



ОПОДАТКУВАННЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ З ВИСОКИМ РІВНЕМ ДОХОДІВ НА ЗАСАДАХ ФІСКАЛЬНОГО ПАРТНЕРСТВА

TAXATION OF INDIVIDUALS WITH HIGH INCOMES BASED ON THE FISCAL PARTNERSHIP



Ганна КОТИНА,
кандидат економічних наук,
Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана

Ganna KOTINA,
Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman

Алла СЛАВКОВА,
Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана

Alla SLAVKOVA,
Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman



Марина СТЕПУРА,
кандидат економічних наук,
Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана



Maryna STEPURA,
Kyiv National Economic University named after
Vadym Hetman

Дослідженням проблем узгодження взаємовідносин між платниками податків і державою займалася значна кількість вітчизняних учених [1-7]. Віддаючи належне науковцям, необхідно зазначити, що ця проблема актуальна й на сьогодні. Вітчизняними органами державної податкової служби значна увага приділяється створенню комфортних умов для платників податків, оскільки законослухняний і добросовісний платник «удостоєний» володіти найвищим статусом. Однак водночас відбувається посилення адміністративного тиску на платників податків, однією з причин якого є ухилення від сплати податків. На думку деяких фахівців, таке ухилення зумовлене не тільки податковою культурою, а й «відносинами між податковими органами і платниками, що характеризуються вибіркоким ставленням до платників податків» [8, с. 36].

Причинами, які не дозволяють досягти повного налагодження взаємовідносин платників податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та органів податкової служби, є: бюрократичність та невідповідність реаліям часу засад податкового адміністрування; часті зміни в податковому законодавстві; невідповідність правового статусу платників та контролюючих органів, а також відсутність між ними зворотного зв'язку; каральний характер податкової системи; відсутність гласності в реалізації податкової політики держави та інформації про ефективне використання фінансових ресурсів та ін. [9, с. 168]. За різними міжнародними оцінками та експертними висновками, взаємовідносини між платниками податків та податковими органами України є непрозорими й надмірно бюрократизованими. Чинні механізми державного управління у сфері оподаткування суттєво знижують ефективність процесу адміністрування ПДФО та рівень національної податкової конкуренції. Державна політика у сфері особистого прибуткового оподаткування залишається неефективною. Досі в Україні не лише не створено раціональної податкової системи загалом та систему фіскального адміністрування ПДФО, але й не сформовано також механізму податкової взаємодії держави та платників податків, тобто фіскального партнерства.

Існує думка, що суб'єкти оподаткування не можуть бути партнерами, оскільки податкові відносини між ними є одностороннім рухом вартості, а тому регламентуються й контролюються державою [5, с. 14]. Характеризуючи податкові інтереси окремого суб'єкта абстраговано від

інших, можна спостерігати його зацікавленість сплачувати мінімум податків. В інтересах держави – отримати найбільше доходів для фінансування суспільних благ. Вигода ж для платника податку й держави проявляється у зовсім протилежних позиціях [3, с. 30-31]. Отже, проблема співвідношення інтересів держави та фізичних осіб має подвійний характер: або ПДФО сплачується державі в повному обсязі, або знаходяться різні шляхи для мінімізації та ухилення від оподаткування. І останнє, частіше, переважає.

Метою статті є гармонізація взаємовідносин між платниками ПДФО і державою на основі запровадження індивідуального підходу до їх податкового супроводу, використовуючи світовий досвід оподаткування великих платників податків, через перерозподіл податкового навантаження на фізичних осіб з високим рівнем доходів для зменшення ухилення від оподаткування та підвищення податкової культури платників.

