

---

ЄВРОПЕЙСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ

К. П. Проскура

---

**Податкове адміністрування в Україні  
в посткризовий період:  
ефективність та напрями модернізації**

Монографія

---

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Європейського університету  
(протокол № 5 від 10.09.2013 р.)*

---

---

Київ — 2014

УДК 336.22-048.35(477)  
ББК 65.9(4Укр)261.4  
П82

П82 *Проскура К. П.*

Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації – К.: ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.

ISBN 978-966-97299-2-7

---

РЕЦЕНЗЕНТИ:

Д.е.н., професор І. Г. Лук'яненко

Національний університет «Києво-Могилянська академія» (м. Київ)

Д.е.н., професор Ю. А. Кузьмінський

Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (м. Київ)

Д.е.н., професор П. Є. Житний

Луганський національний університет ім. Т. Шевченка (м. Луганськ)

---

У монографії досліджуються наукові проблеми оцінки ефективності адміністрування податків, розглянуто сутність та еволюцію теоретико-методологічного забезпечення податкового адміністрування у світовій економічній думці, здійснено аналітичне оцінювання ефективності податкового адміністрування, розроблено методіку комплексного оцінювання ефективності податкового адміністрування в умовах посткризового розвитку та здійснено розрахунки ефективності податкового адміністрування в Україні за запропонованою методикою. Визначено стратегічні орієнтири розвитку податкового адміністрування в Україні і розроблено напрями підвищення його ефективності.

Призначена для докторантів, аспірантів, магістрантів, науковців, які досліджують проблеми податкового адміністрування та його ефективності.

**УДК 336.22-048.35(477)**

**ББК 65.9(4Укр)261.4**

**ISBN 978-966-97299-2-7**

© К. П. Проскура, 2014, Європейський університет

© ТОВ «Емкон»

# ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	<b>5</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ</b> .....	<b>9</b>
1.1. Податкове адміністрування як об'єкт дослідження .....	10
1.2. Еволюція теоретико-методологічного забезпечення податкового адміністрування у світовій економічній науці... 31	
1.3. Метод та методологічні засади податкового адміністрування... 51	
1.4. Система податкового адміністрування .....	66
<b>РОЗДІЛ 2. МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ</b> .....	<b>89</b>
2.1. Організація податкового адміністрування у США та Канаді .. 90	
2.2. Податкове адміністрування у розвинутих європейських країнах .....	109
2.3. Організація податкового адміністрування в країнах із середнім рівнем розвитку .....	124
<b>РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ</b> .....	<b>149</b>
3.1. Економічна ефективність та оподаткування: специфіка взаємозв'язку .....	150
3.2. Ефективність податкового адміністрування: поняття та зміст .....	165

3.3. Методичні засади та особливості організації податкового адміністрування в умовах посткризового розвитку . . . . .	181
3.4. Методичний підхід до комплексного оцінювання ефективності податкового адміністрування в умовах посткризового розвитку. . . . .	199

**РОЗДІЛ 4. АНАЛІТИЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ . . . . . 219**

4.1. Прогнозно-аналітична робота контролюючих органів з питань оподаткування та оцінювання її ефективності. . . . .	220
4.2. Результативність та ефективність роз'яснювальної роботи. . . . .	237
4.3. Ефективність податкового контролю. . . . .	264
4.4. Ефективність адміністрування податкового боргу. . . . .	285
4.5. Комплексне оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні. . . . .	306

**РОЗДІЛ 5. СТРАТЕГІЧНІ ОРІЄНТИРИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ . . . . . 323**

**ВИСНОВКИ. . . . . 351**

**Список використаних джерел. . . . . 360**



---

## ВСТУП

Сучасні трансформаційні процеси, що відбуваються в усіх сферах суспільного життя, особливо позначаються на стані державних фінансів. Проведення урядом політики підвищення соціальних стандартів зумовило зростання державних видатків, необхідність їх систематичного фінансування в умовах дефіцитності ресурсів. Оскільки основним джерелом формування доходів бюджету є податки, то виконання державою своїх видаткових зобов'язань, здебільшого, залежить від ефективності податкової політики, яка, в свою чергу, забезпечується дієвістю організаційно-правових чинників. Реалізація стратегічних цілей податкової політики забезпечується через механізм податкового адміністрування, що передбачає не тільки наявність інституційно встановлених правил стягнення податків і мотивації до їх виконання, але й використання економічних важелів, інструментів і стимулів у процесі оподаткування, методів

# ВСТУП

економічного аналізу та прогнозування податкових надходжень.

В умовах динамічного розвитку податкової системи України і реформування діяльності податкових органів, у сукупності з удосконаленням податкових відносин, виникає необхідність розроблення науково обґрунтованих підходів до організації податкового адміністрування та підвищення рівня його ефективності в контексті розв'язання проблем стимулювання й регулювання соціально-економічного розвитку держави, максимізації суспільного добробуту, що повною мірою залежить від адекватності інституційних змін податкових відносин та механізмів їх реалізації вимогам суспільства. Саме це й визначає актуальність наукових досліджень щодо поглиблення теорії, методології і методичного забезпечення процедур податкового адміністрування.

Питання підсистеми податкового адміністрування як складової податкової системи в теорії оподаткування знаходили відображення у працях відомих економістів. Зокрема, методологічні засади податкового адміністрування як частини науки про оподаткування розроблено провідними зарубіжними вченими: М. Аллінхемом, С. Брю, А. Вагнером, Е. Енгелем, А. Лаффером, Е. Ліндалем, П. Лоранжем, К. Макконелом, Ф. Нітті, А. Сандмо, А. Смітом, Ж. Сисмонді, В. Парето, П. Прудоном, С. Холлом та ін. Питання організації податкового адміністрування, оцінювання його ефективності та вдосконалення в Україні перебувають у полі зору і провідних українських науковців: В. Андрущенко, Т. Бондарук, З. Варналія, В. Вишневського, О. Василика, О. Данілова, С. Захаріна, Т. Єфименко, О. Іванішиної, Ю. Іванова, А. Кізіми, А. Крисоватого, Я. Литвиненка, І. Луніної, В. Мельника, П. Мельника, С. Онишко, В. Опаріна, А. Скрипника, А. Соколовської, В. Суторміної, С. Терещенка, О. Тимченко, В. Федосова, С. Юрія та ін. Однак у сучасній економічній літературі не

знайшли достатнього відображення й обґрунтованості питання ефективності організації податкового адміністрування, дослідження його особливостей як єдиного комплексу в податковій системі в контексті забезпечення соціально-економічного розвитку держави тощо.

Законодавчі основи провадження адміністрування податків в Україні закладені Податковим кодексом України та іншими законодавчими актами в галузі оподаткування. Зокрема, в Податковому кодексі (ст. 14.1.1<sup>1</sup>) під поняттям 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 розуміється «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» [95].

Система податкового адміністрування — це сукупність елементів (інструментів) податкового адміністрування, в результаті дії яких забезпечується процес управління у сфері оподаткування. Система податкового адміністрування складається з таких елементів:

- організація податкових відносин;
- прогнозування та планування податкових надходжень;
- адміністративне регулювання податкових відносин;
- консультативна робота;
- податковий контроль;
- адміністрування податкового боргу;
- впровадження сучасних технологій податкового адміністрування.

Посткризовий розвиток економіки породжує нові фактори, що впливають на процеси податкового адміністрування. Причому ці фактори позначаються як на формуванні податкових надходжень (пріоритетом є фіскальна результативність), так і на формуванні витратності податкового адміністрування. Ключовими завданнями податкового адміністрування є своєчасне реагування на структурну трансформацію економіки, модернізаційні перетворення, а також забезпечення високої результативності впровадження сучасних інформаційно-комунікаційних технологій оподаткування.

# **Теоретико-методологічні засади податкового адміністрування**

- 1.1 Податкове адміністрування як об'єкт дослідження ..... 10
- 1.2 Еволюція теоретико-методологічного забезпечення податкового адміністрування у світовій економічній науці. . . . 31
- 1.3 Метод та методологічні засади податкового адміністрування. . . . . 51
- 1.4 Система податкового адміністрування .. 66



## 1.1 Податкове адміністрування як об'єкт дослідження

Податки є об'єктивно необхідним елементом фінансового господарства будь-якої сучасної держави. За рахунок податків формується переважна більшість доходів бюджетів різних рівнів, що дає змогу акумулювати централізовані фінансові ресурси задля фінансування створення суспільних благ належної якості та належної кількості. Однак, платники податків, прагнучи максимізувати фінансову результативність своєї діяльності, цілком природно намагаються мінімізувати податкові зобов'язання (законними або незаконними методами). В таких умовах держава змушена вживати необхідних заходів (у тому числі шляхом організації відповідного фінансування) для підтримки функціонування системи податкового адміністрування, основним завданням якої є забезпечення повноти та своєчасності податкових надходжень згідно з вимогами чинного податкового законодавства.

Останнім часом дослідження проблематики податкового адміністрування (адміністрування податків) набули особливої актуальності, оскільки від результативності та ефективності податкового адміністрування залежить стан податкових надходжень до бюджету (повнота та своєчасність податкових платежів), а відтак і спроможність держави вчасно та у належному обсязі оплачувати створення суспільних благ. Без перебільшення, ступінь виконання державою своїх функцій на сьогодні значною мірою визначається через дотримання порядку у сфері виконання податкового законодавства. Це питання актуальне для усіх країн світу, як розвинутих, так і з трансформаційними економіками.

Як справедливо зауважує відомий дослідник проблем оподаткування А. Крисоватий, "реалізацію податкової політики в частині управ-

ління оподаткування нині пов'язують, принаймні, з трьома термінами, які часто вживають як слова-синоніми. Це — “управління оподаткуванням”, “податковий менеджмент” і “податкове адміністрування”... З'ясуванню спільних рис та відмінностей податкового менеджменту та податкового адміністрування досі не приділялось достатньої уваги. Більш того, дослідження цих форм реалізації податкової політики завжди відбувалось паралельно і характеризується гострою полемікою у трактуванні як теоретичних, так і практичних її аспектів. Часто навіть складається враження, що визнається існування тільки одного із двох понять” [59, с. 214, 217–218]. Учений вважає доречнішим вживання терміна “податковий менеджмент” і пропонує таке його визначення: “Податковий менеджмент — це система методів, форм і прийомів організації економічних відносин для оптимізації оподаткування, а його макрорівнева складова — державний податковий менеджмент — це система методів, форм і прийомів регламентування та регулювання економічних відносин у сфері оподаткування для реалізації податкової політики, які базуються на використанні людського фактора і аргументуються мотивацією діяльності” [59, с. 219].

Аналіз наукових праць дає змогу дійти висновку, що терміни “управління оподаткуванням”, “податковий менеджмент” та “податкове адміністрування” науковці використовують, як правило, для характеристики процесів організації діяльності держави щодо регулювання сфери оподаткування на основі виробленої системи принципів, методів, прийомів, методик фіскального управління, в тому числі управління податковими відносинами.

Як зазначають провідні вчені у галузі фінансового менеджменту, у сучасному розумінні менеджмент означає управління людьми з метою виконання господарських та інших завдань на основі науково обґрунтованих принципів і раціональних мотивацій діяльності [16, с. 29].

На думку А. Крисоватого, “державний податковий менеджмент — це, перш за все, важлива сфера методологічного забезпечення прийняття управлінських рішень, а податкове адміністрування — система науково обґрунтованих методичних дій щодо технічного регламентування та регулювання економічних відносин в оподаткуванні” [59, с. 220]

Окремі дослідники використовують поняття “управління оподаткуванням” [58, с. 18]. Зокрема, А. І. Крисоватий та А. Я. Кізіма у роботі “Податковий менеджмент” зазначають: “Поняття “управління оподаткуванням” можна розглядати у двох аспектах:

- по-перше, 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;
- по-друге, як сукупність норм і правил, які регламентують дії у сфері оподаткування, а також визначають міру відповідальності за порушення податкового законодавства... “ [58, с. 18–20].

Поняття “менеджмент” та “управління” для характеристики особливостей комплексного управління процесом оподаткування, на нашу думку, є менш прийнятними, оскільки зосереджують увагу на аспектах виробничих та позавиробничих взаємовідносин людей або їх спільнот, наголошуючи на поведінкових особливостях взаємодії. Отже, з огляду на семантичні значення, словосполучення “податковий менеджмент” та “управління оподаткуванням” пов’язані із вивченням людського фактора в процесі управління оподаткуванням. Звісно, цей фактор є дуже важливим (існує навіть окремий напрям досліджень — фіскальна соціологія та фіскальна психологія), але далеко не єдиним, що суттєво впливає на процес організації та управління оподаткуванням.



Ми виходимо з позиції, що повнота та своєчасність податкових надходжень визначають процеси, зумовлені не рішеннями, діями чи бездіяльністю людей, а суто організаційно-адміністративними та техніко-технологічними факторами. Наприклад, в ідеалі робота з прогнозування та планування податкових надходжень має спиратися на застосування науково обґрунтованих методик та підходів, що враховують виключно об'єктивні економічні та соціальні процеси. На схожих позиціях має будуватися робота щодо впровадження сучасних інформаційно-комунікаційних технологій оподаткування, в тому числі в частині інформатизації податкових органів. Незважаючи на те, що відповідні процеси регулюються людьми (чиновниками), динаміка та особливості цих процесів не повинні залежати від конкретних персоналій, а отже, і від їхніх поведінкових реакцій на ухвалені рішення.

Отже, ми вважаємо за доцільне при характеристиці організаційно-адміністративного процесу управління оподаткуванням використовувати саме поняття “адміністрування”, таким чином роблячи акцент на діяльності органів, наділених певними адміністративними (владними) повноваженнями. Одна із ключових особливостей податкових правовідносин, суб'єктами яких є держава з одного боку та платники податків з другого, полягає у нерівності учасників: держава в особі контролюючих органів ухвалює рішення (правочини), які для платників податків є обов'язковими. Податковим відносинам притаманна імперативність, якої немає в інших видах управлінських відносин. У традиційному менеджменті як способі управління виробництвом первинної нерівності учасників не існує: менеджер та працівники мають як права, так і обов'язки, які вони на себе взяли добровільно (зокрема, на підставі трудового контракту).

У цьому контексті слушною є думка російського вченого А. Тітова: “Однією із головних складових надійної системи збору та пере-

розподілу податків є податкове адміністрування. Для проведення ефективної фінансово-економічної політики державі необхідно мати систему податкового адміністрування, механізм якої надійно би забезпечував податкові надходження до бюджетів усіх рівнів та державні позабюджетні фонди” [167, с. 126].

Податкове адміністрування може бути предметом досліджень різних наук. В економіці податкове адміністрування як наукова проблема представляє інтерес насамперед з погляду максимізації суспільної ефективності, виконання завдань економічної стратегії, мінімізації витрат на виконання податкових приписів (як для державної скарбниці, так і для конкретних платників). Поза сумнівом, податкове адміністрування повинно бути ефективним, забезпечуючи бюджети різних рівнів своєчасними та належними за обсягом податковими надходженнями при допустимих (мінімальних) витратах ресурсів.

Теоретико-методологічні та науково-практичні засади податкового адміністрування як частини науки про оподаткування розроблено провідними зарубіжними вченими: М. Аллінхемом, С. Брю, А. Вагнером, Е. Енгелем, А. Лаффером, Е. Ліндалем, П. Лоранжем, К. Макконелом, Ф. Нітті, А. Сандмо, А. Смітом, Ж. Сисмонді, В. Парето, П. Прудоном, С. Холлом та ін. Процеси управління податковою системою, зокрема в частині організації податкового адміністрування, перебувають у полі зору і українських науковців: В. Андрущенко, Т. Бондарук, З. Варналія, О. Василика, С. Захаріна, Т. Єфименко, О. Іванішиної, А. Кізими, А. Крисоватого, Я. Литвиненка, І. Луніної, В. Мельника, П. Мельника, С. Онишко, В. Опаріна, А. Соколовської, В. Суторміної, С. Терещенка, О. Тимченко, В. Федосова, С. Юрія та ін. Проте, з огляду на мінливість стану економіки, трансформації в законодавстві, адміністративні реформи, постає необхідність здійснення наукових розвідок у сфері адміністрування податків з урахуванням

таких змін, розроблення та ухвалення програм стратегічного розвитку податкового адміністрування, визначення заходів і підготовки методик щодо підвищення результативності та ефективності податкового адміністрування, зниження затрат на його здійснення.

У монографії “Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи” [92] з цього приводу зазначається: “У програмних і стратегічних документах розвитку національної економіки (що беруть участь у формуванні податкової політики) дедалі частіше з’являється термін, який не отримав поки що будь-якого нормативного визначення — “податкове адміністрування”. Він уже давно став загальноуживаним у фінансовій літературі, у публічних виступах політиків, посадовців різного рівня, навіть в урядових актах з’явилося “податкове адміністрування” як щось визначене та цілком конкретне явище” [92, с. 233–234].

Однак у наукових колах немає одностайності у трактуванні поняття “податкове адміністрування”. Це пояснюється множинністю підходів до розуміння природи податкового адміністрування, адже цей процес може бути предметом дослідження різних наук (і економіка, і менеджмент, і право, і державне управління). Ми узагальнили позиції, які зустрічаються переважно в економічній літературі.

Термін “адміністрування” походить від латинського слова “administratio”, що означає керівництво, управління. У Сучасному словнику іншомовних слів зазначено: “Адмініструвати — 1) управляти, завідувати; 2) управляти бюрократично через накази, командування” [164, с. 23].

Нерідко можна зустріти таке тлумачення: “Адміністрування — бюрократичний метод управління через командування” [32, с. 11].

У наукових працях слово “адміністрація” в значенні органу управління (наприклад, районна податкова адміністрація) використовується доволі часто, натомість слово “адміністрування” вживається

рідше. Логічно припустити, що “адміністрування” є процесом, який підтримує певна адміністрація як орган управління. Адміністрування слід розуміти як сукупність дій та рішень адміністративного органу, спрямованих на управління певним процесом.

На наш погляд, спочатку слід стисло висвітлити поняття фіскального адміністрування (адже податкове адміністрування є його частиною). В свою чергу, фіскальне адміністрування, окрім податкового адміністрування, включає адміністрування неподаткових надходжень, адміністрування бюджетних витрат, адміністрування державного боргу.

На думку провідного українського вченого В. Андрущенка, фіскальне адміністрування — це процес управління людьми і подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких політичних органів та дії виконавчо-владних [4, с. 28].

Згідно з позицією вченого, на категоріальному рівні фіскальне адміністрування поєднує ознаки політики, науки і мистецтва. У цьому зв'язку В. Андрущенко зазначає: “Фіскальне адміністрування — державна політика в розумінні дій владних і управлінських структур, за допомогою яких наявні фінансові ресурси у певних пропорціях розподіляються через механізм оподаткування між приватним і публічним секторами економіки, між державою та населенням, а уряд за рахунок податків реалізує свої функції... Фіскальне адміністрування — наука, що формулює принципи ефективного управління податковою системою за даних соціально-економічних умов і суспільно-політичних обставин, оцінює податкову систему в світлі певних теоретичних критеріїв... Фіскальне адміністрування — мистецтво в усьому, що стосується успішного забезпечення з боку причетних до оподаткування державних діячів, службовців і спеціалістів реалізації податкової політики шляхом проведення адекват-

них рішень через органи законодавчої представницької влади (що в умовах плюралістичної демократії може бути проблемою) та функціонування податкової системи на основі професійних знань, досвіду і високої виконавської майстерності... Ми рішуче не згодні з тими економістами, особливо практиками, хто вбачає в адмініструванні лише застосування силових методів владно-примусового впливу на платників податків” [4, с. 28].

Як зауважує В. Андрущенко, у центрі системи знань про податкове адміністрування перебувають не самі податки, а люди як “суб’єкти мотивацій, процедур, технологій професійної діяльності... у прийнятті рішень, збиранні податків і здійсненні податкової політики” [4, с. 28–29]. Тобто, на думку вченого, податковому адмініструванню як особливому управлінському процесу притаманний антропологічний метод, інструментарій якого дає змогу дослідити поведінку та мотивації індивідів (або їх спільнот), а також вивчити дії та рішення конкретних суб’єктів податкових відносин. Можемо припустити, що вказане проявляється, зокрема, в процесі певної управлінської діяльності, спрямованої на виконання податками усіх властивих їм функцій.

Окреслені концептуально-методологічні засади розуміння фіскального адміністрування можуть бути підґрунтям визначення поняття та особливостей податкового адміністрування. Автори Економічної енциклопедії, формулюючи тлумачення податкового адміністрування, взяли за основу поняття “адміністрування” у розумінні управлінської діяльності керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази, розпорядження [38, с. 25].

З урахуванням наведеної позиції, професор В. Мельник обґрунтував таке визначення: “Адміністрування податків — це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов’язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на державних законо-

давчих та нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила” [70, с. 4–5].

