на 9,6%, зменшенням затратності адміністрування податків 12,4%, зниженням питомої ваги обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень на 48,6% (з 7,0% до 3,6%). Протидію таким ефектам склало підвищення темпу зростання загальної суми податкового боргу на 10,3%, зниження рівня наданих податкових консультацій щодо процедур його погашення на 35,2% (з 73,3% до 47,5%);

- у 2013 р. продовжилося падіння рівня інтегрального індексу бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні – з 31,45% у 2012 р. до 29,85% (-5,08%). Позитивним виявилось: підвищення темпів зростання донарахувань за результатами контрольної роботи на 42,6%, зменшення темпів зростання загальної суми податкового боргу - 110,3% до 107,8% (-2,5%), зниження затратності адміністрування податків на 0,58%. Негативно відзначилося незначне падіння коефіцієнта зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу з 47,5% до 46,3%, рівня його погашення на 2,5% та підвищення частки неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень з 3,6% до 5,0%;

- у 2014 р. попередня тенденція збереглася – зменшення інтегрального індексу бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні становило 18,52% (з 29,85% до 24,32%). Структура чинників впливу наступна: позитивний вплив справило підвищення темпів зростання донарахувань за результатами контрольної роботи на 7,3%, решта – мало негативний вплив: підвищення темпів зростання загальної суми податкового боргу - 107,8% до 124,4% (+15,4%), підвищення затратності адміністрування податків на 4,7%, падіння коефіцієнта зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу з 46,3% до 43,8%, рівня його погашення на 7,7% та підвищення частки неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень з 5,0% до 5,4% (+8,0%).

З метою узагальнення вище отриманих результатів, використовуючи апарат економіко-математичного моделювання, побудуємо економетричну модель, що показує залежність між рівнем інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні та аналізованих показників, що надасть можливість виявити ступінь їх впливу на інтегральний показник за період спостереження 2008-2014 рр.

Так, за допомогою програмного забезпечення «Gretl» нами отримано наступну економетричну модель:

$$Y = -1,734x_1 - 0,503x_2 + 0,938x_3 + 0,024x_4 + 2,409x_5 - 34,908x_6 + 16,777x_7$$

де Y – рівень інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні;

x_1 – рівень виконання бюджетних показників по податкових надходженнях;

x_2 – темп зростання (зниження) донарахувань за результатами контрольної роботи;

x_3 – темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу;

x_4 – коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу;

x_5 – рівень погашення податкового боргу;

x_6 – коефіцієнт затратності (вартості) адміністрування податків;

x_7 – частка обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень.

Модель є адекватною, показники верифікації мають відповідні задовільні значення, зокрема: $R^2 = 0,98$, стандартизоване відхилення залежної змінної = 7,22 (при кількості спостережень = 7), стандартизована похибка моделі = 0. Відповідні результати представлено у додатку Г.

Таким чином, результати моделювання показали, що з 7 незалежних змінних, три справляють негативний вплив на формування значення рівня інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні, що визначається від'ємністю їх коефіцієнтів. Так, найбільше значення, при цьому, має коефіцієнт затратності (вартості) адміністрування податків – (-34,908), тобто при підвищенні затратності (вартості) адміністрування податків на 1% рівень інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків знизиться на 34,91%; другий за значенням - рівень виконання бюджетних показників по податкових надходженнях – (-1,734), тобто при підвищенні рівня виконання бюджетних показників по податкових надходженнях на 1% рівень інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків знизиться на 1,73%; при зниженні темпу донарахувань за результатами контрольної роботи на 1% рівень інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків знизиться на 0,5%.

Інші показників справляють позитивний вплив на формування значення результативного показника з наступними залежностями:

- темп зниження загальної суми податкового боргу на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків на 0,94%;

- підвищення коефіцієнту зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу на 1% призведе до підвищення

рівня інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків на 0,024%;

- підвищення рівня погашення податкового боргу на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків на 2,41%;

- зменшення частки обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків на 16,78%.

Як слід, можна зробити висновок, що найбільший вплив на формування рівня інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні за період 2008-2014 рр. мали такі: затратність адміністрування податків, питома вага обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень, рівень погашення податкового боргу та рівень виконання бюджетних показників по податкових надходженнях.

Представлений підхід дозволяє виявити «слабкі» місця в процесі адміністрування податків, які, в цілому, знижує рівень його ефективності, та виробити, при цьому, комплекс відповідних заходів щодо їх нівелювання у перспективі. Саме це й становить предмет наших подальших наукових розвідок в сфері дослідження адміністрування податків. Поряд з цим, особливої уваги потребують дослідження і оцінка соціально-економічних ефектів адміністрування податків, які у сукупності з бюджетоутворюючими наслідками, утворюють фінансові ефекти адміністрування податків. Саме цьому й присвячено наступний підрозділ даної дисертаційної роботи.

2.3. Соціально-економічні ефекти адміністрування податків в Україні

За результатами дослідження попереднього розділу даної дисертаційної роботи, нами було визначено наступні основні соціально-економічні ефекти адміністрування податків, що можуть бути проаналізовані кількісно виходячи з наявності відповідних статистичних даних та можливостей аналітичного оцінювання:

- підвищення якості обслуговування платників податків;
- зниження трансакційних витрат для підприємств на виконання вимог податкового законодавства;
- посилення соціальної відповідальності бізнесу та фізичних осіб – платників податків.

Вважаємо, що такий соціально-економічний ефект адміністрування податків як підвищення якості обслуговування платників податків може бути оцінений шляхом аналізу таких показників, як: кількість наданих податкових консультацій податковими органами України, аналіз їх динаміки та структури; динаміки кількості звернень громадян до податкових органів України, їх структура; динаміки результативності розгляду звернень громадян податковими органами; кількісний аналіз проведених семінарів податковими органами.

Динаміка наданих податкових консультацій податковими органами в Україні представлена у таблиці 2.15.

Таблиця 2.15

Динаміка наданих податкових консультацій податковими органами в
Україні, 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Надано письмових та усних податкових консультацій – всього, тис. од.	1370,7	1304,0	1386,0	2200,0	1427,0	1393,0	1125,0
з них:							
- листів-запитів з питань застосування податкового законодавства	13,8	12,4	10,0	32,9	25,6	13,9	9,0
% до загальної кількості наданих податкових консультацій	0,8	0,9	0,7	1,5	1,8	1,0	0,8
- на особистих прийомах;	604,8	601,3	631,6	1060,0	288,1	345,5	227,3
% до загальної кількості наданих податкових консультацій	34,5	46,1	45,6	48,2	20,2	24,8	20,2
- за телефоном та засобами Інтернет - комунікацій	752,9	689,9	745,0	1100,0	1113,3	1033,6	886,4
% до загальної кількості наданих податкових консультацій	64,7	52,9	53,7	53,6	78,0	74,2	69,9

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПС України.

Аналіз результатів таблиці свідчить, що за 2008-2014 рр. найбільша кількість консультацій була надана податковими органами на особистих прийомах податкоплатників, за телефоном та засобами Інтернет - комунікацій. Найбільшу питому вагу у загальній кількості наданих усних та письмових податкових консультацій мають податкові консультації, надані за телефоном - більш ніж 50% за 2008-2014 рр., у 2012 р. зафіксовано найбільше значення – 78,0%, найменше – у 2009 р. – 52,9%; питома вага наданих консультацій на особистих прийомах становить у 2008-2011 рр. зростала – з 34,5% до 48,2%, але у 2012 р. знизилася у 2,4 рази до рівня 20,2%, у 2013 р. – зросла на 4,6 в.п. до 24,8%, у 2014 р. знов знизилася до рівня 2012 р. зі значенням на рівні 20,2% на фоні загальної тенденції до зниження кількості консультацій зменшилась. Решту становлять відповіді на листи – запити з питань застосування податкового законодавства, їх динаміка була спадною з 2008-2010 рр., кількісне зменшення становило 3,8 тис. од., зменшилася й їхня питома вага у

загальній кількості наданих усних та письмових податкових консультацій у відповідні періоди на 0,1 в.п. Проте у 2011 р. і 2012 р. їх кількість порівняно з попереднім роком зросла на 22,9 тис. од. в 2011 р. і зменшилась у 2012 -2014 рр. на 23,3 тис. од., питома вага в загальній кількості наданих податкових консультацій у 2013 р. становила 1,0%, та 0,8% у 2014 р.

Динаміку структури наданих податкових консультацій податковими органами України впродовж 2008-2014 рр. представлено на рис. 2.9.

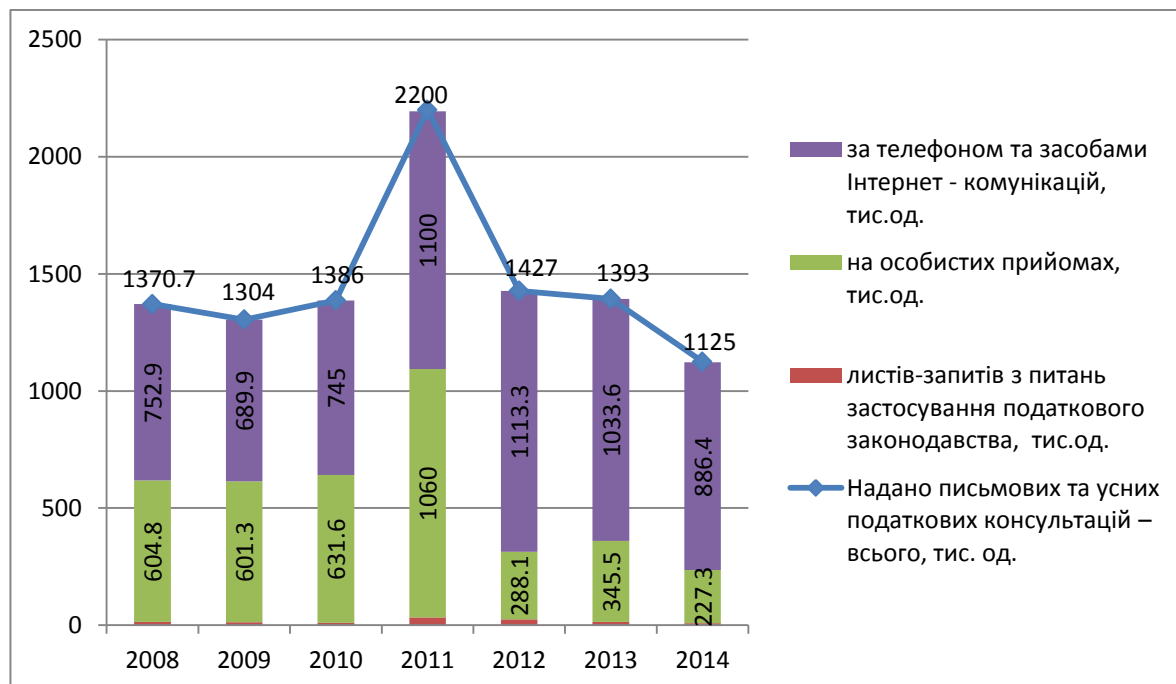


Рис. 2.9. Динаміка структури наданих податкових консультацій податковими органами України, 2008-2014 рр.

Побудовано автором на підставі даних ДФС України.

Аналіз динаміки та структури звернень громадян до податкових органів наведено у таблиці 2.16.

Таблиця 2.16

Динаміка кількості звернень громадян до податкових органів України у 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Надійшло письмових звернень громадян – всього, од.	5166	5482	7294	9261	5098	4609	4157
з них:							
- заяви;	4488	4603	6212	7868	4764	3876	3229
питома вага в загальній кількості	86,9	84,0	85,1	84,9	93,4	84,1	77,7

<i>письмових звернень громадян, %</i>							
- скарги;	560	630	780	1076	187	636	768
<i>питома вага в загальній кількості письмових звернень громадян, %</i>	10,8	11,5	10,7	11,6	3,7	13,8	18,5
- інформаційні запити;	148	144	105	112	139	88	127
<i>питома вага в загальній кількості письмових звернень громадян, %</i>	2,9	2,6	1,4	1,2	2,7	1,9	3,0
- пропозиції	65	105	197	205	8	9	33
<i>питома вага в загальній кількості письмових звернень громадян, %</i>	1,2	1,9	2,7	2,2	0,2	0,2	0,8

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України.

Дані таблиці свідчать, що за 2008-2014 рр. найбільшу частку у загальній кількості письмових звернень громадян становлять заяви – від 84,0 до 93,4%, причому спостерігається зростання загальної кількості звернень громадян до податкових органів в період з 2008 - 2011 рр. – з 5166 до 9261 відповідно (+79,3%); у 2012 – 2014 рр. спостерігається зменшення кількості звернень громадян - з 5098 до 4157 відповідно, тобто у 2014 р. порівняно з 2011 р. кількість звернень зменшилася більш, ніж удвічі – на 5104 од. (або (-55,1%)). Від’ємна динаміка кількості поданих заяв податкоплатників за аналізований період часу може бути пояснена імплементацією Податкового кодексу, відповідними нормами якого роз’яснено перелік актуальних питань, що виключає необхідність у зверненнях до податкових органів. Аналогічну динаміку мають й звернення громадян у вигляді скарг, кількість яких зросла у період 2008-2011 рр. на 92,1% (на 516 од.), тоді як у 2012 р. цей показник суттєво зменшився і склав 187 од., що можна вважати позитивним наслідком стабілізації податкового законодавства, зменшення кількості випадків порушення прав та інтересів платників податків, а це є позитивним аспектом у роботі відповідних підрозділів податкових органів і підвищує рівень ефективності податкового адміністрування в цілому[117]. Проте, у 2013-2014 рр. – значно підвищився, склавши відповідно 636 та 768 од., підвищення - у 4,1 рази (+581 од.), що може бути пояснено введенням численних доповнень і змін до Податкового кодексу України за даний період часу, на фоні

зменшення загальної кількості звернень громадян до податкових органів.

Динаміку кількості звернень громадян до податкових органів України впродовж 2008-2014 рр. подано на рис. 2.10.

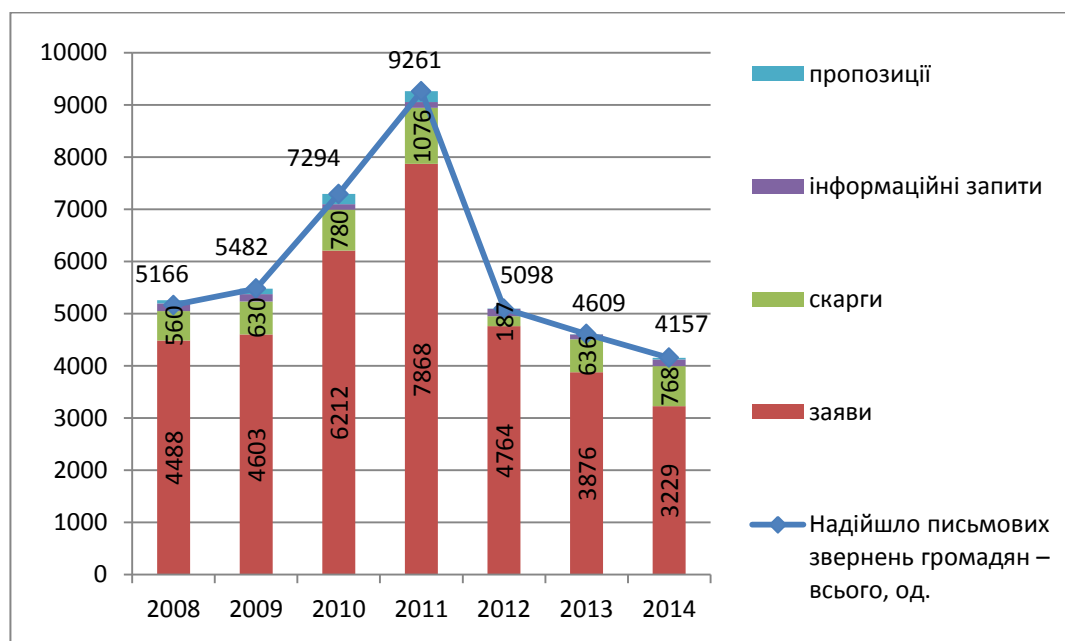


Рис. 2.10. Динаміка кількості звернень громадян до податкових органів України, 2008-2014 рр.

Побудовано автором на підставі даних ДФС України.

Звернення громадян до податкових органів структуруються за специфічними ознаками з метою підвищення ефективності їх розгляду (таблиця 2.17).

Таблиця 2.17

Динаміка кількості звернень громадян до податкових органів України за специфічною ознакою, 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Усього звернень, од.	5166	5482	7294	9261	5098	4609	4157
з них:							
- первинні	4980	5207	6955	8891	5000	4438	4032
% до загальної кількості звернень	96,4	93,3	95,3	96,1	98,1	96,3	97,0
- повторні	70	75	125	148	22	73	37
% до загальної кількості звернень	1,3	1,3	1,7	1,6	0,4	1,6	0,9
- дублетні	116	153	137	175	52	55	45
% до загальної кількості звернень	2,2	2,8	1,8	1,9	1,0	1,2	1,1

- неодноразові	-	47	77	37	23	43	43
% до загальної кількості звернень	-	0,8	1,1	0,4	0,5	0,9	1,0

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України.

За даними таблиці 2.17, за 2008-2014 рр. найбільшу питому вагу у загальній кількості звернень громадян до податкових органів становлять первинні звернення. Аналіз динаміки їх кількості свідчить, що в період з 2008 по 2011 р. стабільно зростала – з 4980 до 8891 од., з 2012 р. мали місце протилежні тенденції - кількість первинних звернень громадян зменшилась на 3891 од. порівняно з попереднім 2011 р. (+56,2%), зберігаючи динаміку зниження й у 2013-2014 рр. – до рівня 4438 та 4032 відповідно. Повторні і дублетні звернення становлять в середньому відповідно 1,3% та 1,9% у загальній кількості звернень. В період 2008 – 2011 р. їх кількість стійко зростає, становлячи приріст відповідно 111,2% і 50,9%. У 2012 р. відбулось зменшення кількості повторних і дублетних звернень відносно 2011 р. на 126 од. та 123 од., але у 2013 р. їх кількість зросла, сягнувши відповідно 73 од. (+231,8%) та 55 од. (+5,8%). Неодноразові звернення скоротилися у 2011 р. проти 2010 р. на 52%, їх частка була незначною у загальній кількості звернень, у 2011 р. – 0,4 % проти 1,1% у 2010 р. В 2012 р. спостерігалась така ж тенденція – кількість неодноразових звернень зменшилась відносно 2011 р. на 14 од. або на 37,8 %, проте у 2013-2014 рр. – збільшилася до рівня 43 од., що у загальній кількості звернень громадян до податкових органів становило 1%.

Динаміку кількості звернень громадян до податкових органів за специфічною ознакою представлено на рис. 2.11.

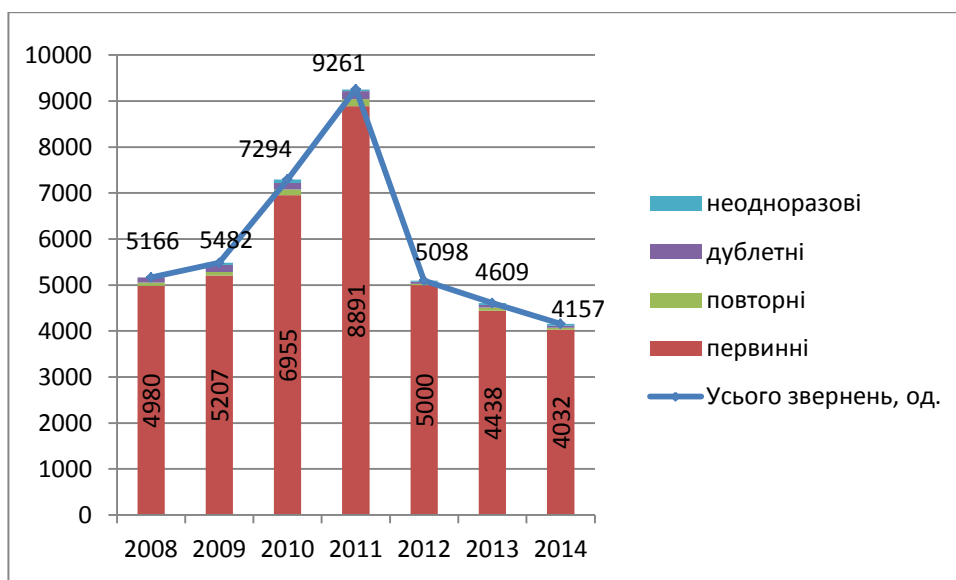


Рис. 2.11. Динаміка кількості звернень громадян до податкових органів за специфічною ознакою, 2008-2014 рр.

Побудовано автором на підставі даних ДФС України.

Таблиця 2.18

Динаміка результативності розгляду звернень громадян податковими органами центрального рівня в Україні у 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Надано роз'яснень на звернення, од.	4196	4156	6018	7668	4197	3794	3422
% до загальної кількості розглянутих звернень	79,7	76,0	82,5	82,8	84,2	82,3	82,2
Вирішено позитивно, од.	347	567	210	498	477	382	333
% до загальної кількості розглянутих звернень	6,6	10,3	2,9	5,4	9,6	8,3	8,0
Відмовлено у задоволенні, од.	413	299	806	852	133	111	79
% до загальної кількості розглянутих звернень	7,8	5,4	11,1	9,2	2,7	2,4	1,9
Направлено до правоохоронних органів, од.	35	10	32	37	34	27	17
% до загальної кількості розглянутих звернень	0,7	0,2	0,4	0,4	0,7	0,6	0,4
Надіслано за належністю, од.	102	74	38	74	58	51	42
% до загальної кількості розглянутих звернень	1,9	1,3	0,5	0,8	1,2	1,1	1,0
Не підлягають розгляду, од.	26	32	74	101	47	54	37
% до загальної кількості розглянутих звернень	0,5	0,6	1,0	1,1	0,9	0,9	0,9
Повернуто авторові, од.	13	18	4	18	6	5	4
% до загальної кількості розглянутих звернень	0,24	0,3	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1

Інші, од.	25	9	6	9	34	27	21
% до загальної кількості розглянутих звернень	0,47	0,16	0,1	0,1	0,7	0,6	0,5

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПС України.