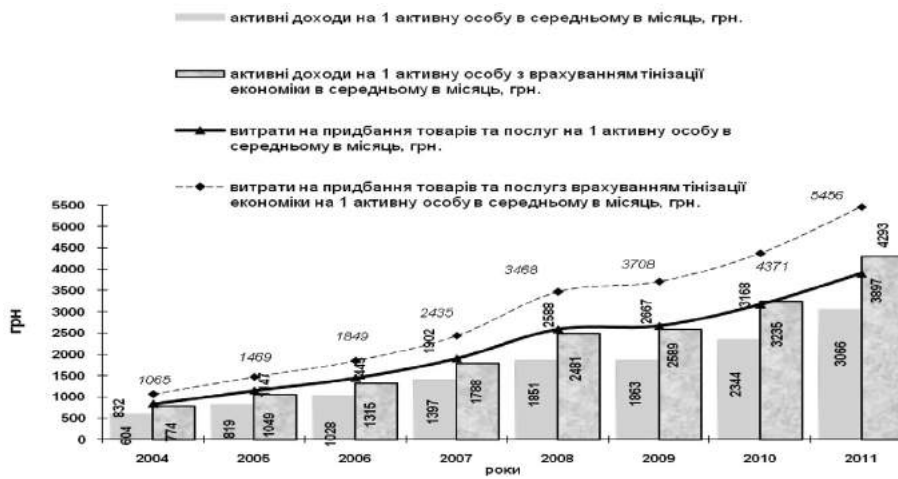
Сучасна світова практика організації фіскальної взаємодії держави й суспільства ґрунтується на багатому досвіді, накопиченому протягом століть. Це є запорукою високої податкової культури у взаємовідносинах податкових органів держави та платників податків. Важливими чинниками забезпечення такої сприятливої податкової атмосфери є високий рівень демократизації суспільства та домінуючий статус правової держави. У таких умовах відбувається добровільна сплата особистого прибуткового податку, оскільки в іншому разі платники усвідомлюють неминучість покарання. Від узгодженості державних інтересів та інтересів платників податків залежить ефективне проведення податкової політики та її спрямованість на суспільний розвиток і забезпечення умов для економічного зростання.

Останнім часом у напрямі взаємодії платників податків та податкової служби реалізований комплекс заходів, які

Досліджено проблеми узгодження взаємовідносин між платниками податків і державою в процесі справляння особистого прибуткового податку та забезпечення прав і обов'язків платників. Систематизовано платників за рівнем доходу та фіскального значення. Обґрунтовано необхідність запровадження індивідуального підходу до обслуговування платників з високим рівнем доходів, визначено критерії їх відбору на основі світового досвіду оподаткування великих платників податків. Запропоновано структуру та принципи організації податкового супроводу платників з високим рівнем доходів у системі єдиного офісу обслуговування великих платників податків в Україні.

The problems of coordination of relationship between taxpayers and the state in the process of collecting personal income tax and promotion of taxpayers' rights and obligations have been investigated. PIT payers in terms of revenue and fiscal value have been systematized. The necessity of introducing an individual approach to high-income taxpayers has been grounded. The criteria for their selection on the basis of international experience in taxing big taxpayers have been determined. The structure and principles of tax assistance of high-income taxpayers in the system of a single big taxpayer's assistance service in Ukraine have been developed.

Рис. 1. Активні доходи та споживчі витрати на одну активну особу в середньому на місяць за період з 2004 по 2011 роки



Джерело: розраховано та побудовано за даними Державної служби статистики України та Міністерства економічного розвитку і торгівлі України

спрямовані на забезпечення добровільної сплати податків, обмеження тіньової економіки, підвищення рівня контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати податків. Це, на думку деяких фахівців, сприяло позитивним результатам [10, с. 239]. Водночас реалізація інтересів платників ПДФО спирається на податкові права, які в процесі поширення податкової культури та розширення обсягу прав і свобод платників, підвищення рівня їхнього захисту є безперечною гарантією дотримання законності при справлянні особистого прибуткового податку та забезпечення прав і обов'язків платників. У цьому контексті, на нашу думку, першочергово доцільно звернути увагу на платників податку з високим рівнем доходів (ПВД).

Враховуючи суттєву диференціацію доходів громадян, можна виділити три групи платників податку за рівнем доходу та фіскального значення:

- низький рівень доходу. До такої групи відносяться малозабезпечені верстви населення — фізичні особи, що отримують заробітну плату в розмірі нижче середнього по Україні та користаються податковою соціальною пільгою. У 2011 році середня заробітна плата становила 2633 грн. у місяць, тому осіб з доходом до 2 мінімальних заробітних плат (МЗП) (1 МЗП на 01.01.2012 встановлена на рівні 1134 грн.) ми відносимо до групи з низьким рівнем доходу;