У цілому це визначення, на наш погляд, є прийнятним, оскільки враховує основні особливості податкового адміністрування як управлінського процесу у сфері оподаткування. Натомість вважаємо, що процес податкового адміністрування в окремих випадках підтримується органами не лише виконавчої, а й представницької (парламент та органи місцевого самоврядування запроваджують тимчасові пільги, парламент оголошує податкову амністію) та судової влади (суди ухвалюють індивідуальні рішення за наслідками розгляду податкових спорів). Крім того, дискусійною є доцільність посилання на “сприйняті правила”, адже далеко не завжди у практиці податкового адміністрування застосовуються лише сприйняті суспільством та платниками правила обрахування та сплати податкових платежів.

У монографії “Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи” наводиться таке тлумачення: “Податкове адміністрування — це логічно вибудований, науково обґрунтований процес державного управління податковими відносинами, направлений на максимізацію функцій суспільного добробуту за умови виконання заданого бюджетного обмеження. Управління податковими відносинами здійснюється органами, яким делеговано законодавством повноваження у сфері оподаткування. Досягнення поставленої цілі реалізується шляхом науково обґрунтованого застосування прийомів, механізмів, принципів, форм і методичних процедур в сфері оподаткування” [92, с. 237]. Такий підхід фактично трактує адміністрування як управлінський процес, спрямований на досягнення ключових принципів бюджетного управління (максимізацію функцій суспільного добробуту за умови виконання заданого бюджетного обмеження). Водночас у практиці податкового адміністрування

вказані принципи, як правило, до уваги не беруться. Адже, незважаючи на поточні бюджетні обмеження, переважна більшість податкових ставок з року в рік не змінюються. Крім того, органи податкового адміністрування не переймаються максимізацією функцій суспільного добробуту, оскільки їхнє завдання — зібрати кошти (у вигляді податків) до державного бюджету, а раціональне та ефективне витрачання цих коштів є завданням зовсім інших органів.

Російський дослідник А. Тітов у монографії “Податкове адміністрування і контроль: проблеми законодавчого закріплення та правозастосування” наводить таке визначення: “Податкове адміністрування — це управління податковими відносинами за допомогою певної державної фінансово-економічної політики, з урахуванням відповідальності за виконання поставлених завдань, за безпосередньою участю спеціальних державних органів” [167, с. 127].

Російський учений М. Оспанов у праці “Податкова реформа та гармонізація податкових відносин” тлумачить податкове адміністрування як здійснення податковою адміністрацією в межах її компетенції функцій та повноважень, встановлених їй державою та податковим законодавством [87, с. 15]. Інший російський дослідник В. Красницький вважає, що податкове адміністрування є системою управління податковими відносинами, основне завдання якої полягає у виробленні нових форм відносин, що адекватні стану виробничих сил [35, с. 10].

Також податкове адміністрування розуміється як система управління податковими відносинами, координаційна діяльність податкових органів в умовах ринкової економіки [81, с. 33].

В окремих російських джерелах податкове адміністрування трактується як діяльність податкових органів та їхніх посадових осіб, що забезпечують своєчасну та повну сплату платниками до бюджетів податків, зборів та інших обов’язкових платежів [28, с.67].

Відомий російський фахівець з питань теорії і методології оподаткування І. Майбуров пропонує таке визначення: “Податкове адміністрування — це процес управління податковим провадженням, що реалізується податковими та іншими органами (податковими адміністраціями), які мають певні владні повноваження щодо платників податків та платників зборів” [80, с. 328]. Вчений також розкриває зміст поняття “податкове провадження” як сукупності законодавчо встановлених прийомів, способів та методик, що визначають порядок добровільного виконання податкового зобов’язання платником податків, та повноважень податкових адміністрацій з контролювання, регулювання та примусу платників податків до виконання цього зобов’язання [80, с. 329].

Поняття податкового провадження у науковій літературі зустрічається досить рідко, але воно є цілком необхідним для пояснення загального методу здійснення (реалізації) оподаткування. Якщо механізм податкового адміністрування описує адміністративний процес, тобто діяльність та вплив адміністративних органів, то механізм податкового провадження зосереджує увагу на діях та рішеннях платника, який має виконати податкове зобов’язання на підставі вимог закону.

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 [102], статтю 14 Податкового кодексу доповнено визначенням терміна «адміністрування податків» (п.14.1.1<sup>1</sup>): «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 контролю-



ючі 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, організують 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» [95].

Також, цим законом [102] 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» [95]. На сьогодні саме під державною податковою справою розуміють діяльність контролюючих органів, пов'язану з адмініструванням податків. Поряд з цим поняттям в інших джерелах використовується термін «податкове провадження».

Найбільш ґрунтовно до визначення поняття податкового провадження підходить російський вчений А. Бризгалін. «Податкове провадження можна розглядати з двох позицій: як податково-правову та як адміністративно-правову категорії,— зазначає дослідник.— У першому випадку (у вужчому 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 вирахованих та сплачених податків” [14, с. 262].

Щоправда окремі вчені взагалі вважають за краще уникати поняття “податкове адміністрування”. Провідні українські фінансисти Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Кізима, В. Карпова використовують термін “адміністрування податкових зобов'язань” — це процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань [96, с. 186]. Таке визначення не враховує можливості органів податкового адміністрування управляти (маніпулювати) параметрами оподаткування, а також процедурних особливостей підготовки та ухвалення рішень в галузі податкового права.

Податкове адміністрування як особливий управлінський процес функціонує в системі певних суспільних відносин. Деякі науковці стверджують, що відносини, які виникають під час стягнення податків і зборів, не можуть бути віднесені до управлінських, оскільки в цих відносинах наявний публічний суб'єкт — держава, а не орган адміністративної юрисдикції — Міністерство доходів і зборів [98, с. 45–61]. Тому до управлінських відносин у сфері податкового адміністрування можуть бути віднесені лише відносини, що виника-

ють у зв'язку зі здійсненням податкового контролю, в яких реалізуються адміністративні повноваження податкових органів. Аналогічну позицію обстоює і професор А. Дадашев, розуміючи під податковим адмініструванням суто діяльність, пов'язану зі здійсненням податкового контролю [31, с. 12].

На наш погляд, зміст поняття податкового адміністрування значно ширший. По-перше, навіть якщо платник, сплачуючи податки, вступає, згідно з наведеною вище теорією, у відносини не з певним органом, а з державою, його дії піддаються управлінському впливу, тобто ці дії стали результатом певної управлінської діяльності конкретних державних органів (уряду, який встановив податок, або органу, який встановив форму податкового звіту та визначив рахунок для зарахування коштів). По-друге, з точки зору інституційної економіки, управління податковими відносинами — це не лише рішення адміністративних органів відносно платників. Це передусім — створення особливого середовища, в якому платники виявляють бажання сплачувати податки добровільно (без примусу). Для цього, зокрема, контролюючі органи ухвалюють рішення, спрямовані на спрощення звітування про сплату податків (у тому числі з використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій [135]). По-третє, платники податків, вступаючи у відносини з державою, орієнтуються на роз'яснення контролюючих органів (зокрема щодо строків та обсягів сплати податків), які відповідно до закону виконують певні функції у сфері оподаткування.

Особливістю податкового адміністрування як економіко-правової категорії є те, що його визначення у законодавчих актах не зустрічається. У Податковому кодексі України, який набув чинності з 1 січня 2011 р., є розділ II “Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)”, у якому викладені правові норми щодо загальних

особливостей податкового адміністрування. У п. 40.1 ст. 40 Податкового кодексу України зазначається: “Цей розділ визначає порядок адміністрування податків і зборів..., а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи”. Проте, з другого боку, як згадувалося вище, введено поняття державної податкової справи як діяльності, пов’язаної з адмініструванням податків [95]. Отже, в Податковому кодексі України під терміном «податкове адміністрування» розуміється поняття значно ширше, ніж поняття податкового контролю.

Розділ II “Адміністрування податків, зборів (обов’язкових платежів)” Податкового кодексу України містить глави, які розкривають зміст об’єкта регулювання, а саме:

- главу 1 «Загальні положення», де визначено контролюючі органи та органи стягнення, вимоги до підтвердження даних, що містяться в податковій звітності;
- главу 2 “Податкова звітність”, в якій містяться норми, що визначають порядок складання та подання податкової звітності;
- главу 3 “Податкові консультації”, в якій містяться норми, що визначають порядок надання податкових консультацій, а також наслідки їх застосування;
- главу 4 “Визначення суми податкових та/або грошових зобов’язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів”, в якій містяться норми, що регулюють загальний порядок розрахунку та сплати податкового зобов’язання, а також ухвалення і надання платникам податкових повідомлень-рішень та податкових вимог;
- главу 5 “Податковий контроль”, в якій містяться норми, що встановлюють повноваження органів державної влади щодо

здійснення податкового контролю, а також способи здійснення податкового контролю;

- главу 6 “Облік платників податків”, в якій містяться норми, що визначають порядок обліку платників податків, а також перелік необхідної інформації, що подається платниками податків до органів податкової служби;
- главу 7 “Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби”, в якій містяться норми, що регулюють порядок збирання, оброблення та використання податкової інформації;
- главу 8 “Перевірки”, в якій містяться норми, що визначають загальний порядок проведення перевірок (залежно від видів) та оформлення їх результатів;
- главу 9 “Погашення податкового боргу платників податків”, в якій містяться норми щодо загального порядку погашення податкового боргу (в тому числі з використанням майна платника-боржника);
- главу 10 “Застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав”, в якій містяться норми, що регулюють порядок застосування міжнародних договорів України в практиці оподаткування, визначення та узгодження сум податкового боргу у міжнародних правовідносинах;
- главу 11 “Відповідальність”, в якій містяться норми щодо загального порядку притягнення платників податків до відповідальності, визначення штрафних (фінансових) санкцій, а також перелік санкцій за типові податкові правопорушення;
- главу 12 “Пеня”, в якій містяться норми щодо визначення пені та порядку її сплати.

Узагальнення змісту правових приписів, наведених у розділі II Податкового кодексу України “Адміністрування податків, зборів (обов’язкових платежів)”, дає змогу не лише глибше зрозуміти сутність поняття “податкове адміністрування” у трактуванні українського законодавця, але й визначити його складові.

Як відомо, система податкового адміністрування, як і будь-яка інша система, складається з окремих елементів. Вони відображають зміст і особливості конкретних функцій органів управління у сфері оподаткування. З цього питання видано декілька вагомих наукових праць [92, с. 238–240; 35, с. 13–20].

Автори монографії “Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи” виокремлюють такі елементи системи податкового адміністрування: організація податкових відносин; планування, прогнозування й аналіз податкових надходжень; регулювання податкових відносин; податковий контроль [92, с. 238–240]. З урахуванням предмета нашого дослідження цей перелік може бути взятий за основу. Водночас вважаємо за доцільне звернути увагу на відсутність у ньому важливих елементів, що суттєво впливають на розмір податкових надходжень взагалі та національну специфіку податкового адміністрування зокрема, а саме: консультаційної роботи (оскільки консультації, надані контролюючим органом, є основою для прийняття платником певних податкових рішень), а також впровадження сучасних технологій податкового адміністрування (оскільки така робота на практиці приводить до зменшення витрат держави і платників, а отже, до збільшення ефективності податкового адміністрування).

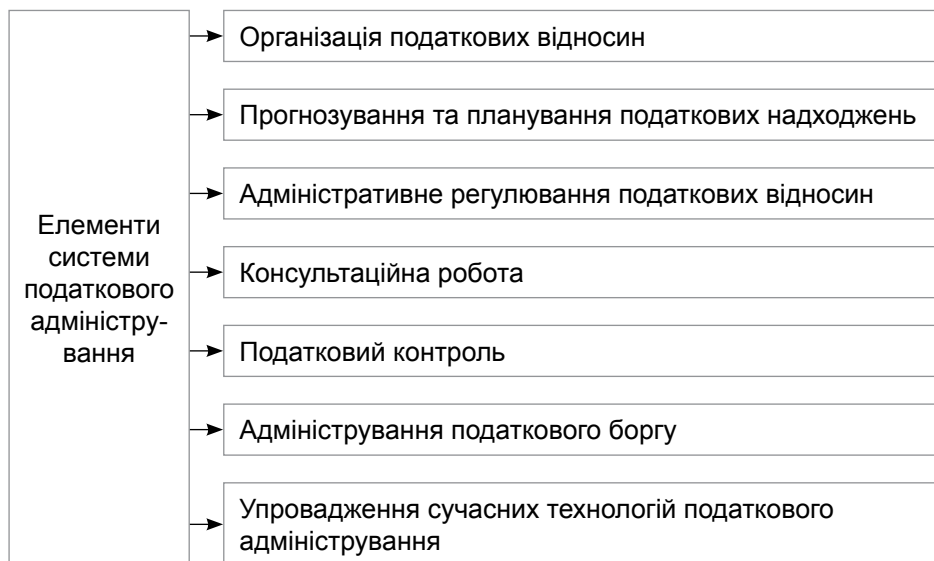
На основі аналізу вказаних наукових праць [4; 14; 16; 28; 31; 32; 35; 58; 59; 70; 80; 81; 87; 92; 96; 167], а також з урахуванням позиції автора, виокремимо такі елементи системи податкового адміністрування:

- організація податкових відносин (законодавче регулювання податкової системи, визначення правових засад формування та реалізації податкової політики, організація загального управління у сфері оподаткування, розроблення проектів законодавчих змін тощо);
- прогнозування та планування податкових надходжень;
- адміністративне регулювання податкових відносин (у тому числі облік платників податків, відстрочення та розстрочення податкових платежів, призначення штрафів, встановлення податкових компромісів, розгляд скарг платників податків);
- консультаційна робота (масово-роз'яснювальна робота, надання податкових консультацій в індивідуальних випадках, тлумачення податкового законодавства);
- податковий контроль (контроль за виконанням податкового законодавства, використання методів непрямого контролю, розроблення заходів з протидії ухиленню та уникненню оподаткування, а також профілактика податкових правопорушень);
- адміністрування податкового боргу (облік податкового боргу, вжиття заходів зі стягнення податкового боргу, включаючи арешт майна боржника, вилучення готівки боржника, а також кримінальне переслідування);
- впровадження сучасних технологій податкового адміністрування (інформатизація процесів податкового адміністрування, впровадження ризик-орієнтованих методик, спрощення податкового обліку і звітності, уніфікація оподаткування, електронне звітування) [126].

Останнім часом набули поширення аналітично-моніторингові порівняльні дослідження, що проводяться міжнародними організаціями, з проблематики вивчення тенденцій та особливостей розвит-

ку податкового адміністрування в різних країнах. Приміром, з 2004 р. при Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) створено Центр податкової політики та адміністрації, який здійснює регулярні (постійні) дослідження проблематики адміністрування податків у світовому масштабі [86].

Схематично елементи системи податкового адміністрування зображено на рис. 1.1.



**Рис. 1.1. Схематичне зображення сукупності елементів системи податкового адміністрування**

*Складено автором*

Докладніше питання системи податкового адміністрування висвітлено у підрозділі 1.3.

Дослідження податкового адміністрування, що здійснює ОЕСР, дають змогу зробити висновки про загальні тенденції розвитку адміністрування у світі та окремих країнах. У звітах наводяться дані про результати діагностики адміністрування, а також показники ефек-



тивності податкового адміністрування у міждержавних порівняннях по різних країнах (країнах ОЕСР та інших провідних країнах, у тому числі Китаю, Індії, Бразилії).

Аналогічні дослідження здійснюють також відповідні підрозділи ООН, Світового банку, Європейської комісії. Результати цих досліджень оприлюднюються у формі регулярних звітів, з яких уряди, науковці, інвестори та широкі кола громадськості можуть дізнатися про тенденції розвитку оподаткування в глобальному масштабі або в конкретній країні. Така інформація є доволі цікавою для всіх користувачів, зважаючи на подальше посилення податкової конкуренції між країнами.

Аналіз та оцінювання податкової політики і податкового адміністрування проводять неурядові організації, наприклад, відомі аудиторські компанії «Ernst & Young», «PricewaterhouseCoopers» та ін., на замовлення приватних клієнтів. Результатами досліджень є конкретні відповіді на запитання, що цікавлять замовника (як правило, потенційного інвестора).

Отже, дослідження проблематики податкового адміністрування фактично ґрунтуються на трьох джерелах наукової літератури:

- оприлюднених дослідженнях провідних зарубіжних фінансистів (зокрема з високим індексом цитування їхніх публікацій);
- авторських теоретико-методологічних та прикладних дослідженнях українських фінансистів (вчених і практиків), заснованих на інформаційно-аналітичній базі податкової системи України;
- аналітично-моніторингових дослідженнях, що виконуються міжнародними організаціями або аналітичними інституціями.

З урахуванням результатів аналізу позицій та визначень, закріплених у наведених джерелах [4; 16; 31; 32; 58; 59; 70; 92], а також критичних підходів до розуміння дефініції податкового адміністру-

вання окремих вчених, можемо запропонувати власне тлумачення податкового адміністрування, що апробоване під час наукових конференцій [132, 136].

Податкове адміністрування — це нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування, що має основною метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин.

Запропоноване визначення, на відміну від наведених, враховує такі особливості:

- податкове адміністрування здійснюється не винятково виконавчими органами, а повноважними державними органами усіх гілок влади, однак лише тими, що наділені відповідними повноваженнями;
- податкове адміністрування — це нормативно регламентована діяльність, тобто діяльність, яка ґрунтується на виконанні правових приписів;
- податкове адміністрування — це організаційно-розпорядча діяльність, тобто така діяльність, яка передбачає видання розпоряджень з боку повноважних органів та виконання цих розпоряджень іншими учасниками;
- податкове адміністрування спрямоване на практичне управління процесами оподаткування, тобто процесами визначення податкової бази, обрахунку суми податку, сплати податку та звітування про виконання податкового обов'язку;
- основною метою податкового адміністрування є забезпечення виконання вимог податкового законодавства, що передбачає як забезпечення податкових надходжень у повному обсязі та в належні строки, так і перевірки дотримання учасниками податко-

вих відносин приписів відповідних нормативно-правових актів, а також вжиття заходів, спрямованих на мінімізацію податкової девіації у майбутньому.

## 1.2 Еволюція теоретико-методологічного забезпечення податкового адміністрування у світовій економічній науці

При дослідженні проблем податкового адміністрування та визначенні перспектив підвищення його ефективності доцільно вивчити і врахувати історію розвитку та міжнародний досвід побудови систем податкового адміністрування, виокремивши позитивні приклади організації діяльності податкових органів, що можуть бути адаптовані та реалізовані у вітчизняній практиці.

Вважається, що податки як особливий механізм формування доходів держави були “винайдені” ще за часів античності. Так, відомий античний філософ Ксенофонт серед видів державного доходу згадував здавання в оренду державного майна і невольників, мито та податки. З часів Стародавнього Єгипту існувала так звана світська десятина, що стягувалася на користь правителів, які брали на себе певні функції держави (оборона, підтримка правопорядку, правосуддя). В VII–VI ст. до н.е. у Стародавній Греції було запроваджено податки на доходи.

У стародавньому світі фінансової науки і податкового права не існувало, але вже були доволі розвинутими деякі прийоми справляння податків. У Біблії десятина постає як релігійно-фіскальний інститут, що з часом трансформувався у форму світського оподаткування [3].

У ранньому Середньовіччі, згідно з канонічним церковним правом, сплату десятини трактували як священний обряд і добровільний

фіскальний обов'язок християнської совісті, що було визнано на Турському соборі в 567 р. Невдовзі Маконський собор (585 р.) зобов'язав вірян сплачувати десятину під загрозою анафеми (відлучення від церкви). У 779 р. король Франкської держави Карл Великий (742–814) перетворив десятину в повинність, яку накладали відповідно до державного закону під страхом покарання. Цим було започатковано формування незалежної від церкви світської фіскальної системи, хоч ознаки такої залежності зберігалися ще довго і навіть дійшли до наших днів (наприклад, церковний податок у Німеччині) [3].

Оскільки за умови наявності податків у державі об'єктивно виникає необхідність здійснювати їх облік, стягнення та контроль, перші механізми податкового адміністрування були сформовані вже у VIII ст.

Окремі провідні мислителі середньовіччя виступали проти податків, вважаючи їх дозволеною формою пограбування. Такої думки, зокрема, дотримувалися Фома Аквінський (1225–1274) та його послідовники. Разом з тим Фома Аквінський у відомій книзі “Загальна теологія” вперше зробив спроби обґрунтувати право короля встановлювати і збирати податки [141, с. 48].

Якщо проблематика встановлення податків належала до державних фінансів, то право збирати податки стало питанням суто податкового адміністрування.