Аналіз результатів таблиці свідчить, що протягом аналізованого періоду результативність розгляду звернень громадян податковими органами зростала у 2008-2012 рр., у 2013-2014 рр. знизилася незначно на фоні зменшення загальної кількості звернень до податкових органів. Так у 2012 році на 84,2% звернень було надано відповідь, але з них позитивну відповідь отримали тільки 9,6% (477 од.), у 2013 р. – на 82,3% позитивну відповідь отримали 8,3% (382 од.), у 2014 р. – на 82,2% позитивну відповідь отримали 8,0% (333 од.). Загальна кількість розглянутих звернень громадян у 2012 р. зменшилась відносно 2011 р. на 3471 од., або на 45,3%, що є наслідком зменшення кількості звернень, у 2013-2014 рр. зберігалася аналогічна тенденція. У 2014 р. на 82,2% звернень надано відповідні роз'яснення, їх кількість становить 3422 од. проти 4198 од. у 2008 р., тобто їх частка у загальній кількості розглянутих звернень у відповідний період часу зросла на 3,2%. Значно більшу частку у загальній кількості розглянутих звернень порівняно з часткою звернень, які вирішені позитивно, становлять звернення, по яких відмовлено у задоволенні. Так, у 2014 р. порівняно з 2008 р. вона зменшилася на 75,6%, скоротившись з 11,1% у 2010 р. до 1,9% у 2014 р. у загальній кількості розглянутих звернень відповідного періоду.

Динаміку результативності розгляду звернень громадян податковими органами центрального рівня в Україні впродовж 2008-2014 рр. представлено на рис. 2.12.

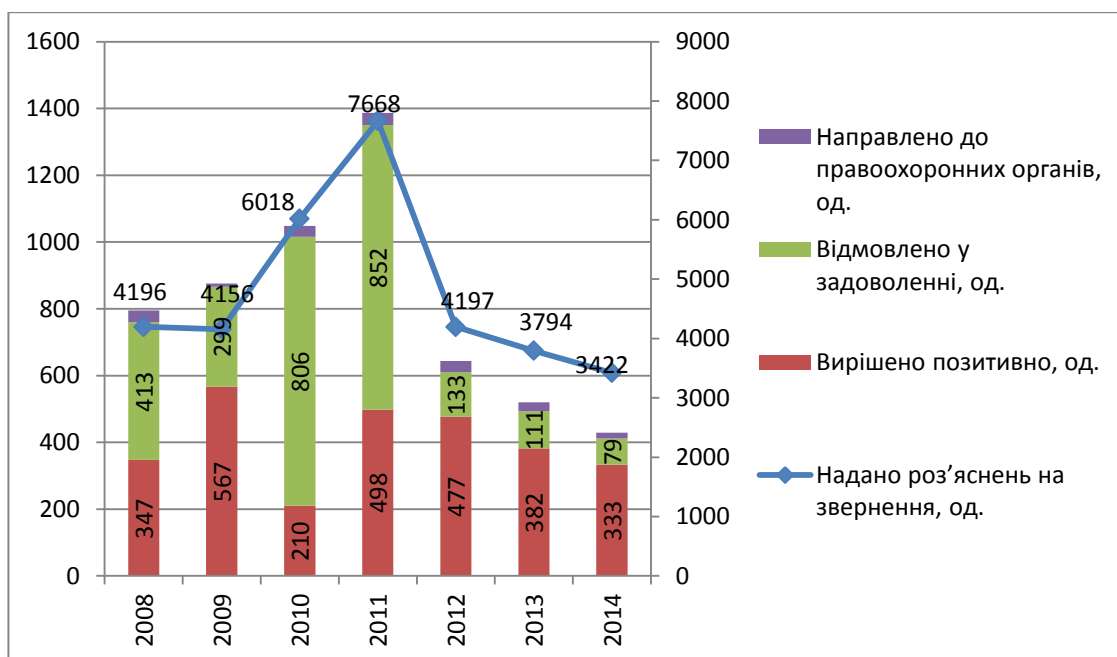


Рис. 2.12. Динаміка результативності розгляду звернень громадян податковими органами центрального рівня в Україні, 2008-2014 рр.

Побудовано автором на підставі даних ДФС України.

Таблиця 2.19

Динаміка кількості звернень громадян до податкових органів за тематикою порушених питань в Україні, 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Відмова (присвоєння) ідентифікаційних номерів фізичних осіб – платників податків, од.	2600	2037	3961	5112	989	612	399
% до загальної кількості звернень	55,3	37,2	54,3	55,2	19,4	13,3	9,6
Податок на додану вартість	253	376	104	203	209	184	158
% до загальної кількості звернень	5,4	6,8	1,4	2,2	4,1	4,0	3,8
Податок на доходи фізичних осіб	383	645	463	556	586	474	362
% до загальної кількості звернень	8,1	11,8	6,3	6,0	11,7	10,3	8,7
Оподаткування доходів від підприємницької діяльності	181	318	378	497	722	438	378
% до загальної кількості звернень	3,8	5,8	5,2	5,4	14,2	9,5	9,1
Контрольно-перевірочна робота	135	281	373	537	572	433	357
% до загальної кількості звернень	2,9	5,1	5,1	5,8	11,2	9,4	8,6
Інші питання	850	1825	2020	2352	2020	2068	1795

% до загальної кількості звернень	18,1	33,3	27,7	25,4	39,6	44,8	43,2
-----------------------------------	------	------	------	------	------	------	------

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України.

Як свідчать результати аналізу таблиці 2.19, у 2008-2011 рр. найбільшу частку у загальній кількості звернень до податкових органів становлять звернення, що стосуються питань пов'язаних з ідентифікаційними номерами фізичних осіб – платників податків, в окремі періоди (2008-2009 рр., 2011 р) вона становила більше половини усіх звернень, кількість таких звернень у 2011 р. порівняно з 2008 р. зросла на 2512 од. (у 2,0 рази). В 2012 -2014 рр. спостерігається протилежна тенденція – кількість звернень, пов'язаних і ідентифікаційними номерами зменшилась на 35,8% і склала 19,4% від всієї кількості звернень у 2012 р., та 9,6% - у 2014 р. Кількість звернень, в яких порушувалися питання, пов'язані з податком на додану вартість, збільшилася з 2008-2009 рр. в 1,5 рази, з 253 до 376 од., у 2010 р. зазнала різкого скорочення - 104 звернення, у 2011 р. збільшилася майже удвічі – 203 звернення, у 2012 році збільшилась на 1,9%, склавши 4,1% всіх звернень, а у 2013-2014 рр. знов скоротилася до рівня 4,0% і 3,8% відповідно до загальної кількості звернень відповідного року. Дещо інші тенденції відзначаються щодо звернень з порушеними в них питаннями зі справляння податку на доходи фізичних осіб: кількість звернень зростала з 2008-2009 рр. – з 383 до 645 од., тобто на 262 звернення, у 2010 р. стрімко зменшилася, сягнувши значення у 463 звернення (-28,3%, у 2011 р. знову зросла на 20 % порівняно з попереднім роком, у 2012 р. також відбулось зростання таких звернень - на 5,7%, і їх відсоток у загальній кількості звернень відповідно склав 11,7%, однак у 2013-2014 рр. знов відбулося зменшення відповідної кількості звернень – до рівня 474 од. та 372 од. відповідно, їх частка у загальній кількості звернень також демонструвала спадну динаміку, склавши відповідно 10,3% та 8,7%. Звернення, в яких порушувалися питання з оподаткування доходів від підприємницької діяльності, контрольно-перевірочної роботи, в загальній кількості звернень становлять 2-5% у період

2008 - 2012 рр., у 2012 р. питома вага таких звернень різко зросла до 14,2%, проте у 2013-2014 рр. знизившись відповідно до 9,5% та 9,1%. Інші питання, що порушувалися у зверненнях до податкових органів, становлять доволі значну частку у різні роки: максимальна – 44,8% у 2013 р., мінімальна – 18,1 % у 2008 р., у 2013 р. – 44,8%, що 5,2% більше порівняно з попереднім роком, у 2014 р. – 43,2% - зменшення на 1,6% порти попереднього року.

Динаміку кількості звернень громадян до податкових органів за тематикою порушених питань в Україні у 2008-2014 рр. подано на рис. 2.13.

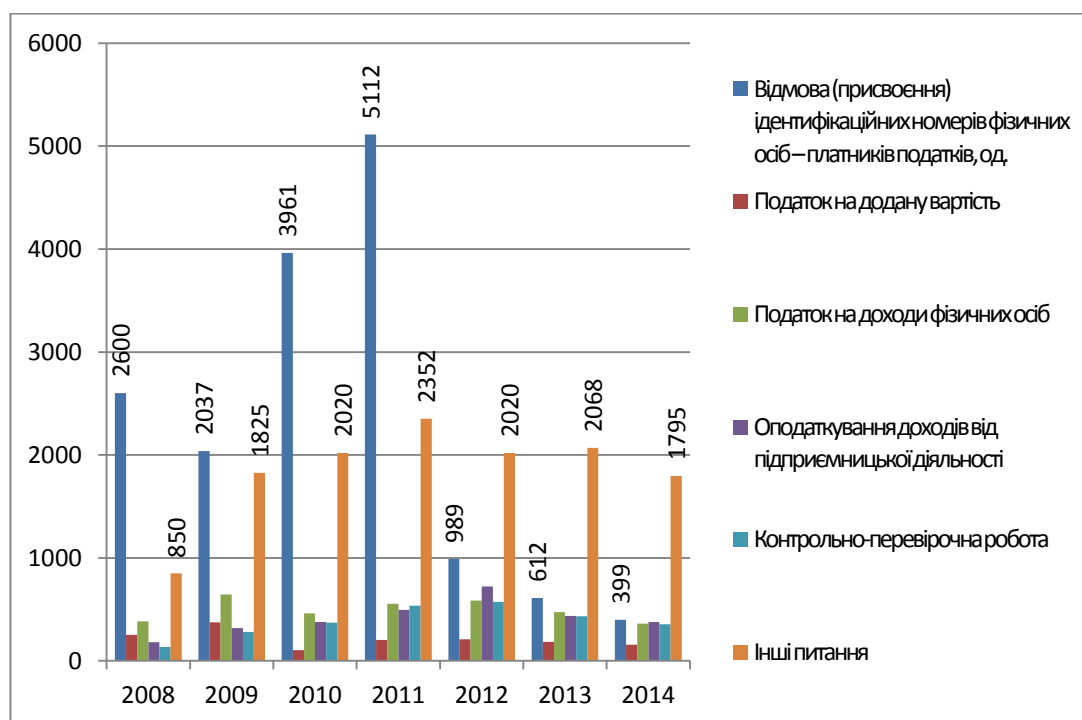


Рис. 2.13. Динаміка кількості звернень громадян до податкових органів за тематикою порушених питань в Україні, 2008-2014 рр.

Побудовано автором на підставі даних ДФС України.

Проведення семінарів для податкоплатників є найбільш розповсюдженою та ефективною формою здійснення масово-роз'яснювальної роботи податкових органів з податкоплатниками на місцях. Аналіз відповідних показників представлено у табл. 2.20 та на рис. 2.14.

Таблиця 2.20

Кількісний аналіз проведених семінарів податковими органами в
Україні, 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Проведено семінарів та практикумів (тренінгів) з питань оподаткування - всього, тис. од.	26,1	24,6	24,4	25,6	23,3	21,8	19,9
з них:							
- загальних	4,1	3,9	4,1	4,4	4,0	3,7	0,3
- тематичних	4,3	4,2	4,8	5,3	5,2	4,8	7,4
- кущових	0,152	0,144	0,178	0,197	0,2	0,2	0,4
- практикумів (тренінгів)	17,6	16,4	15,3	15,4	13,3	12,4	11,8
- інтернет-семінарів	0,123	0,145	0,186	0,226	0,5	0,5	0,1
Темп зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування, %	+7,9	-5,7	-0,8	+4,9	-8,9	-6,4	-8,7

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України.

Аналіз динаміки проведених семінарів у 2008-2014 рр. свідчить, що відповідні показники впродовж аналізованого періоду часу мали різноспрямовану динаміку. Так, у 2012 році відбулось деяке зменшення кількості проведених семінарів – з 25,6 до 23,3 тис. од., у 2013-2014 рр. тенденція до зниження збереглася – до 21,8 тис. од. та 19,9 тис. од. відповідно. Одночасно спадну динаміку демонструє показник темпу зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування (рис. 2.14).

Крім проведення семінарів, з метою інформування населення про зміст державної податкової політики, чинне законодавство, актуальні питання діяльності податкових органів, зміцнення і гармонізацію стосунків із платниками податків, підвищення прозорості діяльності податкових органів та створення атмосфери взаємодовіри підрозділи масово-роз'яснювальної роботи здійснюють взаємодію з громадськими організаціями та засобами масової інформації в регіонах і на місцях шляхом виступів на радіо, телебаченні, що висвітлюють роботу податкових органів, розміщення

публікацій у пресі, проведення прес-конференцій, брифінгів, круглих столів, гарячих ліній, випуску власної друкованої продукції[117].

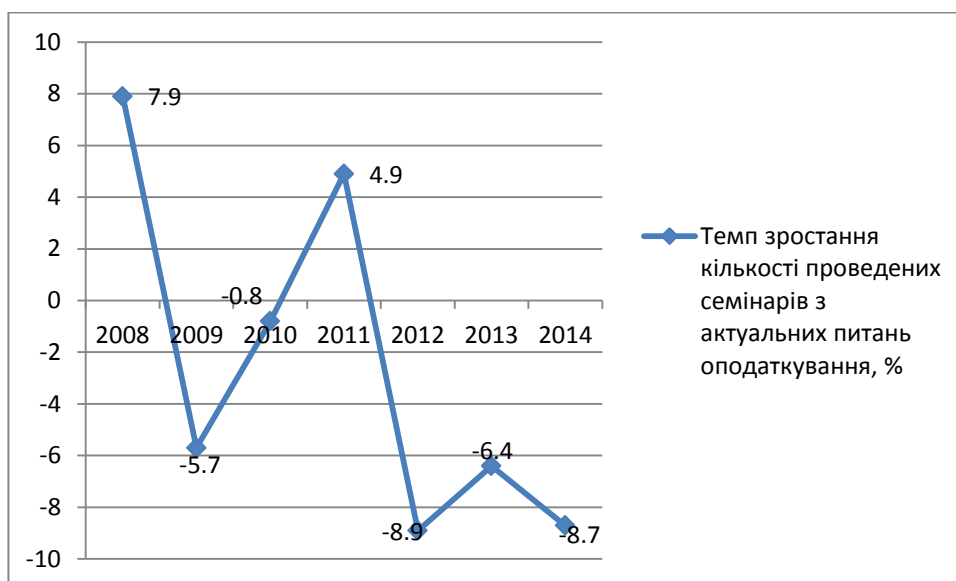


Рис. 2.14. Динаміка темпу зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування в Україні, 2008-2014 рр., %

Побудовано автором на підставі даних ДФС України.

Таким чином, на основі вище проведеного аналізу відповідних показників, підвищення якості обслуговування платників податків як соціально-економічний ефект адміністрування податків, можна згрупувати до сукупності наступних показників (таблиця 2.21).

Таблиця 2.21

Основні показники підвищення якості обслуговування платників податків як соціально-економічного ефекту адміністрування податків в Україні, 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Темп приросту кількості наданих письмових та усних податкових консультацій, %	-3,5	-4,8	+6,3	+58,7	-35,1	-2,3	-19,2
Темп приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів, %	+3,1	+6,1	+33,1	+26,9	-44,9	-9,6	-9,8
Темп приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення	-0,6	-0,9	+44,8	+27,4	-45,3	-9,6	-9,8

податкоплатників, %							
Темп зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування, %	+7,9	-5,7	-0,8	+4,9	-8,9	-6,4	-8,7

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України.

Динаміку показників таблиці представлено на рис. 2.15.

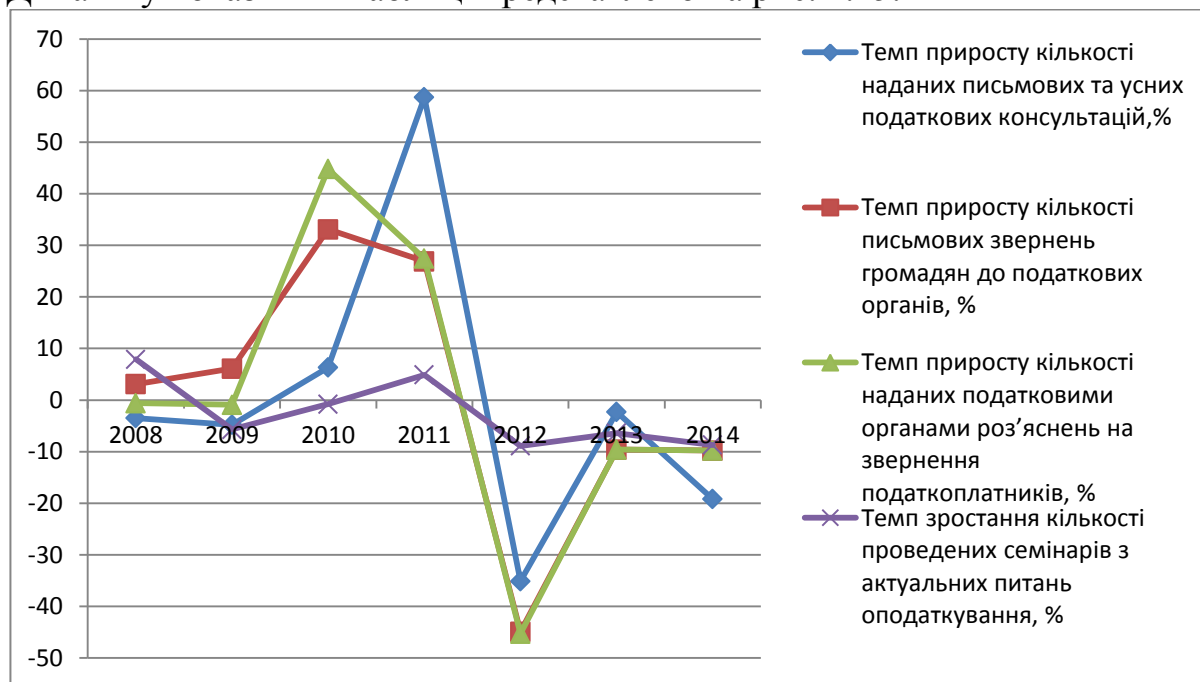


Рис. 2.15. Динаміка основних показники підвищення якості обслуговування платників податків як соціально-економічного ефекту адміністрування податків в Україні, 2008-2014 рр.

Побудовано автором на підставі даних ДФС України.

Зниження трансакційних витрат на виконання вимог податкового законодавства як соціально-економічний ефект адміністрування податків в Україні можна оцінити кількісно використовуючи звітні дані світового рейтингу DoingBusiness за показниками індикатору «оподаткування», зокрема загальної кількості податкових виплат на рік та витрат часу на підготовку, подачу звітності та сплату податків (годин на рік).

Дослідження «DoingBusiness – оподаткування» аналізує податки і обов'язкові відрахування, які підприємство середніх розмірів має сплатити у відповідному році, а також адміністративний тягар, пов'язане зі сплатою податків і зборів до бюджету.

Показник податкових виплат відображає загальну кількість сплачених податків і зборів, метод сплати, частоту сплати, частоту подання звітності та кількість відомств, задіяних у процесі, в стандартному випадку розглянутої компанії на другий рік її роботи. Він включає в себе податки на джерела доходу, такі як податок з продажів, податок на додану вартість та податки на робочу силу, що сплачуються самими співробітниками. Ці податки зазвичай стягуються підприємством з споживача або співробітника від імені податкових органів. Хоча вони не впливають на звіти про прибутки і збитки компаній, вони збільшують адміністративний тягар, пов'язаний з дотриманням вимог податкового законодавства, і тому враховуються у показнику податкових виплат.

Час враховується в годинах на рік. Цей показник відображає час, витрачений на підготовку, подання звітності та сплату трьох основних видів податків і відрахувань: податку на доходи корпорацій, податку на додану вартість або податку з продажів і податків на робочу силу, включаючи податки на фонд заробітної плати і відрахування на соціальне забезпечення. Час на підготовку включає час на збір всієї інформації, необхідної для розрахунку підлягає сплаті податку та розрахунку суми до оплати. Час на подачу звітності включає час на заповнення всіх необхідних форм податкових декларацій та подачу відповідних звітів в податкове управління. Також враховуються годинник, необхідні для здійснення платежу в режимі «онлайн» або особисто. У країнах, де податки і відрахування сплачуються особисто, в розрахунок приймається час, витрачений на очікування.

У таблиці 2.22 представлена динаміка зазначених показників та розраховані на їх основі показники трансакційних витрат на виконання вимог податкового законодавства, а саме: сума податкових надходжень на 1 податкову виплату, що адмініструється податковими органами та сума акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік), темпи їх приросту (відповідно до попереднього року).