- середній рівень доходу. Громадяни цієї групи отримують заробітну плату середню або вище середньої по Україні — у розмірі від 2 до 8 МЗП. Податок з доходів таких платників формує значну частину надходжень ПДФО (за даними Державної податкової служби України, близько 40%), тому оподатковуються такі доходи відповідно чинному законодавству;

- високий рівень доходу. Фізичні особи, які відносяться до цієї групи, отримують доходи (з урахуванням тіньових), що покривають споживчі витрати вище середнього по Україні рівня (рис. 1). Так, згідно з даними Державної служби статистики України та Міністерства економічного розвитку і торгівлі України середній рівень активних доходів по Україні на місяць на одну особу становить близько 2,5 МЗП, а з урахуванням рівня тінізації економіки — 3 МЗП. Враховуючи те, що офіційний рівень тінізації економіки України може значно відрізнятись від реально існуючого (офіційний рівень тінізації в Україні підвищився з 1,28% у 2004 році до 1,38% у 2010 [11, с. 9], а неофіційний — у два рази вище), а також для покриття реального рівня споживчих витрат активного населення, пропонуємо визначити високий рівень доходів в обсязі, що перевищує 8 МЗП на місяць. До таких доходів необхідно застосувати активно зростаючу прогресію для наповнення доходів бюджету.

Світова податкова практика підтвердила, що від застосування спеціальних заходів у роботі з великими платниками податків (ВПП)

держава може мати значну користь, оскільки відносно незначна кількість платників податків забезпечує великий відсоток від загального обсягу доходів. Крім того, досвід обслуговування категорії великих платників у світі приніс позитивні результати: це й поліпшення знань про великих платників податків, про їхню діяльність, і підвищення якості податкової звітності; перевірки стали більш ефективними й спрямованими на певні сектори економіки. Кадровий потенціал у спеціалізованих інспекціях більш кваліфікований, що дозволяє вирішувати більш складні проблеми, а платники — одержувати більш якісні послуги.

В Україні згідно з вимогами Податкового кодексу України ВПП — це «юридична особа, обсяг доходу якої від усіх видів діяльності за чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що

контролюються органами ДПС, за аналогічний період перевищує дванадцять мільйонів гривень» [12, пп. 14.1.24]. ВПП, питома вага яких у загальній кількості зареєстрованих платників податків (юридичних осіб) становить лише 0,13%, забезпечують лівову частку — дві третини податкових надходжень до бюджету.

Реєстр великих платників податків містить у собі 1380 платників. Він затверджений наказом ДПС України від 14.09.2011 р. №4. Основна кількість підприємств великого бізнесу зосереджена в Києві — 44%. Слід чітко усвідомити, що успішна співпраця податкових органів та великого бізнесу й відповідно зростання обсягів сплати податків та зборів до бюджету досягається насамперед завдяки добровільній сплаті та налагодженню партнерських взаємовідносин між бізнесом та владою, а не за рахунок фіскального тиску.

Що стосується заможних фізичних осіб, то, за висновками професора В.М. Мельника, ПДФО має недосконалий внутрішній механізм, що спричинює неможливість здійснити перерозподіл надвисоких доходів [13, с. 47]. На відміну від розвинутих країн, де основними платниками є саме заможні громадяни, в Україні основними платниками особистого прибуткового податку є доходи на рівні двох-трьох прожиткових мінімумів [14, с. 218]. Отже, перенесення податкового тягаря на фізичних осіб, які мають надвисокі доходи, з поступовим виведенням таких доходів із тіні, має актуальність і є визначальним напрямом модернізації ПДФО на сучасному етапі.

Аналізуючи світовий досвід щодо організаційної структури великих платників податків, заснованої головним чином на типах платників, та вітчизняну практику оподаткування ВПП, можна сформулювати критерії відбору платників-фізичних осіб з високими доходами. Так, критеріями віднесення платників до групи великих платників податків — юридичних осіб згідно з вітчизняним податковим законодавством є обсяг доходу від усіх видів діяльності та загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків. Водночас слід зауважити, що в різних країнах є особливості у визначенні критеріїв великих платників податків. Основними критеріями, які застосовуються в світовій практиці, є обсяг доходу від усіх видів діяльності, вартість активів, прибуток, кількість найманих працівників і відповідний податок до сплати. При цьому використання даних критеріїв не однаково в різних країнах. У деяких однакові критерії застосовуються для всіх видів підприємницької діяльності і типів валових доходів (державних доходів), тоді як в інших країнах різні критерії застосовуються в залежності від підприємницької діяльності, типу податку і цілей податкової адміністрації. Також у деяких країнах критерії визначення великих платників податків для адміністрування й управління відрізняються від критеріїв з метою аудиту. Так, у Великобританії вибір критеріїв базується на типі податку: для корпоративного податку (доходи)