В. Андрущенко вирізняє такі тенденції і особливості розвитку оподаткування в Європі в кінці середньовічної епохи [3]:

- відбувається перехід від канонічного церковного до світського фінансового права;
- здійснюється поступова секуляризація податкових систем, церква втрачає контроль над фінансами національних держав;
- релігійні мотиви та монархічно-абсолютистські прерогативи в оподаткуванні практично виходять із вжитку;

- натуральні податки остаточно трансформуються в грошові податки, зручніші з фіскально-адміністративних міркувань і менш шкідливі у народногосподарському аспекті;
- від Середньовіччя у спадщину Новому і Новітньому часові перейшла сформульована у Великій хартії вольностей (Англія, 1215 р.) демократично-правова доктрина: монарх може правити лише згідно із законами, визнаними народом. Відповідно, виключне право запроваджувати податки належить народному представництву (парламенту), який має останнє слово в питаннях оподаткування.

Один із керівників неополитанського королівства у XV ст. Діомед Карафа (роки життя невідомі) вважав, що формувати доходи бюджету мають так звані домени, тобто така державна власність, яка дає змогу забезпечувати казні стійкі надходження (приміром, нерухомість, земля), а податки доцільно запроваджувати лише в надзвичайних умовах (війна, стихійні лиха, мобілізація). В окремих працях тих часів обґрунтовувалася думка, що правителям недоцільно встановлювати занадто високі ставки податків, оскільки це призводить до бідності та втрати платниками економічної мотивації [149, с. 12]. Отже, фактично вже в ті часи було приділено увагу проблемі, говорячи сучасною мовою, економічно обґрунтованого податкового навантаження. Така проблема могла бути вирішена лише через проведення відповідних досліджень, що мали базуватися на достовірній фактологічній базі.

У XVI–XVII ст. провідні держави світу відчували необхідність у збільшенні видатків (війни, фінансування захоплення колоній, формування флоту, субсидування науки, зокрема географічних досліджень). Природно, на порядок денний було поставлено проблему збільшення доходів. З цього питання А. Соколовська влучно зазначила, що з розширенням кола функцій держави стає дедалі зрозумі-

лішою необхідність податків як надійного джерела ресурсів для виконання цих функцій [161, с. 55]. Відповідно, змінилися панівні погляди про природу податків. Мислителі тих часів пристали до думки, що податки повинні бути звичним явищем і стягуватися не лише в умовах надзвичайних станів або з іноземних купців, а й в умовах традиційної господарської взаємодії всередині країни. У 1642 р. відомий англійський філософ Т. Гоббс (1588–1679) писав, що правитель має “абсолютне право” обкладати підданих податками. У тогочасних трактатах наголошувалося на необхідності створення особливих податкових органів, які б діяли постійно, забезпечуючи державну казну своєчасними податковими надходженнями.

У 1662 р. вийшла знаменита праця “Трактат про податки та збори” В. Петті (1623–1687). У ній податкові відносини описуються більш комплексно, з урахуванням тенденцій витрачання державних коштів. Крім того, критично оцінюється практика “переносу” податків від суб’єктів господарювання до людей (споживачів), які не виробляють матеріальних цінностей [66]. Отже, у цій праці вже були закладені ідеї теорії перекладання податків, а відтак їх поділу на прямі та непрямі. Зауважимо, що ідея перекладання була зумовлена, зокрема, необхідністю мінімізації витрат на адміністрування.

У ці ж часи з’явилися і перші вдалі спроби уникнення оподаткування. В літературі описані випадки, коли французькі селяни приховували продовольчі запаси, що давало їм змогу вважатися бідняками і в такий спосіб уникати податкового зобов’язання, оскільки бідняки несли значно менший податковий тягар [66, с. 304]. Відповідно, виникла потреба вироблення методик протидії мінімізації оподаткування, а також підготовки спеціально навчених фахівців, які могли б розслідувати відповідні правопорушення та протидіяти їх вчиненню у майбутньому.

Разом з тим наукове осмислення і вивчення податків та податкових відносин почалося значно пізніше, в часи зародження фінансової науки.

Помітні спроби наукового осмислення сутності та природи управління фінансовим господарством держави, в тому числі адміністрування податків, зробили у XVII-XVIII ст. німецькі дослідники — так звані камералісти (Л. фон Секендорф, Ф. Юсті, І. Зонненфельс). Згодом, під впливом популярних філософських теорій та ідей (Ш. Монтеск'є, Ж. Руссо, І. Кант), зумовлених суттєвими суспільними трансформаціями (загострення боротьби між головними державами, підтримка науки і мистецтва, розвиток техніки та технологій), розвиваються окремі теоретико-методологічні дослідження побудови системи оподаткування, в тому числі було зроблено перші спроби наукового пізнання механізму податкового адміністрування. Активізувалися дослідження про перекладання податку. Наголошувалося, що прямі податки з доходів “більш справедливі”, ніж податки на витрати. Також було сформульовано принципи раціонального адміністрування: надійність надходжень, мінімальні витрати на стягнення податків, достовірний облік і суцільний контроль за нарахуванням та сплатою основних податків.

Представники школи фізіократів (Ф. Кене, А. Тюрго, О. Мірабо) приділяли особливу увагу так званій справедливості оподаткування. Вони стверджували, що справжній дохід може давати лише земля, а інші сфери господарства (мануфактура й торгівля) нових економічних цінностей не створюють, і на цій підставі було зроблено висновок про допустимість винятково поземельного податку. На цій основі виникла відома концепція “єдиного податку” [7, с. 221].

Відомий дослідник історії фінансів Д. Боголепов (1885–1941) зробив припущення, що саме школа фізіократів поставила на порядок

денний теоретичну проблему класифікації податків на прямі і непрямі [10, с.23], що було спричинено, зокрема, потребою організації податкового адміністрування (вважалося, що прямі податки стягуються “з доходів”, а непрямі податки — “з видатків”). І хоча деякі вчені такого поділу не визнавали і вважали його суто умовним, у науковій думці XVIII ст. активізувалися дискусії з цього питання.

Особливий внесок у розвиток теорії податків та оподаткування зробив знаменитий фізіократ Ф. Кене (1694–1774). У Економічній таблиці (1758) він показав механізм формування доходів і витрат у різних класах суспільства: виробників (фермери, сільськогосподарські робітники), безплідних (промисловці, торговці, робітники) і землевласників. Учений виокремив джерела формування доходів різних класів, з яких можуть формуватися і державні доходи через механізм сплати податків. Ф. Кене також дійшов висновку, що доходи продуктивного класу мають спрямовуватися до фондів споживання та обміну, звільняючись від оподаткування [50, с. 220–223]. Він не відкидав ідеї оподаткування продуктивного класу, але лише за умови, що цей клас досягне певного рівня багатства. Тобто фактично йдеться про податкові пільги для окремої сфери національного господарства. Було поставлено завдання віднайти методики запровадження податкових пільг.

Крім того, Ф. Кене вказував на проблему “зайвих чиновників”, що займаються збиранням податків. Дослідник зазначав: “Звісно, що всі ці люди, оплачувані нацією, не виробляють для держави своєю працею жодного багатства, так що витрати і самі люди являють собою чисту втрату для королівства» [50, с. 238].

Головні підвалини формування сучасної теорії податків та податкового адміністрування заклала класична економічна школа. Її фундатор, А. Сміт (1723–1790), у праці «Дослідження про природу та причини багатства народів» (1776) вперше у фінансовій науці виклав



принципи оподаткування, які не втратили актуальності і дотепер [158, с. 506]. Ці принципи оподаткування встановлюють такі аспекти:

- по-перше, збирання податку може потребувати великої кількості чиновників, платня яких може поглинати значну частину тієї суми, що її приносить податок, і вимагання яких може обтяжити народ додатковим податком;
- по-друге, податок може ускладнювати використання праці населення й перешкоджати йому займатися тими промислами, які даватимуть засоби до існування та роботу великій кількості людей; зобов'язуючи людей платити, він може зменшувати або навіть знищувати фонди, що надали б їм можливість із більшою легкістю робити ці платежі;
- по-третє, конфіскаціями та іншими покараннями, яких зазнають платники податків — особи, що намагаються ухилитися від сплати податку, він може часто призводити до їх розорення, і таким чином знищувати ту вигоду, яку суспільство могло б одержувати від застосування їхніх капіталів; нерозумний податок створює велику спокусу для контрабанди, а покарання за контрабанду мають посилюватися відповідно до спокуси. Закон, усупереч усім звичайним принципам справедливості, спершу створює спокусу, а потім карає тих, хто піддається їй, і при цьому, зазвичай, він посилює покарання відповідно до тієї самої обставини, яка, поза сумнівом, мала би пом'якшувати його, а саме — відповідно до спокуси скоїти злочин;
- по-четверте, часті відвідини й неприємні розпитування збирачів податків можуть завдавати людям багато зайвих хвилювань, неприємностей та утисків; і хоча такі неприємності насправді не є видатками, однак вони, безперечно, еквівалентні видаткові, ціною якого кожна людина ладна позбутися їх.

Сучасні дослідники сформулювали принципи оподаткування, запропоновані А. Смітом, таким чином:

- громадяни кожної держави повинні брати участь у підтримці своєї держави по можливості та відповідно до доходів, які вони одержують під охороною держави;
- податок, що сплачується громадянами, повинен бути точно визначеним; час його сплати й розмір повинні бути відомими платнику й усім, хто захоче і має право знати;
- будь-який податок повинен стягуватися у зручний час і спосіб для платника;
- будь-який податок повинен бути побудований так, аби затрати на його вилучення були мінімальними [158].

Ці принципи деякі дослідники називають аксіомами податкової науки. На наш погляд, ними доцільно керуватися і при реформуванні податкової системи України. Водночас слід зважити на те, що запропоновані принципи є по суті однібічними, оскільки зосереджені на інтересах платників.

Принципи оподаткування, сформульовані А. Смітом, фактично є принципами ефективного податкового адміністрування. Як зазначає відомий вчений у галузі фінансів І. Янжул (1846–1914), у сфері дослідження податків та оподаткування головна заслуга А. Сміта полягала у тому, що він показав основоположне значення науково обґрунтованих принципів оподаткування для вироблення податкової політики, які стали “законодавцями” для практики [180, с. 88].

Д. Рікардо (1772–1823) вважають найвідомішим учнем А. Сміта. У праці “Начала політичної економії та податкового обкладання” (1817) він висунув нові ідеї про податки і оподаткування. Д. Рікардо чітко сформулював одне з головних завдань податкової політики держави — вона має сприяти нагромадженню та розширенню ви-

робництва [169]. Учений надав власне трактування принципів, сформульованих А. Смітом, акцентуючи на тому, що витрати держави на збирання податків мають бути якомога мінімальнішими, а це досягається через розвиток податкової техніки та наявність відповідної кількості професійних чиновників. Д. Рікардо сформулював цікавий висновок: “Легкість збирання деяких податків не компенсує їхнього шкідливого впливу” [3, с. 152].

У Англії в XVII ст. у модифікованому вигляді поширюється промисловий податок, яким оподатковувалися доходи аукціоністів, комісіонерів, міняйл та ін. (вперше промисловий податок виник у Стародавньому Римі у формі податку на промисел повій). На думку Д. Серебрянського та А. Накая, промисловий податок став прототипом нинішнього податку на прибуток [150].

Об’єктом оподаткування за промисловим податком є промисел, за винятком сільськогосподарського. Суб’єктом промислового податку була особа, яка займалася будь-яким промислом. Такі новації потребували розвитку податкової техніки в напрямі ретельного обліку реальних економічних процесів, що активізувало відповідні наукові розвідки.

У другій половині XVIII ст. більшість провідних мислителів були переконані в необхідності рівномірного розподілу податкового тягара між платниками, а також встановлення чіткої залежності між розмірами податків і доходами [72, с. 69]. Відповідно, виникала потреба у підвищенні достовірності податкового обліку, а також розвитку методології податкового контролю.

Ґрунтовні розвідки з питань податків та оподаткування зробив учень Д. Рікардо — Дж.С. Мілль (1806–1873), виклавши результати досліджень у праці “Основи політичної економії” (1848). Учений розвинув вчення про класичні принципи оподаткування, що були сформульовані А. Смітом, а також висунув концепцію рівномірнос-

ті оподаткування [77, с. 156–159]. Він також виокремив переваги і недоліки прямих та непрямих податків (у тогочасній класифікації). Дж. С. Мілль писав: “Дані, які повідомляються про особисті витрати, є достовірнішими, ніж про доходи, оскільки витрати мають очевидніший характер порівняно з доходами і спроби ввести в оману легко викриваються” [77, с. 194].

Крім того, дослідник сформулював сім принципів оподаткування, окремі з яких безпосередньо стосуються податкового адміністрування. Вчений, зокрема, зазначав: “Податки, скоріше за все, повинні зосереджуватися на невеликій кількості товарів, ніж охоплювати значну їх частину, щоб зменшити витрати по їх збиранню та звести до мінімуму види занять, яким можуть створюватися обтяжливі та прикрі перешкоди... Жоден податок не повинен бути досить високим, щоб давати занадто вагому причину для ухилення від сплати, причину, з якою неможливо боротися за допомогою звичайних попереджувальних заходів, і, головне, будь-який товар не може оподатковуватися настільки великим податком, щоб породити до життя клас непідкорених закону особистостей, контрабандистів, таємних винокурів та їм подібних” [77, с. 246–248].

Інтенсивний розвиток фінансового господарства як держав, так і компаній став підставою для поступового виокремлення науки “фінанси”. В XIX ст. помітний вплив на розвиток фінансової думки справили ідеї класиків соціалізму (К. Маркс, Ф. Лассаль).

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 [72, с. 69]. Як бачимо, в ці

часи дослідники вже намагалися дати відповіді на актуальні питання щодо збільшення ефективності податкового адміністрування.

Також у XIX ст. у зв'язку із швидким розвитком промисловості відбувалися помітні трансформації в оподаткуванні доходів підприємств. Професор І. Янжул зазначає, що прибутковий податок “є поєднанням багатьох податків в один і тому призводить до знищення тієї різнобарвності, яка зумовлюється існуванням податків спеціальних” [180, с. 332]. Такі новації фактично були спрямовані на зменшення витратності податкового адміністрування.

Наприкінці XIX — на початку XX ст. важливу роль у розвитку теорії податків та податкового адміністрування відіграла суб'єктивно-психологічна школа (маржиналізм). Вона ґрунтується на принципі спадної граничної корисності, що був, незалежно один від одного, сформульований трьома авторами — англійцем У. Джевонсом (1835–1882), французом Л. Вальрасом (1834–1910) та австрійцем К. Менгером (1840–1921). Крім того, М. Блауг зауважував, що насправді принцип спадної граничної корисності вперше було сформульовано маловідомим німецьким економістом Г.Г. Госсеном (1810–1858) у праці “Еволюція законів людської взаємодії”, яка залишилася поза увагою сучасників [7, с. 363].

Маржиналісти сформулювали принципово нові визначення фундаментальних категорій економічної науки (“вартість”, “ціна”, “цінність”, “попит”, “пропозиція”), спираючись на суб'єктивно-психологічні аспекти поведінки економічних агентів. Вони виклали оригінальні думки й щодо податків. У праці Б. Селігмена “Основні течії сучасної економічної думки” наводиться міркування У. Джевонса, який стверджував, що нерівності в розподілі доходів відбуваються через різні індивідуальні можливості, а тому податкові рішення не повинні використовуватися як засіб перебудови суспільства [146, с. 155].

Крім того, на думку маржиналістів, прямі податки повинні бути пропорційні оподатковуваним доходам, тоді як непрямими доцільно оподатковувати товари в таких розмірах, щоб податковий тягар, який припадає на заможніші верстви населення, не виявився надмірним [146, с. 155]. Вказане мало важливе значення для розвитку методології оподаткування, в тому числі при визначенні податкової бази.

Маржиналісти ставили на порядок денний і питання розміру податкового навантаження. Вони розглядали сплату податків як індивідуальну угоду між державою і платником. За такою угодою гранична корисність державних послуг має дорівнювати граничній корисності податків, а у разі, якщо гранична корисність державних послуг починає перевищувати корисність сплачених податків, населення не схвалить подальше збільшення державних видатків [47, с. 188].

На основі ідей маржиналістів наприкінці XIX ст. було сформульовано нові тези концепції прогресивності оподаткування та обґрунтовано необхідність запровадження прогресивного оподаткування особистих доходів як одного з найголовніших важелів економічного регулювання [149, с. 136]. До речі, в той час були відомі щонайменше п'ять теоретичних напрямів, що обґрунтовували можливість та (або) доцільність прогресії в оподаткуванні. І. Озеров згрупував їх таким чином: теорія податкоспроможності; соціально-політична теорія; теорія спеціальної компенсації; теорія загальної компенсації; психологічна теорія. Ідеї прогресивності в прямому оподаткуванні особливо високо цінили марксистки, вважаючи прогресивні податки засобом боротьби за справедливість і рівність. Водночас керівники податкових органів зазначали, що прогресивна система збільшує витрати на стягнення прямих податків, а пропорційна ці витрати мінімізує [72, с. 72]. Розвиток ідей прогресивного оподаткування актуалізував проблему підвищення достовірності податкового обліку, оскільки

від цього залежить точне визначення податкової бази, яка є підставою для обрахунку конкретної суми податку за відповідною ставкою.

Прибічниками маржиналістської теорії вважаються науковці шведської школи на чолі з К. Вікселлем (1851–1926). У праці “Новий принцип справедливого оподаткування” (1896) він обґрунтовував тезу, що проблема формування державних доходів (насамперед податків) має обов’язково розглядатися у зв’язку з проблемою державних видатків, а при плануванні видатків необхідно чітко уявляти їхні джерела [146, с. 372]. Вчений вважав цей принцип оподаткування основним, оскільки його реалізація забезпечить суспільну злагоду. К. Віксель писав про доцільність розроблення надійних методик планування податкових надходжень, а також прогнозування наслідків оподаткування.

Особливим напрямом досліджень стало вивчення впливу політичної системи суспільства на розвиток податкової політики, а отже, і на ефективність податкового адміністрування. Представники цього напрямку (І. Озеров, К. Віксель, Е. Ліндаль, В. Паретто та ін.) намагалися дати відповідь на запитання: які саме політичні системи забезпечують найвищу ефективність податкової системи та податкового адміністрування? Зокрема, на думку І. Озерова, фінансові інститути є результатом боротьби різних політичних груп, передусім партій, кожна з яких виходить на політичну арену зі своєю програмою, в якій зафіксовані певні вимоги до розподілу податкового тягаря [84, с. 22].

Це дало змогу сформулювати висновок, що науковці з питань оподаткування мають досліджувати політичні програми партій, оскільки в їхніх програмних положеннях містяться згадки про можливі акценти майбутніх податкових реформ.

У першій половині ХХ ст. була сформульована кейнсіанська теорія, що базувалася на висновках англійського економіста Дж. Кейнса (1883–1946) і його послідовників. Ця теорія обґрунтовує необхід-

ність і доцільність державного регулювання економіки, а також визначає напрями, методи та форми такого регулювання. Кейнсіанці надають податкам винятково важливого значення, вважаючи їх головним важелем регулювання економіки і фактором успішного розвитку суспільства. Дж. Кейнс і його послідовники зазначали, що податки існують у суспільстві насамперед для регулювання економічних відносин та здійснення впливу на економічну активність в державі. У праці Дж. Кейнса «Загальна теорія зайнятості, відсотка і грошей» (1936 р.) наводиться думка, 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 вони не вкладаються у виробництво і являють собою пасивне джерело доходу. Саме для того, щоб усунути негативні наслідки, «зайві» заощадження, на думку Дж. Кейнса, повинні вилучатися державою за допомогою податків [49, с. 154–187].

Особливе місце в кейнсіанській теорії відводиться дослідженню державного бюджету, який може бути дефіцитним та виступати важливим регулятором економічної активності. У період спаду економіки податки, на думку кейнсіанців, мають бути “вбудованими стабілізаторами”, які разом з іншими стабілізаторами мають можливості згладжувати економічні цикли.

Пізніше Дж. Кейнс висунув тезу, що головною метою державного втручання в економіку має бути регулювання відповідності між попитом і пропозицією. Завданням держави є встановлення так званого ефективного попиту, здатного врівноважити виробництво, споживання, дохід і зайнятість. Регулятором цього попиту є державні витрати, для забезпечення яких необхідні сталі податкові надходження. Надійні та своєчасні податкові надходження може забезпе-



чувати лише ефективна система податкового адміністрування. Держава має проводити таку податкову політику, яка б стимулювала до заощаджень та трансформації їх у інвестиції. Дж. Кейнс був прибічником прогресивного оподаткування, за якого при збільшенні доходу (бази оподаткування) зростає і податкова ставка.

Слід мати на увазі, що кейнсіанська теорія з'явилася як виклик системній економічній кризі 30-х років ХХ ст. Президент США Т. Рузвельт під впливом кейнсіанської теорії провів так звану податкову революцію, внаслідок якої у США обсяги надходжень корпоративного податку та податку на доходи фізичних осіб за період з 1934 по 1938 р. зросли майже в 4 рази — з 364 до 1287 млн. дол США, а частка цих податків у структурі податкових надходжень країни збільшилася з 12,3 до 19,1 %.