Таблиця 2.22

**Динаміка показників трансакційних витрат на виконання вимог
податкового законодавства в Україні, 2008-2014 рр.**

Індикатори / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Загальна кількість податкових виплат на рік, од.	147	147	147	135	135	28	28
Витрати часу на підготовку, подачу звітності та сплату податків (годин на рік)	2085	860	736	657	657	491	390
Податкові надходження – всього, млрд. грн.	227,2	208,1	234,4	334,7	360,6	353,9	367,5
Сума податкових надходжень на 1 податкову виплату, млрд.грн.	1,54	1,42	1,60	2,48	2,67	12,63	13,13
- темп приросту, %	-3,2	-7,8	+12,7	+55,0	+7,66	+373,1	+3,95
Сума акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік), млрд. грн.	0,11	0,24	0,32	0,51	0,55	0,72	0,94
- темп приросту, %	+11,3	+118,2	+33,3	+59,4	+7,8	+30,9	+30,5

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України та звітів Всесвітнього банку [http://russian.doingbusiness.org/data/exploreconomies/ukraine]

Отримані результати таблиці свідчать, що протягом аналізованого періоду часу загальна кількість податкових виплат на рік значно скоротилася з 147 у 2008 р. до 28 у 2014 р., що пов'язано із впровадженням відповідних норм Податкового кодексу України, зокрема оптимізації структури податкових платежів, їх кількості, тощо. У відповідності до цієї тенденції, витрати часу на підготовку, подачу звітності та сплату податків також зменшилися з 2085 годин на рік у 2008 р. до 390 годин на рік у 2014 р. (у 5,3 рази), що у цілому, свідчить про підвищення ефективності адміністрування податків, оптимізацію роботи податкових органів. На цьому тлі, показник суми податкових надходжень на 1 податкову виплату має позитивну динаміку, за винятком кризових 2008-2009 р. – у 2009 р. ця сума зменшилася на 0,12 млрд. грн. порівняно з попереднім роком, надалі постійно збільшувалася - у 2012 р. до рівня 2,67 млрд. грн. (+73,4% порівняно з 2008 р.), стрімке зростання даного показника мало місце у 2013-2014 рр., склавши відповідно 12,63 млрд. грн. та 13,13 млрд. грн. відповідно. Показник суми

акумульованих податкових надходжень за 1 годину за 2008-2014 рр. мав стійку позитивну динаміку, збільшившись з 0,11 млрд. грн. у 2008 р. до 0,94 млрд. грн. (+0,83 млрд. грн. або у 8,5 рази). Темпи приросту даних показників мають аналогічну позитивну динаміку.

Динаміку показників трансакційних витрат на виконання вимог податкового законодавства в Україні у 2008-2014 рр. подано на рис. 2.16.

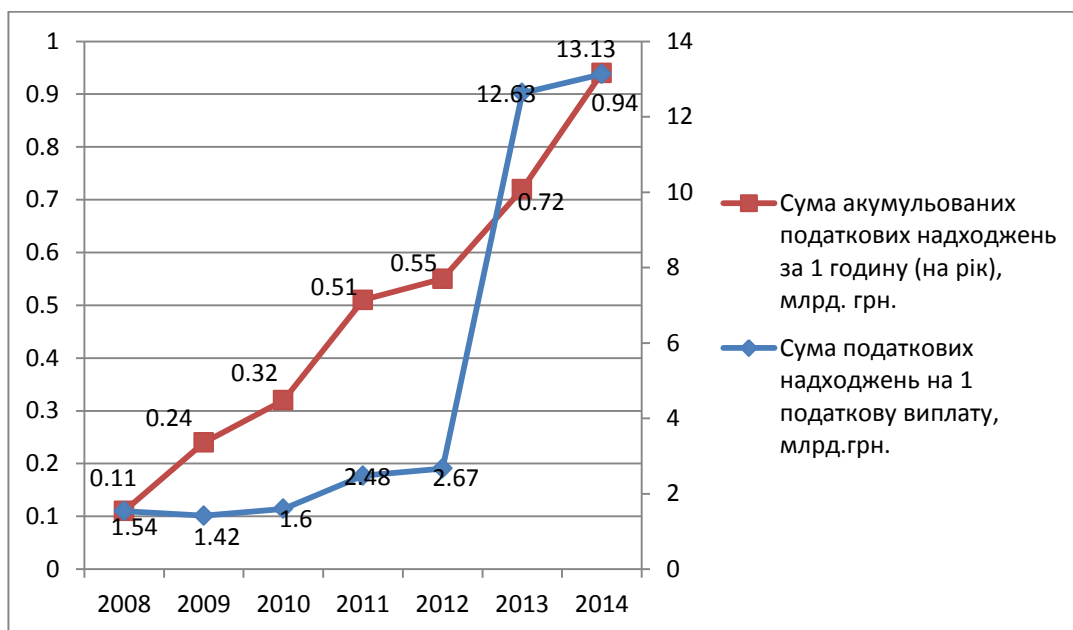


Рис. 2.16. Динаміка показників трансакційних витрат на виконання вимог податкового законодавства в Україні, 2008-2014 рр.

Побудовано автором на підставі даних ДФС України та звітів Всесвітнього банку [http://russian.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine]

Наступний соціально-економічний ефект адміністрування податків, що підлягає дослідження в рамках даного підрозділу роботи - соціальна відповідальність бізнесу. Перш за все, вважаємо за необхідне надати тлумачення даної категорії.

Визначення соціальної відповідальності бізнесу з Зеленої книги Європейського союзу (2001 рік): соціальна відповідальність бізнесу означає «інтеграцію соціальних та екологічних аспектів у щоденну комерційну діяльність підприємств та в їхню взаємодію з зацікавленими сторонами на добровільній основі». Для бізнесу (BSR) соціальна відповідальність означає

«досягнення комерційного успіху засобами, які передбачають дотримання моральних цінностей та повагу до людей, спільнот і навколишнього середовища». Міжнародний форум лідерів бізнесу (IBLF) розуміє соціальну відповідальність бізнесу як сприяння відповідальній діловій практиці, яка дає вигоду бізнесу та суспільству й допомагає досягти соціального, економічного та екологічно усталеного розвитку через максимальне збільшення позитивного впливу бізнесу на суспільство з одночасною мінімізацією його негативного впливу. Всесвітня ділова рада за сталий розвиток (WBCSD) визначає соціальну відповідальність бізнесу як «зобов'язання бізнесу сприяти усталеному економічному розвитку, працюючи з робітниками, їхніми сім'ями, місцевою громадою та суспільством у цілому для поліпшення якості їхнього життя».

Істотним фактором, що визначив місце й бачення соціальної відповідальності бізнесу у діловому середовищі України, є зайва «увага» місцевих органів влади й контролю до особливо активного в соціальній сфері компаніям. Часте вкладення бізнесом коштів у соціальні проекти сприймається владою як чергова схема тінізації прибутку й мінімізації оподаткування.

Традиційно виділяється три способи заохочення соціальної відповідальності бізнесу, які використовуються у світі:

- податкові кредити;
- податкові відрахування (зменшення бази оподаткування);
- «процентні закони», згідно яким, компанія сама може вибрати, на які потреби буде спрямована певна частка податків, які вона сплачує.

Тобто, задля забезпечення задовільного рівня соціальної захищеності населення країни у всіх сферах життєдіяльності, необхідним є чітке розуміння бізнесом своєї відповідальності щодо повноти міри сплати податкових зобов'язань, їх детінізації, мінімізації ухилення від сплати податків, так як за рахунок податкових надходжень відбувається

фінансування відповідних статей соціального спрямування в структурі видатків державного бюджету країни.

Таким чином, для надання кількісної і якісної оцінки такого соціально-економічного ефекту адміністрування податків як соціальні відповідальність бізнесу в Україні необхідно проаналізувати взаємозв'язок показника податкових надходжень до державного бюджету країни, що акумулюються фіскальними органами, та показників видатків державного бюджету за функціональною класифікацією, саме тих, що першочергово забезпечують життєздатність суспільства, добробут населення та спрямовані на мінімізацію соціальної напруженості в країні, зокрема:

- обслуговування державного боргу;
- оборона;
- громадський порядок, безпека та судова влада;
- охорона навколишнього середовища;
- житлово-комунальне господарство;
- охорона здоров'я;
- духовний та фізичний розвиток;
- освіта;
- соціальний захист та соціальне забезпечення, в т.ч. соціальний захист пенсіонерів;
- економічна діяльність держави;
- надання міжбюджетних трансфертів (таблиця 2.23).

Як видно з таблиці, за аналізований період часу загальна сума видатків, що спрямовується державою на фінансування забезпечення життєдіяльності громадян країни, перевищує загальний обсяг податкових надходжень, акумульованих фіскальними органами до державного бюджету України. Відповідна динаміка представлена на рис. 2.17.

Таблиця 2.23

Динаміка показників соціальної відповідальності бізнесу як соціально-економічного ефекту адміністрування податків в Україні (видатків державного бюджету України у розрізі функціональної класифікації, та податкових надходжень), млрд. грн.

Показники / роки	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Загальнодержавні функції, з них:	21,8	24,9	34,7	39,9	44,1	50,1	65,8
- <i>обслуговування боргу</i>	3,8	9,1	15,5	23,1	24,2	31,7	47,9
Оборона	11,7	9,6	11,3	13,2	14,5	14,8	27,4
Громадський порядок, безпека та судова влада	24,9	24,1	28,6	32,4	36,5	39,2	44,6
Охорона навколишнього середовища	2,2	1,8	2,3	3,0	4,1	4,6	2,6
Житлово-комунальне господарство	0,4	0,2	0,8	0,3	0,4	0,09	0,1
Охорона здоров'я	7,4	7,5	8,7	10,2	11,4	12,9	10,6
Духовний та фізичний розвиток	2,9	3,2	5,2	3,8	5,5	5,1	4,9
Освіта	21,6	23,9	28,8	27,2	30,2	30,9	28,7
Соціальний захист та соціальне забезпечення, у т.ч.:	50,8	51,5	69,3	63,5	75,2	88,5	80,6
- <i>соціальний захист пенсіонерів</i>	40,3	47,9	64,1	58,3	64,5	83,2	75,8
Економічна діяльність	38,7	33,2	36,0	44,8	49,4	41,3	34,4
Міжбюджетні трансферти	59,1	62,2	77,8	94,8	124,5	115,8	130,6
Всього видатків	241,5	242,4	303,6	333,4	395,7	403,5	430,2
Акумуляовано податків	227,2	208,1	234,4	334,7	360,6	353,9	367,5

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України та МФ України.

Але, в контексті нашого дослідження, більш цікавим представляється аналіз динаміки питомої ваги кожної із видаткових статей у загальному обсязі податкових надходжень, що надасть змогу простежити рівень фінансування відповідної статті видатків за рахунок акумульованих до державного бюджету податкових надходжень (таблиця 2.24).



Рис. 2.17. Динаміка співвідношення обсягів податкових надходжень та загальної суми видатків державного бюджету України за функціональною класифікацією, 2008-2014 рр., млрд. грн.

Таблиця 2.24

Динаміка питомої ваги показників соціальної відповідальності бізнесу як соціально-економічного ефекту адміністрування податків в Україні в обсязі податкових надходжень, %

Показники / роки	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Загальнодержавні функції, з них:							
- обслуговування боргу	9,60	11,97	14,93	11,92	12,23	14,16	17,90
Оборона	1,67	4,37	6,67	6,90	6,71	8,96	13,03
Громадський порядок, безпека та судова влада	5,15	4,61	4,86	3,94	4,02	4,18	7,46
Охорона навколишнього середовища	10,96	11,58	12,31	9,68	10,12	11,08	12,14
Житлово-комунальне господарство	0,97	0,86	0,99	0,90	1,14	1,30	0,71
Охорона здоров'я	0,18	0,10	0,34	0,09	0,11	0,03	0,03
Духовний та фізичний розвиток	3,26	3,60	3,74	3,05	3,16	3,65	2,88
Освіта	1,28	1,54	2,24	1,14	1,53	1,44	1,33
Соціальний захист та соціальне забезпечення, у т.ч.:	9,51	11,48	12,39	8,13	8,37	8,73	7,81
- соціальний захист пенсіонерів	22,36	24,75	29,82	18,97	20,85	25,01	21,93
Економічна діяльність держави	17,74	23,02	27,58	17,42	17,89	23,51	20,63
Міжбюджетні трансферти	17,03	15,95	15,49	13,39	13,70	11,67	9,36
Всього видатків	26,01	29,89	33,48	28,32	34,53	32,72	35,54
Акумуляовано податків	106,29	116,48	130,64	99,61	109,73	114,02	117,06
	100	100	100	100	100	100	100

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України та МФ України.

Аналіз результатів таблиці свідчить, що у 2008-2104 рр. мали місце наступні тенденції:

- найменшу частку у фінансуванні видатків державного бюджету за рахунок акумульованих податкових надходжень мали: видатки на охорону навколишнього середовища (середнє значення – 1%), житлово-комунальне господарство (в середньому – 0,1%), охорона здоров'я (середнє значення – 3,5%), духовний та фізичний розвиток (середнє значення – 2,5%). Динаміка зазначених показників є спадною;

- найбільшу питому вагу у фінансуванні видатків державного бюджету за рахунок акумульованих податкових надходжень становлять: соціальний захист та соціальне забезпечення, у т.ч.: соціальний захист пенсіонерів (в середньому – 20,0%), економічна діяльність держави (в середньому – 14,3%), надання міжбюджетних трансфертів (в середньому – 30,2%), громадський порядок, безпека та судова влада (в середньому – 10,5%), обслуговування державного боргу (в середньому – 8,1%), освіта (в середньому – 9,5%).

Однак, розрив між загальним обсягом видатків за функціональною класифікацією та акумульованими до бюджету податковими надходженнями міг бути покритим за рахунок виконання у повному обсязі податкових надходжень по зобов'язаннях податкоплатників, зокрема: у разі не ухилення від сплати податків, своєчасної та в повному обсязі сплати податків, мінімізації податкового боргу, тощо.

Темп приросту співвідношення рівня виконання по податкових надходженнях та розриву між видатками за функціональною класифікацією та загальним обсягом акумульованих податків до державного бюджету, що, у певній мірі, відповідає рівню соціальної відповідальності бізнесу (як соціально-економічного ефекту адміністрування податків) представлено у таблиці 2.25 та на рис. 2.18.

Таблиця 2.25

Темп приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу (як соціально-економічного ефекту адміністрування податків) в Україні, 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Темп приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу, %	-4,1	+9,5	+11,1	-23,1	+10,1	+3,9	+2,7

Складено та розраховано автором на підставі даних ДФС України та МФ України.

За результатами отриманих даних, рівень соціальної відповідальності бізнесу в Україні, як соціально-економічний ефект адміністрування податків, протягом аналізованого періоду часу не задовольняє у повній мірі вимогам і потребам сучасного суспільства щодо забезпечення соціальних інтересів його членів. Так, отриманий показник має виражену різноспрямовану динаміку. У 2009-2010 рр. порівняно з 2008 р. підвищився у 2,7 рази (+7,0 в.п.), у 2011 р. – стрімко знизився на 12,0 в.п. проти попереднього року, у 2012 р. – відбулося його зростання на 33,0 в.п., однак у 2013-2014 рр. – знов зниження на 7,4 в.п. (або у 3,7 рази).

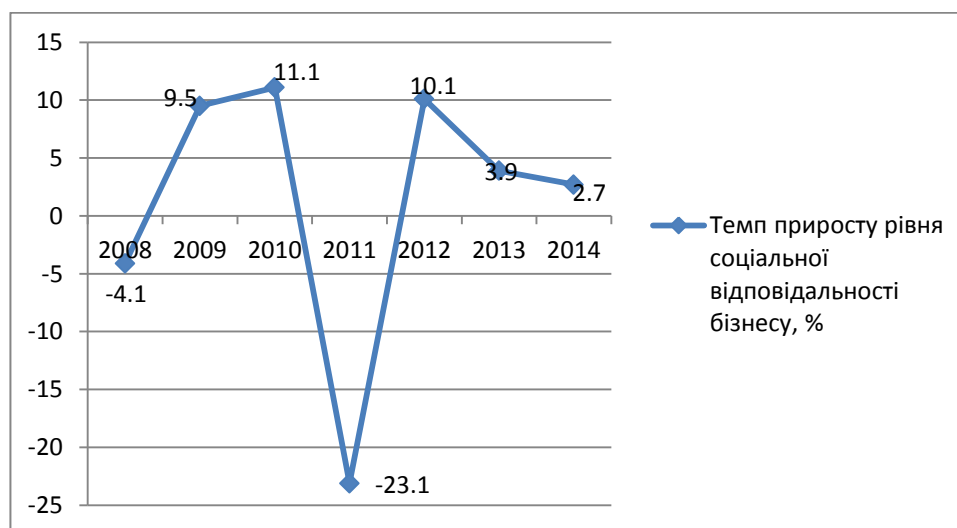


Рис. 2.18. Темп приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу (як соціально-економічного ефекту адміністрування податків) в Україні, 2008-2014 рр.

Побудовано автором на підставі даних ДФС України та МФ України.

Таким чином, на підставі проведеного кількісного аналізу окремих соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні впродовж 2008-2104 рр., застосовуючи аналогічний методичний підхід, як у попередньому підрозділі, щодо визначення інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків, визначимо інтегральний показник соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні на основі вище отриманих результатів (таблиця 2.26).

Таблиця 2.26

Показники соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні, 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Темп приросту кількості наданих письмових та усних податкових консультацій, %	-3,5	-4,8	+6,3	+58,7	-35,1	-2,3	-19,2
Темп приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів, %	+3,1	+6,1	+33,1	+26,9	-44,9	-9,6	-9,8
Темп приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників, %	-0,6	-0,9	+44,8	+27,4	-45,3	-9,6	-9,8
Темп зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування, %	+7,9	-5,7	-0,8	+4,9	-8,9	-6,4	-8,7
Темп приросту суми податкових надходжень на 1 податкову виплату, %	-3,2	-7,8	+12,7	+55,0	+7,66	+373,1	+3,95
Темп приросту суми акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік), %	+11,3	+118,2	+33,3	+59,4	+7,8	+30,9	+30,5
Темп приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу, %	-4,1	+9,5	+11,1	-23,1	+10,1	+3,9	+2,7

Розраховано автором на підставі даних ДФС України.

Шляхом нормування показників таблиці 2.26 (додаток Д) та їх подальшої ітерації отримуємо інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні

Динаміку інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні представлено у таблиці 2.27 та на рис. 2.19.

Таблиця 2.27

Динаміка інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні, 2008-2014 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Інтегральний показник соціально-економічних ефектів адміністрування податків, %	9,1	3,5	20,4	17,5	22,1	4,6	2,1

Розраховано автором на підставі даних ДФС України.

Отримані дані свідчать, що у 2008-2014 рр. динаміка інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні є різноспрямованою. У 2009 р. порівняно з попереднім роком його значення скоротилося у 2,6 рази, з 9,1% до рівня 3,5%, у 2010 р. – підвищилося до 20,4% (майже у 6 разів), але вже у 2011 р. знов зазнав зменшення до рівня 17,5%, у 2012 р. – піднявся до 22,1%, у 2013 -2014 рр. динаміка була спадною – до 4,6% та 2,1% відповідно (-20,0 в.п. порівняно з 2012 р.).

Відповідну динаміку представлено на рис. 2.19.

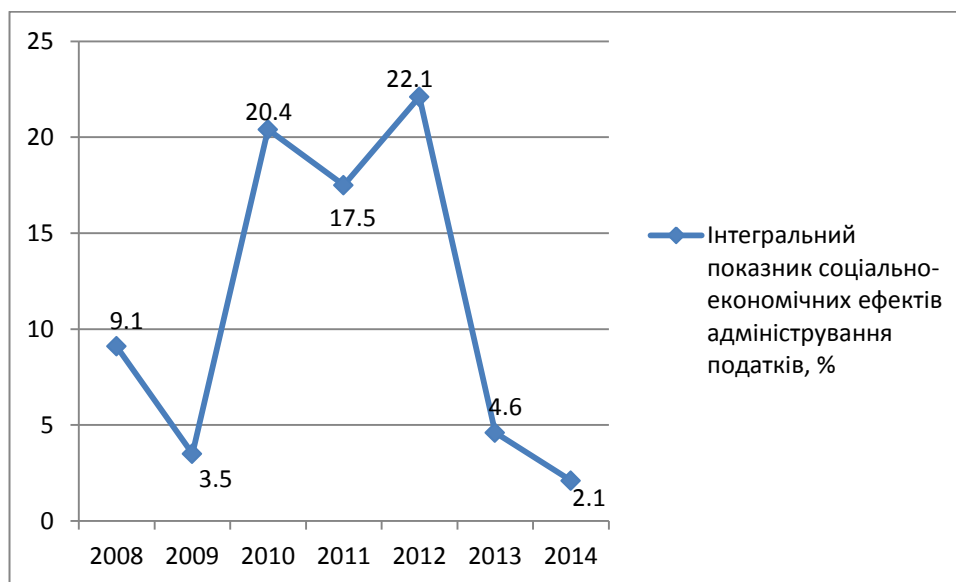


Рис. 2.19. Динаміка інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні, 2008-2014 рр., %

Побудовано автором на підставі даних ДФС України.