критеріями є аналіз ризиків або розмір і складність бухгалтерського обліку, організація та бізнесу, а також поведінка стосовно податкового планування й ухилення від сплати податків; для зарплат і внесків до бюджету критерієм є кількість найманих осіб; для податку на доходи від продажу нафти не існує жодних критеріїв, але всі підприємства, що зареєструвалися як такі, які працюють у цій сфері, вважаються великими; для ПДВ, акцизів, мит і екологічного податку критерієм є так звана ПДВ-продуктивність, тобто сплачений податок. У Німеччині, наприклад, обсяг отриманого доходу і прибуток є критеріями для визначення великого платника податків в торговому, промисловому секторі та секторі незалежних професій; обсяг отриманого доходу – це критерій для страхових компаній і неприбуткових організацій; прибуток і активи – це критерії для банків і сільськогосподарських підприємств, тоді як до заможних осіб застосовується критерій позитивного прибутку. Так, у деяких країнах є особливі критерії. У Франції компанія вважається великим платником податків, якщо вона внесена до податкових норм або є членом внутрішнього податкового об'єднання. У Фінляндії всі європейські компанії, створені як «Європейські Товариства» (SE), вважаються великими платниками податків.

Отже, на нашу думку, до критеріїв ідентифікації платників з високим рівнем доходу слід віднести такі:

1) рівень систематичних активних доходів — понад 100 МЗП за попередній звітний податковий період. Високий рівень доходу визначається від 8 МЗП на місяць, що дає таким платникам можливість покривати свої сложивчі потреби вище середнього по Україні рівня. За податковий період, який становить 12 місяців, такий дохід до- ривнює понад 100 МЗП;

2) обсяг податкових зобов'язань за активними доходами платника податку — понад 25 МЗП за попередній звітний податковий період. Виходячи з того, що середній рівень податкових зобов'язань з активних доходів платника податку з високим рівнем доходу сягає 25%¹, таке податкове навантаження припадає на доходи в розмірі 16 МЗП, отже, при отриманні такого рівня доходу платник податку може бути віднесений до групи великих платників податку;

3) обов'язкова сплата майнових податків та податків на розкіш такими платниками податків. Чинне податкове законодавство передбачає оподаткування майна громадян, зокрема транспортних засобів, земельних ділянок, нерухомості, відмінної від земельної ділянки (з 01.01.2012). Останнє передбачено застосовувати до квартир площею понад 120 кв. м і будинків понад 250 кв. м. Для нашого критерію більше підходить законопроект про податок на розкіш [15], що передбачає обкладати нерухомість і різні предмети розкоші. Зокрема, за площу квартири, що перевищує 300 м², житлові будинки понад 600 м², земельні ділянки (у селі, яку використано для будівництва житла, площею понад 0,75 га, у селищі — 0,45 га, у місті — 0,3 га, для індивідуального дачного будівництва — 0,3 га), авто з об'ємом двигуна від 4000 см³, мотоцикли з об'ємом двигуна понад 800 см³, човен з потужністю двигуна понад 55 кВт, літак і вертоліт та інші предмети розкоші (дорогоцінності, зброю тощо, якщо вони перевищують 2000 євро; одяг предмети мистецтва, антикваріат тощо, дорожче 3000 євро). Такі витрати не можуть собі дозволити платники з низькими та середніми доходами, а отже, такий критерій може слугувати для відбору в групу платників з великими доходами.

Criteria for identifying high income taxpayers include the following:

1) the level of systematic active income - more than 100 minimum wages for the previous reporting tax period.

2) the amount of tax liability for the active income - over 25 minimum wages for the previous reporting tax period.

3) required payment of property taxes and taxes on luxury.