Аналізуючи ефективність кейнсіанської економічної політики з позицій сьогодення, вітчизняний дослідник історії оподаткування В. Синчак стверджує, що завдяки кейнсіанській теоретичній концепції “стало можливим вивести економіку найпотужнішої країни світу з економічної кризи” [149, с. 163].

Не заперечуючи позитивних наслідків реалізації кейнсіанської теорії, зазначимо, що економічне поживлення у США наприкінці 30-х років ХХ ст. зумовлене й іншими чинниками, зокрема збільшенням експорту та технологічною революцією. Авторитетний вітчизняний дослідник економічної історії Е. Лортикян слушно зауважує, що ідея активного державного регулювання економіки взагалі була для Америки не новою, а базувалася на популярній у наукових колах концепції інституціоналізму, яку висунули науковці Т. Веблен, Дж. Коммонс та У. Мітчелл [64, с. 72].

Кейнсіанська теорія набула подальшого розвитку в середині ХХ ст. Її послідовники (А. Хансен, А. Оукен, У. Хеллер, У. Шульц, Р. Лінкольн,

Р. Харрод, Дж. Вайсман, К. Емі, Ф. Ноймарн, Ф. Перру та ін.) стверджували, що державне втручання в економіку має бути активним не лише в період спаду, а й у період поживлення і навіть піднесення, оскільки саме за економічного зростання можливо через механізм оподаткування створити стратегічні заощадження та страхові резерви.

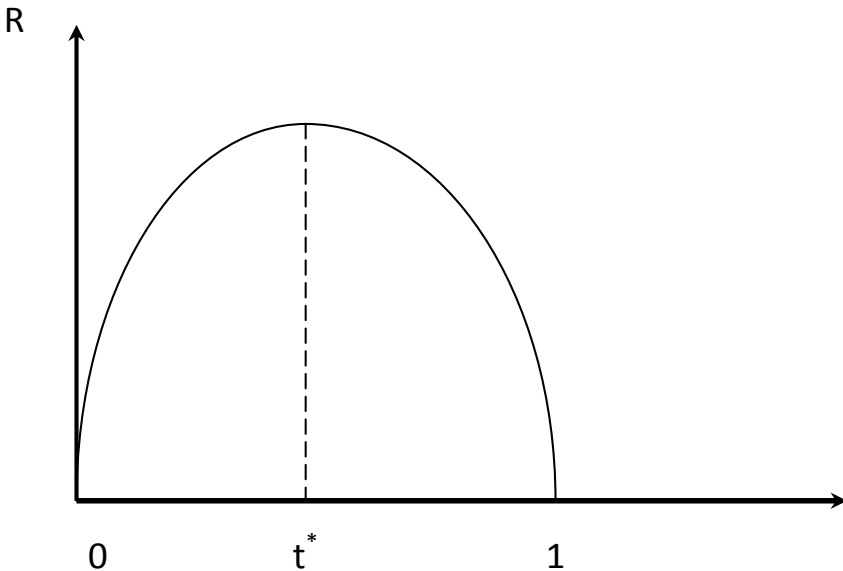
На протигагу кейнсіанцям була висунута теза, що регулювання економіки має відбуватися насамперед через динаміку грошового обігу, який залежить від кількості (обсягу) грошей в економіці та рівня процентних ставок, а податкам відводиться другорядне місце (зокрема наводилася теза, що податки мають сприяти вилученню “зайвої” кількості грошей). М. Фрідмен (1912–2006) та інші послідовники монетарної теорії обґрунтували необхідність встановлення неоподаткованого мінімуму в оподаткуванні особистих доходів громадян.

Монетаристи закликали при першій можливості зменшувати ставки оподаткування та сміливо надавати корпораціям податкові преференції. На їхню думку, вказані заходи, звісно, приведуть до зменшення податкового тягара, а відтак це уможливить збільшення темпів економічного зростання.

Спільним у теорії монетаризму і кейнсіанській теорії щодо оподаткування є визнання за податками здатності зменшувати вплив негативних чинників економічного розвитку. Проте монетаристи вважають цим чинником “зайві” гроші, а кейнсіанці — “зайві” заощадження.

Автори теорії “економічної пропозиції” доводили, що не завжди підвищення податкової ставки приводить до збільшення податкових надходжень. На цьому базується теорія американського економіста А. Лаффера [63, с. 32]. Вона описує механізм взаємозв'язку і взаємозалежності податкової ставки та податкових надходжень за допомогою так званої кривої Лаффера. На думку вченого, в певний

проміжок часу ставка податку може зростати від 0 до 100 %, але водночас податкові надходження зростатимуть від 0 до певного максимального рівня, який аж ніяк не збігатиметься із значенням ставки на рівні 100 %. Існує певна критична точка, що є відповідною критичною ставкою податку. Потім, після перевищення певної критичної межі розміру ставки, податкові надходження почнуть знижуватися, аж до 0. Це стане можливим через згортання легальної підприємницької діяльності, оскільки підприємці не будуть зацікавлені у результатах своєї діяльності. Тобто, якщо держава встановить розмір ставки більше певного розумного рівня, підприємці поступово втрачатимуть інтерес до роботи в легальному секторі економіки, що призведе до відходу “в тінь” або згортання бізнесу. Графічно цю залежність зображено на рис. 1.2.



**Рис. 1.2. Залежність податкових надходжень (R) від розміру податкової ставки (t)**

*Джерело: [64]*

Отже, можна дійти важливого методологічного висновку, що обсяг податкових надходжень за певним видом податку може бути максимальним лише у разі правильного вибору розміру ставки, яка має, з одного боку, враховувати інтереси держави, а з другого — інтереси та платоспроможність платників. Коли йдеться про врахування інтересів держави, мається на увазі, що податкові надходження за певним видом податку повинні значно перевищувати витрати на його адміністрування. Коли йдеться про врахування інтересів платників, мається на увазі, що розмір податкових зобов'язань за певним видом податку не повинен послаблювати зацікавленості підприємців у високих результатах господарювання, а також має стимулювати розширення легальної діяльності.

Зазначене дає змогу зробити інший висновок: занижка податкова ставка здатна стимулювати виробництво, але призводить до зниження бюджетних доходів, і навпаки — зависока податкова ставка дозволяє отримати доходи у короткостроковому періоді, але дестимулює підприємницьку активність, через що у довгостроковій перспективі база оподаткування зменшиться і бюджетні доходи врешті-решт знизяться.

Отже, завдання максимізації податкових надходжень з одночасним збереженням стимулу до розширення підприємництва у легальному секторі полягає у визначенні оптимального розміру податкової ставки (або розміру податкового навантаження). Однак зрозуміло, що такий розмір може бути визначений лише емпірично, з урахуванням особливостей податкового законодавства конкретних держав, їхніх традицій розвитку податкових систем, податкової культури платників, циклу ділової активності тощо. Вагоме значення при цьому має перелік об'єктів, який включається до бази оподаткування. На нашу думку, ця проблема має пер-

спективу подальших розвідок, у тому числі з використанням методології економіко-математичного моделювання.

У 70-х роках ХХ ст. у провідних країнах світу посилювалися процеси макроекономічної дестабілізації, темпи економічного зростання уповільнилися, збільшилися обсяги бюджетних дефіцитів, зросли показники інфляції. На цій “матеріальній” основі в економічній теорії набув поширення неокласичний напрям, який більше уваги приділяє монетарним чинникам зростання. Представники неокласичного синтезу вважали, що податки здатні самі по собі підтримувати стабільність в економіці, водночас основний акцент у дослідженнях робився не на визначенні ставки, а на маніпулюванні обсягом податкової бази [149, с. 166]. Найвідоміший представник неокласицизму П. Самуельсон (1915–2009) стверджував, що податкова політика в умовах антициклічного регулювання теоретично має бути гнучкою, давати змогу одночасно усувати коливання економічного циклу, забезпечувати підтримку високої зайнятості та гальмувати інфляцію. Однак учений вважав, що на практиці податкова політика є доволі потужною зброєю, і у разі неправильного її застосування може призвести до катастрофічних наслідків, а тому корисніше податкову політику взагалі не застосовувати у практиці державного регулювання [144, с. 381].

Ідеї про роль податків як стабілізаторів економічного розвитку набули поширення і визнаються в тому числі сучасними школами. Відомі економісти К. Макконелл і С. Брю зазначають, що “вбудовані стабілізатори”, до яких відносяться і податки, здатні зменшити коливання національного доходу приблизно на третину [65, с. 251–252].

Західні економісти переконані, що найкраще роль “вбудованого механізму гнучкості” відіграє податок на доходи фізичних осіб. Виконуючи свою регулюючу функцію, податкова система повинна

сприяти підвищенню ефективності виробництва. Зокрема, необхідно створити умови для мотивації робочої сили до максимальної ефективності, що втілюється в прогресивній системі оподаткування доходів фізичних осіб.

У 90-х роках ХХ ст. вчені Колумбійського та Кембриджського університетів, використовуючи економетрію, довели, що на постіндустріальній стадії розвитку суспільства у прямому оподаткуванні доцільним є збереження його пропорційності [3], що є стимулом до найповнішого прояву індивідуальних властивостей платників.

На початку ХХІ ст. в економічних дослідженнях постали інші проблеми, насамперед пов'язані із впливом оподаткування на оптимальний розподіл і перерозподіл доходів, підтримку конкуренції, розвиток фінансових ринків, ціну і цінність державних послуг. Загострилося питання уникнення подвійного оподаткування, організації міжнародного співробітництва, протидії податковим злочинам. Серед важливих питань згадується проблема підвищення ефективності податкового адміністрування. Цей напрям розробляється в контексті загальної проблеми необхідності збалансування державних фінансів.

Актуальним напрямом розвідок є прогнозування та планування податкових надходжень за окремими видами податків залежно від змін бази оподаткування з урахуванням конкретних макро-, мезо- та мікропараметрів [137]. Також вагомою проблемою для науки і практики є обґрунтування та методологія застосування непрямих методів контролю щодо нарахування і сплати податкових платежів [114].

Нині, в результаті світової фінансово-економічної кризи, акценти досліджень змістилися в бік протидії уникненню оподаткування, вивчення "податкової поведінки" платників в умовах нестабільності, визначення податкоспроможності платників, прогнозування та моделювання податкових ставок і бази оподаткування.

### 1.3 **Метод та методологічні засади податкового адміністрування**

Слово “метод” походить від грецького *methodos* — шлях, спосіб, теорія, вчення. Відомий український вчений у галузі економічної теорії С. Мочерний у праці “Методологія економічного дослідження” зазначає, що методом економічного дослідження вважається шлях дослідження або пізнання економічних явищ, сукупність теорій та вчень про економічні відносини [78, с. 43].

У Енциклопедичному словнику з економіки наводиться таке визначення: “Метод — спосіб пізнання (теоретичного дослідження, практичного здійснення) явища природи або суспільного життя; теорія, вчення, прийоми або спосіб життя, що підпорядковуються вирішенню конкретного завдання. Ним можуть бути і система операцій при роботі на певному обладнанні, прийоми наукового пізнання та викладення матеріалу, відбору та обробки даних, оцінки отриманих результатів тощо” [39, с. 217].

У вужчому значенні метод економічного дослідження — це певні теоретичні підходи, способи, засоби, прийоми та операції, за допомогою яких пізнають виробничі відносини й економічні закони [147, с. 11].

У праці “Основи економічної теорії” стверджується, що кожна наука спирається на сукупність методів дослідження, тобто має свою методологію. Отже, метод — це вчення про методологію пізнання певних явищ або процесів [26, с. 12].

С. Мочерний зауважує: “Методологія — це система різноманітних методів, засобів і прийомів наукового пізнання (передусім принципів, законів та категорій) та наука (або вчення) про цю систему” [78, с. 43].

У російському Сучасному економічному словнику зазначається: “Методологія — принципи побудови методів, їх наукове обґрунту-

вання, наприклад, “методологія управління”, “методологія планування”, “методологія обліку” [138, с. 190].

Відома російська дослідниця О. Румянцева пропонує таке трактування: “Методологія — 1) вчення про методи наукового пошуку, про прийоми та операції з нагромадження знань, про способи побудови та обґрунтування системи знань... 2) сукупність методів, що застосовуються у науці...” [140, с. 358].

З огляду на результати проведеного узагальнення, а також на підставі визначення автором поняття “податкове адміністрування”, наведеного у підрозділі 1.1, можна навести таке тлумачення методу податкового адміністрування: це сукупність теоретичних, методичних та практичних положень, підходів, способів, прийомів, за допомогою яких здійснюється податкове адміністрування в процесі реалізації податкової політики держави.

Висвітлюючи питання методу податкового адміністрування, необхідно обґрунтувати методологічні засади його організації шляхом характеристики відповідних елементів, а саме: мети і завдань податкового адміністрування, його функцій, принципів, чинників, механізмів, процедури, інструментарію, суб’єктів та об’єктів податкового адміністрування.

Питання мети та завдання податкового адміністрування є доволі складним, оскільки ставить на порядок денний проблему його цільового орієнтира (основних критеріїв результативності та ефективності), що забезпечує реалізацію низки ефектів. На нашу думку, податкове адміністрування має забезпечити насамперед податкові надходження у належних обсягах та у належні строки. Водночас це питання у методологічному плані є дискусійним. Російський дослідник А. Тітов зазначає, що найактуальніше завдання (мета) податкового адміністрування полягає в оптимізації податкової системи в ці-



лону, всієї її багатобічної діяльності [167, с. 129]. Автори російської праці “Податкове адміністрування” зауважують: “Метою податкового адміністрування є досягнення оптимального співвідношення фіскальної та розподільчої функцій податків у податковій системі країни при мінімальних витратах на його здійснення” [35, с. 12–13].

Автори праці “Податковий менеджмент” зазначають: “Податковий менеджмент спрямований на поєднання суб’єктивних намірів податкоплатників і осіб, що відповідають за справляння податків, із реальними обставинами та організаційною ефективністю податкової системи, сполучення ідеально бажаного з реально можливим за існуючих умов” [58, с. 32]. А. Крисоватий центральною проблемою управління у сфері оподаткування вважає ухвалення ефективних управлінських рішень у процесі прийняття та реалізації податкової політики держави [59, с. 212], додаючи, що метою державного податкового менеджменту є створення та забезпечення функціонування ефективної податкової політики [59, с. 216].

Наведені положення навряд чи можна вважати аксіоматичними або такими, що мають бути беззастережно прийнятими. Наприклад, доволі складно погодитися із тлумаченням мети будь-якого процесу, в тому числі процесу податкового адміністрування, через пошук або досягнення якогось оптимуму (або ідеалу), який на практиці ніколи не буває досяжним. Якщо погодитися з позицією про мету податкового адміністрування через досягнення деякої оптимальності певного показника, то можна констатувати, що у жодній країні мету податкового адміністрування досягнуто не було, оскільки абсолютно у всіх країнах мають місце факти ухилення від оподаткування та уникнення оподаткування, а отже, оптимуму (ідеалу) не існує. Не вважаємо за можливе ставити за мету податкового адміністрування і поєднання інтересів різних учасників (суб’єктів) податкових відно-

син, оскільки навіть у середовищі платників наявна множинність інтересів, і мова може вестися лише про врахування інтересів “конструктивної більшості”. Слід зауважити, що складність податкового адміністрування полягає і в тому, що значна кількість платників податків схильні до ухилення від їх сплати, застосовуючи легальні і нелегальні схеми мінімізації податків, а отже вони не ставляться сумлінно до свого податкового обов’язку.

Як зазначалося, адміністрування є практичним втіленням управлінсько-розпорядчого процесу. Це поняття відображає практичну реалізацію механізму управління податковими відносинами, а отже, він орієнтований на досягнення конкретних практичних результатів. Вважається, що основними функціями податків є фіскальна та регулююча. Відтак метою податкового адміністрування як особливого процесу управління податковими відносинами є повноцінна реалізація цих функцій. Фіскальна функція податків здійснюється через забезпечення достатніх податкових надходжень у належних обсягах та у належні строки (залишимо поки що поза увагою питання визначення належних обсягів податкових надходжень). Регулююча функція податків реалізується через створення стимулюючих та дестимулюючих важелів регулювання окремих економічних явищ і процесів з урахуванням завдань державної соціально-економічної політики. Вважається, що у практичному значенні підтвердженням високої ефективності реалізації регулюючої функції податків є дотримання критеріїв і стандартів податкової політики, що визначають провідні міжнародні організації. У спеціальній літературі наведені ці критерії і стандарти.

Отже, проаналізовані наукові позиції, а також тлумачення поняття податкового адміністрування, запропоноване автором, дають змогу дійти висновку, що метою податкового адміністрування є ор-

ганізація управлінсько-розпорядчого процесу у сфері оподаткування, спрямованого на повноцінну реалізацію функцій податків, у тому числі забезпечення достатніх податкових надходжень у належних обсягах та у належні строки, а також підтримку практичного регулювання окремих економічних явищ і процесів з урахуванням завдань державної соціально-економічної політики.

Деякі дослідники пропонують перелік завдань податкового адміністрування, виходячи з власного розуміння предмета, об'єкта та мети податкового адміністрування. На наш погляд, немає необхідності наводити усе розмаїття поглядів з цього питання. Наведемо лише позицію авторів праці “Податкове адміністрування” [35, с. 13], оскільки ця позиція, на наш погляд, є найобґрунтованішою, враховуючи послідовне окреслення відповідних результатів:

- аналіз макроекономічних процесів оподаткування та вироблення вихідних даних для прогнозування їх розвитку;
- оцінка відхилень фактичних значень макропоказників від прогнозованих, виявлення їх причин;
- концептуальне та детальне розроблення податкового законодавства;
- введення в дію податкових законів, що ухвалюються;
- забезпечення поточної діяльності контролюючих органів щодо мобілізації податків та зборів;
- розроблення і реалізація організаційних заходів, що підвищують ефективність функціонування контролюючих органів.

Податкове адміністрування як особлива організаційно-управлінська діяльність у сфері податкових відносин втілюється через реалізацію властивих йому функцій. Фінансово-економічний словник містить таке визначення: “Функції фінансів — вияв суті фінансів, специфічні способи вираження їхніх властивостей, реалізації сус-

пільного призначення фінансів як економічної категорії...” [43, с. 971]. Беручи до уваги таке розуміння функцій фінансів, а також з огляду на позицію автора щодо сутності податкового адміністрування, сформулюємо таке визначення: функції податкового адміністрування — це специфічні способи практичного виявлення властивостей, механізмів, процедур адміністрування у сфері оподаткування.

Вважається, що менеджмент виконує такі основні чотири функції, як планування, організація, мотивація, контроль [53].

Як зазначалося, поняття “адміністрування” є доволі близьким до поняття “менеджмент”, з тією різницею, що “адміністрування” зосереджується на виконанні адміністративно-розпорядчих дій, технічних операціях, а “менеджмент” — на управлінні людьми, враховує його психологічні аспекти. Тому, на нашу думку, адміністрування немов “продовжує” функції менеджменту, але з урахуванням власного предмета регулювання певних відносин.

Функція планування у процесі податкового адміністрування реалізується через складання (підготовку) прогнозів та планів заходів у сфері управління податковими відносинами. Йдеться про прогнози і плани щодо різних об’єктів: податкових надходжень, роботи контролюючих органів, підготовки кадрів для виконання роботи контролюючих органів тощо.

Функція організації у процесі податкового адміністрування втілюється через ухвалення управлінських рішень та реалізацію практичних дій, спрямованих на забезпечення запланованих податкових надходжень. Ця функція реалізується в процесі практичної діяльності податкових органів усіх ланок, як правило, через їх взаємодію з платниками податків.

Функція контролю у процесі податкового адміністрування реалізується шляхом виконання (провадження) певних, регламентованих

нормами права контрольо-ревізійних заходів, у ході яких виявляються податкові правопорушення (порушення податкового законодавства), а також вживаються заходи, спрямовані на профілактику таких правопорушень у майбутньому. Функцію контролю реалізують контролюючі органи.

Функція мотивації у процесі податкового адміністрування реалізується шляхом ухвалення управлінських рішень та виконання певних дій, спрямованих на підвищення ефективності податкової політики через заохочення платників дотримуватися сумлінної моделі їхньої податкової поведінки. Розрізняють матеріальну і моральну мотивацію. Матеріальною мотивацією може бути, наприклад, заохочення сумлінних платників шляхом зменшення кількості перевірок, що у вітчизняній практиці означає економію фінансових ресурсів платника, або зниження податкового тягаря. Моральна мотивація може реалізовуватися, наприклад, через нагородження сумлінних платників дипломами або цінними подарунками.

Сучасний економічний словник пропонує таке визначення: “Принципи — 1) основні, вихідні положення якої-небудь теорії, основні правила діяльності, 2) встановлені, усталені, загальноприйняті, широко розповсюджені правила господарських дій та властивості економічних процесів” [138, с. 258].

На підставі наведеного тлумачення, з урахуванням сформульованого автором поняття “податкове адміністрування”, можна запропонувати таке визначення: принцип податкового адміністрування — це основні теоретико-методологічні положення та правила, на яких ґрунтуються загальні правила організації податкового адміністрування як складової реалізації податкової політики.