Такі тенденції можуть бути пояснені за рахунок впливу факторних змін, зокрема:

- різке зниження значення інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні у 2009 р. порівняно з 2008 р. – з 9,1% до 3,5% (-61,35%) – відбулося, значною мірою, за рахунок зниження темпу приросту кількості наданих податкових консультацій на 4,8%, зниженням темпу приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення платників податків на 0,9%, падінням темпів зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування на 5,7%, зниженням темпу приросту суми податкових надходжень на 1 податкову виплату на 7,8%. Поряд із зазначеними негативними чинниками впливу мали місце й позитивні, зокрема: підвищення темпу приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів на 6,1%, зростання темпу приросту суми акумульованих податкових надходжень за 1 годину на 118,2%, та темпу приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу на 9,5%;

- у 2010 р. відбулося стрімке зростання рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні – 20,4% проти 3,5% у попередньому 2009 р. (у 5,8 рази) переважно за рахунок усіх факторів впливу, окрім незначного зменшення показника – темпу зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування на 0,8%;

- у 2011 р. значення аналізованого інтегрального показника зменшилося до рівня 17,5% (-14,21% порівняно до переднього року), що пояснюється лише зниженням темпу приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу на 23,1%. Решта показників мали позитивний вплив на формування загального показника;

- 2012 р. проти 2011 р. характеризується підвищенням рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні на 26,48% (з 17,5% до 22,13%). Серед чинників, які справили позитивний вплив, нами виділені наступні: зростання темпу

приросту суми податкових надходжень на 1 податкову виплату на 7,66%, темпу приросту суми акумульованих податкових надходжень за 1 годину на 7,8% та темпу приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу на 10,1%. Решта показників – показники якості обслуговування платників податків – значно знизилися, й у сукупності справляли протидію позитивним чинникам щодо підвищення рівня інтегрального показника;

- у 2013-2014 рр. відбулося стрімке падіння рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні – до 4,6% та 2,1% відповідно. Структура чинників впливу аналогічна до попереднього 2012 р.: показники якості обслуговування податкоплатників справляли негативний вплив, а зниження рівня трансакційних витрат на виконання вимог податкового законодавства та підвищення рівня соціальної відповідальності бізнесу мали позитивний вплив на формування інтегрального показника, хоча й не стали визначальними, що відбилося, в результаті, на його спадній динаміці.

Використовуючи аналогічний апарат економіко-математичного моделювання та програмного забезпечення нами було побудовано наступну економетричну модель залежності рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні від сукупності вище проаналізованих показників за період спостереження 2008-2014 рр. (додаток Е):

$$Y = -0,0747x_1 - 4,653x_2 + 3,705x_3 + 2,421x_4 - 0,0037x_5 + 0,438x_6 - 0,338x_7$$

де Y - рівень інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні;

x_1 – темп приросту кількості наданих письмових та усних податкових консультацій;

x_2 – темп приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів;

x_3 – темп приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників;

x_4 – темп зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування;

x_5 – темп приросту суми податкових надходжень на 1 податкову виплату;

x_6 – темп приросту суми акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік);

x_7 – темп приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу.

Модель є адекватною, показники верифікації мають відповідні задовільні значення, зокрема: $R^2 = 0,98$, стандартизоване відхилення залежної змінної = 8,49 (при кількості спостережень = 7), стандартизована похибка моделі = 0.

Результати моделювання показують, що з 7 незалежних змінних, чотири мають від'ємний коефіцієнт, що свідчить про обернений вплив відповідного показника на незалежну змінну:

- зниження темпу приросту кількості наданих письмових та усних податкових консультацій на 1% призведе до зниження рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 0,075%;

- зниження темпу приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів на 1% призведе до зниження рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 4,653%;

- зниження темпу приросту суми податкових надходжень на 1 податкову виплату на 1% призведе до зниження рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 0,0037%;

- зниження темпу приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу на 1% призведе до зниження рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 0,338%.

Позитивний вплив мають такі показники з наступними залежностями:

- підвищення темпу приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 3,705%;

- підвищення темпу зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 2,421%;

- підвищення темпу приросту суми акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік) на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 0,438%.

Відповідно до вищевикладеного, можна визначити найбільш значимі показники, що справляють вплив на формування рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні впродовж 2008-2014 рр.: темп приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів, темп приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників та темп зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування.

Таким чином, оцінивши стан і тенденції розвитку адміністрування податків в Україні, нами було визначено відповідні позитиви і недоліки у функціонуванні підсистеми адміністрування податків в контексті аналізу їх бюджетоутворюючих наслідків та соціально-економічних ефектів. Виходячи з цього, необхідним, на нашу думку, є розробка та наукове обґрунтування напрямів удосконалення адміністрування податків в Україні у контексті максимізації позитивних фіскальних ефектів, що і становить предмет дослідження наступного розділу дисертаційної роботи.

Висновки до розділу 2

Результати проведеного дослідження стану і тенденцій розвитку адміністрування податків в Україні дозволяють зробити наступні висновки.

Інституційний аналіз розвитку підсистеми адміністрування податків як складової податкової системи України надав змогу виокремити підходи до дослідження інституційного розвитку підсистеми адміністрування податків, що, додатково до наявних наукових напрацювань, ґрунтуються на розгляді співвідношення і взаємодії формальних, неформальних та базових інститутів в рамках податкової системи. Досліджено їх функціональне призначення, що, у підсумку, дозволяє обґрунтувати необхідність їх збалансування із загальними змінами інституційного середовища на всіх рівнях та з вирішенням завдань забезпечення позитивних фіскально-адміністративних ефектів, зокрема:

- держава - реалізація податкової політики, яка б сприяла сталому зростанню податкового потенціалу, поліпшенню добробуту населення та соціального клімату в державі;
- законодавча база - забезпечення гармонізації законодавства та прийняття нормативно-правових актів, які б регулювали взаємовідносини між платниками податків та податковими органами. Зокрема, запровадження податкових пільг, цільових субсидій з метою стимулювання розвитку соціальної відповідальності бізнесу перед суспільством;
- адміністрування податків - організація оподаткування і мистецтва управління податковою системою шляхом добровільного, а в необхідних випадках і примусового справляння податків у поєднанні з виховними діями морально-етичного характеру, а також роз'яснювальними і контрольними заходами;
- судова система - вирішення або подолання внутрішньо системних конфліктів, у т.ч. примусове справлення податків;

- банківська система - регулювання розподілу ресурсів, необхідних для справлення податків;
- система соціального захисту - поєднання державної і страхової системи соціального захисту;
- наука - генерування інновацій у податкової сфері, зокрема створення новітніх корисних винаходів та розробок у сфері адміністрування податків;
- освіта - розширення знань, розвиток спеціальних навичок, інтелекту, формування життєвої позиції й цінностей;
- засоби масової інформації - розвиток податкової свідомості населення шляхом збирання, опрацювання і розподілу інформації в масовому масштабі;
- соціальна відповідальність бізнесу - формування системи державно-приватного партнерства у напрямку розвитку громадянського суспільства; формування податкової культури;
- система управління - координування та регулювання соціально-економічного впливу управлінських рішень на результати діяльності та інтереси зацікавлених сторін.

Здійснено оцінку бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні за наступними напрямками в розрізі таких показників:

- збільшення податкових надходжень - ефективність контрольної роботи податкових органів (динаміка кількості проведених перевірок платників податків, динаміка донарахувань за результатами контрольної роботи (за актами документальних перевірок, пеня за несвоєчасну сплату, адміністративні штрафи), динаміка результативності на одну перевірку); ефективність адміністрування податкового боргу (динаміка структури податкового боргу, темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу, динаміка коефіцієнту зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, рівень погашення податкового боргу);

- зменшення витрат на адміністрування податків – динаміка коефіцієнту затратності (вартості) адміністрування податків;
- збільшення ефективності використання бюджетних коштів – динаміка питомої ваги обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень.

На підставі даної сукупності показників розраховано інтегральний показник бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні за період 2008-2014 рр. як добуток нормалізованих значень відповідних показників. Аналіз його динаміки засвідчив, що на формування його рівня у відповідні періоди часу структурні показники справляли як позитивний, так і негативний вплив. З метою узагальнення отриманих результатів, на основі використання апарату економіко-математичного моделювання, побудовано економетричну модель, що показує залежність між рівнем інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні та аналізованих показників, що надало можливість виявити ступінь їх впливу на інтегральний показник за період спостереження 2008-2014 рр.

Результати моделювання засвідчили, що з 7 незалежних змінних, три справляють негативний вплив на формування значення рівня інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні, що визначається від'ємністю їх коефіцієнтів. Так, найбільше значення, при цьому, має коефіцієнт затратності (вартості) адміністрування податків – (-34,908), тобто при підвищенні затратності (вартості) адміністрування податків на 1% рівень інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків знизиться на 34,91%; другий за значенням - рівень виконання бюджетних показників по податкових надходженнях – (-1,734), тобто при підвищенні рівня виконання бюджетних показників по податкових надходженнях на 1% рівень інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків знизиться на 1,73%; при зниженні темпу донарахувань за результатами контрольної роботи на 1% рівень інтегрального показника

бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків знизиться на 0,5%. Інші показників справляють позитивний вплив на формування значення результативного показника з наступними залежностями:

- темп зниження загальної суми податкового боргу на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків на 0,94%;
- підвищення коефіцієнту зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків на 0,024%;
- підвищення рівня погашення податкового боргу на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків на 2,41%;
- зменшення частки обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків на 16,78%.

Таким чином, нами виявлено, що найбільший вплив на формування рівня інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні за період 2008-2014 рр. мали такі: затратність адміністрування податків, питома вага обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень, рівень погашення податкового боргу та рівень виконання бюджетних показників по податкових надходженнях.

Проведено оцінку соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні за наступними напрямками в розрізі таких показників:

- підвищення якості обслуговування платників податків - кількість наданих податкових консультацій податковими органами України, аналіз їх динаміки та структури; динаміки кількості звернень громадян до податкових органів України, їх структура; динаміки результативності розгляду звернень

громадян податковими органами; кількісний аналіз проведених семінарів податковими органами;

- зниження трансакційних витрат для підприємств на виконання вимог податкового законодавства – динаміка сум податкових надходжень на 1 податкову виплату, темп їх приросту; динаміка сум акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік), темп їх приросту;

- посилення соціальної відповідальності бізнесу та фізичних осіб – платників податків - динаміка показників видатків державного бюджету за функціональною класифікацією, що першочергово забезпечують життєздатність суспільства, добробут населення та спрямовані на мінімізацію соціальної напруженості в країні в загальному обсязі податкових надходжень, зокрема: обслуговування державного боргу; оборона; громадський порядок, безпека та судова влада; охорона навколишнього середовища; житлово-комунальне господарство; охорона здоров'я; духовний та фізичний розвиток; освіта; соціальний захист та соціальне забезпечення, в т.ч. соціальний захист пенсіонерів; економічна діяльність держави; надання міжбюджетних трансфертів.

На підставі даної сукупності показників розраховано інтегральний показник бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні за період 2008-2014 рр. як добуток нормалізованих значень відповідних показників. Аналіз його динаміки засвідчив, що на формування його рівня у відповідні періоди часу структурні показники справляли як позитивний, так і негативний вплив. З метою узагальнення отриманих результатів, на основі використання апарату економіко-математичного моделювання, побудовано економетричну модель, що показує залежність між рівнем інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні та аналізованих показників, що надало можливість виявити ступінь їх впливу на інтегральний показник за період спостереження 2008-2014 рр.

Результати моделювання показують, що з 7 незалежних змінних, чотири мають від'ємний коефіцієнт, що свідчить про обернений вплив відповідного показника на незалежну змінну:

- зниження темпу приросту кількості наданих письмових та усних податкових консультацій на 1% призведе до зниження рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 0,075%;

- зниження темпу приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів на 1% призведе до зниження рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 4,653%;

- зниження темпу приросту суми податкових надходжень на 1 податкову виплату на 1% призведе до зниження рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 0,0037%;

- зниження темпу приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу на 1% призведе до зниження рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 0,338%.

Позитивний вплив мають такі показники з наступними залежностями:

- підвищення темпу приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 3,705%;

- підвищення темпу зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування на 1% призведе до підвищення рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 2,421%;

- підвищення темпу приросту суми акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік) на 1% призведе до підвищення рівня

інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків на 0,438%.

Визначено найбільш значимі показники, що справляють вплив на формування рівня інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні впродовж 2008-2014 рр.: темп приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів, темп приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників та темп зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування.

Основні результати дослідження за даним розділом представлено у наукових працях автора [139; 141; 142; 147]

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ У КОНТЕКСТІ МАКСИМІЗАЦІЇ ПОЗИТИВНИХ ФІСКАЛЬНИХ ЕФЕКТІВ

3.1. Оптимізація підсистеми адміністрування податків в Україні

З часу проголошення незалежності перед Україною постало завдання сформувати власну податкову систему, яка б відповідала вимогам проголошеного курсу перебудови економіки відповідно до ринкових принципів господарювання.

Починаючи з 1991 року податкова система в Україні поступово набуває сучасних рис, притаманних податковим системам розвинутих країн за складом податків, основою якої є: податки на доходи, податки на споживання, податки на зовнішньоекономічну діяльність, внески на загальнообов'язкове державне страхування та інші податки і збори. Відповідно формується і система фіскальних органів, відповідальних за мобілізацію коштів до бюджетів і державних цільових фондів.

На сьогоднішній день до складу податкової системи України входять усі основні види податків, які функціонують у розвинутих країнах. Реалізація функцій податку залежить від багатьох факторів, серед яких економічні, соціальні, політичні умови, в яких функціонує конкретна податкова система.

Тому, можна сформулювати основні вимоги до раціональної структури адміністрування податків як одної з головних підсистем податкової системи:

- мінімізація витрат на управління податковою системою;
- мінімальний тиск на економічні рішення податкоплатників;
- зменшення державного втручання, що пов'язане з «надмірним оподаткуванням»;

- рівномірний розподіл податкового навантаження: кожний платить свою «справедливу частку»;
- сприяння стабілізації економіки й економічному зростанню;
- оподаткування повинно бути зрозумілим для платника податків, а управління ним - справедливим, базуватися на відповідних законах.

Наведений перелік переконує, ці загальні вимоги значною мірою повторюють фундаментальні принципи, що мають лежати в основі побудови податкової системи будь-якої цивілізованої демократичної держави. Тому основним напрямом оптимізації системи адміністрування податків слід вважати більш повну реалізацію фундаментальних принципів оподаткування.

Ефективність адміністрування податків перш за все залежить від оптимальності структури задіяних органів. Податкові органи країни відіграють двояку роль [170, С.258]:

- по-перше, забезпечують потреби держави у формуванні дохідної частини бюджетів за рахунок надходження податків і зборів;
- по-друге, здійснюють функції управління, якими наділені в області податкового планування, прогнозування, обліку, аналізу і регулювання, діагностики виконання платниками податків своїх зобов'язань.

Кожна управлінська функція, здійснювана податковими органами, стосується і самої системи податкових органів, але більшою мірою звернена до роботи з платниками податків. Тобто, реалізуючи конкретні завдання в рамках кожної управлінської функції, співробітники податкових органів фактично управляють податковими відносинами з платниками податків на підвідомчих їм територіях.

В сучасних умовах соціально-економічного розвитку особливої актуальності набуває проблема оптимальності структури податкових органів як одного з інститутів держави, на які покладено функцію адміністрування податків.

Безпосередньо в адмініструванні податків в Україні задіяні Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба, регіональні та

територіальні інспекції ДФС. І саме взаємозв'язок цих органів повинен сприяти оптимізації адмініструванню податків як процесу (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Модель взаємозв'язку податкових органів в сфері адміністрування податків

Побудовано автором

Верхній рівень (4-й) – це Міністерство фінансів України, у якому приймаються рішення стосовно питань прийняття законодавства України про податки та збори; затвердження форм розрахунків по податках та форм декларацій.

На 3-му рівні Державна фіскальна служба України спостерігає та діагностує роботу нижніх рівнів.

Від платників податків – 0 рівень звітність поступає до 1-го рівня, де Державні міжрайонні податкові інспекції Головного управління ДФС

реєструють платників податків, діагностують стан підприємств, прийом та контроль за достовірністю звітності.

На 2-му рівні територіальні органи ДФС України займаються підготовкою типових звітних форм, проведенням контрольної діяльності, прогнозуванням податкових надходжень, вирішення внутрівідомчих завдань.

Таким чином, ця модель включає у собі три простори:

1 - податкові органи, у т.ч. Міністерство фінансів України (організують адміністрування податків як процес);

2 - бюджетні та позабюджетні фонди (надходження податкових зобов'язань);

3 - платники податків (насамперед об'єкти оподаткування).

Незважаючи на начебто прозорі взаємозв'язки рівнів та просторів функціонування підсистеми адміністрування податків, одна з головних проблем адміністрування податків в Україні лежить у просторі недовіри платників податків до податкових органів, та іноді їх взаємної недовіри. Цей прояв має назву інформаційної асиметрії, яка виникає у процесу адмініструванні податків, насамперед через протилежність інтересів учасників цього процесу. Так, мотиви платників податків у зменшенні розміру оподаткування, тоді як податкові органи, виступаючи як фіскальні агенти держави, зацікавлені в збільшенні податкових надходжень до бюджету[15].

Проблеми асиметричності інформації в сфері адміністрування податків багатогранні. По-перше, асиметрія в інформації виникає у відносинах між платниками податків й державними органами щодо визначення справедливості та ефективності оподаткування. По-друге, несиметричний обмін інформацією відбувається при інформуванні державними органами платників податків про зміні в податковому законодавстві. По-третє, платники податків продукують асиметричність інформації при звітуванні. Четвертий аспект асиметричності інформації в адміністрування податків пов'язаний з недостатньою координацією дій та

взаємозв'язку органів державної влади, що реалізують адміністрування податків.

Для запобігання прояву ефекту асиметричності інформації у адмініструванні податків слід забезпечити стабільність податкового законодавства, ввести прогресивне оподаткування податків, уніфікувати форми податкової звітності, налагодити оперативний обмін між платниками податків та податковими органами.

Однією з головних проблем у системі оподаткування України є податкове навантаження та адміністрування податків. Зокрема, якщо говорити саме про адміністрування податків, то згідно дослідженню «Європейської бізнес асоціації» вітчизняні підприємці незадовільно оцінили роботу державної фіскальної служби.

Так згідно Податкового Індексу Асоціації, який ґрунтується на експертних оцінках ефективності та легкості оподаткування, поставлених безпосередньо платниками податків, з п'яти можливих балів у 2014 р. загальний рейтинг вітчизняної податкової системи оцінили лише в 2,37 бала, податкове законодавство - 2,08 бала, простоту адміністрування податків - 2,21 бала, фіскальний тиск - 2,54 бали, якість податкового обслуговування - 2,73 [106].

При цьому з усіх опитаних респондентів на запитання про простоту адміністрування податків, жоден не відповів, що так, а 90% опитаних дали негативні відгуки щодо оцінки легкості підготовки податкової звітності та здійснення адміністрування податків.

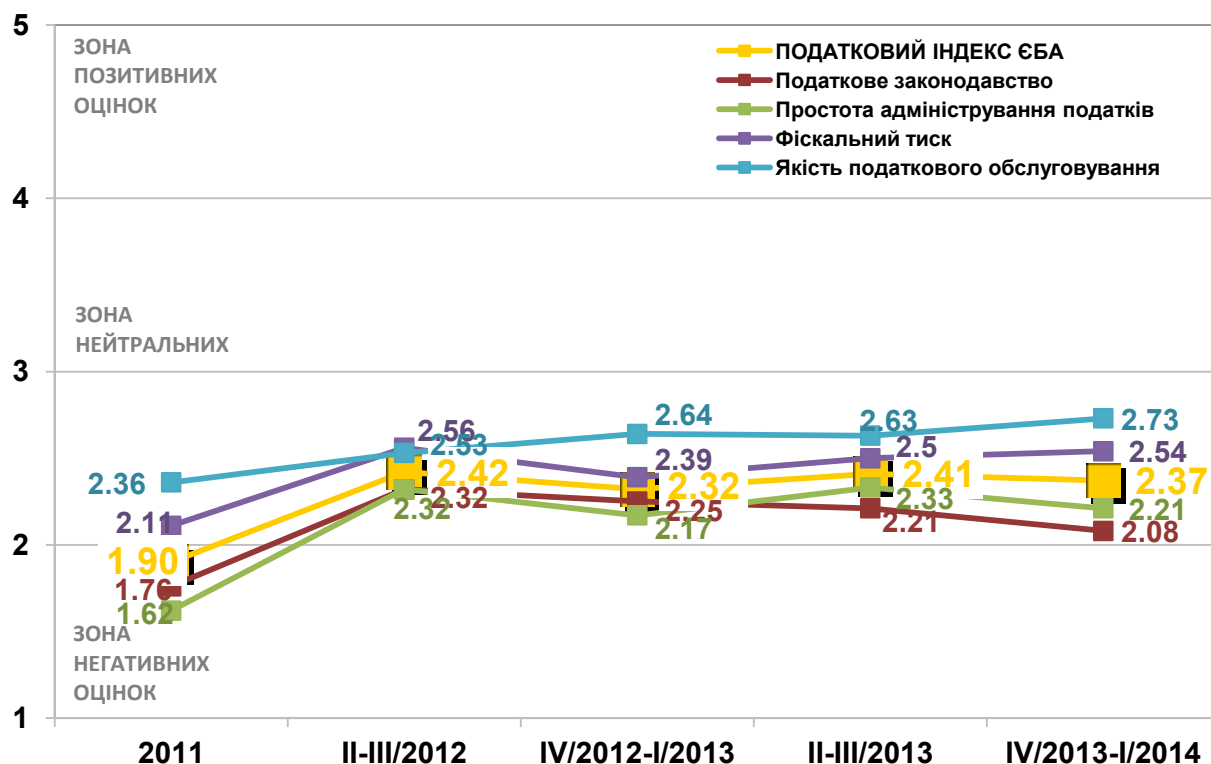


Рис.3.2. Податковий індекс України згідно ЄБА

Побудовано автором на підставі звітів ЄБА

Як бачимо на рис.3.2. усі складові Індексу є у зоні негативних оцінок. Лише 6% респондентів відповіли, що не відчули жодних проявів фіскального тиску. Інші відмітили багато проявів фіскального тиску, зокрема 69% - примус податкових органів до сплати податків авансом, 54% - необґрунтовані інформаційні запити, 27% - обтяжливі перевірки, 33% - встановлення завдань за платежами в бюджет.