При визначенні фізичної особи як платника з високим рівнем доходів необхідно враховувати одночасно більше двох критеріїв, перший з яких є основним. Існує думка вчених та фахівців, що за високої ставки податку фізичні особи будуть ухилятися від виконання свого обов'язку сплачувати податки. По-перше, як влучно зауважив

вітчизняний учений І.Патлаєвський стосовно справедливого розподілу податків між громадянами, «кожний громадянин зобов'язаний жертвувати на користь держави в міру своїх сил та здібностей та в міру потреб самої держави» [16, с. 287]. Свою позицію він підтверджує словами А.Сміта, який зазначав, що «не може бути нерозсудливості в тому, що багаті беруть участь у видатках держави не тільки в розмірах свого доходу, а й дещо більше проти нього» [16, с. 293]. По-друге, ухилення від сплати податків – явище об'єктивне і не має прямої взаємозалежності між підвищенням ставки податку та збільшенням обсягів ухилення від податків. З таким явищем необхідно боротися шляхом, зокрема: 1) індивідуального підходу до платників податків; 2) належного податкового контролю.

Досліджуючи діяльність спеціалізованої державної податкової інспекції (СДПІ) по роботі з великими платниками податків — юридичними особами, виділимо принципи, на яких базується їх діяльність:

1. Обслуговування платників податків, які платять значні суми податків.

2. Індивідуальний підхід до кожного великого платника податків і підвищення якості рівня обслуговування й супроводження.

3. Налагодження партнерських взаємовідносин між СДПІ і великим платником податків.

4. Попередження фактів неплатоспроможності й ухилення від сплати податків, забезпечення їх добросовісної сплати [17, с. 49].

Аналізуючи вищезазначені принципи та досвід шведської практики «опіки» платника податків [18, с. 304], вважаємо, що ефективна робота податкових органів з платниками податків — фізичними особами, які мають високий рівень доходів, має базуватись на вищезазначених принципах та бути модифікованою саме під платників податків — фізичних осіб, а саме:

□ принцип індивідуального підходу до кожного платника податків, що включає в себе, зокрема, підвищення якості обслуговування таких платників; їх податкове супроводження; надання своєчасних та повних конфіденціальних консультацій, у т. ч. перед заповненням податкових декларацій, зокрема у випадку, якщо існує складність у визначенні правил стягнення податків або можливі невизначені результати оподаткування (наприклад, випадки неоднозначного тлумачення законодавства); створення електронних сторінок та відповідних ключів доступу для платників з високим рівнем доходів; впровадження для таких платників простих та зручних процедур подачі декларацій та здійснення платежів;

□ принцип партнерських взаємовідносин між податковими органами та платником податків і забезпечення їх добровільної сплати податку, що буде діяти через нормативно закріплені критерії відбору даної групи платників податків; впровадження спрощеної системи постановки та зняття з обліку такої групи платників; досягнення домовленості з платником податків стосовно добровільності та правильності виконання ним своїх податкових зобов'язань (укладання угоди, протоколу про наміри тощо);

□ принцип попередження фактів неплатоспроможності та ухилення від сплати податків можливий за умови ефективних методів оцінки й розрахунку реальних сукупних доходів фізичних осіб — платників з високим рівнем доходів.

Урахування зазначених принципів дає можливість забезпечення фіскального ефекту від платників — фізичних осіб з високим рівнем доходу. Однак необхідно визначити, в яких органах податкової служби (на якому рівні) буде проводитись безпосередня робота щодо податкового супроводу таких платників.

На початку 2012 року Кабінетом Міністрів України прийнято постанову №42 «Про утворення Центрального офісу з обслуговування великих платників податків». Згідно з цією постановою Центральний офіс утворений як окружна державна податкова служба на базі СДПІ по роботі з ВПП у м. Києві. Замість 11 СДПІ, які були створені за голландською технологією та діють на сьогодні в Україні, сформовано 6 регіональних відділень Офісу з обслуговування великих платників податків (АР Крим, Одеса, Дніпропетровськ, Донецьк, Львів, Харків),

які будуть обслуговувати всіх великих платників податків країни. Факт створення Центрального офісу – це дотримання рекомендацій міжнародних експертів, зокрема Світового банку й Міжнародного валютного фонду, в рамках заявленого курсу на інтеграцію до Європи. Запровадження центрального Офісу великих платників дозволяє стандартизувати процедури, поліпшити методологію обслуговування, дати якнайбільше сервісних послуг великому платникові й максимально уникнути ризиків у наповненні державного бюджету. Стратегія, яка нині формується навколо Офісу великих платників, передбачає на першому етапі обслуговування юридичних осіб, а на другому – включення та обслуговування на такому ж сервісі великих платників – фізичних осіб.