При дослідженні принципів податкового адміністрування слід зважати на те, що вони повинні комплексно і водночас еkleктично

поєднувати оприлюднені у наукових публікаціях основоположні принципи управління як науки і мистецтва [54, с. 5–19], а також принципи оподаткування.

У працях з питань податкового адміністрування наводяться принципи регулювання податкових відносин [58, с. 39], які також можна вважати принципами податкового адміністрування:

- принцип стабільності — незмінності законодавства з питань оподаткування, видів податків, правил їх нарахування і стягнення протягом тривалого періоду;
- принцип економічної обґрунтованості — встановлення податків та зборів відповідно до фінансових можливостей платників і з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат та доходів бюджету;
- принцип передбачуваності — зміни у податковому законодавстві повинні здійснюватись відкрито для громадян-виборців та з врахуванням соціально-економічної обґрунтованості;
- принцип антиінфляційної спрямованості податків — запобігання інфляції шляхом оптимальних податкових вилучень;
- принцип рівності — рівного обов'язку платників податків при рівних умовах оцінки та розмірах доходів;
- принцип стимулювання — формування економічної та правової зацікавленості у здійсненні певної діяльності, виходячи з умов її оподаткування та отримання більш високих доходів;
- принцип економічності — співмірність витрат, пов'язаних зі стягненням податків, з доходами, одержаними від їх збору.

Ці принципи, природно, мають враховуватися при формуванні та реалізації механізмів податкового адміністрування.

Втілення податкового адміністрування як особливого управлінсько-розпорядчого процесу базується на певному механізмі. Тобто

податкове адміністрування на практичному рівні реалізується через його механізм.

Сучасні енциклопедії трактують поняття “економічний механізм” як сукупність форм і методів господарювання з метою виконання певних економічних завдань, а фінансовий механізм розуміється як сукупність форм і методів створення та використання фондів фінансових ресурсів з метою забезпечення різноманітних потреб державних структур, суб’єктів господарювання і населення [43, с. 515]. Зважаючи на таке тлумачення економічного механізму, а також на трактування поняття “податкове адміністрування”, запропоноване автором, наведемо таке визначення: механізм податкового адміністрування — це сукупність форм, прийомів, методів, методик організації податкових відносин та управління оподаткуванням з метою забезпечення своєчасних і достатніх податкових надходжень, а також підтримки у державі належної податкової дисципліни.

Науково-методологічний інтерес становить вже згадувана проблема визначення основних інституційних чинників, які впливають на процес податкового адміністрування. В. Андрущенко, використовуючи досягнення камералістики, перераховує такі інституційні чинники: знання, правосвідомість, дисципліна, морально-етичні якості усіх учасників податкового процесу [3, с. 32–35, 47–51].

В. Мельник окреслює такі чинники адміністрування податків: звички і правила, напрями управлінської діяльності, стратегія і тактика, психологія особи та людський фактор, організаційна система [70, с. 5–8]. А. Сігайов зауважує: “Економічна теорія передбачає, що на адміністрування податків впливають майнова поляризація суспільства, політична нестабільність, а також структурні чинники, що сприяють ухиленню від сплати податків, наприклад, рівень урбанізації,

питома вага сільського господарства, зовнішньоторговельна відкритість тощо” [148, с. 26].

На підставі проаналізованих позицій провідних науковців [3; 43; 54; 58; 70; 148; 167], враховуючи авторський підхід, що був оприлюднений та апробований під час наукових конференцій [75; 136; 156], а також еkleктичний підхід, пропонуємо такий перелік чинників, що визначають особливості процесу податкового адміністрування:

- конкретні особливості розвитку суспільства та суспільних інституцій, ступінь розвинутої громадянського суспільства;
- людські настрої, народна ментальність, звички, що втілюються, зокрема, через морально-етичні якості податківців та платників податків;
- стан і динаміка розвитку продуктивних сил та виробничих відносин;
- роль держави та державного апарату у регулюванні економічних відносин;
- характер політичного процесу, рівень політичної культури, політичні уподобання більшості виборців;
- стан розвитку гуманітарної сфери;
- рівень доходів платників податків (юридичних і фізичних осіб), можливості здійснення ними належних заощаджень;
- майнове розшарування у суспільстві;
- стан судово-правової системи (включаючи правові традиції, правову культуру, правосвідомість, рівень корупції, прояви правової девіації);
- розвиток податкової системи як особливої системи економічного регулювання, в тому числі стан податкової реформи;
- управлінські традиції (переважно демократичне або переважно авторитарне управління), зокрема стан професійної підготовки службовців контролюючих органів;



- стан матеріально-технічного та технологічного забезпечення функціонування контролюючих органів, включаючи наявні механізми збирання, оброблення, передавання та аналітичного узагальнення податкової інформації;
- система санкцій, що застосовуються за порушення податкового законодавства.

Механізм податкового адміністрування як частина фіскального механізму повинен забезпечити державу стійкими та надійними податковими надходженнями (від 60 % до 90 % доходів бюджетів країн формуються завдяки податкам), створивши таким чином умови для виконання державою покладених на неї функцій шляхом фінансування створення відповідних суспільних благ. Механізм податкового адміністрування повинен практично забезпечити раціональну реалізацію моделі фіскального регулювання, запроваджену у державі. На практичному рівні він зазвичай включає податкове прогнозування і планування, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення процесів оподаткування, податковий контроль, податкове консультування та інші складові. Мета і завдання податкової політики можуть бути досягнуті (виконані) лише за умови побудови та функціонування ефективного механізму податкового адміністрування.

Згідно з позицією російського дослідника А. Тітова, механізм податкового адміністрування складається зі зведення законодавчих, підзаконних та інструктивних правил поведінки у сфері державного управління податковими відносинами [167, с. 127–128].

Процес податкового адміністрування реалізується внаслідок функціонування особливого механізму, що на практиці являє собою виконання певних регламентованих нормами права процедур (операцій). У Сучасному економічному словнику зазначається, що про-

цедура — це офіційно встановлений, передбачений правилами спосіб та порядок дій при здійсненні, веденні справ [138, с. 263].

Отже, на підставі наведеного, а також авторського розуміння поняття “податкове адміністрування”, можна запропонувати таке визначення: “Процедура податкового адміністрування — це офіційно встановлений спосіб (порядок) ухвалення рішень та виконання дій щодо управління податковими відносинами”.

Процедура податкового адміністрування ґрунтується на виконанні норм податкового права. Податкове право являє собою сукупність юридичних норм (правових приписів), що визначають правила поведінки учасників правовідносин у сфері оподаткування. Джерелами податкового права є Конституція України (в якій містяться конституційні приписи про загальний порядок функціонування системи оподаткування), Податковий кодекс України, інші законодавчі акти, що регулюють відносини у сфері оподаткування. Норми податкового права регулюють, зокрема, порядок взаємодії податкових органів та платників податків, а також визначають їхні права та обов’язки. Як зазначають правознавці, метод податкового права є фінансово-правовим і передбачає використання імперативних норм (йдеться про безумовний характер імперативності), у нормах податкового права закріплено зобов’язання щодо передачі коштів платників податків до бюджетів [23, с. 9].

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

У Сучасному економічному словнику наводиться таке визначення: “Суб’єкт економічний, господарючий — особа, що здійснює еконо-

мічну, господарську діяльність, чи то людина, родина, підприємець, підприємство, держава” [138, с. 327].

Ураховуючи те, що суб’єкти податкового адміністрування здійснюють діяльність у сфері публічних фінансів, що регулюється нормами фінансового права, доцільно розглянути визначення суб’єкта фінансового права та суб’єкта фінансових правовідносин. Будь-який суб’єкт податкового адміністрування здійснює свою діяльність, виступаючи від імені держави та керуючись нормативно-правовими актами, що становлять систему фінансового законодавства. У праці “Фінансове право” зазначено: “Суб’єктами фінансових правовідносин є особи, які на підставі фінансово-правових норм є реальними його учасниками... Суб’єкт фінансового права — це носій передбачених правовими нормами суб’єктивних прав і обов’язків у сфері фінансової діяльності держави, що має потенційну можливість участі у правовідносинах. Права й обов’язки належать їм у силу дії фінансово-правових норм, незалежно від їхньої участі у конкретних правовідносинах. При реалізації своїх прав і обов’язків вони вступають у фінансові правовідносини як учасники (суб’єкти) правовідносин” [170, с. 45]. Зрозуміло, що суб’єкти податкового адміністрування у своїй діяльності керуються нормами податкового права, при цьому вони є учасниками податкових правовідносин. Щодо кола суб’єктів податкових правовідносин, у праці “Податкове право” зазначено: “Суб’єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб’єктивних прав і обов’язків. Суб’єкти податкових правовідносин мають правосуб’єктність, що передбачена нормами податкового права і характеризується можливістю бути учасником правовідносин, пов’язаних зі встановленням, зміною, скасуванням

податкових платежів, і мати суб'єктивні права та обов'язки. Для участі у правовідносинах суб'єкти наділені правоздатністю і дієздатністю” [23, с. 16].

З погляду права, діяльність держави як потенційного власника податкових надходжень опосередковується правовідносинами, в яких беруть участь різні установи та органи, тобто суб'єкти, уповноважені державою здійснювати певні дії у сфері управління оподаткуванням [23, с. 17]. Вважається, що суб'єктами податкових правовідносин можуть бути: адміністративно-територіальні утворення (держава, адміністративно-територіальні одиниці), колективні суб'єкти (органи державної влади, органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації) і індивідуальні суб'єкти (громадяни, підприємці — фізичні особи).

Наука податкового права виходить з того, що органи державної влади та управління не тільки можуть, але й у визначених законом випадках зобов'язані брати участь у податкових правовідносинах, що виражає їхню компетенцію зі здійснення прав та обов'язків у відповідних напрямках оподаткування.

Виходячи з наведених положень, спираючись на розуміння суб'єкта фінансового права та суб'єкта фінансових правовідносин, а також з огляду на авторське трактування поняття “податкове адміністрування” можна запропонувати таке визначення: суб'єкт податкового адміністрування — особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка відповідно до вимог законодавства здійснює управлінсько-адміністративну діяльність у сфері оподаткування, насамперед спрямовану на виконання завдань державної податкової політики.

Найбільший обсяг завдань щодо забезпечення податкового адміністрування на практичному рівні покладається на державні податкові інспекції — підрозділи Міністерства доходів і зборів України.

Однак суб'єктами податкового адміністрування можуть бути не лише державні органи, але й юридичні та фізичні особи, які у визначених законом випадках є не лише платниками податків, а й як податковими агентами, що забезпечують окремі процедури податкового адміністрування (нарахування та сплату податкових платежів замість інших платників).

Розглянемо питання про об'єкт податкового адміністрування. Сучасний економічний словник містить таке трактування об'єкта: “Об'єкт економічний — підприємства, організації, засоби та фактори виробництва, елементи соціальної сфери, що характеризуються як об'єкт, в якому сконцентрована або на який спрямована економічна діяльність, що являє собою певний бік економічних інтересів або відносин” [138, с. 219].

У праці “Фінансове право” зазначено, що об'єктом фінансових правовідносин є централізовані та децентралізовані фонди коштів, він завжди пов'язаний з інтересами держави, яку представляє уповноважений орган [170, с. 47]. У праці “Податкове право” зауважується: “Об'єктом регулювання в податкових правовідносинах виступають кошти платників, що надходять у доходи бюджетів. У вузькому значенні — це гроші, з приводу яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок [23, с.15].

Таким чином, об'єктом податкового адміністрування є податкові надходження (у вигляді податків, зборів, інших обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів. У результаті податкового адміністрування забезпечуються повні і своєчасні (відповідно до затверджених планів) надходження податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Механізм податкового адміністрування спрямований на підтримку високої результативності податкової системи, яка втілюється, зокрема, через виконання усіх притаманних їй функцій.

## 1.4 Система податкового адміністрування

Система податкового адміністрування — це сукупність елементів (інструментів) податкового адміністрування, внаслідок дії яких забезпечується процес управління у сфері оподаткування. Як зазначалося у підрозділі 1.1, система податкового адміністрування складається з таких елементів:

- організація податкових відносин;
- прогнозування та планування податкових надходжень;
- адміністративне регулювання податкових відносин;
- консультативна робота;
- податковий контроль;
- адміністрування податкового боргу;
- впровадження сучасних технологій податкового адміністрування.

Розглянемо ці елементи в контексті забезпечення реалізації функцій податкової системи.

Організація податкових відносин як елемент податкового адміністрування забезпечується через особливу правотворчу діяльність уповноважених державних органів, а також шляхом ухвалення нормативно-правових актів різного рівня, що регулюють процес управління у сфері оподаткування. З методологічного погляду, в організації податкових відносин беруть участь державні органи усіх гілок влади: орган законодавчої влади встановлює законодавчі приписи у сфері оподаткування, обов'язкові до виконання усіма учасниками податкових правовідносин; органи виконавчої влади забезпечують практичну реалізацію процесу управління у сфері оподаткування, в тому числі щодо податкового моніторингу, обліку надходжень, податкового контролю, стягнення податкового боргу тощо; органи су-

дової влади вирішують індивідуальні спори у сфері оподаткування, ухвалюючи рішення, обов'язкові до виконання відповідними сторонами (учасниками) спору [121].

Деякі вчені не визнають органи законодавчої та судової влади як суб'єктів, що забезпечують організацію податкового адміністрування. Зокрема, А. Тітов зазначає: “В теорії адміністративного права, що вивчає нормативне регулювання системи державного управління, стверджується, що управлінською діяльністю від імені держави можуть займатися лише органи адміністративної юрисдикції. Необхідною умовою реалізації адміністративних відносин має бути нерівність сторін та покладання на сторону, що управляє, юридично обумовлених владних повноважень, які спрямовані на іншу сторону” [167, с. 128]. Згідно цієї позицією законодавчий орган не може бути учасником податкового адміністрування, оскільки він не вступає у відносини з платниками податків. Натомість органи судової влади (суди) вступають з платниками податків лише у процесуальні правовідносини, але в цих відносинах усі учасники є рівними перед законом.

На нашу думку, така позиція заслугоує на увагу лише в контексті визначення змістовності податкового адміністрування як елемента державного управління, що на практичному рівні реалізується через процедури адміністративної юрисдикції. З економічного погляду, податкове адміністрування забезпечує управління відносинами у сфері оподаткування, а таке управління втілюється на всіх рівнях регулювання податкової системи. Законодавчий орган затверджує перелік податків, їхні елементи та механізми контролю — це є законодавчою підставою для відповідних управлінських дій та розроблення необхідного методично-інструктивного забезпечення. Крім того, законодавчий орган щороку у законах про державний бюджет

на поточний рік затверджує показники розмірів податкових надходжень до державного бюджету, що є своєрідним завданням для податкових органів у частині мобілізації цих надходжень на основі реалізації законодавчо визначеного обсягу прав і компетенції. Відтак законодавчий орган (парламент) також є своєрідною інституцією податкового адміністрування, оскільки в межах компетенції здійснює державне управління податковими відносинами.

Особливий напрям організації податкових відносин — розроблення та обговорення законодавчих змін, спрямованих на вдосконалення механізму податкового адміністрування. Таку роботу можуть виконувати будь-які органи, в тому числі законодавчої і виконавчої влади, а також наукові установи, експертні та громадські організації, і навіть громадяни, які мають конституційне право на звернення до контролюючого органу та інших державних інституцій, де можуть викладатися будь-які пропозиції, зокрема щодо внесення змін до законодавства. Однак важливо розуміти, що реальним суб'єктом цього процесу є лише орган, уповноважений відповідно до норм права ухвалювати відповідне управлінське рішення. Такий орган приймає рішення — вносити чи не вносити відповідні зміни до нормативно-правової бази [121].

Наступний елемент податкового адміністрування — прогнозування та планування податкових надходжень — являє собою складний процес визначення майбутніх параметрів (показників) податкових доходів до бюджетів усіх рівнів, що базується на відповідній методології.

У Фінансово-економічному словнику зазначено: “Планування — процес розроблення плану, одна з функцій управління, яка окреслює послідовність здійснення затвердженої на певний період програми дій (розвитку) конкретного об'єкта (явища, предмета, підприємницької діяльності тощо) із зазначенням її мети, змісту,



обсягів, методів і засобів..., а також термінів виконання» [43, с. 650]. У російському Сучасному економічному словнику наведено таке визначення: «Планування — це одна зі складових управління, яка полягає у розробленні та практичному здійсненні планів, що визначають майбутній стан економічної системи, шляхів, способів та засобів його досягнення» [138, с. 243].

Відтак планування податкових надходжень — це процес розроблення планів щодо акумуляції до бюджетів різних рівнів доходів у вигляді податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Методологія прогнозування та планування обсягу податкових надходжень, в тому числі у розрізі різних податків, різних територій (регіонів) та різних податкових періодів, розвивається разом із розвитком економічної науки, зокрема економіко-математичного моделювання, фінансового прогнозування, фінансового аналізу. Основні аспекти організації діяльності щодо прогнозування та планування обсягу податкових надходжень врегульовано правовими нормами (зокрема нормами Бюджетного кодексу, Податкового кодексу, законів України та підзаконними актами). При цьому практичні розрахунки податкових надходжень здійснюються на підставі науково обґрунтованих методик, закріплених у відповідних інструкціях.

Прогнозування та планування податкових надходжень здійснюється на основі прогнозу ключових макроекономічних показників, у тому числі динаміки ВВП, виробництва, доходів населення, даних платіжного балансу, фінансових результатів господарювання та ін. Також до уваги беруться орієнтири (індикатори) соціально-економічного розвитку, наведені у відповідних програмних документах. У науковій літературі [16; 22; 34; 57] наведено інформацію про методи, прийоми та методичні підходи, що використовуються в процесі прогнозування та планування податкових надходжень. Основні ме-

тоди прогнозування податкових надходжень: екстраполяція, моделювання, експертні оцінки.

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 [140, с. 785]. У просторі екстраполяція розуміється як поширення вибіркового даних на іншу сукупність, що не досліджувалася; у часі екстраполяція передбачає, що встановлена тенденція у минулому періоді збережеться і у майбутньому [46, с. 541]. Метод екстраполяції доцільно застосовувати в процесі прогнозування окремих показників оподаткування в умовах незмінності податкових ставок. Перевагою цього методу можна визнати його відносну простоту, а недоліком те, що прогноз будується на основі врахування тенденцій, які мали місце у минулих періодах.

Моделювання — це метод дослідження систем шляхом побудови та вивчення їх на основі моделей [140, с. 372]. Модель розуміють як аналог (схему, структуру, знакову систему) певного фрагмента природної або соціальної реальності [46, с. 239]. Модель в системному аналізі — абстракція, опис взаємозв'язків між елементами системи та її зовнішнього середовища, сконцентрованого на істотних аспектах при ігноруванні неістотних, які не впливають або майже не впливають на розуміння явища, що розглядається [140, с. 373].

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 [22, 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.

В умовах трансформаційних перетворень, що мають місце в певний період часу в податковій системі України, для прогнозування податкових надходжень важливе значення має визначення джерел сплати податку. Джерело сплати податку, як відомо, у значній кількості випадків не відповідає базі та об'єкту оподаткування.

Наступний елемент податкового адміністрування — адміністративне регулювання податкових відносин (відстрочення та розстрочення податкових платежів, призначення штрафів, встановлення податкових компромісів, розгляд скарг платників податків тощо).

Важливим напрямом податкового регулювання на мікрорівні є відстрочення та розстрочення податкових платежів. Необхідність у таких рішеннях постає, якщо у платника виникли так звані тимчасові касові розриви, тобто у платника виникло податкове зобов'язання, але він не може його погасити через тимчасову відсутність необхідних коштів, натомість існує висока ймовірність надходження коштів та погашення зобов'язання через деякий час.

Як правило, рішення про відстрочення та розстрочення податкових платежів приймає уповноважений контролюючий орган, але винятково на підставі вимог закону, з дотриманням певної законодавчо регламентованої процедури. Зміна строку сплати податку не скасовує чинного і не створює нового податкового зобов'язання.

Особливим напрямом роботи податкових органів є розгляд скарг платників податків. Слід розуміти, що скарга платників податків —

це основний спосіб їх реагування на порушення їхніх прав та інтересів, по суті звернення до уповноваженого державного органу з вимогою відновлення справедливості. Навіть якщо скарга у процесі її розгляду буде визнана необґрунтованою, сам факт її подання свідчить щонайменше про нерозуміння платником податків вимог податкового законодавства, обсягу своїх прав та обов'язків, а отже, є своєрідним “сигналом” про існування деформацій (викривлень) відносин між податковими органами та платником, оскільки останній не розуміє юридичного змісту цих відносин.