Опитування також засвідчило високий рівень очікувань і важливості проведення урядом реформ за такими пріоритетними напрямками [106]:

- 1) боротьба з корупцією (29% відповідей);
- 2) судова реформа (17%);
- 3) податкова реформа (11%).

З цього приводу вдалим є зауваження П.Мельника, який відзначив: «Подолання суперечностей між інтересами апарату державного управління та інтересами комерційних структур, по суті, полягає у встановленні балансу

в системі інтересів різних соціально-економічних угруповань. Податки за своєю економічною сутністю є актом економічної угоди між усіма зацікавленими сторонами так само, як Конституція є актом громадської і політичної угоди...податкова система є економічною конституцією України, атому від її якостей, покладених в її основу рівня довіри та компромісу між усіма сторонами, залежить розвиток соціально-економічної системи всієї країни» [85, С.82].

Отже, ефективність та якість адміністрування податків на пряму залежить від сталого економічного розвитку країни і відображає співвідношення очікувань та прагнень учасників економічних відносин. Тому, при формуванні ефективного механізму адміністрування податків країни є важливим урахування двох моментів [53, С.20-28]. По-перше, сучасне адміністрування податків залежить від конкретних умов розвитку економіки країни. По-друге, адміністрування податків одночасно є цілком самостійним процесом і має певну автономність від економічних процесів, які відбуваються в країні. Останнє зумовлюється існуванням людського фактору, пов'язаного з адмініструванням податків як процесу, що потребує їх об'єктивної оцінки. Стимулювання мотиваційної складової є резервом підвищення ефективності адміністрування податків [53, С.20-28].

Наведення розуміння подвійної сутності природи адміністрування податків надає можливості комплексно підійти до механізму оптимізації системи адміністрування в напрямку підвищення якості та його ефективності. Тобто необхідно виявити проблеми адміністрування податків в Україні, виявити напрями їх подолання та реалізувати потенціал системи адміністрування податків (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1.

Механізм оптимізації підсистеми адміністрування податків в Україні

№	Проблеми системи	Потенціал системи	Напрями розвитку потенціалу
1	Проблеми законодавчого характеру	Правовий потенціал	- удосконалення Податкового кодексу України, зокрема підтримання однозначності та визначеності законодавчих актів; - стабільність податкового законодавства; - удосконалення структури фіскальних органів; - підвищення відповідальності працівників фіскальних органів за незалежне виконання своїх обов'язків.
2	Проблеми економічного характеру	Фіскальний потенціал	- рівномірний розподіл податкового навантаження; - спрощення механізму надання податкових пільг; - здійснення заходів, які спрямовані на мінімізацію можливостей уникнення від оподаткування; - здешевлення процесу адміністрування податків, зокрема завдяки використанню новітніх технологій та винаходів.
3	Проблеми організаційно-адміністративного характеру	Організаційний потенціал	- посилення регулюючої функції і соціальної спрямованості податків; - дотримання взаємовідповідальності держави і платників податків; - проведення курсів підвищення кваліфікації працівників фіскальних органів та тестування їх знань; - оперативність - опрацювання документів відповідно до часу, встановленого нормативами.
4	Проблеми соціально-роз'яснювального характеру	Соціальний потенціал	- взаємодія фіскальних органів з громадськістю та з засобами масової інформації; - активізація масово-роз'яснювальної роботи з метою формування податкової культури населення; - упровадження постійних консультативних пунктів стосовно законодавства, прав та обов'язків платників податків, питань ведення обліку; - гарантія мінімальних трансакційних витрат на сплату податків (мінімальні черги, можливість здачі звіту по Інтернету, мінімальна кількість необхідних звітів).

Побудовано автором за результатами дослідження

Як бачимо з таблиці 3.1. системі адміністрування податків в Україні притаманна низка проблем, які можна згрупувати наступним чином:

- проблеми законодавчого характеру;
- проблеми економічного характеру;
- проблеми організаційно-адміністративного характеру;
- проблеми соціально-роз'яснювального характеру.

Розглянемо ці проблеми більш детальноше.

Проблеми законодавчого характеру лежать у правовому полі адміністрування податків та пов'язані, у першу чергу, з дотриманням вимог податкового законодавства. Сучасне податкове законодавство України характеризується практикою частого внесення змін і доповнень у законодавчі акти. В умовах чинного закону про державний бюджет це призводить до невиконання запланованих бюджетних показників. До того ж, за часті зміни в законодавстві є причиною того, що платники податків не встигають слідкувати за змінами та як наслідок не знають належним чином своїх прав та обов'язків, спостерігається низький рівень юридичної грамотності платників податків [99, С.169-170].

Оскільки податкове законодавство не характеризується досконалістю, існує правовий потенціал підвищення ефективності адміністрування податків України. Для його реалізації необхідно:

- удосконалення Податкового кодексу України, зокрема підтримання однозначності та визначеності законодавчих норм;
- стабільність податкового законодавства;
- удосконалення структури фіскальних органів;
- підвищення відповідальності працівників фіскальних органів за незалежне виконання своїх обов'язків.

Проблеми економічного характеру пов'язані з низкою економічною ефективністю процесу адміністрування податків та рівнем податкового навантаження.

Сьогодні, на державному рівні визнано гостроту проблеми оподаткування, пов'язаної з надмірністю податкового навантаження, що є однією з причин фінансової нестабільності підприємств та зменшення частини податкових надходжень до бюджету.

Нерівномірний розподіл податкового навантаження не сприяє розвитку підприємницької діяльності, призводить до таких негативних наслідків як зниження ділової активності суб'єктів підприємницької діяльності, тінізація економіки, відтік національних капіталів за кордон. Внаслідок цього знижуються надходження в бюджет, зростає соціальна напруженість в суспільстві.

Окремою проблемою в даному контексті є податкові пільги, вони далеко не завжди досягають іноваційно-інвестиційних цілей, заради яких, власне, і запроваджувались. По-перше, звільняючи від податків деякі підприємства, держава збільшує податкове навантаження іншим. По-друге, податкові пільги часто перетворюються на ухилення від податків, які здійснюються шляхом штучного банкрутства; фальсифікації документів; створення фіктивних підприємницьких осіб тощо.

Крім того, в Україні дуже високий рівень витрат на адміністрування податків і зборів. Так, на 2014 р. індекс витрат на адміністрування податків в Україні склав 1,70%, що відповідає рівню Чехії (1,64%), Польщі (1,66%), Словаччині (1,62%). Однак наш показник більше ніж індекс для таких високорозвинених країн, як Франція (1,06%), Великобританія (0,86%), Данія (0,59%) [125, С.48-51].

Це свідчить про існування фіскального потенціалу підвищення ефективності адміністрування податків в Україні. Для реалізації даного потенціалу, на нашу думку, необхідно забезпечити:

- рівномірний розподіл податкового навантаження;
- спрощення механізму надання податкових пільг;
- здійснення заходів, які спрямовані на мінімізацію можливостей уникнення від оподаткування;

- здешевлення процесу адміністрування податків, зокрема завдяки використанню новітніх технологій та винаходів.

Проблеми організаційно-адміністративного характеру, які виникають при організації та управлінні процесу адміністрування податків.

Дотримання основних принципів податкового адміністрування визначає й ступінь ефективності всієї податкової системи держави, оскільки це пов'язано з вибором методологічного підходу щодо сплати та стягнення податкових зобов'язань, методами і формами здійснення податкового контролю, механізмами застосування санкцій тощо.

Таким чином одним з основних завдань є ефективність податкового контролю, який включає:

- ведення обліку платників податків;
- податкова діагностика;
- ревізія підприємницької діяльності.

Оскільки є проблеми організаційно-адміністративного характеру адміністрування податків, то відповідно й існує організаційний потенціал підвищення ефективності адміністрування податків України. Для його реалізації необхідно:

- посилення регулюючої функції і соціальної спрямованості податків;
- дотримання взаємовідповідальності держави і платників податків;
- проведення курсів підвищення кваліфікації працівників фіскальних органів та тестування їх знань;
- оперативність - опрацювання документів відповідно до часу, встановленого нормативами.

Проблеми соціально-роз'яснювального характеру, які пов'язані з інформаційною асиметрією, що виникає в процесі адмініструванні податків, насамперед, через протилежність інтересів учасників цього процесу.

Оскільки існують проблеми соціально-роз'яснювального характеру адміністрування податків, то має реалізовуватися соціальний потенціал підвищення ефективності адміністрування податків України. Це стосується, в

першу чергу, необхідності впровадження нових прозорих принципів взаємовідносин держави та платників податків. Принципи мають базуватися на розумінні платниками податків обов'язковості сплати податків та розумінні, що держава поверне сплачені податки у виді трансфертних платежів та інших державних послуг.

Для реалізації потенціалу необхідно:

- взаємодія фіскальних органів з громадськістю та з засобами масової інформації;
- активізація масово-роз'яснювальної роботи з метою формування податкової культури населення;
- впровадження постійних консультативних пунктів стосовно законодавства, прав та обов'язків платників податків, питань ведення обліку;
- гарантія мінімальних трансакційних витрат на сплату податків (мінімальні черги, можливість здачі звіту по Інтернету, мінімальна кількість необхідних звітів).

Отже, ключовим суб'єктом адміністрування податків виступають фіскальні органи, основним завданням яких є забезпечення дотримання податкового законодавства. Ефективність діяльності цих органів залежить від різноманітних зовнішніх факторів, таких як стан економіки країни, підтримки політики уряду суспільством та його готовності дотримуватися чинних податкових норм. В сучасних умовах політичних та соціально-економічних перетворень головним завданням фіскальних органів має стати трансформація їх оперативних методів і процедур забезпечення акумуляції податкових платежів та найбільш раціонального використання наявних ресурсів.

На сучасному етапі систему адміністрування податків в Україні слід вважати недосконалою, що зумовлено наявністю низки проблем законодавчого, економічного, організаційно-адміністративного та соціально-роз'яснювального характеру, з притаманним їй низьким рівнем адаптивності до потреб глобального економічного середовища, що викликає необхідність

її підвищення, впровадження постійного моніторингу з наявних проблем, розробки заходів з їх усунення та реалізацію потенціалу системи адміністрування податків.

Подолання зазначених проблем можливо лише при застосуванні нових методик адміністрування податків таким чином, щоб їх результативність, у перспективі, узгоджувалася з цілями фіскальної політики держави. Дослідженню і представленню авторських пропозицій та рекомендацій щодо удосконалення основних методів адміністрування податків й присвячено наступний підрозділ дисертаційної роботи.

3.2. Удосконалення основних методів адміністрування податків та їх узгодження з цілями фіскальної політики України

Пріоритетним напрямом підвищення ефективності діяльності фіскальних органів в Україні є оптимізація системи адміністрування податків. Мета такої оптимізації полягає у зростанні ефективності фіскальної політики України, в першу чергу підвищенні бюджетоутворюючих та соціально-економічних ефектів.

Як було нами визначено у попередніх розділах роботи, основними напрямками підвищення бюджетоутворюючих ефектів є:

- забезпечення достатнього рівня податкових надходжень до бюджету;
- зменшення грошових та трансакційних витрат на адміністрування податків;
- збільшення ефективності використання бюджетних коштів.

Напрямами підвищення соціально-економічних ефектів є:

- формування податкової культури населення;

- підвищення якості обслуговування платників податків та зниження трансакційних витрат на виконання вимог податкового законодавства;
- погодження інтересів усіх суб'єктів адміністрування, а саме мінімізація інформаційної асиметрії.

Усі ці завдання полягають в необхідності створенні більш ефективних механізмів та удосконалення методів адміністрування податків.

Як було зазначено вище, на сучасному етапі розвитку економіки країни платники податків виконують свої податкові зобов'язання лише через примусовість, але не через добровільне бажання. Одним з чинників цього становища є відсутність чітко вираженої залежності між сплаченими податками та державними трансфертними платежами, які отримують платники податків. Тому, на нашу думку, удосконалення адміністрування податків в Україні в першу чергу повинно починатися з вибору моделі взаємовідносин держави та платників податків.

Загалом, у світовій практиці виділяють три моделі взаємовідносин держави та платників податків[49]:

1. Взаємовідносини «держави - платники податків», у яких держава наділена правами, а платники податків здебільшого наділені обов'язками та розглядаються як постачальники фінансових джерел. Завдяки тому, що права платників податків обмежені, платники не зацікавлені в добровільному виконанні своїх податкових зобов'язань, тому така модель призводить до збільшення державного контролю, зростанню ухилення від сплати податків та зростанню тіньової економіки. Така модель притаманна країнам з адміністративно-командною системою і, безумовно, не може застосовуватись у демократичних країнах.

2. Взаємовідносини «платники податків - держава», у яких спостерігається домінування платників податків. Як і в попередній моделі зростає рівень ухилення від оподаткування, як наслідок зменшується обсяг податкових надходжень до державного бюджету.

3. Модель «взаємних зобов'язань», згідно якої всі суб'єкти податкових відносин є рівноправними, тобто фіскальні органи та платники зобов'язані дотримуватись податкового законодавства та наділені однаковими гарантіями щодо захисту своїх прав. Платник податків розглядається в цій моделі вже не як об'єкт контролю, а як рівноправний партнер, який сплачує платежі податкового характеру за отримання належних послуг з боку держави [103, С.136].

Сучасна система адміністрування податків в Україні побудована на принципі протистояння «держави - податкоплатник». Тобто, удосконалення функціонування системи адміністрування податків має ґрунтуватися на партнерських взаємовідносинах між платниками податків та фіскальними органами, яке базується на якісно новому розумінні ролі податкоплатника в системі адміністрування податків. Такі взаємовідносини мають призвести до трансформації відношення платників податків до обов'язку сплати податкових платежів з примусового до добровільного характеру.

Як було зазначено вище, сучасна оптимальна система адміністрування податків повинна складатися з таких основних елементів:

- податковий контроль;
- консультаційно-роз'яснювальна робота;
- прогнозування податкових надходжень;
- адміністрування податкових ризиків.

Отже, удосконалення потребують методи, що справляють вплив на один з елементів адміністрування податків.

Одним з методів податкового контролю є облік платників податків. В Україні облік платників є функцією Державної фіскальної служби. Крім того, контролюючі органи координують свою діяльність з питань обліку платників податків з:

- органами державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців;

- органами, що здійснюють реєстрацію приватної нотаріальної, адвокатської, іншої незалежної професійної діяльності та видають свідоцтва про право на провадження такої діяльності;
- органами, що ведуть облік або реєстрацію рухомого майна та інших активів, які є об'єктами оподаткування;
- фінансовими установами;
- іншими органами відповідно до Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів.

Технологія здійснення обліку регулюється Порядком обліку платників податків і зборів, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. №1588 зі змінами та доповненнями[110].

Методи обліку з початку 1998 р. змінювалися багато разів, лише останній наказ від 2011 р. зазнав вже 7 змін, остання яка була на початку 2015 р. Слід зазначити, що деякі зміни були дуже вдалим.

Так, було спрощено організацію постановки платників на облік завдяки використанню «принципу єдиного вікна». До цього моменту мав місце дубляж подачі документів платниками податків до різних державних служб. Так, частина документів, що вже подавалася державному реєстратору, вимагалася заново податковими органами не дивлячись на те, що реєстратор повідомляв податкові органи про внесення платника до єдиного державного реєстру. Відсутність автоматизованого обміну між базами даних різних державних податкових служб призводило до неузгодженості дій різних державних служб, заручниками якої ставали платники податків [81].

Впровадження принципу «єдиного вікна», який базується на організаційній єдності реєстраційних процедур, має певні переваги.

Так, було запроваджено єдиний документ - виписка з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та скасовано довідку органу державної податкової служби про взяття на облік платника податків (форма № 4-ОПП). Також, позитивним моментом є

скорочення строків реєстрації, перереєстрації та анулювання реєстрації платників ПДВ.

Але, на жаль, на сьогодні обмін інформацією між органами державної влади є не налагодженим. Прийняття податкової звітності в електронному вигляді забезпечується не достатньо через неналежну технічну готовність з боку фіскальних органів.

Через не вірну модель взаємовідносин платників податків та держави основний принцип податкового контролю в Україні - забезпечення державним посадовцям можливості виконати план надходжень до державного бюджету, тоді як у розвинених країнах - мінімізація витрат часу на складання податкової звітності та її подання до контролюючих органів.

При проведенні діагностики податкових надходжень податкова служба для збору необхідної інформації застосовує не лише методи і прийоми вивчення документів, спостережень, анкетування та інтерв'ювання. Останні два дозволяють не перевірити податкові надходження, а з'ясувати думку платників податків на основі охоплення великої кількості учасників оподаткування.

Демонстрацією проведеної діагностики є періодичні випуски статистичного збірника про результати діяльності податкової служби, у яких наводиться динаміка податкових показників та показників адміністрування податків.

Подальшого розвитку потребує ефективне застосування факторного аналізу, в першу чергу детермінованого та стохастичного аналізу.

Детермінований факторний аналіз ґрунтується на методиці вивчення впливу таких факторів, взаємозв'язок яких з узагальнюючим економічним показником є функціональною.

Стохастический факторний аналіз ґрунтується на методиці дослідження впливу таких факторів, взаємозв'язок яких з узагальнюючим економічним показником є ймовірнісною, інакше - кореляційною.

Одної з проблем, яка заважає застосовувати факторний аналіз, це тіньова економіка країни, масштаби якої постійно збільшуються. Деякі складові такого аналізу не можливо скласти при таких умовах, тому не можливо встановити всі чинники, що визначають рівень податкових надходжень.

Наступним методом податкового контролю, що потребує вдосконалення - ревізія підприємницької діяльності. В. Ільяшенко зазначає, що робота вітчизняних податкових органів з проведення контролю істотно впливає на ефективність, умови ведення бізнесу в державі, рівень довіри до держави. Часті перевірки, необґрунтовані вимоги до платників податків відволікають від виконання господарських функцій. Найгірше, коли об'єктом таких перевірок стають сумлінні платники, тоді як несумлінні продовжують отримувати конкурентні переваги через несплату податків. В Україні акцент на ревізію робиться на тлі того, що платник податків окрім податкової звітності, подає ще й фінансову звітність підприємства. Як наслідок, результативність контрольних заходів у нашій державі є значно нижчою, ніж у розвинених країнах. Наприклад, у Данії, де запроваджено достатньо виважену систему податкових ревізії, рівень виконання податкових зобов'язань - один із найвищих у світі, зокрема, з питань сплати ПДВ він перевищує 95%[49].

Слід зазначити, що ДФС у спробах покращення податкового контролю затвердила постанову, згідно якої у 2015 - 2016 рр. перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб - підприємців з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік контролюючими органами здійснюються виключно з дозволу Кабінету Міністрів України, за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки, згідно з рішенням суду або згідно з вимогами Кримінального процесуального кодексу України [92].

На нашу думку, ці дії повинні зменшити частоту перевірок та необґрунтовані вимоги до платників податків. Вважаємо, що виконання цієї норми можна запровадити на постійній основі.

Отже, можна стверджувати що на сучасному етапі розвитку адміністрування податків основним методом, на який приділяє увагу держава – ревізія підприємницької діяльності. Тоді як наданню допомоги платникам податків у здійсненні адміністрування податків взагалі не приділяється уваги, заходи в цьому напрямі виконуються формально й підпорядковані загальній фіскальній ідеології. У розвинених країнах надання допомоги платникам податків у здійсненні ними сплати податків є пріоритетним у діяльності органів державної влади [58, С.344].

Тому, на нашу думку держава повинна приділяти більш уваги удосконалення методів консультативно-роз'яснювальної роботи, які повинні допомагати платникам податків краще зрозуміти зміни у податковому в законодавстві, особливості політики адміністрування податків.

Важливим аспектом діяльності ДФС є висвітлення результатів роботи податкових органів. При чому, платникам потрібна не скільки інформація про кількість виявлених податкових порушень та донарахованих сум податків, а інформація про наповнення державного бюджету, спрямованості акумульованих коштів: погашення заборгованості з виплати пенсій, зарплат працівникам бюджетної сфери; забезпечення охорони здоров'я, освіта тощо, тобто виконання соціальної відповідальності з боку держави. Тільки за умови такого підходу платник податку зможе правильно оцінити діяльність податкових служб та усвідомити необхідність сплати податків.

Вкрай важливим є забезпечення широкого й оперативного інформування платників податків про зміни у податкової сфери. Для цього має бути удосконалено «електронний кабінет платника податків».

Електронний кабінет платника податків - це персональне автоматизоване робоче місце платника податків, яке надає безконтактні способи взаємодії платників податків та Державної фіскальної служби

України з використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій [37].

За допомогою даного сервісу платник податків має змогу:

- підготувати, заповнити та надіслати податкову звітність в електронному вигляді;
- переглядати дані про стан розрахунків з бюджетом (картки особових рахунків).

Тобто зараз ми спостерігаємо односторонній взаємозв'язок платника податків та державної служби. Для забезпечення широкого й оперативного інформування платників податків про зміни у оподаткуванні потрібен зворотний зв'язок. Наприклад, про зміни у законодавстві автоматизована служба надсилає новини платнику до кабінету. Але, слід зауважити, що це повинні буди не усі новини у законодавстві, а лише ті, які стосуються платника податків. Наприклад, якщо він є платником єдиного податку, то зміни для тих, хто є платником на загальних загах, його не стосуються та ці новини не мають приходити до кабінету.

Крім того, при змінах у податковому законодавстві потрібно організовувати безкоштовні семінари та тренінги платників податків та працівників податкових органів з питань застосування податкового законодавства.