На нашу думку, податковий супровід фізичних осіб з високими доходами повинен здійснюватись на рівні органів ДПС України міст обласного значення (регіональні відділення Офісу з обслуговування великих платників податків в Одесі, Дніпропетровську, Донецьку, Львові, Харкові) та органів ДПС Києва та Севастополя. Зведена інформація буде надходити в єдиний Офіс великих платників до Державної податкової служби України. Основним фактором такого відбору регіонів для створення СДПІ був податковий потенціал підприємств, розташованих у такому регіоні. Саме в цих регіонах зосереджений великий капітал не тільки юридичних, а й фізичних осіб, які мають високий рівень доходу. Тому, на нашу думку, необхідно розподілити та згрупувати регіони України таким чином, щоб врахувати всіх потенційно можливих платників з високим рівнем доходу. При регіональному розподілі податкового супроводження платників податків з високими доходами в Україні доцільно виділити центри органів податкової служби в областях, які будуть обслуговувати платників податків — фізичних осіб з високим рівнем доходів, що стоять на обліку в наступних регіонах (рис. 2).

Податковий супровід платників з високим рівнем доходу, на нашу думку, має здійснювати експертна комісія, до якої входять провідні фахівці за кожним напрямом податкової роботи на рівні органів Державної податкової служби України міст обласного значення. Для економії бюджетних коштів (щоб не збільшувати видатки бюджету на фінансування окремих структур, які будуть займатися податковим супроводом таких платників), пропонуємо включити до експертної комісії провідних фахівців зі складу працюючих у визначених податкових інспекціях. Враховуючи, що загальна кількість платників з високим рівнем доходу в Україні становить у середньому 105 тис. осіб, на одну податкову інспекцію (адміністрацію) припадає близько 15 тис. осіб.

У рамках роботи єдиного Офісу застосовуються такі технології взаємодії, як:

- електронний аудит (Е-аудит), який включає обробку спеціалізованим програмним забезпеченням з поглибленими основами статистики й статистичного аналізу бухгалтерського обліку платника податків;

- створення «електронного кабінету» платника податків, де буде триматися максимальний обсяг податкової інформації для нього;

- впровадження «горизонтального моніторингу», механізм здійснення якого передбачає активну участь платника податків у процесі проведення податкового контролю.

Отже, для більш ефективної та якісної роботи з платниками — фізичними особами з високим рівнем доходів таких фахівців необхідно наділити функціями за кожним напрямом податкової роботи, основними з яких є:

в обліковій роботі:

- визначення платників податків — фізичних осіб з високим рівнем доходу відповідно до нормативно закріплених критеріїв відбору;
- формування та ведення окремого реєстру платників та податкових надходжень;

- спрощення системи постановки та зняття з обліку таких платників шляхом щорічного моніторингу;

- встановлення безконтактних засобів взаємодії між платником і працівниками податкових органів;

у масово-роз'яснювальній роботі:

- надання повної, достовірної інформації щодо роз'яснень податкового законодавства з використанням Єдиної бази податкових знань;

- створення податковими органами електронних сторінок та відповідних ключів доступу для платників з високим рівнем доходів;

- впровадження інструкцій, методичних рекомендацій та інших нормативно-правових актів та контроль за їх правильним застосуванням платниками з високим рівнем доходу;

- надання безоплатних послуг щодо заповнення річної податкової декларації платником з високим рівнем доходів відповідно до запиту платника в письмовій (або електронній) формі;

- проведення податкового аудиту з урахуванням фінансово-майнового стану платника податку як консультативного та превентивного заходу;

- виявлення, узагальнення та аналіз причин надходження скарги (заяви) платника податків та надання відповідей на них;

у контрольно-перевірочній роботі:

- приймання, обробка та перевірка поданих податкових декларацій платників з високим рівнем доходів;

- перевірка умов правомірності використання платниками пільг з ПДФО;

- контроль за правильністю нарахувань та проведення річних перерахунків ПДФО;

- виявлення схем ухилень від оподаткування, вжиття заходів щодо їх руйнування при проведенні контрольно-перевірочної ро-