Податкові органи мають бути зацікавлені в організації ретельного, неупередженого, об'єктивного та своєчасного розгляду скарг, оскільки в результаті цієї роботи уможлиблюється виявлення правопорушень, що допускаються працівниками податкових органів, а отже, створюються умови для підвищення ефективності податкового адміністрування. Крім того, об'єктивний розгляд скарги та прийняття законного рішення створює у платників відчуття справедливості, що сприяє збільшенню добровільно сплачених податкових платежів.

Нерідко має місце думка, що скарги на дії та рішення податкових органів подаються винятково за наслідками податкового контролю, коли платники не задоволені результатами податкових перевірок. Насправді скарги на дії та рішення податкових органів та їхніх посадових осіб подаються і в багатьох інших випадках. Приміром, 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. Тому розгляд скарг ми вважаємо елементом механізму адміністративного регулювання податкових відносин, а не елементом механізму податкового контролю.

Іншим елементом податкового адміністрування є організація консультаційної (роз'яснювальної) роботи, в ході якої платникам надаються консультації з питань дотримання податкового законодавства. Податкове консультування як напрям податкового адміністрування існує у всіх країнах.

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 [95]. 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 [95].

У Податковому кодексі України закріплено важливе положення про те, що не може бути притягнуто до відповідальності платника податків, який діяв відповідно до податкової консультації, наданої у письмовій формі, зокрема на підставі того, що у майбутньому така податкова консультація була змінена або скасована [95]. Це положення значно посилює відповідальність податкових органів за якість наданих податкових консультацій (тим більше, що такий орган не має права відмовити платнику податків у наданні податкової консультації).

Податкові консультації, які не потребують додаткового вивчення змісту вимог закону, можуть надаватися також в усній формі. Такі консультації надаються, як правило, з питань оформлення декларацій, переліку необхідних документів, строків та порядку подання звітності тощо, тобто питань, які є переважно стандартними (поширеними).

Податкові консультації можуть надаватися не лише в індивідуальному порядку (тобто містити конкретні відповіді на запит конкретного платника), але і невизначеному колу платників. Йдеться про так звані масові податкові консультації, або консультації в порядку масово-роз'яснювальної роботи. Така робота проводиться, аби нагадати платникам про строки виконання податкового обов'язку, роз'яснити окремі норми податкового законодавства, або у разі суттєвих змін податкового законодавства. Особливою формою масового консультування є організація публічних виступів (у формі інтерв'ю, круглих столів, гарячих телефонних ліній, оприлюднення аналітичних оглядів тощо) фахівців податкових органів через засоби масової інформації (телебачення, радіо, пресу, мережу Інтернет), в яких надається інформація про правила (порядок) виконання окремих положень податкового законодавства. Також контролюючі органи у сфері оподаткування видають так звані узагальнюючі податкові консультації, які підлягають опублікуванню в офіційних виданнях.

Іншим елементом системи податкового адміністрування є організація та реалізація податкового контролю.

Організація фінансового контролю загалом та податкового контролю зокрема є важливою функцією держави, яка забезпечує умови нормального функціонування фінансової системи, оскільки ринкові умови не відміняють необхідності систематичного контролю фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ усіх форм власності, вжиття заходів із попередження й усунення недоліків [19, с. 534].

Податковий контроль як елемент управління податковою системою є об'єктивно необхідним, адже він спрямований на підтримку нормального функціонування фіскальної системи держави через виявлення відхилень (порушень податкового законодавства), виправлення цих відхилень (стягнення заборгованості), попередження негативних явищ

у майбутньому (зокрема через систему санкцій). Висока ефективність податкового контролю є однією з ключових умов підтримки високої ефективності усєї системи податкового адміністрування.

Згідно з п. 61.1 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 [95]. Метою податкового контролю слід вважати 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.

Податковий контроль здійснюється від імені держави, а процес податкового контролю регулюється правовими нормами і реалізується на засадах державного примусу. Основним суб'єктом системи податкового контролю є податкові органи (або контролюючі органи), які застосовують спеціальні контрольні процедури щодо платників або окремих операцій (об'єктів контролю).

Предметом податкового контролю можуть бути окремі питання (процеси) фінансової та пов'язаної з нею діяльності платників податків, які виступають як об'єкти контролю. У ході податкової перевірки вивчається законність, правильність, повнота, своєчасність здійснення господарських операцій, що має значення для правильного визначення та виконання податкового обов'язку. Можна виокремити такі ознаки податкового контролю:

- є складовою державного фінансового контролю, що здійснюється відповідними контролюючими органами у сфері оподаткування;
- є важливою функцією державного управління у сфері оподаткування;
- спрямований на своєчасність та повноту податкових надходжень до бюджетів різних рівнів відповідно до законодавства;
- забезпечує інтереси держави та всього суспільства у сфері формування фондів публічних фінансів;
- є особливою складовою державної фінансової політики, зокрема в частині підтримки стійкості фінансової системи держави.

Згідно з п. 62.1 ст. 62 Податкового кодексу України, податковий контроль здійснюється шляхом [95]:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби;
- перевірок і звірок щодо дотримання податкового законодавства.

Облік платників податків здійснюється з метою створення умов для повноцінного моніторингу процесів оподаткування, в тому числі в частині реалізації податковими органами функції контролю за дотриманням платниками податків вимог податкового законодавства.

Обліку підлягають усі платники податків. Згідно з документами Міністерства доходів і зборів України в Україні платниками податків вважаються усі юридичні особи, їхні філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які мають статус підприємців (самозайнятих осіб) чи не мають такого статусу, на яких відповідно до законодавства покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі), пеню і штрафні санкції [92, с. 310].



Для взяття на облік платники податків, як правило, подають мінімальну кількість документів, визначених у законодавством. Практичну реалізацію обліку платників податків здійснюють низові підрозділи Міністерства доходів і зборів (далі — податкові органи, контролюючі органи). На основі даних обліку податкові органи мають можливість здійснювати моніторингові та аналітичні дослідження у сфері оподаткування.

В Україні облік платників податків у податкових органах ведеться за податковими номерами. Податковим номером платника податків є: код за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (далі ЄДРПОУ) для платників податків, які включаються до такого реєстру (юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб резидентів та нерезидентів) або реєстраційний номер облікової картки платника податків фізичної особи, крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відповідну відмітку у паспорті. Податковий номер платника податків не змінюється протягом усього періоду перебування на обліку в податкових органах і дає змогу однозначно ідентифікувати платника податків у інформаційних базах даних. [105].

Кожна країна має власну модель реєстрації та обліку платників податків. У Китаї, наприклад, платник податку на доходи фізичної особи 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 у випадку, якщо дохід платника перевищує законодавчо визначений ліміт. У Чехії встановлено один

ідентифікаційний номер платника податків для всіх наявних у країні податків [92, с. 246].

Згідно з п. 71.1 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. [95] Законодавством врегульовано порядок отримання, зберігання, оброблення та використання податкової інформації.

Актуальним питанням інформаційно-аналітичного 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.

У процесі податкового контролю контролюючі органи здійснюють податкові перевірки. Як правило, 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, через що платники нерідко чинять опір та намагаються усіма можливими способами (законними, а інколи незаконними) мінімізувати негативні наслідки. Іншими словами, законодавство має ретельно регулювати перевірочний процес, чітко виокремлюючи права та обов'язки контролюючих органів та платників податків, окреслювати коло

компетенції та відповідальність посадових осіб контролюючих органів, гарантувати платникам захист їхніх законних інтересів та реальних можливостей оскарження результатів перевірок.

У процесі податкового контролю як складової системи податкового адміністрування важливо забезпечити механізм вироблення заходів, спрямованих на мінімізацію податкової девіації. Попередження податкових правопорушень сприятиме звуженню сфери тіньової економіки, дотриманню податкової дисципліни, сумлінному виконанню платниками своїх податкових обов'язків, що врешті-решт приводитиме до збільшення податкових надходжень і, як наслідок, до підвищення ефективності податкового адміністрування. Контролючі органи у сфері оподаткування за результатами аналізу контрольно-перевірочної роботи, зокрема щодо виявлення типових і нових порушень податкового законодавства, розробляють заходи з мінімізації ухилення та уникнення оподаткування.

Надзвичайно важливим елементом системи податкового адміністрування є організація роботи, спрямованої на мінімізацію наявного та недопущення нового податкового боргу. Цей напрям роботи контролюючих органів реалізується в процесі так званого адміністрування податкового боргу.

У будь-якій країні існують платники, які намагаються мінімізувати податкові зобов'язання законними або незаконними способами. Це намагання є цілком природним і об'єктивним, оскільки мінімізація податкових зобов'язань дає змогу платнику поліпшити поточне фінансове становище, таким чином максимізувавши результативність економічної діяльності.

Мінімізація податкових зобов'язань з використанням законних способів отримала назву уникнення оподаткування. Відомі випадки, коли законна мінімізація є бажаною для держави і суспільства

(наприклад, коли платник виконує запропоновану програму економічної поведінки і отримує право на застосування податкової пільги, що на практиці приводить до зменшення податкового навантаження). Проте існують випадки, коли мінімізація, яка має ознаки законної, є небажаною (наприклад, коли платники використовують прогалини нормативно-правової бази, або коли користуються податковими пільгами, не маючи насправді наміру досягти позитивного для суспільства кінцевого результату економічної діяльності).

Нарешті існує поняття незаконної мінімізації податкових зобов'язань (ухилення від оподаткування). Це випадки, коли платник податків свідомо порушує закон (норми законодавчих або інших нормативних актів), намагаючись зменшити податкове зобов'язання або відстрочити строк його виконання. Йдеться про приховування операцій від оподаткування (тіньова економіка), перекручення первинного обліку і звітності, неправильне визначення бази оподаткування, знищення документів, неперерахування коштів до бюджету тощо.

Унаслідок встановленого факту ухилення від оподаткування утворюється податковий борг. У Фінансово-економічному словнику борг тлумачиться як сума непогашеного фінансового зобов'язання [43, с. 92].

У свою чергу, зобов'язання визначається як: 1) заборгованість підприємства, котра виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють економічні вигоди; 2) правовідносини, відповідно до яких одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь іншої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, сплатити гроші тощо) або утриматися від такої дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання зобов'язання [43, с. 332].

Непогашене у встановлені строки податкове зобов'язання має назву податкового боргу або недоїмки.

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 [95]

У Фінансово-економічному словнику наводиться таке визначення: «Борг податковий (недоїмка) — податкове зобов'язання з урахуванням штрафних санкцій (у разі їх наявності), узгоджене платником податків або визначене судом (господарським судом), але не сплачене в установленний термін, а також пеня, нарахована на суму такого податкового зобов'язання» [43, с. 93].

Податковим кодексом передбачено заходи впливу, що застосовуються контролюючими органами до платників податків за порушення податкового законодавства. Серед таких заходів найбільш застосовуваними є нарахування фінансових санкцій та пені.

Пеня нараховується на суму податкового боргу (включаючи суму штрафних санкцій за їх наявності та без урахування суми пені) у певному відсотку, та справляється з платника податків у зв'язку з несвоєчасним погашенням податкового зобов'язання [95]. Штрафна санкція (штраф) — плата у фіксованій сумі або у вигляді відсотків від суми податкового зобов'язання (без урахування пені і штрафних санкцій), яка справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним правил оподаткування, визначених відповідними законами [95].

Несплата платниками податків і зборів у належні строки та у належних обсягах являє собою значну проблему для контролюючих органів будь-якої країни, адже це є свідченням податкової девіації (протиправності), що знижує ефективність податкового адміністрування загалом, а також змушує контролюючі органи витратити пев-

ні ресурси (матеріальні, людські, інтелектуальні) на підтримку адміністрування податкового боргу.

Наявність податкового боргу призводить до порушення принципу справедливості, адже схожі платники (сумлінні та несумлінні) в результаті оподаткування отримують різні фінансові результати. Випадки податкової девіації слід своєчасно виявляти та жорстко припиняти, в іншому разі сумлінні платники також виявлять бажання ухилитися від оподаткування, намагаючись максимізувати своє фінансове становище.

Наявність податкового боргу, крім того, посилює ризики стійкості державної фінансової системи, оскільки щонайменше призводить до скорочення податкових доходів бюджету та, як наслідок, звужує можливості фінансування державою створення певних суспільних благ.

Протидія податковому боргу (протидія виникнення нового боргу та мінімізація наявного) реалізується через адміністрування податкового боргу.

Адміністрування податкового боргу — це управлінсько-розпорядча діяльність контролюючих органів, урегульована нормами публічного права, спрямована на протидію виникненню нового боргу та мінімізацію наявного боргу за допомогою особливих процедур і заходів.

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 (масові та індиві-

дуальні роз'яснення податкового законодавства), узагальнення судової практики, заохочення сумлінних платників, моделювання податкових ризиків та їх мінімізація тощо.

На думку О. Безгубенка, головним напрямом боротьби з податковими правопорушеннями з погляду гарантування спокою, безпеки, стабільності суспільства, прав, свобод і законних інтересів громадян є їх попередження, причому попередження податкових девіацій розглядається як багаторівнева система державних і суспільних заходів, спрямованих на виявлення, усунення, послаблення або нейтралізацію причин і умов правопорушень окремих видів і конкретних правопорушень. Найбільший потенціал щодо мінімізації наявного податкового боргу та профілактики його виникнення у майбутньому ґрунтується на формуванні моделі сумлінної податкової поведінки серед платників, усунення причин та умов, які уможливають вчинення податкових правопорушень. Ми виходимо з того, що значний потенціал формування моделі сумлінної податкової поведінки криється у створенні системи, яка сприяє загальному зміцненню податкової дисципліни. Зрозуміло, що виконання цього завдання можливе лише внаслідок створення та підтримки функціонування ефективної системи податкового адміністрування.

Останнім часом набув важливого значення новий напрям податкового адміністрування — створення та впровадження сучасних технологій оподаткування (в тому числі інформаційно-комунікаційних).

Думку про доцільність включення цього напрямку до системи податкового адміністрування поділяють не всі науковці. Зокрема, не вбачають підстав розглядати створення та впровадження сучасних технологій оподаткування як елемента системи податкового адміністрування український вчений А. Крисоватий та російський вчений А. Тітов. [58; 167].

Створення та впровадження сучасних технологій оподаткування можна розглядати як елемент системи податкового адміністрування, оскільки такі технології дають змогу не лише спростити податковий облік та звітування, а значно підвищити фіскальну результативність управління податковими відносинами, а відтак і ефективність власне податкового адміністрування. Впровадження таких технологій надає можливість державі мінімізувати витрати на податкове адміністрування, оскільки значна частина роботи автоматизується. Крім того, це вигідно і для сумлінних платників, оскільки дозволяє значно скоротити витрати на виконання вимог закону щодо ведення обліку та звітності. Нарешті, впровадження нових податкових технологій сприяє підвищенню прозорості податкової системи, створює реальні умови для організації управління податковими відносинами в режимі он-лайн, дозволяє своєчасно ідентифікувати ризики податкової девіації та податкові правопорушення, а також вжиття заходів для боротьби з ними.

Проблематиці автоматизації адміністрування податків приділяється багато уваги з боку науковців, спеціалістів Міністерства доходів та зборів і самих платників податків. Серед позитивних зрушень у діалозі «держава-бізнес» є курс на партнерські відносини, запровадження різноманітних сервісів для платників — автоматичного відшкодування ПДВ, електронної звітності, електронного кабінету платника податків, електронної перевірки, тощо. Проте в окремих випадках, податкові інспекції не мають підстав для запровадження партнерського підходу через необхідність чіткого дотримання нормативних документів, що регламентують дії податкових органів [12].

У практичній діяльності Міністерство доходів та зборів України дедалі більше застосовує принципи оподаткування та підходи в адмініструванні, які декларує ОЕСР. Так, в оцінці податкового наван-

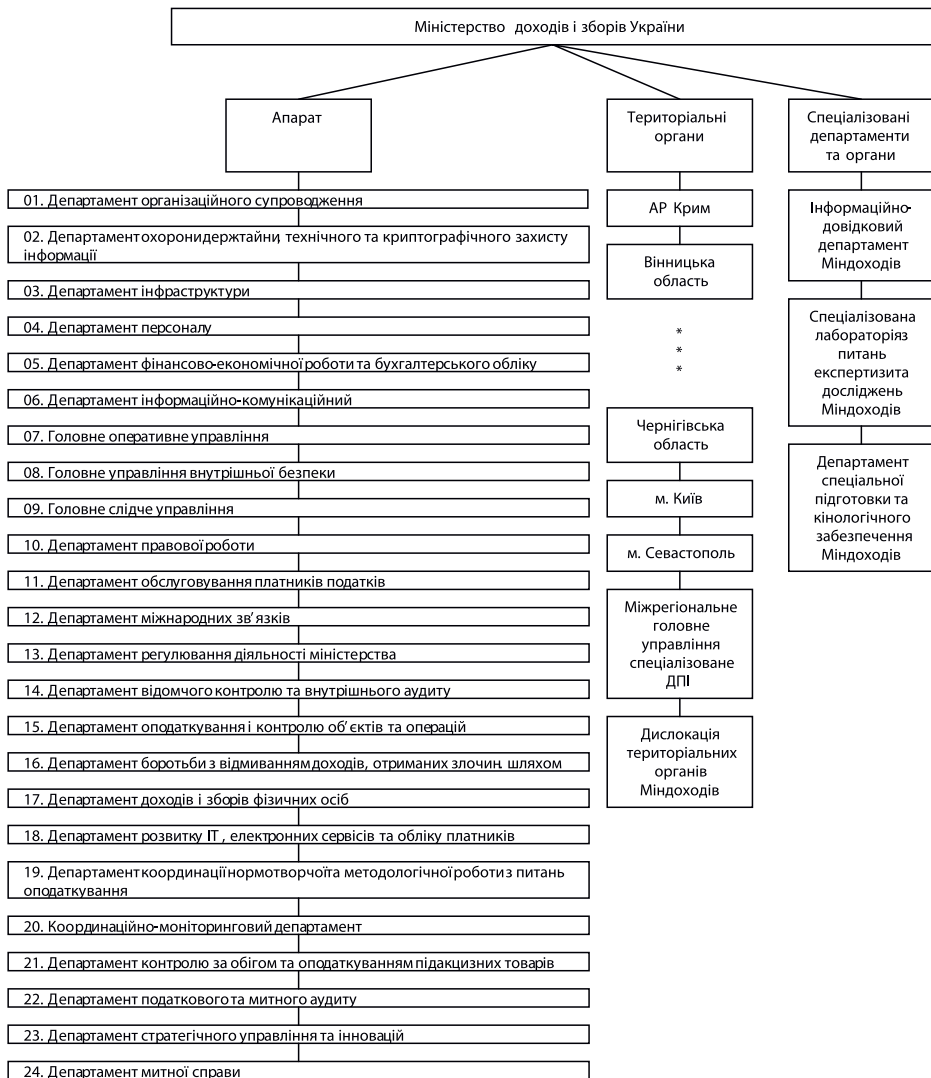


таження ОЄСР враховує не лише розрахункові суми податків, які необхідно сплачувати до бюджетів, а й супутні витрати, що виникають при веденні податкового обліку та сплаті податків. Це витрати на оплату праці бухгалтерів, консультантів, податкових посередників, аудиторів тощо. Звісно, суб'єкти господарювання теж оцінюють витрати на обслуговування процесу сплати податків. На вартість такого процесу опосередковано впливають кількість податкових періодів та платежів, по яких необхідно скласти та подавати звітність, зустрічні звірки, оброблення запитів від податкових органів та відповідне листування.

Слід також заважити, що розгляд системи адміністрування податків може здійснюватися і більш звужено — як сукупності органів виконавчої влади, що відповідають за управління процесом справляння. Однак у такому разі ці системи дуже кардинально відрізняться у кожній окремо взятій країні, і навіть у одній і тій самій країні у різні періоди часу. Тому порушене питання вважаємо за доцільне коротко висвітлити на прикладі України і в межах поточного часового інтервалу.

3 грудня 2013 р. функції щодо забезпечення формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики, а також боротьба з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства виконує Міністерство доходів і зборів, діяльність якого регламентується Указом Президента України «Про Міністерство доходів і зборів України» від 18.03.2013 № 141/2013 [108]. Міністерство доходів і зборів України (далі Міндоходів України) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України.

Міндоходів має структуру, зображену на рис.1.3.



**Рис. 1.3. Організаційна структура Міністерства доходів і зборів України**

*Складено автором*

Міндоходів України є 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.

Отже, система податкового адміністрування може розглядатися з двох позицій:

- як сукупність елементів управлінської діяльності;
- як сукупність органів державної виконавчої влади, відповідальних за управління процесом справляння.

Для подальшого аналізу нами обрано перший підхід.