На сучасний момент за консультацією можна звернутися до податкової інспекції (чи до їх консультаційних пунктів), де платників податків приймають працівники підрозділів роз'яснення податкового законодавства та роботи з платниками. Однак, ці сектори є одними з найменш чисельних в українській податковій службі. Крім того, дуже часто на місцях вони комплектуються співробітниками, які не змогли себе добре зарекомендувати на інших напрямках або не мають досвіду податкової роботи [81].

Подальшого розвитку, на нашу думку, має отримати сам принцип роботи консультаційних пунктів податкових органів. А саме необхідно вивести окремі підрозділи, відповідальних за консультаційно-

роз'яснювальну роботу, з підпорядкування податковим інспекціям базового рівня та укомплектування їх підрозділів висококваліфікованими працівниками. Підрозділи можна підпорядкувати податковим службам обласного рівня, наприклад, чи центрального, які не ведуть консультаційно - роз'яснювальну роботу.

Що ж до прогнозування податкових надходжень, треба відмітити що це поки ще малоефективна діяльність податкових органів України. Основі причини неефективності:

- завеликі розміри тіньової економіки не дають можливості врахувати базу оподаткування у повному обсязі;
- не вироблена методика аналізу податкоспроможності платників податків;
- не можливо точно передбачити кількість платників податків через зачасти зміни у податковому законодавстві;
- не можливо точно передбачити майбутній стан платників податків через загальне економічні тенденції у країні.

Тому найчастіше прогнозні розрахунки ґрунтуються на врахуванні змін ставок податків та пільгового механізму, а тому не демонструють особливого наближення результатів до реальної дійсності. Саме через те податкові органи використовують як правило інтуїтивні методи прогнозування, засновані на експертних оцінках [81].

Отже, на сучасному етапі розвитку країни існує необхідність впровадження в практику прогнозування податкових надходжень систематичних розрахунків впливу одних податків на надходження інших.

Основним методом прогнозування є розрахунок сум кожного податку - контингентів податків. На цьому етапі надзвичайною є роль прогнозів доходності підприємств та галузей, для цього потрібен потужний математичний апарат прогнозування податкових надходжень. Але застосування математичних методів прогнозування потребує попереднього

з'ясування дії названих чинників з допомогою анкетування платників податків щодо реакцій на зміну у законодавстві тощо.

У даному сенсу застосування методології іноземних країн щодо прогнозування не принесе результату, через постійну зміну податкового законодавства в Україні неможливо гарантувати точність прогнозу.

Для організації роботи щодо методів адміністрування податкового боргу в системі ДФС здійснюється класифікація податкового боргу за статусом, який визначає повноваження податкових органів щодо управління боргом з метою скорочення та ліквідації податкової заборгованості [152, С.128].

Податковий борг платника може перебувати в інертному та дієвому статусах [17, С.16-21]. Інертний статус характеризується тим, що до боржників не застосовуються ніякі примусові заходи стягнення, дієвий статус - це статус податкового боргу, у якому зменшення такого боргу відбувається завдяки діям, що виконує працівник підрозділу, уповноваженого щодо стягнення податкового боргу.

Податковий кодекс України передбачає положення, які покращують можливість боржника здійснювати самостійне погашення податкового боргу й безперешкодно управляти своїм майном. Зокрема, величина податкової застави встановлена в розмірі величини податкового боргу. Якщо все ж таки майно було заарештовано, податковий орган для здійснення продажу майна повинен звернутися до суду й отримати дозвіл на проведення цих дій.

Треба зазначити, що адміністрування податкового боргу в Україні має консервативну модель, тобто податкова служба починає управління податковим боргом лише з моменту його утворення.

На нашу думка, треба передбачати виникнення податкового боргу, в першу чергу через адміністрування податкових ризиків проявів боргу. Для цього, при прогнозі треба користуватися кореляційно-регресійною моделлю, яка має включати статистичні дані за однакові роки, статистична сукупність має включати достатню кількість спостережень.

У таблиці 3.2 представлено систематизацію щодо напрямів удосконалення основних методів адміністрування податків.

Таблиця 3.2

Напрями удосконалення основних методів адміністрування податків

Метод	Напрямок удосконалення
Мінімізація інформаційної асиметрії	налагодження партнерських взаємовідносин поміж платниками податків та фіскальними органами, що базується на моделі взаємовідносин держави та платників податків «взаємних зобов'язань».
Облік платників податків	забезпечення податкових органів технічним обладнанням, зокрема сучасними комп'ютерами та мережею Інтернет; мінімізація витрат часу на складання податкової звітності та її подання до контролюючих органів.
Податкова діагностика	застосування факторного аналізу, в першу чергу детермінованого та стохастичного аналізу.
Аудит підприємницької діяльності	перевірки підприємств з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік контролюючими органами мають здійснюватися виключно з дозволу Кабінету Міністрів України.
Організація зв'язку з платниками податків	удосконалення «електронного кабінету платника податків» щодо впровадження зворотного зв'язку.
Оперативне інформування платників податків про зміни у податковій сфері	- організація безкоштовних семінарів платників податків та працівників податкових органів з питань застосування податкового законодавства; - удосконалення принципу роботи консультаційних пунктів податкових органів через виведення окремих підрозділів, відповідальних за консультаційно-роз'яснювальну роботу, з підпорядкування податковим інспекціям базового рівня.
Адміністрування податкового боргу	передувати виникнення податкового боргу, в першу чергу через адміністрування податкових ризиків прояву боргу
Прогнозування	прогнозування податкових надходжень систематичних розрахунків впливу одних податків на надходження інших.

Складено автором за результатами дослідження

З урахуванням вищевикладеного, та на основі застосування методології прогнозування, нами побудовано короткостроковий прогноз

показників бюджетоутворюючих наслідків та соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні на 2015-2017 рр. (таблиця 3.3).

Відповідні прогностні розрахунки представлено у додатках Ж, З.

Таблиця 3.3

Короткостроковий прогноз показників бюджетоутворюючих наслідків та соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні на 2015-2017 рр.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 прогноз	2016 прогноз	2017 прогноз
Показники бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків										
Рівень виконання по податкових надходженнях, %	97,72	86,46	96,18	101,23	90,71	93,4	94,92	94,41	94,37	94,40
Темп зростання (зниження) донарахувань за результатами контрольної роботи, %	143,2	175	156,2	41,5	72,3	103,1	110,6	68,1	56,4	44,8
Темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу, %	116,6	120,5	140,6	91,2	110,3	107,8	124,4	111,3	110,1	108,9
Коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, %	124,3	62,3	235,4	73,3	47,5	46,3	43,8	24,5	8,0	8,4
Рівень погашення податкового боргу, %	86,8	31,2	21,5	40	49,6	48,4	40,7	34,6	31,9	29,2
Коефіцієнт затратності адміністрування податків, %	4,22	3	4,19	1,94	1,7	1,69	1,77	0,8	0,4	0,02
Питома вага обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень, %	5,5	10,3	13	7	3,6	5,0	5,4	4,2	3,4	2,7
Показники соціально-економічних ефектів адміністрування податків										
Темп приросту кількості наданих письмових та усних податкових консультацій, %	-3,5	-4,8	6,3	58,7	-35,1	-2,3	-19,2	-11,9	-14,8	-17,8
Темп приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів, %	3,1	6,1	33,1	26,9	-44,9	-9,6	-9,8	-20,5	-25,7	-31,0

Темп приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників, %	-0,6	-0,9	44,8	27,4	-45,3	-9,6	-9,8	-18,4	-23,2	-28,1
Темп зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування, %	7,9	-5,7	-0,8	4,9	-8,9	-6,4	-8,7	-11,0	-13,1	-15,2
Темп приросту суми податкових надходжень на 1 податкову виплату, %	-3,2	-7,8	12,7	55	7,66	373,1	3,95	174,2	202,0	229,8
Темп приросту суми акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік), %	11,3	118,2	33,3	59,4	7,8	30,9	30,5	21,3	16,2	11,1
Темп приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу, %	-4,1	9,5	11,1	-23,1	10,1	3,9	2,7	2,6	2,9	3,2

Розраховано автором за результатами дослідження

Як бачимо, за результатами прогнозування можна виявити наступні тенденції. Так, рівень виконання по податкових надходженнях у прогнозований період залишиться, в середньому, на рівні 2014 р. – 94,4%; значно знизиться темп зростання донарахувань за результатами контрольної роботи порівняно з попередніми періодами - 68,1%, 56,4% і 44,8% відповідно у 2015-2017 рр.; темп зростання загальної суми податкового боргу в середньому не перевищуватиме 111,0%; значно зменшиться значення коефіцієнту зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу – до 8,4% у 2017 р.; рівень погашення податкового боргу знижуватиметься у 2015-2017 рр. до 34,6%, 31,9% і 29,2% відповідно; позитивним аспектом є зниження коефіцієнту затратності адміністрування податків майже до нуля (0,02%) у 2017 р.; також скорочуватиметься питома вага обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень до 4,2% у 2015 р., 3,4% у 2016 р., 2,7% у 2017 р. Впродовж прогнозованого періоду часу темп приросту кількості наданих письмових та усних податкових консультацій буде

зменшуватися в середньому на 14,8%; аналогічну динаміку, в середньому за період 2015-2017 рр., демонструють: показник темпу приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів – зниження складатиме 25,5%; темп приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників – на 23,5%; темп зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування – на 13,4%. Зворотну тенденцію має показник темпу приросту суми податкових надходжень на 1 податкову виплату - 174,2%, 202,0%, 229,8% у 2015-2017 рр. проти 3,95% у 2014 р. Але, при цьому, темп приросту суми акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік) скорочуватиметься з 21,3% у 2015 р. до 11,1% у 2017 р. Позитивну динаміку має показник темпу приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу – його прогностичні значення становлять у 2015 р. - 2,6%, у 2016 р. - 2,9%, у 2017 р. - 3,2% проти 2,7% у 2014 р.

Таким чином, на основі отриманого прогнозу можна виявити позитиви і недоліки в ефективності адміністрування податків, його бюджетоутворюючих наслідків та соціально-економічних ефектів в короткостроковій перспективі, зокрема:

- позитиви – зниження темпу зростання загальної суми податкового боргу; зменшення значення коефіцієнту зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, темпу приросту кількості наданих письмових та усних податкових консультацій, темпу приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів, темпу приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників, темпу зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування, що, у сукупності, свідчить про підвищення рівня прозорості та ясності податкового законодавства, підвищення ефективності упереджуючої масово - роз'яснювальної роботи податкових органів; зниження коефіцієнту затратності адміністрування податків майже до нуля, скорочення питомої ваги обсягів неефективного

використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень, зростання темпу приросту суми податкових надходжень на 1 податкову виплату, підвищення рівня соціальної відповідальності бізнесу;

- недоліки – зниження темпу зростання донарахувань за результатами контрольної роботи, зниження рівня погашення податкового боргу, скорочення темпів приросту суми акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік).

Таким чином, дослідження напрямів удосконалення адміністрування податків в Україні у контексті максимізації позитивних фіскальних ефектів дозволило обґрунтувати відповідні заходи щодо оптимізації підсистеми адміністрування податків в Україні, в рамках чого виявлено проблеми системного характеру, потенціал та відповідні напрями розвитку системи, та напрями удосконалення основних методів адміністрування податків, що, у сукупності, сприятиме підвищенню фіскальної ефективності адміністрування податків, позитивних бюджетоутворюючих наслідків та соціально-економічних ефектів у перспективі.

Висновки до розділу 3

За результатами дослідження напрямів удосконалення адміністрування податків в Україні у контексті максимізації позитивних фіскальних ефектів можна зробити наступні висновки.

В рамках дослідження напрямів оптимізації підсистеми адміністрування податків в Україні, визначено основні вимоги до раціональної структури адміністрування податків як одної з головних підсистем податкової системи:

- мінімізація витрат на управління податковою системою;
- мінімальний тиск на економічні рішення податкоплатників;
- зменшення державного втручання, що пов'язане з «надмірним оподаткуванням»;

- рівномірний розподіл податкового навантаження: кожний платить свою «справедливу частку»;
- сприяння стабілізації економіки й економічному зростанню;
- оподаткування повинно бути зрозумілим для платника податків, а управління ним - справедливим, базуватися на відповідних законах.

Представлено п'яти - рівневу модель взаємозв'язку податкових органів в сфері адміністрування податків:

- 4-й рівень – Міністерство фінансів України, приймає рішення стосовно питань прийняття законодавства України про податки та збори; затвердження форм розрахунків по податках та форм декларацій;
- 3-й рівень - Державна фіскальна служба України, контролює та діагностує роботу нижніх рівнів;
- 2-й рівень - територіальні органи ДФС України, займаються підготовкою типових звітних форм, проведенням контрольної діяльності, прогнозуванням податкових надходжень, вирішенням внутрішніх завдань;
- 1-й рівень - державні міжрайонні податкові інспекції Головного управління ДФС, проводять реєстрацію платників податків, діагностика стану підприємств, облік та контроль за достовірністю звітності;
- 0-й рівень - платники податків.

В рамках даної моделі виокремлено три простори оподаткування та адміністрування податків:

- 1 - податкові органи, у т.ч. Міністерство фінансів України (організують адміністрування податків як процес);
- 2 - бюджетні та позабюджетні фонди (надходження податкових зобов'язань);
- 3 - платники податків (насамперед об'єкти оподаткування).

Визначено механізм оптимізації підсистеми адміністрування податків в Україні, в рамках якого виявлено проблеми системного характеру, потенціал та відповідні напрями розвитку системи. Зокрема:

- проблеми законодавчого характеру - правовий потенціал - удосконалення Податкового кодексу України, зокрема підтримання однозначності та визначеності законодавчих актів; стабільність податкового законодавства; удосконалення структури фіскальних органів; підвищення відповідальності працівників фіскальних органів за незалежне виконання своїх обов'язків;

- проблеми економічного характеру - фіскальний потенціал - рівномірний розподіл податкового навантаження; спрощення механізму надання податкових пільг; здійснення заходів, які спрямовані на мінімізацію можливостей уникнення від оподаткування; здешевлення процесу адміністрування податків, зокрема завдяки використанню новітніх технологій та винаходів;

- проблеми організаційно-адміністративного характеру - організаційний потенціал - посилення регулюючої функції і соціальної спрямованості податків; дотримання взаємовідповідальності держави і платників податків; проведення курсів підвищення кваліфікації працівників фіскальних органів та тестування їх знань; оперативність - опрацювання документів відповідно до часу, встановленого нормативами;

- проблеми соціально-роз'яснювального характеру - соціальний потенціал - взаємодія фіскальних органів з громадськістю та з засобами масової інформації; активізація масово-роз'яснювальної роботи з метою формування податкової культури населення; впровадження постійних консультативних пунктів стосовно законодавства, прав та обов'язків платників податків, питань ведення обліку; гарантія мінімальних трансакційних витрат на сплату податків.

Доведено, що підвищення фіскальної ефективності адміністрування податків представляється можливим лише за умови застосування сучасних методів адміністрування податків та їх узгодження з цілями фіскальної політики України. В ході даного дослідження, нами визначено такі напрями удосконалення основних методів адміністрування податків:

- мінімізація інформаційної асиметрії - налагодження партнерських взаємовідносин поміж платниками податків та фіскальними органами, що базується на моделі взаємовідносин держави та платників податків «взаємних зобов'язань»;

- облік платників податків - забезпечення податкових органів сучасним технічним обладнанням, мінімізація витрат часу на складання податкової звітності та її подання до контролюючих органів;

- податкова діагностика - застосовування факторного аналізу, в першу чергу детермінованого та стохастичного аналізу;

- аудит підприємницької діяльності - перевірки підприємств з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік контролюючими органами мають здійснюватися виключно з дозволу Кабінету Міністрів України;

- організація зв'язку з платниками податків - удосконалення «електронного кабінету платника податків» щодо впровадження зворотного зв'язку;

- оперативне інформування платників податків про зміни у податковій сфері - організація безкоштовних семінарів платників податків та працівників податкових органів з питань застосування податкового законодавства; удосконалення принципу роботи консультаційних пунктів податкових органів через виведення окремих підрозділів, відповідальних за консультаційно-роз'яснювальну роботу, з підпорядкування податковим інспекціям базового рівня;

- адміністрування податкового боргу - передбачати виникнення податкового боргу, в першу чергу через адміністрування податкових ризиків прояву боргу;

- прогнозування - прогнозування податкових надходжень систематичних розрахунків впливу одних податків на надходження інших.

Побудовано короткостроковий прогноз (2015-2017 рр.), за результатами якого виявлено позитиви і недоліки в ефективності

адміністрування податків, його бюджетоутворюючих наслідків та соціально-економічних ефектів в короткостроковій перспективі, зокрема:

- позитиви – зниження темпу зростання загальної суми податкового боргу; зменшення значення коефіцієнту зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, темпу приросту кількості наданих письмових та усних податкових консультацій, темпу приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів, темпу приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників, темпу зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування, що, у сукупності, свідчить про підвищення рівня прозорості та ясності податкового законодавства, підвищення ефективності упереджуючої масово - роз'яснювальної роботи податкових органів; зниження коефіцієнту затратності адміністрування податків майже до нуля, скорочення питомої ваги обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень, зростання темпу приросту суми податкових надходжень на 1 податкову виплату, підвищення рівня соціальної відповідальності бізнесу;

- недоліки – зниження темпу зростання донарахувань за результатами контрольної роботи, зниження рівня погашення податкового боргу, скорочення темпів приросту суми акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік).

Основні результати дослідження за даним розділом представлено у наукових працях автора [143; 144; 145]

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі представлено варіант вирішення важливого наукового завдання щодо обґрунтування напрямів максимізації позитивних фіскальних ефектів адміністрування податків в Україні. За результатами дослідження сформульовано такі висновки:

1. проблеми адміністрування податків можна розглядати за різних підходів: по-перше, щодо створення системи взаємовідносин між державою та платниками податків за допомогою вдосконалення законодавчої бази; по-друге, щодо вдосконалення взаємовідносин між органами оподаткування та платниками податків при забезпеченні стягнення та сплати різних видів податків та зборів;

2. узагальнення наукових підходів та поглядів щодо трактування сутності поняття «адміністрування податків» дають можливість представити таке тлумачення даної дефініції: адміністрування податків – це організаційна та управлінська діяльність уповноважених державних органів, що пов'язана з забезпеченням ефективного функціонування податкової системи та контролю. Адміністрування податків є підсистемою податкової системи з притаманними для неї властивостями й характеристиками системи: метою; об'єктом; суб'єктами; напрямками діяльності; функціями; принципами функціонування;

3. практика адміністрування податків та його наукове обґрунтування еволюціонували за чотирма основними періодами: стародавній час (IV ст. до н.е. – V ст. н.е.), середньовічний час (VI ст. -XVI ст.), новий час (XVII ст. - XIX ст.), новітній час (XX ст. і до нині). При цьому наукові концепції адміністрування податків у складі фінансової науки спочатку постфактум обґрунтовували практичні здобутки, а потім випереджали практику перспективними розробками.

4. сукупність фіскальних ефектів адміністрування податків включає: бюджетоутворюючі – збільшення податкових надходжень, зменшення витрат

на адміністрування податків, збільшення ефективності використання бюджетних коштів, забезпечення достатнього рівня податкових надходжень до бюджету; соціально-економічні – підвищення якості обслуговування платників податків, зниження трансакційних витрат для підприємств на виконання вимог податкового законодавства, погодження інтересів усіх суб'єктів адміністрування, посилення соціальної відповідальності бізнесу та фізичних осіб;

5. досягнення фіскальних ефектів адміністрування податків можливо за умов ефективного впровадження та застосування двох основних груп методів (відповідно до конкретного виду робіт окремо чи у поєднанні): загальнонаукових – аналіз, системний, об'єктивне спостереження, формалізація, узагальнення, індукція, опитування, математичний, порівняння; специфічних – облік, податкова діагностика, ревізія підприємницької діяльності, консультації за зверненням платників податків, проведення семінарів з питань застосування норм податкового законодавства, організація зв'язку з платниками податків, розгляд скарг платників податків, екстраполяція, моделювання, експертні оцінки, формування бази даних боржників та її систематизація, застосування методів управління з розподілом у часі, мотивація, а саме - моральне переконання, виховання суспільної свідомості та відповідальності у платників податків; моніторинг дій боржників щодо сплати заборгованості; моніторинг потенційних боржників;

6. інституційний розвиток підсистеми адміністрування податків має ґрунтуватися на забезпеченні оптимального співвідношення і взаємодії формальних, неформальних та базових інститутів в рамках податкової системи, збалансування їх функціонального призначення із загальними змінами інституційного середовища на всіх рівнях та з вирішенням завдань отримання позитивних фіскально-адміністративних ефектів;

7. оцінка бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні може здійснюватися за наступними напрямками в розрізі таких показників:

- збільшення податкових надходжень - ефективність контрольної роботи податкових органів (динаміка кількості проведених перевірок платників податків, динаміка донарахувань за результатами контрольної роботи (за актами документальних перевірок, пеня за несвоєчасну сплату, адміністративні штрафи), динаміка результативності на одну перевірку); ефективність адміністрування податкового боргу (динаміка структури податкового боргу, темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу, динаміка коефіцієнту зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, рівень погашення податкового боргу);

- зменшення витрат на адміністрування податків – динаміка коефіцієнту затратності (вартості) адміністрування податків;

- збільшення ефективності використання бюджетних коштів – динаміка питомої ваги обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень.

Інтегральний показник бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні може бути розрахований як добуток нормалізованих значень показників бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків.