Рис. 2. Регіональний розподіл податкового супроводження платників податків з високими доходами в Україні



Області	Центр
Волинська, Закарпатська, Івано-Франківська, Львівська, Рівненська, Тернопільська, Хмельницька, Чернівецька	м. Львів
Вінницька, Житомирська, Київська, Черкаська, Чернігівська	м. Київ
Полтавська, Сумська, Харківська	м. Харків
Донецька, Луганська	м. Донецьк
Запорізька, Дніпропетровська, Херсонська	м. Дніпропетровськ
Кіровоградська, Миколаївська, Одеська	м. Одеса
Автономна Республіка Крим	м. Севастополь

боти та надання пропозицій з метою удосконалення податкового законодавства;

□ пошук ефективних методів оцінки реальних сукупних доходів фізичних осіб з високим рівнем доходів;

□ використання наявних ресурсів інформаційних баз даних та допоміжної зовнішньої інформації (БТІ, Мін'юсту, нотаріусів, оцінників);

□ аналіз причин та оцінка фактів порушень податкового законодавства, виявлених у ході перевірки податкових декларацій;

□ застосування фінансових санкцій і адміністративних стягнень до порушників податкового законодавства (у випадку навмисного приховування доходів);

□ здійснення заходів щодо упередження зростання податкового боргу щодо ПДФО та можливості його зменшення;

у загальній роботі:

□ підвищення свого професійного рівня для якісного податкового супроводження платників з високим рівнем доходу;

□ формування аналітичної інформації для передачі податковому органу вищого рівня.

Упровадження новітніх технологій дасть змогу платникам податків з високим рівнем доходів отримувати більшість послуг дистанційно, за допомогою web-технологій, тобто максимально зменшити вплив людського фактора в спілкуванні з податковим органом та отриманні податкових послуг. Передбачається спеціальний електронний сервіс для авторизованих користувачів – ПВД (on-line моніторинг звітних даних платника – стан декларування, надходження платежів, податковий борг, переплата, інші показники особових рахунків, стан підприємств-контрагентів та їх реєстраційні дані, замовлення необхідних довідок, оперативне надання необхідних консультацій тощо). Також планується вирішити технічні питання обміну інформацією контролюючими органами між собою та платниками податків (тобто запровадити електронний документообіг). У подальшому передбачається надання великим платникам можливості дистанційно отримувати ряд адміністративних послуг. Ставка на аналітичну роботу дасть можливість перейти винятково на ризикоорієнтований підхід при проведенні перевіркової роботи, що має влаштувати сумлінних платників, тому що тут кількість перевірок максимально скоротиться.

Виділення окремої групи платників податків — фізичних осіб з високим рівнем доходів та належна робота з ними мають певні переваги, до яких можна віднести: підвищення ефективності адміністрування ПДФО буде сприяти покращенню ефективності стягнення податку та скороченню податкової заборгованості, кращому виконанню платниками податкових вимог; усвідомлення платниками політики уряду щодо виконання податкового законодавства. Останнє є передумовою добровільної сплати податків та партнерських взаємовідносин між державою та платниками.

Крім переваг, необхідно вказати й на недоліки, які можуть виникнути при виділенні групи платників з високим рівнем доходів. По-перше, це невдоволення решти платників ПДФО (із середнім та низьким рівнем доходів) щодо замалої уваги до них; по-друге, навпаки, платники з високим рівнем доходів (деякі) можуть бути невдоволені надмірністю уваги (у т. ч. контролю).

Необхідно зазначити, що робота з такою групою платників потребує й відповідної кваліфікації податкових фахівців — до них мають висуватися високі вимоги (професійна майстерність, етика та мораль), оскільки «володіння морально-етичними нормами під час виконання своїх службових обов'язків є основою формування особистості й професійної поведінки працівника державної служби України» [19, с. 468]. Складність податкового законодавства потребує посилення роз'яснювальної роботи, проведення чесного діалогу та порозуміння між платником податку та представником податкового органу. Це сприятиме усвідомленню суспільством необхідності й престижності добровільної сплати податків, встановленню партнерських взаємовідносин між податковими суб'єктами, формуванню позитивного іміджу органів державної податкової служби й громадської думки щодо податкової політики держави.