# **Міжнародний досвід організації податкового адміністрування**

- 2.1 Організація податкового  
адміністрування у США та Канаді . . . . . 90
- 2.2 Податкове адміністрування  
у розвинутих європейських країнах . . . . . 109
- 2.3 Організація податкового  
адміністрування в країнах  
із середнім рівнем розвитку . . . . . 124



## 2.1 Організація податкового адміністрування у США та Канаді

Значний інтерес при дослідженні зарубіжного досвіду податкового адміністрування становлять системи податкового адміністрування США і Канади. Такий інтерес зумовлений тим, що США і Канада є федеративними країнами, в яких місцеві органи влади мають традиційно високий рівень автономії в управлінні місцевими справами. Україна, як відомо, хоча і є унітарною державою, але проголосила курс на децентралізацію та спрощення державного управління, розширення прав та повноважень регіональних органів у реалізації регіональної соціально-економічної політики, ширшому представленні місцевих громад в управлінні державними справами на конкретній території. Вказане проявлятиметься і у сфері податкового адміністрування.

Податкова система США складається з трьох рівнів, що відповідають рівням державної влади [168]:

- вищого (федеральний рівень) — встановлення та збір федеральних податків, адміністрування яких регулюється федеральними законами, надходження від цих податків зараховуються до федерального бюджету;
- середнього (рівень штатів) — встановлення та збір місцевих податків, адміністрування яких регулюється законами штатів, надходження зараховуються до бюджетів штатів;
- нижчого (нижчий рівень територіального управління — муніципалітети, округи тощо) — збір податків, що запроваджуються органами місцевого самоврядування, надходження зараховуються до місцевих бюджетів.

Законодавчі органи штатів можуть запроваджувати власні податки і збори, якщо це не суперечить федеральному законодавству. Органи місцевого самоврядування мають право самостійно встановлювати податки та стягувати їх, якщо це дозволено законами штатів.

Конституцією США визначено власні податкові повноваження лише федеральному (центральному рівень) та регіональним (рівень штатів) урядам. Органи управління населеними пунктами (муніципалітети) мають право встановлювати та збирати податки лише внаслідок делегування відповідних повноважень з боку органів влади вищого рівня.

До основних федеральних податків США належать: федеральний прибутковий податок з населення; федеральний податок на прибуток корпорацій; податкові відрахування до фондів соціального страхування (вносять і роботодавці, і наймані працівники); федеральний податок на спадщину та дарування; федеральні акцизи; мито [48].

Фіскальний потенціал податкової системи реалізується через оподаткування індивідуальних доходів населення (у структурі податкових надходжень до 40 % займає частка податку на доходи фізичних осіб). Для переважної частини індивідуальних платників (фізичних осіб) ефективна податкова ставка становить близько 25 %. Цікаво, що згідно з податковим законодавством США громадяни мають сплачувати прибутковий податок незалежно від місця проживання (США або будь-яка інша країна).

Федеральний податок на прибуток корпорацій стягується із чистого прибутку, який визначається шляхом вирахування дозволених пільг та знижок з валового доходу. Знижки можуть бути звичайними та спеціальними. До переліку звичайних знижок входять заробітна плата, витрати на амортизацію та поточний ремонт основних засобів, безнадійні борги, рентні платежі, сплачені місцеві

податки, проценти за кредит, витрати на рекламу, внески до пенсійних фондів, благодійні внески та ін. До числа спеціальних знижок включаються операційні збитки, організаційні витрати, витрати та науково-дослідні роботи, витрати на капітальний ремонт та реставрацію будівель, авансові податкові платежі тощо. Законодавством США встановлені ставки федерального податку на прибуток корпорацій на рівні від 15 % до 35 %, який залежить переважно від величини отриманого (задекларованого) прибутку. Особливістю шкали ставок податку на прибуток корпорацій в США є те, що вона має її прогресивно-регресійний характер (табл. 2.1)

Таблиця 2.1

## Оподаткування прибутку корпорацій с США

Оподатковуваний прибуток, дол.	Ставка,%%
Менше 50 000	15
50 001–75 000	25
75 001–100 000	34
100 001–335 000	39
335 001–10 000000	34
10 000001–15 000000	35
15 000001–18 333333	38
Більше 18 333333	35

Джерело: [5]

Отже, особливість американського податку на прибуток корпорацій полягає в тому, що максимальна ставка у загалом прогресивній шкалі оподаткування перебуває не в кінці шкали, а в її середині [5].

На рівні штатів встановлено такі основні податки: податок з продажів, прибутковий податок з населення (на рівні штату), податок на доходи корпорацій (на рівні штату), податок на спадщину та дарування (на рівні штату), акцизні податки, податок на корисні копали-



ни, ліцензійні збори, податок на капітал, відрахування на виплату допомоги по безробіттю, податок на ділову активність та ін. Цікаво, що законодавчі органи штатів використовують елементи місцевого оподаткування у податковій конкуренції. Приміром, ставки податку на доходи корпорацій встановлені в окремих штатах на рівні 0 %, а в деяких — до 10,5 % (штати Аризона та Північна Дакота).

Починаючи з 90-х років ХХ ст. податкова політика США ґрунтується на реалізації принципу бюджетного збалансування. Водночас, мають місце “перехресні” ефекти податкової системи (наприклад, коли при зниженні ставок оподаткування індивідуальних доходів застосовуються підвищені ставки відрахувань до фондів соціального страхування, а також задіяння потенціалу регресивного акцизного оподаткування, що на практиці сприяє вирівнюванню податкового тягаря). В цілому параметри податкової системи США, починаючи з 2000 р., є стабільними, за винятком ставок оподаткування, які можуть оперативним чином змінюватися повноважними законодавчими органами [45].

На підставі критичного узагальнення окремих наукових праць [5; 45; 48; 101; 168] виокремимо основні особливості податкової системи США:

- у цілому прогресивний характер оподаткування, що вважається одним із проявів справедливості податкової системи (ефективна податкова ставка для платників з найвищими доходами досягає 50 %);
- дискретність податкових відрахувань (кожну вищу ставку податку можна застосовувати лише до чітко визначеної частини бази оподаткування);
- висока гнучкість податкової системи, що відображається зокрема у регулярних змінах на законодавчому рівні чинних ставок податків та податкових пільг залежно від економічної динаміки;

- висока універсальність оподаткування — за умови рівності доходу застосовується єдина (універсальна) ставка оподаткування;
- висока розвинутість пільгового оподаткування (наявність великої кількості податкових пільг та винятків);
- чітке розмежування податкової системи та системи соціального страхування;
- наявність неоподаткованого мінімуму індивідуального доходу.

Центральною ланкою органів податкового адміністрування у США є Державна служба збирання податків та фінансового контролю США, підпорядкована Міністерству фінансів. Основним елементом в її структурі є Служба внутрішніх доходів, яка також оперативно підпорядкована Міністерству фінансів. Цікаво, що Службу внутрішніх доходів було утворено у 1862 р. згідно з рішенням Конгресу, який мав намір забезпечити таким чином фінансування видатків на ведення Громадянської війни, що розпочалася роком раніше. Після завершення війни більшість податків було скасовано, а за наявними податками значно скорочено ставки.

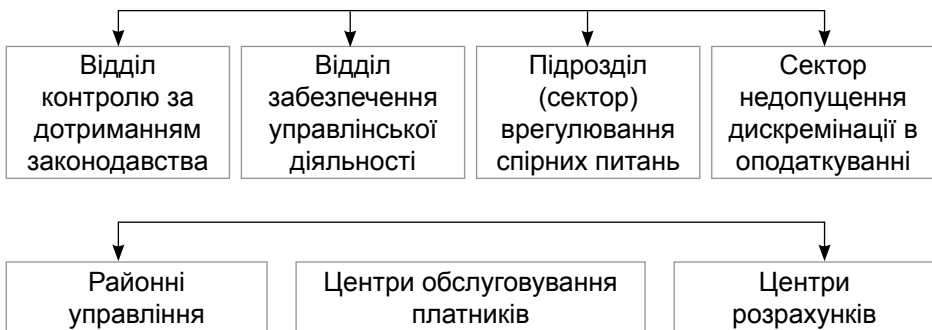
Служба внутрішніх доходів складається з таких підрозділів: центральний апарат (на федеральному рівні), податкові служби штатів, місцеві податкові служби. У складі служби функціонують 9 регіональних департаментів, 58 податкових округів та 900 місцевих податкових бюро [48, с. 75–76].

Основними індикативними завданнями Служби внутрішніх доходів є [101, с. 106–107]:

- збільшення надходжень внаслідок добровільної сплати податків;
- спрощення процедури сплати податків для платників;
- підвищення якості роботи, в тому числі консультативної, та повніше задоволення потреб платників.

Організаційна структура Служби внутрішніх доходів ґрунтується не на видах податків, а за функціональними ознаками системи оподаткування. Тобто, ця структура є функціональною. Головними структурними підрозділами є: служба обробки податкових декларацій, служба перевірки податкових декларацій, служба стягнення податків, служба кримінальних розслідувань, служба обслуговування платників податків, міжнародний відділ, відділ інформаційно-комп'ютерних технологій, відділ кадрової роботи та ін. Регіональні та районні відділення Служби здійснюють здебільшого оперативний моніторинг поточної діяльності платників, контроль за правильністю розрахунку сум податкових платежів, вживають заходів для профілактики та мінімізації сум податкового боргу, ухвалюють рішення про накладення відповідальності на порушників податкового законодавства (переважно у вигляді штрафів, які можуть досягати неабияких розмірів), а також ухвалюють рішення про повернення надміру сплачених сум.

Типова організаційна структура регіонального підрозділу Служби внутрішніх доходів США зображена на рис. 2.1.



**Рис. 2.1.** Типова організаційна структура регіонального підрозділу Служби внутрішніх доходів США

*Складено автором на основі [101].*

Цікаво, що у деяких штатах регіональні підрозділи Служби внутрішніх доходів очолюються комісією, члени якої призначаються губернатором, а у трьох штатах податковий комісар обирається населенням на прямих виборах [101, с. 108]. Проте очевидно, що такий досвід недоцільно запроваджувати в унітарних державах, до яких належить і Україна.

Податкові органи федерального та регіонального рівнів тісно взаємодіють в багатьох питаннях поточного податкового адміністрування. Орган одного рівня може надати податкову консультацію з питань податків, які адмініструються органом іншого рівня. Поширена практика спільного податкового консультування, яке провадять посадові особи органів податкового адміністрування федерального та регіонального рівнів. Різні податкові органи об'єднують зусилля у підготовці (підвищенні кваліфікації) приватних юристів і консультантів з питань оподаткування, а також у реалізації промо-акцій, спрямованих на підвищення добровільного рівня сплати податків.

Водночас у літературі описані випадки виникнення конфліктів у взаємодії податкових органів різних рівнів (федерального та регіонального) у разі адміністрування податкового боргу, коли грошових коштів для покриття боргу не вистачає і необхідно провести примусове вилучення майна боржника [101, с. 110]. При цьому різні податкові органи наполягають на своєму пріоритеті у стягненні майна та його подальшій реалізації. Це питання законодавством США не врегульоване.

З огляду на характер та напрями податкової реформи в Україні цікавим є досвід органів податкового адміністрування США в частині застосування норм пільгового оподаткування. На противагу Україні, де податкові пільги використовуються переважно з метою вирішення певних соціальних або вузькогалузевих питань, більшість

податкових пільг у США має на меті підтримати довгострокове економічне зростання. Такий напрям реалізується через встановлення податкових пільг та винятків здебільшого для операцій юридичних осіб, що передбачають довгострокове фінансування інвестиційної та інноваційної діяльності.

Система пільгового оподаткування США спрямована насамперед на використання інвестиційного потенціалу податків і містить такі основні елементи [45].

- широке застосування норм прискореної податкової амортизації основних засобів корпорацій (підприємств), що дає змогу збільшувати частку витрат та відповідно зменшувати обсяг прибутку, що оподатковується; це стимулює інвесторів до здійснення витрат капітального (довгострокового) характеру, оскільки переважання частки капітальних витрат у загальній структурі витрат на практиці приводить до зниження податкового навантаження на одиницю виготовленого продукту;
- значні пільги, що передбачаються для інвесторів, які вкладають кошти (інвестиції) у науково-дослідні проекти (розробки), в тому числі цілковите звільнення від оподаткування на певний строк результатів таких проектів (розробок);
- спеціальні податкові пільги (як правило, у формі податкових знижок) за використання альтернативних видів енергії у виробничій діяльності.

Цікаво, що деякі пільги, встановлені для індивідуальних платників, мають на меті підтримати оптимальні параметри економічного зростання на інвестиційній основі. Приміром, податковим законодавством США передбачене часткове виключення з бази оподаткування індивідуального доходу витрат на переїзд платника на нове місце проживання, що на практиці має сприяти зростанню мобіль-

ності робочої сили та підвищенню ефективності використання трудових ресурсів. Також податковим законодавством США передбачене пільгове оподаткування заробітної плати найманих працівників корпорацій США, розташованих за кордоном, що на практиці має забезпечити підвищення ефективності використання національних переваг та зміцнення національної конкурентоспроможності.

Розгалужена система пільгового оподаткування у США цілком прогнозовано збільшує витратність податкового адміністрування, що дещо знижує його ефективність.

Платники несуть відповідальність за правомірність застосування податкових пільг. У податковому законодавстві США діє принцип презумпції винності, відповідно до якого обов'язок з доведення правомірності застосування податкової пільги покладено на платника або податкового агента. Органи податкового адміністрування США зобов'язані перевіряти правомірність застосування платниками та податковими агентами податкових пільг [119].

У США платники податків також зобов'язані подавати органам податкового адміністрування усі відомості, що можуть бути використані при визначенні бази оподаткування, навіть якщо ці відомості містять інформацію не на користь платника. Органи податкового адміністрування США мають право отримувати інформацію про життя, доходи та витрати платника з будь-яких органів, установ та організацій. Основним джерелом податкової інформації є кредитні бюро (у США нараховується понад 200 кредитних бюро, в яких зберігається інформація про фінансовий стан 160 млн. громадян). У США також діють приватні фірми, які відповідно до вимог закону мають право збирати та узагальнювати певну інформацію про фінансовий стан платників податків, у тому числі корпорацій та громадян. Органи податкової служби мають право перевіряти житло,

листування, в тому числі особисте, навіть якщо це підпадає під визначення “втручання у приватне життя”, що не дозволяється жодній іншій державній службі [48, с. 75].

Підґрунтям практичного адміністрування податків у США є принцип самостійного заповнення та подання податкової декларації, а також самостійної сплати податків (погашення податкового зобов’язання). У податковій декларації вказується розмір річного податку, суми заліку вже здійснених (авансованих) платежів, а також сума, що підлягає сплаті. Декларації можуть надсилатися або звичайною поштою, або електронною поштою. Як правило, основна сума податкового платежу має бути сплачена до подання декларації. Служба внутрішніх доходів приймає декларації незалежно від того, правильно вона заповнена чи ні.

При заповненні податкової декларації фізична особа має вказати не лише дані про особисті доходи та підстави для отримання пільг, а й інші відомості: стан здоров’я, розмір внесків у фонди різних громадських та політичних організацій, кількість і розмір житлових приміщень, наявну власність та ін. Лише приблизно 40 % індивідуальних платників заповнюють декларації самостійно, інші користуються послугами спеціалізованих фірм, працівники яких також надають консультації щодо правомірних способів зменшення податкового зобов’язання.

Переважаюча частина податкових перевірок — камеральні. У ході їх проведення органи податкового контролю, як правило, надсилають платнику повідомлення з вимогою надати додаткові відомості. В окремих випадках перевірка проводиться у формі співбесіди, під час якої платник зобов’язаний навести аргументи про правильність обчислення бази оподаткування та правомірність застосування податкових пільг і знижок. За результатами податкової перевірки може

бути ухвалене рішення про донарахування податкових платежів або про повернення надміру сплачених сум.

У США широко використовується параметричний метод попереднього контролю, в ході якого на основі математичного підходу виявляються декларації з малоймовірними (ймовірно недостовірними) даними. Такі декларації ретельно аналізуються. За результатами аналізу може бути ухвалене рішення про проведення додаткової камеральної перевірки (запит щодо надання додаткових підтверджуючих документів), а у складних випадках — проведення виїзної документальної перевірки.

Агенти Служби внутрішніх доходів мають повноваження проводити податковий аудит, який зазвичай передбачає суцільне вивчення діяльності платника за певний період. Вирізняють п'ять основних методів відбору платників для здійснення податкового аудиту, які певною мірою використовуються і в практичній діяльності органів податкового контролю в Україні:

- рейтингове комп'ютерне сканування (виявлення відхилень задекларованих платником сум від середніх значень по відповідній групі платників);
- щорічний повний аудит великих корпорацій;
- виявлення фактичних відхилень (помилки) у поданих деклараціях;
- виявлення фіктивних або пов'язаних фінансових операцій;
- місцеві програми вибіркового контролю.

У практиці податкового контролю в США поширені методи непрямого контролю, які передбачають, зокрема, негласне (приховане) збирання інформації про життя, доходи та витрати платника. Одним із прийомів непрямого контролю є зіставлення декларованих доходів із реальними витратами платника. Приблизно 85 % ін-



дивідуальних платників сумлінно сплачують податки у належні строки, не допускаючи порушень податкового законодавства. Значна частина платників порушують податкове законодавства неумисно, через складність застосування певних норм.

Якщо платник податків не згоден з результатами перевірки, він має право їх оскаржити до відділу оскаржень або до суду. У США діє спеціалізований суд, який розглядає спори у сфері оподаткування, — податковий суд. У разі ухвалення рішення на користь платника, йому будуть повернені усі адміністративні та судові витрати.

У разі необґрунтованої відмови платника внести податкові платежі, до нього можуть застосовуватися процедури примусового стягнення. Спочатку платнику надсилається вимога про стягнення, а у випадку непогашення боргу починається процедура примусового виконання. Як надзвичайні заходи, можливі блокування банківських рахунків, позасудова конфіскація майна, притягнення винних осіб до кримінальної відповідальності.

У разі несплати податків, інформація про платника (юридичну або фізичну особу) включається до різних баз даних, внаслідок чого такий платник втрачає право користуватися багатьма суспільними благами.

Витрати на адміністрування податкового законодавства у США становлять приблизно 0,5–0,7 % від обсягу зібраних податків [99, с. 97].

Служба внутрішніх доходів будує роботу з платниками переважно із застосуванням принципів податкового партнерства. Так, за рахунок видатків Служби внутрішніх доходів платникам можуть бути надіслані комплект форм податкової звітності (бланк декларації та бланки інших необхідних форм звітності), інструкція щодо складання податкової звітності, інформація про зміни податкового законодавства, інформація про можливість отримання кваліфікованої податкової консультації за рахунок держави або через найближчі приватні фірми.

Платники мають змогу отримати фахову консультацію через гарячу телефонну лінію, в тому числі на основі оперативного аналізу інформації, що міститься у базі даних органів податкового адміністрування.

У США запроваджено День платника податків, коли нагороджуються сумлінні платники, а також у громадських місцях безкоштовно надаються податкові консультації.

22 липня 1998 р. Конгрес США ухвалив Акт про реформування Служби внутрішніх доходів, яким було затверджено Концепцію податкового комісара з реформування та модернізації Служби. Концепція має на меті забезпечити американських платників податків обслуговуванням вищої якості, допомагати їм зрозуміти та сумлінно виконувати податкові зобов'язання, застосовувати податкове законодавство на засадах повноти та справедливості. Ключовими елементами реформування визначено: покращення ділової практики; реорганізацію, спрямовану на зменшення управлінських ланок; кожна ланка управління повинна мати чіткі повноваження та зону відповідальності; удосконалення засобів виконання податкового законодавства на всіх рівнях; впровадження та використання нових технологій оподаткування [101, с. 110]. Усі платники податків були розподілені на чотири групи залежно від особливостей отримання доходу: індивідуальні платники, що отримують заробітну плату; малий бізнес та приватне підприємництво; великий та середній бізнес; платники, що звільнені від оподаткування або мають значні податкові пільги.

У контексті предмета нашого дослідження доцільно дати стислу характеристику системі податкового адміністрування Канади.

Податкова система Канади має трирівневу ієрархічну структуру, яка відповідає загальній моделі організації виконавчої влади (федеральний рівень, провінції, територіальні утворення та муніципалі-

тети), та побудована на принципах податкового федералізму, що передбачає наявність значних повноважень регіональних та місцевих органів влади у сфері оподаткування. Водночас, система податкового адміністрування Канади має такі особливості [48; 168]:

- наявність конституційного розмежування податкових повноважень різних органів влади — федеральних та регіональних (провінційних);
- федеральні та регіональні (провінційні) органи можуть запроваджувати податки різного рівня, але з однаковою базою оподаткування;
- у Канаді діють дві незалежні підсистеми податкового адміністрування з власними податковими органами: федеральна та регіональні (провінційні);
- взаємодія систем податкового адміністрування (федеральної та регіональних) здійснюється на основі укладених юридичних угод.

До федерального (центрального) бюджету надходить близько 63–65 % від загальної суми податкових платежів, зібраних на території країни.