За результатами моделювання виявлено, що найбільший вплив на формування рівня інтегрального показника бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні за період 2008-2014рр. мали такі показники: затратність адміністрування податків, питома вага обсягів неефективного використання бюджетних коштів в загальному обсязі податкових надходжень, рівень погашення податкового боргу та рівень виконання бюджетних показників по податкових надходженнях

8. оцінка соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні може здійснюватися за наступними напрямками в розрізі таких показників:

- підвищення якості обслуговування платників податків - кількість наданих податкових консультацій податковими органами України, аналіз їх динаміки та структури; динаміки кількості звернень громадян до податкових органів України, їх структура; динаміки результативності розгляду звернень громадян податковими органами; кількісний аналіз проведених семінарів податковими органами;

- зниження трансакційних витрат для підприємств на виконання вимог податкового законодавства – динаміка сум податкових надходжень на 1 податкову виплату, темп їх приросту; динаміка сум акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік), темп їх приросту;

- посилення соціальної відповідальності бізнесу та фізичних осіб – платників податків – динаміка показників видатків державного бюджету за функціональною класифікацією, що першочергово забезпечують життєздатність суспільства, добробут населення та спрямовані на мінімізацію соціальної напруженості в країні в загальному обсязі податкових надходжень.

Інтегральний показник бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків в Україні є добутком нормалізованих значень відповідних показників.

Найбільш значимий вплив на рівень інтегрального показника соціально-економічних ефектів адміністрування податків в Україні впродовж 2008-2014рр. справляли такі показники: темп приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів, темп приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників та темп зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування.

9. підвищення фіскальної ефективності адміністрування податків представляється можливим лише за умови застосування сучасних методів адміністрування податків та їх узгодження з цілями фіскальної політики України. Удосконалення основних методів адміністрування податків в Україні можливо за такими напрями: мінімізація інформаційної асиметрії; удосконалення обліку платників податків; податкова діагностика – застосовування факторного аналізу, в першу чергу детермінованого та стохастичного аналізу; аудит підприємницької діяльності – перевірки підприємств з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік контролюючими органами мають здійснюються виключно з дозволу Кабінету Міністрів України; організація зв'язку з платниками податків – удосконалення «електронного кабінету платника податків» щодо впровадження зворотного зв'язку; оперативне інформування платників податків про зміни у податковій сфері; удосконалення адміністрування податкового боргу – передбачення виникнення податкового боргу, в першу чергу через адміністрування податкових ризиків; прогнозування – прогнозування податкових надходжень на основі систематичних розрахунків впливу одних податків на надходження інших;

10. важливо враховувати можливі позитивні та негативні ефекти адміністрування податків у перспективі. В роботі здійснено короткострокове прогнозування (на період 2015-2017рр.), за результатами якого виявлено можливі позитиви та недоліки адміністрування податків в Україні, зокрема:

- позитиви – зниження темпу зростання загальної суми податкового боргу; зменшення значення коефіцієнта зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, темпу приросту кількості наданих письмових та усних податкових консультацій, темпу приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів, темпу приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників, темпу зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування, що, у

сукупності, свідчить про підвищення рівня прозорості та ясності податкового законодавства; підвищення ефективності превентивної масово-роз'яснювальної роботи податкових органів; зниження коефіцієнта затратності адміністрування податків, скорочення питомої ваги обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень, зростання темпу приросту суми податкових надходжень на 1 податкову виплату, підвищення рівня соціальної відповідальності бізнесу;

- недоліки – зниження темпу зростання донарахувань за результатами контрольної роботи, зниження рівня погашення податкового боргу, скорочення темпів приросту суми акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Адаптація податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=60655&cat_id=42833
2. Адміністрування податків[текст] Навч. посіб. / Т. В. Калінеску, В. О. Корецька-Гармаш, В. В. Демидович - К.: «Центр учбової літератури», 2013. - 290 с.
3. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств: Підручник. - 2-ге вид., доп. і перероблене. /В. Г. Андрійчук. - К.: КНЕУ, 2002.- 624 с.
4. АндрущенкоВ. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) [Текст]: монографія / В. Л.Андрущенко, Т. В. Тучак; Держ. податк. служба України, Нац. ун-т Держ. податк. служби України, НДІ фін. права. - К.: Алерта, 2013. - 382 с.
5. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів / В. Л. Андрущенко; Терноп. акад. нар. госп-ва. – Л.: Каменярь, 2000. – 304с.
6. Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Податкові системи зарубіжних країн. – К.: Комп'ютерпрес, 2004. – 240 с.
7. Андрущенко В. Податкова держава: генезис, концепція, еволюція. // Світ фінансів. - №3. – 2008. – С.7-14.
8. Андрущенко В.Л. Адміністрування податків і платежів: предмет і метод дослідження // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. - № 4. – С. 76-78.
9. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. – 2003. - № 6. – С. 27-35.
10. Андрущенко В.Л. Міжнародні податки: концепція та перспектива / В.Л. Андрущенко // Вісник податкової служби України. - 2005.- №44.- С.50-53.

[Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www-us.visnuk.com.ua/srv4/article/archive/Mizhnarodn.html>

11. Андрущенко В.Л. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування / В.Л. Андрущенко, Ю.І. Ляшенко // Фінанси України. – 2005. - №1. – С.36-44.

12. Аронов А.В. Налоги и налогообложение. / А.В.Аронов, В.А.Кашин. –М., 2009. – 576 с.

13. Ашомко Т.А. Налоговый кодекс: правонарушение и ответственность: Монография. // Т.А.Ашомко, О.М.Проваленко - М.: ООО НПО Вычислительная математика и информатика, 2001. – 182с.

14. Бакуменко В.Д. Адміністративний менеджмент : Навчальний посібник / В.Д. Бакуменко, В.І. Тимцуник. - К.: Центр підготовки навчально-методичних видань КНТЕУ, 2013. – 334 с.

15. Балдич Н.І. Проблеми асиметричної інформації в податковому регулюванні та шляхи їх вирішення. // Електронне фахове видання. №2. – 2009. http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/baldych.pdf

16. Бардола К. Ю. О ставках таможенных пошлин в ранней Византии IV– IX вв. Октава и Деката // Византия и народы Северного Причерноморья и Средиземноморья в раннее средневековье (IV – IX). Материалы международной научной конференции. 21–23 сентября 1994 г. – Симферополь, 1994. – С. 6 – 8.

17. Бойчук Р.М. Погашення податкового боргу в контексті податкового кодексу України / Р.М. Бойчук, С.М.Васильченко. // Вісник Прикарпатського національного університету ім. Василя Стефаника. – 2011. - №2. – С.16-21.

18. Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі/ Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2001. – 670 с.

19. Брехов С. С. Впровадження нових податкових сервісів як захід підвищення ефективності податкового адміністрування / С. С. Брехов, К. П. Проскура // Економіка, фінанси, право. – 2013. – № 8/1. – С. 3–9.

20. Брызгалин А.В. Валютний контроль на підприємстві. Аналіз типових помилок при здійсненні валютних операцій / А.В. Брызгалин і др. – М.: Аналітика-Прес, 1997. – 336 с.
21. Буракова Л.П. Основні принципи аналізу соціально-економічних процесів / Л.П. Буракова // Нова економіка – 2008. – № 3–4 – С.11–19.
22. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України: монографія / за заг. ред. Л.Л. Тарангул; Нац. унів-т ДПС України. – Ірпінь, К.: Фенікс, 2012. – 532 с.
23. Бюджетний кодекс України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/2456-17
24. Вакулич І. П. Податкове адміністрування та ефективність податкової системи / І. П. Вакулич // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 54–59.
25. Вдовиченко А. М. Оцінка ефективності заходів податкового стимулювання: основні теоретичні підходи та їх реалізація щодо національної економіки / А.М. Вдовиченко, В.В. Жовнер, М.С. Онуфрик. – Ірпінь : НДІ фінансового права, 2013. – 48 с.
26. Великий тлумачний словник сучасної української мови / під ред. В.Т.Бусел. – К.:Ірпінь, ВТФ Перун, 2007. – 354 с.
27. Взаємовідносини у системі «підприємство – державна податкова служба»: формування механізмів та напрями розвитку [Текст]: монографія / О. Є. Кузьмін [та ін.] ; Нац. ун-т «Львів. Політехніка». - Л.: Міські інформаційні системи, 2012. - 217 с.
28. Вітлінський В. В. Моделювання економіки: навч. посіб. / В. В. Вітлінський. – К.: КНЕУ, 2003. – 408 с.
29. Волощук М. Г. Податкове право: навч. посіб. / М. Г. Волощук, М. В. Менджул ; Закарпат. держ. ун-т, Терит. від-ня Асоц. платників податків України у Закарпат. обл. – Ужгород : Вид-во Олександри Гаркуші, 2012. – 141 с.

30. Воронкова О. М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування / О. М. Воронкова // Зб. наук. праць Нац. ун-тудерж. податкової служби України: електронне фахове видання. – 2011. – № 2. – С. 41–51 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/znpnudps/2011_2/pdf/11vomota.pdf.

31. Воронкова О. М. Теоретико-методологічні засади ефективності податкового менеджменту / О. М. Воронкова // Екон. вип. ун-ту : зб. наук. праць. – Переяслав-Хмельницький : ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький ДПУ іменин Григорія Сковороди». – 2011. – Вип. 17/1. – С. 198–202.

32. Гаруст Ю.В. Вітчизняний історичний досвід здійснення контролю за справами податків та інших обов'язкових платежів // Право і безпека. – Харків, 2005. – №4/1. – С.109–112.

33. Гэлбрейт Д. К. «Экономические теории и цели общества»/ Д.К.Гэлбрейт – Прогресс, 1976. – 408 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://eknigi.org/gumanitarnye_nauki/114816-yekonomicheskie-teorii-i-celi-obshhestva.html

34. Греца С.М. Теоретичні аспекти визначення поняття адміністрування податку на додану вартість. /С.М.Греца. //Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. -№8. – 2014. – С.74-76.

35. Дадашев А.З. Налоговое администрирование в Российской Федерации / А. З. Дадашев, А. В. Лобанов. - М., 2002. - 234 с.

36. Дараганова Н. В.Адміністративне право України : навч. посіб. / Н. В. Дараганова ; вищ. навч. закл. «Нац. акад. упр.». – К. : ВНЗ «Нац. акад. упр.», 2013. – 271 с.

37. Державна фіскальна служба України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: sfs.gov.ua

38. Десятнюк О. М. Дискусійні питання щодо принципів податкової системи та фіскальної політики держави / О. М. Десятнюк, Б. О. Галин // Галицький економічний вісник. – 2007. – № 1. – С. 100–105.

39. Десятнюк О. М. Концептуальні основи ризикології у сфері оподаткування / О. М. Десятнюк // Фінанси України. – 2009. – № 10. – С. 107–115.
40. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика [Текст]: монографія / О. М. Десятнюк. - Т. : ТНЕУ, 2009. - 309 с.
41. Довгань Л.Є., Малик І.П. Корпоративне управління: інституціональні аспекти: Монографія / За ред. Л.Є. Довгань. – К.: ІВЦ «Видавництво «Політехніка», 2006. – 340 с
42. Думан Л.И. Очерки истории Китая. // Китай, М.-Л., 1940. – 121 с.
43. Економічна енциклопедія: 1 т. / під ред. С.В. Мочерний. – К.: Академія, 2000. – 864 с.
44. Електронний кабінет платника податків. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kpp.minrd.gov.ua/Publish/PublishedApp.aspx>
45. Звіти Всесвітнього банку. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine>
46. Звіти Рахункової палати України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ac-rada.gov.ua/
47. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки [Текст] / Т.І. Єфименко; Нац. акад. наук України, Ін-т економіки та прогнозування. - К. : Ін-т економіки та прогнозування, 2011. - 687 с.
48. Іванов Ю.Б. Фактори соціально-економічної ефективності податкового регулювання рівня життя населення. // Ю.Б. Іванов, Г.В. Назаренко. / Проблеми економіки. - №2. – 2010. – С.22-28.
49. Ільяшенко В.
Удосконалення системи адміністрування податкових платежів до державного бюджету. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1953>
50. Інноваційна система податкового адміністрування в Україні: концепції, методи, інструменти [Текст]: монографія / [С. Г. Арбузов та ін.]; Нац. ун-т держ. податк. служби України. - Донецьк: Юго-Восток, 2012. - 439

с.

51. Історія оподаткування / [Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Андрущенко В.Л., Мельник В.М.] – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004.- 242с.

52. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М.:Юристъ, - 2003. - 146 с.

53. Кармінська-Белоброва М.В. Напрями реформування механізму адміністрування податків. / М.В.Кармінська-Белоброва//Теорія та практика державного управління. – 2010. - №3. – С.20-28.

54. Карлін М. І. Фінанси зарубіжних країн : навч. посіб./ М. І. Карлін. – К. : Кондор, 2004. – 384 с.

55. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. Кейнс.; пер. с англ. Н.Н. Любимов. – М.: Гелиос АРВ, 1999. – 352 с.

56. Кенэ Ф. Избранныеэкономическиесочинения. / Ф.Кенэ – М.: ДиректмедиаПабблишинг, 2008. – 538 с.

57. Князев В.Г. Налоговое администрирование в транзитивной экономике. / В.Г.Князев, Л.Я.Маршавина. – М.: ВортесКлувер, 2010. – 432 с. (С.6)

58. Колпаков В. К. Адміністративне право України. / В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 544 с.

59. Коляда Т. А. Особливості фіскальної ефективності оподаткування доходів фізичних осіб в умовах інтеграції / Т. А. Коляда, І. Є. Чуркіна // Фінанси України. – 2008. – № 6. – С. 70–76.

60. КонцепціяреформуванняподатковоїсистемиУкраїни // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.ucipr.kiev.ua/modules.php?op=modload&name=News&file=article&sid=5283>

61. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні / А.І. Крисоватий. – Т.: Карт-бланш, 2005. – 372 с.

62. Крисоватий А.І. Планування та прогнозування податкових надходжень: навч. посіб. / А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима, В.В. Маслій ; Терноп. нац. екон. ун-т, ф-т фінансів. – Т.: ТНЕУ, 2011. – 260 с.

63. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент: навч. посіб. / А.І. Крисоватий, А. Я. Кізима ; Терноп. акад. нар. госп-ва. Ін-т фінансів. – Т.: Карт-бланш, 2004. – 308 с.

64. Крисоватий А. І.Адміністрування податків в Україні: організація та напрям трансформації [Текст] : монографія / А. І. Крисоватий, Т. Л. Томнюк ; Терноп. нац. екон. ун-т. - Т.: ТНЕУ, 2012. - 211 с.

65. Крушельницька Т.А. Управління податковою системою України в умовах міжнародної економічної інтеграції [Текст]: монографія / Т. А. Крушельницька; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. - Донецьк: Юго-Восток, 2012. - 410 с.

66. Крючкова Н. М. Податкова політика в системі макроекономічного регулювання [Текст]: монографія / Н.М. Крючкова; ОНУ ім. І.І. Мечникова. - О: Астропринт, 2011. – 174 с.

67. Крючкова Н. М. Механізм податкового регулювання економічного розвитку України / Н.М. Крючкова // Вісник Одеського національного університету. – 2009. - Том 14, Вип. 15: Сер. «Економіка». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.onu.edu.ua:8080/handle/123456789/259>

68. Крючкова Н.М. Теорія і практика оподаткування в умовах інституціоналізації економічного розвитку / Економіка і управління в умовах глобальних трансформацій. [Текст]: кол. монографія / за ред. О.В. Горняк. – ОНУ імені І.І. Мечникова. – Одеса: Видавничий дім «Гельветика», 2013. – 372 с.

69. Kryuchkova N. Public finance of Ukraine in the context of institutional transformations // Středoevropský věstník pro vědu a výzkum. – Praha: Publishing house Education and Science, 2014. – NR 7 (9). – P.49-55.

70. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. – Вып. 1. – Петроград: Наука и школа, 1919. – 345 с.

71. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права. – Харьков: Издательство «Константа», 1996. – 280 с.
72. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків. //Право України. – 2003. - №11. – С.37-40.
73. Лебедев В.А. О поземельном налоге. – С.-Петербург: Типография Куна, 1868. – 155 с..
74. Литвинчук І. В. Податковий контроль: напрями удосконалення. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/>.
75. Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика: пер. с англ. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М.: Инфра-М, 2007. – XXXVI, 939 с.
76. Маршалл А. Основы экономической науки / А. Маршалл; пер. с англ. В. И. Бомкин и др. – М. : Эксмо, 2008. – 831 с.
77. Мельник В.М. Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи // Наук. вісн. Нац. ун-тудерж. податкової служби України (Економіка, право). – 2005. – №2 (29) / - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/2\(29\)/Podatky/Mel'nik.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/2(29)/Podatky/Mel'nik.php).
78. Мельник В. М. Механізм прямого оподаткування у фінансовій теорії / В. М. Мельник, Г. Л. Пенякова// Фінанси України. – 2009. –№ 5. – С. 66–77.
79. Мельник В.М. Генеза теорій податків / В.М. Мельник // Фінанси України. – 2004.- №8. – С.42-53.
80. Мельник В. М. Адміністрування податків в історичній ретроспективі / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 42–50.
81. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: [монографія] / В. М. Мельник; НАН України, ДУ «Ін-т економіки та прогнозування». - К.: Комп'ютерпрес, 2006. - 277 с.

82. Мельник В. М. Податковий борг в Україні: причини виникнення та методи скорочення / В.М. Мельник // Науковий вісник НАДПСУ. – 2006. – № 3. – С. 74–81.

83. Мельник В.М. Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи / В.Мельник // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2006. – № 3 (34). - С.31 - 38.

84. Мельник В.М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В.М. Мельник // Фінанси України, 2008. - № 9. – С. 3-9.

85. Мельник П.В. Розвиток податкової системи у перехідній економіці./ П.В.Мельник. – Ірпінь:Академія ДПС, 2001. – 320 с.

86. Мишустин М.В. Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: Монография.- М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005.- 252с.

87. Молдован О. Податки і збори: менше не завжди краще / О. Молдован// Економічна правда. - [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/11/15/256310/>

88. Налоги и налогообложение / под. ред. М. В Романовского, О. В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2003. – 576 с.

89. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Под ред. Д. Г. Черника. – 3 изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 348 с.

90. Налоговый менеджмент: уч. / [А.Г. Поршнев, Д.Г. Черник, Б.И. Замятин и др.]. – М. : ИНФА-М, 2003. – 420 с.

91. Нестеренко А.Н. Экономика и институциональная теория / РАН Ин-т экономики, Ин-т междунар. экон. и полит. исслед.; Отв. ред акад. Л.И. Абалкин. – М.: Эдиториал УРСС, 2002. – 416 с.

92. Обмеження щодо проведення перевірок суб'єктів господарювання. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovizmini-2015/obmejennya/>

93. Ожегов С.И. Словарь русского языка. - М., 1986. – 795 с.
94. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. – Вып. 1. – М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. – С.72.
95. Оспанов М. Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений: Монография./ СПб.: Санкт-Петербургский гос. ун-т экономики и финансов, 1997. – 425 с.
96. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
97. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.treasury.gov.ua
98. 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.
99. Паславська Р. Ю. Проблемні аспекти функціонування вітчизняної системи адміністрування податків / Р.Ю. Паславська // I Міжнародна наукова інтернет-конференція «Стратегічні орієнтири розвитку економіки України». – Львів, 2013. – С. 169-170.
100. Паславська Р. Особливості реформування податкової системи України в контексті євроінтеграції / Р. Паславська, В. Кміть // Формування ринкової економіки в Україні : наук. зб. – Львів: ЛНУ ім. І.Франка, 2010. – Вип. 21 (Фінансово-економічні перспективи розвитку України в умовах глобалізації). – С. 360-365.
101. Паславська Р.Ю. 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.
102. Паславська Р.Ю. Вплив макроекономічних факторів на фінансовий результат функціонування системи адміністрування податків / Р.Ю.Паславська // Вісник Львівського університету. Серія економічна. –

Львів: ЛНУ ім. І.Франка, 2012. – Вип. 48. – С. 245-252.

103. Паславська Р. Основні напрями реформування вітчизняної системи адміністрування податків / Р. Паславська // Формування ринкової економіки в Україні : наук. зб. – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2014. – Вип. 31. – Ч.2. – С.135-140.

104. Перонко И.А., Красницкий В.А. Налоговое администрирование. //Налоговый вестник. - 2000 - №10. - С.22 – 27.

105. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : моногр. / П. В. Мельник та ін.; ред. З. С. Варналій ; Держ. податкова адміністрація України, Нац. ун-т держ. податкової служби України, Н.-д. центр з проблем оподаткування. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.

106. Податковий індекс асоціації. <http://www.eba.com.ua/uk/about-eba/indices/tax-index>

107. Податковий кодекс України – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/2755-17

108. Податковий менеджмент: підруч. / Ю. Б. Іванов та ін. – К. : Знання, 2008. – 525 с.

109. Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практичне використання): Монографія / За заг. ред. Андрущенко В.Л., Мельника В.М. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2006. – 210 с.

110. Порядок обліку платників податків і зборів. Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. №1588. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>

111. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України № 726 від 24 грудня 2012 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.president.gov.ua/ru/.../15236.html

112. Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи: закон України від 04.07.2013 № 404-

VII - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/404-18/print1377768389270278>.

113. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України № 1085 від 09 грудня 2010 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: president.gov.ua/documents/12584.html

114. Проскура Е. П. Анализ эффективности администрирования налогового долга в Украине / Е. П. Проскура // Современный научный вестник: Научно-теоретический журнал. Серия: Экономические науки. Государственное управление. – 2013. – № 19(158). – С. 55–60.

115. Проскура Е. П. Особенности организации налогового администрирования в условиях посткризисного развития / Е.П. Проскура // Вопросы современной экономики: электронный науч. журн. – 2013. – № 2/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economic-journal.net/2013/07/111/>.

116. Проскура Е. П. Эффективность налогового администрирования: понятие и содержание / Е. П. Проскура // Современные технологии управления. – 2013. – № 07(31) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sovman.ru/all-numbers/archive-2013/july2013/item/176-03-31.html>.