Таким чином, з метою удосконалення податкового законодавства необхідно, зокрема, на законодавчому рівні дати визначення «платник податку — фізична особа з високим рівнем доходу» та закріпити критерії віднесення платників податків до такої категорії. Також необхідно законодавчо визначити механізм адміністрування платників — фізичних осіб з високим рівнем доходу і повноваження експертних комісій, яким буде надано право обслуговувати таких платників. Сучасне реформування податкової служби проводиться відповідно до Стратегічного плану розвитку ДПС України на період до 2013 року та спрямоване на європейську інтеграцію економіки України [20]. Основна мета стратегічного плану — створення дієвої системи одержання державою доходів на основі добровільного виконання платниками податків вимог податкового законодавства. Для цього слід зробити все можливе, щоб підвищити відповідальність саме працівників, зацікавити їх декларувати свої доходи та зміцнювати податкову й платіжну дисципліну, що є, на жаль, довготривалим процесом. Взаємодія й партнерство між платниками податків та податковими органами може досягатися при здійсненні окремих заходів податкового контролю як складової адміністрування податків. Тому необхідно дослідити ефективність та дієвість податкового контролю за справлянням ПДФО з метою створення атмосфери взаєморозуміння між суб'єктами податкових відносин.

ЛІТЕРАТУРА

1. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування: [монографія] / Юрій Борисович Іванов – Х.: ХДЕУ; Торнадо, 2003. – 517 с.
2. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія. – Тернопіль: Карт – бланш, 2005. – 371 с.
3. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: монографія. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.
4. Крисоватий А. І. Гармонізація оподаткування у парадигмі загальнодержавних інтересів / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2004. – № 2. – С. 109–115.
5. Мельник В. М. Податковий кодекс та фіскальне партнерство: обумовленість і суперечності / В. М. Мельник, М. М. Мельник // Фінанси України. – № 5. – 2011. – С. 14–20.
6. Паєнко Т. В. Гармонізація прибуткового оподаткування / Т. В. Паєнко // Фінанси України. – 2005. – № 3. – С. 37–43.
7. Сугорміна В. М. Держава – податки – бізнес: (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): монографія / В. М. Сугорміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. – К.: Либідь, 1992. – 328 с.
8. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2009-2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А. М. Соколовська // Фінанси України. – № 4. – 2011. – С. 24–37.
9. Крисоватий А. І., Кізіма А. Я. Податковий менеджмент: навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.
10. Актуальные проблемы налоговой политики в условиях модернизации экономики: опыт Украины и Белоруссии / под ред. д.э.н., проф. С. В. Онышко: монография. – Иргень: Национальный университет ГНС Украины, 2007. – 396 с.
11. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрями подолання. – К.: НІСД, 2011. – 31 с.
12. Податковий Кодекс України станом на 01.03.2011 р. № 2755-VI від 02.12.2010 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
13. Мельник В. М. Фіскальна ефективність податку з доходів фізичних осіб в Україні: Можливості зростання / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2007. – № 12. – С. 38–48.
14. Бадида М. П. Податкова база місцевого самоврядування: монографія / М. П. Бадида. – Ужгород, 2010. – 408, [8] с.
15. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо запровадження прогресивної системи оподаткування та податку на розкіш) / Проект Закону України – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ligazakon.ua>
16. Патлаєвський І. І. Курс фінансового права / І. І. Патлаєвський: В кн.: Фінансова думка України. Енциклопедія / С. В. Львович, В. М. Федосов, С. І. Юрій, П. І. Юхименко; авт. передм. А. А. Чухно; за наук. ред. д-ра екон. наук, проф. В. М. Федосова. – Київ: Кондор; Тернопіль: Економічна думка 2010. – У 3 т. – Т. 3. – Ч. 1. – 471 [1] с.
17. Рубан Н. І. Податкове адміністрування великих платників податків / Н. І. Рубан, Т. М. Єгорова, Т. В. Василькова // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 2(49) – С. 47–53.
18. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика: монография / под ред. И. А. Майбурава, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К.: Кондор, 2011. – 352 с.
19. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналія [та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.
20. Наказ «Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року № 160 від 07.04.2003 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com>

ПОЯСНЕННЯ

¹Розраховано на основі результатів дисертаційного дослідження А. А. Славкової.