117. Проскура К.П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації [Монографія]. – Київ: ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.

118. Проскура К.П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації – К.: ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.

119. Проскура К.П. Методологічні засади податкового адміністрування. // К.П.Проскура, О.М.Капустян/ Актуальні проблеми економіки. Гроші, фінанси і кредит. – 2012. - №136. – С.195 - 202

120. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів: дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / Тарас Олександрович

Проценко [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://studrada.com.ua/content/>.

121. Румянцева Е. Е. Новаяэкономическаяэнциклопедия : 3-е изд. / Е. Е. Румянцева. – М.: Инфра-М, 2008. – 826 с.

122. Румянцева Е. Е. Новаяэкономическаяэнциклопедия : 3-е изд. / Е. Е. Румянцева. – М. : Инфра-М, 2008. – 826 с.

123. Ручкіна В.М. Податкова культура в інституціональному аспекті розвитку податкової системи України. // В.М.Ручкіна. - Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. -- № 1. – 2013. – С.197-205.

124. Садеков А. А. Адміністрування податків: обґрунтування дефініції / А. А Садеков, В. М. Покинтелиця // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). - Ірпінь, 2009. - № 2 (45). - С. 114-118.

125. Самусевич Я.В. Концептуальні засади адміністрування податків в Україні. /Я.В.Самусевич // Вісник Університету банківської справи НБУ. – 2014. - №1. – С.48-51.

126. СелигманЭ., Струм Р. Этюды потеории обложения. - С.-Петербург: 1908.- С.91

127. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. // Право України. – 2002. – №2. – С. 34-38

128. Семченко О. Формуймо тренд на податкову культуру / О. Семченко// ВісникподатковоїслужбиУкраїни . - 2012. - №5. – С. 12-17.

129. Сергеев В. С.Принципат Тиберия//Вестник древней истории. - 1940.- №2 (11).- С.78-95.

130. Серебрянський Д. Оцінка ефективності адміністрування податків в Україні / Д. Серебрянський // Вісник університету ДПС України. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: - <http://ndi-fp.asta.edu.ua/newsView/47/>

131. Сibaгатуллина Л. Р. Совершенствование налогового контроля в современных условиях: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон.наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» /Л. Р. Сibaгатуллина. - Екатеринбург, 2008. - 27 с.

132. Система ключових індикаторів результативності діяльності органів Міністерства доходів і зборів України: монографія / [Бридун Є. В., Вдовиченко А. М., Зубрицький А. І., Кирилюк І. В., Маланушенко Є. Л., Серебрянський Д. М.] ; за заг. ред. А. М. Вдовиченка. – К.: Алерта, 2013. – 336 с.

133. Скрипник А. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні / А. Скрипник, Т. Паянок // Економіка України. – 2008. – № 4. – С. 29–42.

134. Скрипник А.В. Целевая функция администрирования налогов / А. В. Скрипник, Е. П. Проскура // Наук. вісн. Нац. ун-ту держ. податкової служби України (Економіка, право). – 2013. – № 1(60). – С. 156–165.

135. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт ; пер. з англ. О. Васильєва та ін. ; наук. ред. Є. Литвин. – К.: Port-Royal, 2001. – 594 с.

136. Соціальні аспекти податкової політики [Текст]: монографія / [Іванов Ю. Б. та ін.; за заг. ред. Іванова Ю. Б.]. - Х.: Вид. ХНЕУ, 2011. - 304 с.

137. Степанова Д.С. Проблематика адміністрування податків у фінансовій теорії / Д. С. Степанова // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – № 11 (219). - 2014. – С. 121-134.

138. Степанова Д.С. Ретроспективний аналіз оподаткування та адміністрування податків/ Д. С. Степанова, В.М. Мельник // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – Випуск 7. Частина 5. – 2014. – С.166-171 (особисто автору належить 0,5 д.а. – аналіз історії розвитку процесів адміністрування податків).

139. Степанова Д.С. Адміністрування податків: інституційний аналіз розвитку в Україні / Д. С. Степанова // Вісник ДДФА. - №1 – 2015. – С.154-163.
140. Stepanova D. S. Tax administration: analysis of theoretical approaches in modern financial theory / D. S. Stepanova // Економіка і управління. – №1. - 2015. – С. 109-115.
141. Степанова Д.С. Бюджетоутворюючі ефекти адміністрування податків в Україні / Д. С. Степанова // Ефективна економіка (електронне наукове фахове видання). - №7, 2015. - Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/>
142. Степанова Д.С. Соціально-економічні ефекти адміністрування податків в Україні / Д. С. Степанова // Глобальні та національні проблеми економіки (електронне наукове фахове видання). - №6. – 2015. - Режим доступу: <http://global-national.in.ua/>
143. Степанова Д.С. Методы достижения фискальных эффектов администрирования налогов / Д. С. Степанова // Современный научный вестник. Серия: Экономические науки. Государственное управление. (научно-теоретический и практический журнал) (Казахстан).- № 2 (133), 2015. – С. 15-20.
144. Степанова Д.С. Напрями удосконалення методів адміністрування податків в Україні / Д. С. Степанова // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні досягнення європейської науки – 2015». – Софія (Болгарія): Publishing house Education and Sciences r.o. / Бялгород-БГ ООД, 2015.
145. Степанова Д.С. Tax administration: approaches in modern financial theory / Д. С. Степанова // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Міжнародне економічне співробітництво: принципи, механізми, ефективність», Київ, 5-6 грудня 2014 року. – К.: ГО «Київський економічний науковий центр», 2014. – С.90-92.
146. Степанова Д.С. Проблематика визначення адміністрування

податків у фінансовій теорії / Д. С. Степанова // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми сталого розвитку економіки України в умовах інтеграційних процесів», Ужгород, 5-6 грудня 2014 року. – Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2014. – Ч 2.- С.141-143.

147. Степанова Д.С. Інституційний аналіз підсистеми адміністрування податків / Д. С. Степанова // Матеріали VII міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні питання економічних наук», Східноукраїнський інститут економіки та управління. У 2-х частинах. – Запоріжжя: ГО «СІЕУ», 2015. – Ч. 2. – С. 68-69.

148. Соколовська, А. М. Основи теорії податків: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / А. М. Соколовська. - К.: Кондор, 2010. - 326 с.

149. Стратегічне управління національним економічним розвитком: монографія: в 2 т. / . ред. О.В. Кендюхова. – Донецьк ДВНЗ ДонНТУ», 2013. – Т.2. – 392 с

150. Субтельний О. Історія України / О. Субтельний. – К.: Вид-во «Либідь», 1998. – 340 с.

151. Тарасов І.Т. Очерк науки финансового права. – Ярославль, 1883. – 710 с.

152. Тимченко О. М. Статуси податкового боргу: казуси класифікації / О.М.Тимченко // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: науковий збірник / ред. І. Г. Ткачук. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ Прикарпатського нац. ун-ту імені Василя Стефаника, 2008. – Вип. IV. –Т.2. – С.123 – 129.

153. Тишковська Н.Л. Податкова система в Україні: історико-правові аспекти становлення/ Н. Л. Тишковська // Трипільська цивілізація . - 2012. - № 7. - С. 78-84.

154. Тропіна В.Б. Бюджетно-податкове регулювання економіки України в кризових умовах / В.Б. Тропіна // Чернігівський науковий часопис. Серія 1, Економіка і управління. – 2013. - №1(4). – С.82-89.

155. Тропіна В.Б. Соціальні аспекти формування ефективної податкової політики / В.Б. Тропіна, Гонта О.І. // Вісник Київського національного університету імені Т. Шевченка. – Економіка. – 2012. – Вип.138. – С.5–8.

156. Тропіна В.Б. Фіскальне забезпечення реалізації соціальної функції держави в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / В.Б. Тропіна. - К., 2009. - 36 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis64r_81/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=ARD&P21DBN=ARD&Z21ID=&Image_file_name=DOC/2009/09tvbfdu.zip&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1

157. Фінанси зарубіжних корпорацій: навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни / В. М.Суторміна та ін. ; Держ. вищ. навч. закл. «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана». – К. : КНЕУ, 2008. – 218 с.

158. Фінанси: навчальний посібник. //За заг. ред. Меглаперідзе А.С.- К.: «Центр учбової літератури», 2013. - 420 с.

159. Французов Д. В. Организация налогового контроля в системе государственного регулирования: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством» / Д. В. Французов. - М., 2008. - 23 с.

160. Чередніченко А.П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України: Монографія. – К.: ТОВ «Видавництво «Аспект-Поліграф», 2005. – 204 с.

161. Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. – С.7-8.

162. Черномордов Л. И. Организационно-правовые методы и формы осуществления налогового контроля / Л. И. Чорномордов // Культура народов Причерноморья. Серия экономическая. - 2008. - № 144. - С. 57–61.

163. Шалімова Н.С. Концептуальні засади формування інформаційного середовища в процесі адміністрування податку з доходів

фізичних осіб. / Н.С.Шалімова, О.А. Магопець// Стратегічні пріоритети. – 2007. - №1. – С.113-119.

164. Шашкова Т.Н. Совершенствование системы планирования налогового контроля организаций: автореф. дис. на соискание учен. степени канд.экон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» /Т. Н. Шашкова. - М., 2007. - 24 с

165. Швабій К. І. Напрями підвищення ефективності адміністрування податків в Україні / К. І. Швабій, Ю. Д. Гусак // Фінансова система України : зб. наук. праць. - Острого: Видавництво «Національний університет «Острозька академія», - Вип. 10. - Ч. 1, 2008. - С.240 - 247.

166. Швабій К.І. Ефективність адміністрування податків в Україні: методологія та аналіз // Фінансова система України. Збірник наукових праць. – Острого: Видавництво НаУ «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – Ч. 3 – С. 521-527.

167. Шевчук О.А. Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика. //О.А.Шевчук. – Гроші, фінанси і кредит. - №2. – 2013. – С.73-76.

168. Шевчук О.А. Податковий контроль: сутнісно-змістовні характеристики / О. А. Шевчук // Экономика и управление. – 2011. – № 4. – С. 90–96.

169. Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: взимание и ответственность. // Р.А.Шепенко.- М.:ВолтерсКлувер, 2005. – 480 с.

170. Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И.А. Майбутова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – 432 с.

171. Юрий С. И. Диалектика аксиомы фискального выбора / С. И. Юрий, О. М. Десятнюк // Налогообложение: проблемы науки и практики: монография / Харьков: ИНЖЭК, 2007. – 336 с.

172. Яковлєва А. М. Мінімізація податкового боргу: фіскальні ефекти та адміністративні важелі : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.08 / А. М. Яковлєва. – К., 2012. – 20 с.

173. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И.И. Янжул; сост. А.А. Ялбулганов; науч. ред., вступ. ст. А. Н. Козырин. – М.: Статут, 2002. – 555 с.
174. Яременко О. М. Зарубіжний досвід боротьби з ухиленням від оподаткування / О. М. Яременко // Зб. наук. праць Н.-д. ін-ту фін. права за 2012 р. – К.: Алерта. – 2013. – 313 с.
175. Classics in the Theory of Public Finance [Text]. - [S. p.]: St. Martin's Press, 1994. - 244 p.
176. Laffer A. The Laffer Curve: Past, Present, and Future / A. Laffer. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://news.heartland.org/sites/all/modules/custom/heartland_migration/files/pdfs/15245.pdf
177. North D.C. Institutions, institutional change and economic performance. Cambridge, 1990. – P. 40.
178. Seligman E.R.A. The Shifting and Incidence of Taxation. - New York: The Macmillan Company, 1899. - XII, 337 p.

ДОДАТКИ

Додаток А

Динаміка податкових надходжень за плановими показниками виконання зведеного бюджету України, млрд. грн.

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Податкові надходження	232,47	240,64	243,74	330,61	397,50	378,99	387,16
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	90,44	89,05	92,83	109,11	128,83	136,61	121,45
Податок на доходи фізичних осіб	47,72	46,09	52,26	61,17	70,20	78,16	80,84
Податок на прибуток підприємств	42,71	42,96	40,56	47,93	58,63	58,44	40,61
Податки на власність	1,54	1,75	1,77	0,51	0,48	0,58	0,40
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	9,49	12,08	14,41	15,70	17,64	30,13	38,02
Плата за землю	6,47	8,68	10,29	11,79	12,98	14,28	13,99
Внутрішні податки на товари та послуги	115,24	123,55	122,41	166,04	206,99	177,74	189,14
Податок на додану вартість	99,29	97,64	90,69	128,45	164,12	135,67	142,95
Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	49,14	50,06	53,50	76,02	95,04	91,16	91,11
Податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів	82,74	84,09	81,10	89,81	116,34	103,36	109,53
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	11,22	19,56	26,03	31,64	32,58	32,04	33,18
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	12,59	10,89	8,97	12,41	13,09	15,32	15,70
Ввізне мито	12,09	10,38	8,39	10,24	12,70	15,07	15,62
Вивізне мито	0,36	0,29	0,37	0,21	0,39		0,79
Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів				0,21	0,37	0,096	0,18
Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси				20,85	21,40	6,60	6,44
Місцеві податки і збори	0,86	0,84	0,84	2,33	4,49	6,41	7,91
Єдиний податок	1,81	1,82	1,81	1,79	3,88	5,74	7,21
Інші податки та збори	3,15	3,29	3,33	3,62	4,54	5,57	8,09
Разом доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів)	306,27	324,69	325,41	396,09	479,01	470,65	490,85

Додаток Б

Динаміка податкових надходжень за фактичними показниками виконання зведеного бюджету України, млрд. грн..

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Податкові надходження	227,16	208,07	234,44	334,69	360,56	353,96	367,51
Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	93,75	77,53	91,38	115,32	123,88	127,14	115,40
Податок на доходи фізичних осіб	45,89	44,48	51,02	60,22	68,09	72,15	75,20
Податок на прибуток підприємств	47,85	33,04	40,35	55,09	55,79	54,99	40,20
Податки на власність	1,55	1,53	1,91	0,67	0,68	0,57	0,39
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	9,29	11,23	12,71	14,82	17,53	28,86	33,59
Плата за землю	6,68	8,36	9,53	10,70	12,58	12,80	12,08
Внутрішні податки на товари та послуги	107,03	107,68	115,93	164,01	177,25	164,93	184,12
Податок на додану вартість	92,08	84,59	86,31	130,09	138,82	128,27	139,02
Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	45,01	45,92	53,63	76,17	82,69	84,54	81,24
Податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів	81,01	73,15	73,35	96,02	101,60	96,54	107,28
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	10,23	17,93	23,71	26,09	28,66	27,72	28,24
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	12,30	6,92	9,07	11,77	13,18	13,34	12,61
Ввізне мито	11,93	6,32	8,55	10,46	12,98	13,26	12,38
Вивізне мито	0,19	0,38	0,29	0,13	0,20		0,22
Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів				0,04	0,002	-0,002	0,48
Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси				21,14	17,65	5,70	5,98
Місцеві податки і збори	0,81	0,81	0,82	2,50	5,45	7,31	8,05
Єдиний податок	1,85	1,76	1,89	1,98	4,81	6,64	7,41
Інші податки та збори	3,22	3,15	3,43	4,38	4,90	6,08	7,33
Разом доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів)	297,89	272,96	314,50	398,55	445,52	442,78	456,06

Додаток В

**Нормовані значення показників бюджетоутворюючих наслідків адміністрування
податків в Україні**

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Рівень виконання по податкових надходженнях, %	-1,47194	-1,11658	-1,08952	-1,30028	-1,30267	-1,29729	0,69567
Темп зростання (зниження) донарахувань за результатами контрольної роботи, %	1,0792802	1,682073	0,696239	-0,23971	0,452184	1,010745	1,010024
Темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу, %	0,6053804	0,810491	0,517892	1,030411	1,374515	1,115961	1,286688
Коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, %	0,7425619	-0,12026	1,601692	0,572962	-0,14976	-0,2608	-0,32919
Рівень погашення податкового боргу, %	0,07447	-0,61762	-0,84372	-0,27805	-0,09879	-0,21379	-0,39134
Коефіцієнт затратності адміністрування податків, %	-1,396758	-1,06861	-1,04161	-1,2507	-1,26141	-1,25946	-1,17181
Питома вага обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень, %	-1,373953	-0,95186	-0,94089	-1,12139	-1,21529	-1,18536	-1,09904

Розраховано автором за результатами дослідження

Результати побудови економетричної моделі бюджетоутворюючих наслідків
адміністрування податків в Україні на базі програмного забезпечення Gretl

Використані спостереження 2008-2014 (T = 7)

Залежна змінна: N

<i>Незалежні змінні</i>	<i>Коефіцієнт</i>	<i>Ст. похибка</i>
N1	-1,7341	0
N2	-0,503513	0
N3	0,93809	0
N4	0,0237114	0
N5	2,40906	0
N6	-34,9008	0
N7	16,7775	0

Середнє залежних змінних	26,12714	Ст. відхилення зал.змінних	7,228247
Сумма кв. залишків	0,000000	Ст. похибка моделі	0,000000
R-квадрат	1,000000	Випр.. R-квадрат	NA

Додаток Д

**Нормовані значення показників соціально-економічних ефектів адміністрування
податків в Україні**

Показник / рік	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Темп приросту кількості наданих письмових та усних податкових консультацій, %	-0,8294734	-0,466824	-0,8142257	0,9284978	-0,7665505	-0,4004813	- 1,0941224
Темп приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів, %	0,25459085	-0,226466	0,7703542	-0,0961848	-1,1502173	-0,4521518	-0,513768
Темп приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників, %	-0,3531421	-0,380824	1,4621297	-0,0800735	-1,1658771	-0,4521518	-0,513768
Темп зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування, %	1,04300122	-0,48667	-1,2340212	-0,8050847	0,2591708	-0,4295017	- 0,4458542
Темп приросту суми податкових надходжень на 1 податкову виплату, %	-0,7801978	-0,532978	-0,4358186	0,8092737	0,9074893	2,25665345	0,3351547
Темп приросту суми акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік), %	1,60145856	2,245474	0,7821794	0,9510537	0,9129703	-0,165487	1,9743471
Темп приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу, %	-0,9280247	-0,151492	-0,5304204	-1,707321	1,0030145	-0,3565968	0,2579799

Розраховано автором за результатами дослідження

Результати побудови економетричної моделі соціально-економічних ефектів
адміністрування податків в Україні на базі програмного забезпечення Gretl

Використані спостереження 2008-2014 (T = 7)

Залежна змінна: N

<i>Незалежні змінні</i>	<i>коефіцієнт</i>	<i>Ст. похибка</i>
N1	-0,07479	0
N2	-4,65279	0
N3	3,70555	0
N4	2,42173	0
N5	-0,00375605	0
N6	0,4386	0
N7	-0,337892	0

Середнє залежних змінних	11,32857	Ст. відхилення зал.змінних	8,496021
Сумма кв. залишків	0,000000	Ст. похибка моделі	0,000000
R-квадрат	1,000000	Випр.. R-квадрат	NA

Короткостроковий прогноз показників бюджетоутворюючих наслідків адміністрування податків
в Україні на 2015-2017 рр.

Показник / рік	2015	2016	2017		$y = 0,0004x + 94,373$
Рівень виконання по податкових надходженнях, %	94,3762	94,3766	94,377	$R^2 = 3E-08$	$y = -11,625x + 161,06$
Темп зростання (зниження) донарахувань за результатами контрольної роботи, %	68,06	56,435	44,81	$R^2 = 0,2808$	$y = -1,1536x + 120,53$
Темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу, %	111,3012	110,1476	108,994	$R^2 = 0,0264$	$y = -16,479x + 156,33$
Коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, %	24,498	8,019	-8,46	$R^2 = 0,2603$	$y = -2,7071x + 56,286$
Рівень погашення податкового боргу, %	34,6292	31,9221	29,215	$R^2 = 0,08$	$y = -0,445x + 4,4243$
Коефіцієнт затратності адміністрування податків, %	0,8643	0,4193	-0,0257	$R^2 = 0,6878$	$y = -0,725x + 10,014$
Питома вага обсягів неефективного використання бюджетних коштів в обсязі податкових надходжень, %	4,214	3,489	2,764	$R^2 = 0,2191$	$y = 0,0004x + 94,373$

Розраховано автором за результатами дослідження

Додаток 3

Короткостроковий прогноз показників соціально-економічних ефектів адміністрування податків

в Україні на 2015-2017 рр.

Показник / рік	2015	2016	2017		
Темп приросту кількості наданих письмових та усних податкових консультацій, %	-11,9138	-14,8959	-17,878	$R^2 = 0,0486$	$y = -2,9821x + 11,943$
Темп приросту кількості письмових звернень громадян до податкових органів, %	-20,4574	-25,7467	-31,036	$R^2 = 0,1926$	$y = -5,2893x + 21,857$
Темп приросту кількості наданих податковими органами роз'яснень на звернення податкоплатників, %	-18,443	-23,268	-28,093	$R^2 = 0,1305$	$y = -4,825x + 20,157$
Темп зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування, %	-11,0003	-13,1182	-15,2361	$R^2 = 0,464$	$y = -2,1179x + 5,9429$
Темп приросту суми податкових надходжень на 1 податкову виплату, %	174,23	202,023	229,816	$R^2 = 0,1886$	$y = 27,793x - 48,114$
Темп приросту суми акумульованих податкових надходжень за 1 годину (на рік), %	21,2716	16,1823	11,093	$R^2 = 0,0848$	$y = -5,0893x + 61,986$
Темп приросту рівня соціальної відповідальності бізнесу, %	2,6146	2,9075	3,2004	$R^2 = 0,0027$	$y = 0,2929x + 0,2714$

Розраховано автором за результатами дослідження