На федеральному рівні переважає пряме оподаткування. Основним федеральним податком є податок на доходи населення (забезпечує близько 40 % податкових надходжень, що зараховуються до федерального бюджету). Пільги за цим податком мають здебільшого соціальне призначення (з бази оподаткування вираховуються витрати, понесені на сплату алиментів, по догляду за дітьми, внески до пенсійного фондів та фондів соціального страхування, доходи від вкладень до пенсійних фондів та ін., а із суми податкового платежу вираховуються знижки для платників, що перебувають у шлюбі, для осіб віком понад 65 років, на утримання дітей віком до 18 років, інвалідів тощо).

Податок на прибуток корпорацій має регулююче значення, оскільки найбільша кількість пільг встановлена саме за цим податком. В пільговому режимі оподатковуються підприємства малого бізнесу (з чисельністю працівників до 100 осіб), що є елементом державної політики підтримки високої зайнятості. В режимі пільгового оподаткування працюють також окремі галузі економіки, в тому числі сільське господарство. Передбачена можливість прискореної амортизації для інноваційного обладнання, а також пільгові умови оподаткування приросту активів. Також право на пільгу за податком на прибуток корпорацій мають платники, що здійснюють витрати на науково-дослідні роботи.

На відміну від США, у Канаді на федеральному рівні запроваджено податок на додану вартість, який також має переважно фіскальне значення. При цьому на рівні багатьох територій діє податок з продажів.

У Канаді є чинними доволі високі ставки акцизного оподаткування. Акцизи мають не лише фіскальне та соціальне значення, але й виступають способом контролю з боку держави за переміщенням підакцизних товарів. Проблемою організації акцизного оподаткування в Канаді є наявність значної кількості контрабандних тютюнових виробів (у східних та південних провінціях країни), що поставляються переважно з США та окремих резервацій.

Основні податкові надходження місцевих бюджетів формуються за рахунок оподаткування нерухомості (різні податки на нерухомість формують до 40% доходів місцевих бюджетів) та підприємницької діяльності.

Адміністрування податків у Канаді здійснюють Канадське агентство митниці та зборів, яке є підзвітним парламенту через міністра по національних доходах. Це агентство також адмініструє більшість

місцевих податків, але місцеві органи влади вносять за таку послугу певну плату. В окремих провінціях адміністрування місцевих податків здійснюють регіональні органи влади (міністерство доходів певного регіону).

Особливістю податкового адміністрування у Канаді є право платників податків вести документацію, весь облік господарських операцій та здійснювати формування звітності винятково у електронній формі. За рахунок бюджету виділяються порівняно значні суми на формування позитивного сприйняття податкової служби, а також проведення соціологічних досліджень з питань оподаткування. Згідно з даними опитування 2009 р., 26 % респондентів задоволені якістю роботи податкових органів, а 59 % вимагають посилення відповідальності за порушення податкового законодавства [99, с. 138].

Витрати на адміністрування податкового законодавства Канади становлять приблизно 1 % обсягу зібраних податків [99, с. 97].

Щороку податкові органи перевіряють з виїздом на місце приблизно 2 % платників податків. Усі платники за групами ризику виявлення правопорушень розподілені на чотири категорії (при ідентифікації платника враховуються 150 показників для фізичних осіб і 30 показників для юридичних осіб). Найчастіше перевіряють діяльність платників з найвищим рівнем ризику.

Великі корпорації (усі компанії, які отримують дохід понад 250 млн. дол. на рік) укладають з податковою службою спеціальні угоди, в яких обумовлені деякі питання проведення планових перевірок (строки, методи перевірок, порядок вирішення спорів та ін.). Строк такої перевірки, як правило, становить від 3 до 8 місяців, при цьому предметом перевірки може бути діяльність лише за останні чотири роки.

У Канаді податкові спори (конфлікти) розглядає спеціалізована судова установа — Податковий суд. Існує звичайна (стандартна)

процедура, а також скорочене провадження розгляду спорів. Кримінальне законодавство Канади встановлює відповідальність за податкове шахрайство, яке полягає у ненаданні документів або свідомому перекрученні відомостей, наданих податковій службі, що призводить до заниження задекларованих сум податків.

Варто погодитися з висновками науковців про те, що висока ефективність системи податкового адміністрування Канади зумовлена в цілому раціональною та гнучкою податковою політикою, яка органічно враховує інтереси і держави, і територій, і платників [99, с. 334].

Наприклад, у разі запровадження на рівні території певного податку, на рівні федерації зазвичай ухвалюється рішення про зниження ставки відповідного федерального податку або запровадження за ним суттєвих пільг. Такі рішення приймаються на підставі наукових розрахунків та політичних консультацій, з урахуванням тенденцій зміни середнього податкового навантаження на різні фактори виробництва у різних провінціях. При цьому рішення про зниження федерального податку не сприймається федеральним урядом як таке, що спричинює бюджетні втрати, оскільки в такому разі відповідно зменшується сума міжбюджетного трансферту (допомоги) на користь місцевого бюджету або знижується сума федерального фінансування для проектів, які реалізуються на території провінції.

За результатами вивчення досвіду побудови механізмів податкового адміністрування США та Канади можемо зробити такі узагальнення та попередні висновки, які в майбутньому можуть бути використані для вироблення комплексних пропозицій з питань підвищення ефективності вітчизняної системи податкового адміністрування [119]:

- висока ефективність податкової системи США ґрунтується на широкому використанні інформаційно-комунікаційних технологій, у тому числі в частині вільного доступу податкових органів до інформаційних баз даних інших органів, які володіють інформацією про доходи, витрати, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників податків;
- корисним для вивчення є досвід організації взаємодії податкових органів США федерального та регіонального рівнів, у тому числі щодо організації податкового консультування платників, а також підготовки спеціалістів для державного та приватного секторів з питань оподаткування;
- платникам можна дозволити самостійно застосовувати податкові пільги, але в такому разі на платника слід покласти зобов'язання доводити правомірність їх застосування (принцип презумпції винності);
- податкова декларація, як свідчить досвід США, приймається податковим органом у будь-якому разі, навіть якщо вона заповнена невірно; податкову декларацію можна подати у будь-який зручний спосіб (звичайною поштою, особисто, через представника, факсом, електронною поштою);
- у США використовуються комп'ютерні методи первинної обробки даних та виявлення ризику можливого вчинення правопорушень у сфері оподаткування, що є підставою для призначення податкової перевірки; активно використовується метод непрямого контролю, при якому приділяється увага вивченню видатків (витрат) платника, з подальшим зіставленням обсягів видатків з доходами;
- цікавою є концепція податкового партнерства, впроваджена у США, яка дає змогу платнику знизити витрати на поточне

- адміністрування (безкоштовне отримання бланків декларацій та інструктивних матеріалів, наявність гарячих телефонних ліній з питань оподаткування, запровадження Дня платника податків, безкоштовне надання фахових податкових консультацій та ін.);
- у Канаді платники податків мають право вести весь облік господарських операцій та здійснювати формування податкової звітності винятково в електронній формі, що на практиці надає можливість мінімізувати витрати платника на адміністрування, а податковим органам — підвищити рівень інформаційно-аналітичного забезпечення процесів реального оподаткування;
  - у Канаді взаємини великих корпорацій та податкових органів регулюються не лише законодавчими актами, а і спеціальними угодами, в яких визначені особливості здійснення податкового контролю;
  - у США і Канаді діють спеціалізовані судові — податкові суди, до компетенції яких входить розгляд спорів з питань оподаткування; наявність таких установ сприяє швидкому, фаховому та ефективному розв'язанню конфліктів між платниками та податковими органами, зміцненню податкової дисципліни і посиленню відповідальності усіх учасників податкових правовідносин за ухвалені рішення;
  - у США та Канаді реалізовано так званий американський підхід до побудови системи відповідальності за вчинені податкові правопорушення, зокрема податкові злочини, який вирізняється жорсткістю санкцій та криміналізацією значної кількості податкових девіацій; покарання за податковий злочин може включати як тривалий строк позбавлення волі, так і значну суму штрафу з конфіскацією майна платника.



## 2.2 Податкове адміністрування у розвинутих європейських країнах

У зв'язку з економічними процесами, що відбуваються на сучасному етапі розвитку України, останнім часом набули особливої актуальності дослідження проблематики податкового адміністрування, в тому числі вивчення зарубіжного досвіду адміністрування податків, зокрема в європейських країнах. У контексті цього дослідження становлять інтерес системи податкового адміністрування Великобританії, Німеччини і Франції [129].

У Великобританії, яка має найдавніші традиції у сфері оподаткування, основну фіскальну роль відіграють федеральні податки, які забезпечують до 90 % загальної суми податкових надходжень, а місцеве оподаткування розвинуто значно менше, ніж у США та Канаді. Це пояснюється здебільшого історичними причинами, оскільки Великобританії доводилося нести значні витрати на будівництво флоту, утримання колоній та розвиток міжнародної торгівлі, які здійснювалися переважно за рахунок федерального бюджету, що потребувало високої концентрації фінансових ресурсів саме на центральному рівні.

Великобританія належить до групи країн з високим рівнем податкового навантаження (частка податків досягає 38 % ВВП). Натомість сумлінним платникам гарантується надання суспільних неринкових послуг (благ) високого рівня, а також захист прав та інтересів підприємств і громадян від будь-яких незаконних посягань.

У Великобританії однаково розвинуте пряме та непряме оподаткування. Підґрунтям прямого оподаткування є податок на доходи з населення (формує до 35 % загальної суми податкових надходжень) та податок на доходи корпорацій. Особливістю адміністрування по-

датку на доходи з населення є те, що він визначається та збирається на кумулятивній основі. Податок на доходи з населення сплачується щотижня, на підставі суми доходу, отриманої за податковий період, який дорівнює одному тижню.

Оподаткування прибутку корпорацій у нинішньому вигляді запроваджене з 1965 року. Воно базується на так званій імпутаційній системі, що на практиці дає змогу уникнути ефектів подвійного оподаткування і в цілому позитивно сприймається бізнесом [99, с. 168].

Для малого бізнесу запроваджено пільги в оподаткуванні прибутку у вигляді надання окремим платникам права застосування зниженої ставки податку. Підприємство вважається малим, якщо його дохід становить менш як 250 тис. фунтів стерлінгів, а кількість працівників при цьому до уваги не береться.

Нафтодобувні компанії сплачують додатковий податок на прибуток у розмірі 50% доходу, що залишається у компанії після сплати податку на загальною схемою.

У Великобританії запроваджено податок на приріст капіталу, який стягується при реалізації певних видів капітальних активів (приватні автомобілі, житло, деякі види цінних паперів та ін.). Він не лише має фіскальне значення, але й спрямований на обмеження спекулятивних операцій. Існує також податок на спадщину, який застосовується у разі отримання у спадщину майна на суму понад 150 тис. фунтів стерлінгів.

У системі непрямого оподаткування провідну роль відіграє податок на додану вартість, завдяки якому у Великобританії формується до 17% доходів зведеного бюджету. Діють три ставки податку: 0%, 5% і 17,5%, деякі об'єкти звільнені від оподаткування. Система контролю та моніторингу за діяльністю платників ПДВ ґрунтується на механізмі добровільної реєстрації. Реєстрації підлягають усі

платники, які здійснили хоча б одну господарську операцію на суму понад 5500 фунтів стерлінгів. Податковий орган присвоює такому платнику реєстраційний номер, який має вказуватися на усіх деклараціях, договорах, накладних та інвойсах.

Центральним органом податкового адміністрування є Казначейство, яке є конституційним і має статус головного міністерства. Практичне адміністрування здійснюють два структурних підрозділи Казначейства: Управління внутрішніх доходів та Управління мита і акцизів.

Витрати на адміністрування податкового законодавства у Великобританії становлять приблизно 2% від обсягу зібраних податків [99, с. 97], що дещо вище, аніж аналогічні показники у США та Канаді. Однією з причин високих витрат є порівняно низький рівень застосування комп'ютерних технологій оброблення податкової інформації.

У Великобританії органи податкового адміністрування ретельно відслідковують операції лише 15% платників, які забезпечують до 70% податкових надходжень. Це дає змогу знизити витрати на контроль та моніторинг за діяльністю платників, більше уваги приділяти тим платникам, які забезпечують найбільші надходження. Водночас контроль за діяльністю інших платників базується на ризик-орієнтованій системі, яка передбачає проведення регулярних планових перевірок за стандартною процедурою.

Податкова система Німеччини складається з 39 податків, причому 10 податків забезпечують 90% податкових надходжень. Тобто більшість податків мають не фіскальне, а регулююче значення. З одного боку, наявність “нефіскальних” податків знижує ефективність податкового адміністрування, а з другого — дозволяє повніше використати регулюючий потенціал податкової системи.

Організація оподаткування у Німеччині враховує принципи, що сформулював відомий професор-економіст Л. Ерхард:

- податки мають бути за можливості мінімальними;
- при оподаткуванні певного об'єкта має враховуватися економічна доцільність стягнення податку;
- податки не мають заважати конкуренції;
- податки мають сприяти структурній політиці;
- система оподаткування має будуватися на засадах поваги до особистого життя платника та комерційної таємниці;
- подвійне оподаткування виключається;
- податки мають сприяти справедливому розподілу доходів у суспільстві;
- величина податків має бути зіставною з обсягом наданих державою суспільних послуг.

Основною особливістю податкової системи Німеччини є наявність складного багатоелементного механізму розподілу надходжень між бюджетами різних рівнів. Частина податків надходить до бюджетів регіонального рівня, а частина — на казначейський рахунок і розподіляється між бюджетами за певними пропорціями. Окремі податкові надходження, що акумулюються на високодохідних територіях, згодом перераховуються до бюджетів депресивних регіонів, що є елементом системи міжбюджетного регулювання.

Нині 70 % доходів бюджету формуються завдяки податкам і зборам, що вносять фізичні особи (прибутковий податок з громадян, соціальні збори і відрахування). До бази оподаткування прибутковим податком з громадян включаються усі доходи, але вираховуються окремі витрати (аліменти, внески на медичне страхування, внески на страхування життя, церковний податок, витрати на професійну освіту). У Німеччині доходи громадян додатково оподатковуються так званою надбавкою солідарності, яка становить 7,5 % від прибуткового податку і спрямовується на фінансування “відродження східних земель”.

Юридичні особи сплачують корпоративний податок, базою якого є загальні доходи, отримані платником протягом податкового періоду. Також додатково оподатковується прибуток корпорацій.

У Німеччині діють стандартна ставка ПДВ (16 %) та пільгова ставка (7 %), за якою оподатковуються операції з продовольчими товарами (окрім напоїв), друкованими виданнями, послуги готелів, закладів громадського харчування та громадського транспорту.

Німеччина є країною з високорозвинутою системою місцевого оподаткування. Місцеві податки і збори у 2010 р. забезпечили 34 % загальної суми податкових надходжень. Найстаріший місцевий податок у Німеччині — податок на майно, який був запроваджений у 1278 р. Оподатковуються майно (ставка — до 1 %), спадщина і дарунки (ставки — від 7 до 50 %), автомобілі (ставка — до 1,7 %). Поняття “майно” в оподаткуванні включає будь-яке нерухоме майно, кошти на банківських рахунках, цінні папери, вклади у страхових компаніях, предмети мистецтва, коштовності, приватні літаки та ін. Місцевим податком є також акциз на пиво.

У 2000 р. Німеччина ініціювала проведення податкової реформи, метою якої було проголошено зміцнення податкової конкурентоспроможності держави і на цій основі — поліпшення загального ділового клімату. Податкова конкурентоспроможність країни при цьому розуміється як її здатність створювати привабливіші, ніж у інших країнах, умови оподаткування для платників, насамперед іноземного капіталу, що сприяло припливу до Німеччини іноземних інвестицій. Були ухвалені рішення про зниження ставки податку на прибуток корпорацій з 40 % до 25 %, максимальна ставка прибуткового податку з громадян знижена з 51 % до 45 %, а мінімальна — з 22,9 до 15 %. Було запроваджено нові податкові пільги, а також удосконалені норми податкового законодавства про порядок користу-

вання пільгою. Ця податкова реформа тривала до 2008 р.

Німеччина є країною з розвинутим податковим законодавством, в якому детально та чітко врегульовані суспільні відносини у сфері оподаткування. Крім того, законодавством встановлені доволі високі санкції за податкові правопорушення. Це спонукає переважну частину платників до добровільної сплати податків у належні строки, що є важливим чинником ефективності податкового адміністрування.

У Німеччині не існує єдиного органу податкового адміністрування, а функції щодо збору податків та податкового контролю покладено на різні структурні підрозділи федерального Міністерства фінансів та міністерства фінансів земель. На низовому рівні діють податкові інспекції, які безпосередньо підпорядковані Верховній фінансовій дирекції. Керівниками фінансових та податкових органів призначають, як правило, фахівців з юридичною освітою.

У Німеччині діє податкова поліція, серед основних завдань якої визначено проведення розслідувань податкових злочинів та податкових правопорушень, визначення бази оподаткування у разі виявлення порушень, дослідження способів ухилення від оподаткування, реалізація профілактичних заходів, спрямованих на підтримку податкової дисципліни. Діяльність податкової поліції регламентується як податковим законодавством, так і численними адміністративними актами.

Одним із найефективніших методів податкового контролю є вільний обмін інформацією про фінансові операції юридичних та фізичних осіб між різними фінансовими органами і податковими інспекціями. Це зумовлено тим, що усі вказані органи перебувають у єдиному підпорядкуванні (Міністерство фінансів).

Податкові перевірки можуть бути плановими та позаплановими. Планові перевірки здійснюються на основі планів роботи низових

інспекцій. Органи регіонального управління зазвичай не втручаються у складання цих планів, але вони мають право проводити перевірки великих платників.

У розпорядженні про проведення податкової перевірки мають бути наведені правові підстави для її проведення, види податків, що підлягають перевірці, а також звітні періоди, що охоплюються перевіркою. При цьому предмет податкової перевірки, її тривалість та кількість звітних періодів визначаються податковою інспекцією. До розпорядження додається інструкція про основні права та обов'язки платника податків.

Повідомлення про призначення планової податкової перевірки великі платники отримують щонайменше за чотири тижні до її початку, середні — за три тижні, інші — за один тиждень. За клопотанням платника, у разі наявності поважних причин, строк перевірки може бути перенесено. Середня тривалість перевірки становить від 6 днів на малому підприємстві до 30 днів на великому.

Податкові перевірки призначаються на основі спеціально затвердженої процедури, при якій враховуються очікувані витрати на проведення перевірки, прогнозований обсяг можливого донарахування податкового платежу, ступінь дотримання принципу мінімального втручання в діяльність платника. Це сприяє, зокрема, зменшенню витрат за рахунок відмови від проведення малорезультативних перевірок.

У Німеччині використовуються два основних методи відбору платників для податкових перевірок: випадковий відбір (застосовуються прийоми математичної статистики) та спеціальний відбір (на основі аналізу ступеня ризику вчинення платниками порушень). Згідно з податковим законодавством, великі платники податків мають перевірятися не частіше одного разу на 6 місяців, але не рідше

одного разу на 1 рік. При цьому перевірка зазвичай не призначається, якщо в результаті її не прогнозується отримання додаткових податкових надходжень. Натомість до плану перевірки включаються платники, які допускали порушення у минулому, а також ті, які давно не перевірялися.

Таким чином, Німеччина накопичила значний досвід призначення та провадження податкових перевірок, що є важливим елементом раціоналізації та підтримки високої ефективності податкового адміністрування. Застосування науково обґрунтованих підходів до призначення податкової перевірки дає змогу раціонально використати ресурси податкових органів для попередження порушень податкового законодавства та спрямувати зусилля на акумуляцію значимих обсягів податкових платежів [129].

Франція має доволі розвинуту податкову систему, але з певними особливостями. Система оподаткування Франції має виражений фіскальний характер, а регулюючому потенціалу податків відводиться другорядне місце. Разом з тим використовуються податкові пільги для стимулювання окремих економічних явищ і процесів.

Задекларованими ключовими принципами організації податкової системи Франції є системність, гнучкість та соціальна спрямованість. Принцип системності втілюється у тому, що податки є взаємозалежними, а податкове адміністрування — централізованим, при цьому подвійне оподаткування виключається. Принцип гнучкості проявляється у тому, що уповноважений орган (парламент або уряд) має право щороку змінювати ставки основних податків залежно від поточної макроекономічної ситуації, але перелік податків та порядок їх обрахунку залишається незмінним вже багато років. Принцип соціальної спрямованості полягає у тому, що по-



датки мають сприяти високій зайнятості, стимулювати економічний розвиток регіонів, а також гальмувати інфляцію.

У податковій системі Франції перевага віддається непрямому оподаткуванню. Основну суму надходжень забезпечує податок на додану вартість. Діють чотири ставки ПДВ: нормальна (19,6 %), підвищена (22 %), скорочена (7 %) та низька (5,5 %). За найнижчою ставкою оподатковується додана вартість у сфері операцій з медикаментами, будівництвом житла та транспортними послугами, за найвищою — операції з предметами розкоші. Поширена практика звільнення від ПДВ (в окремих випадках платник має право обирати, який податок платити — ПДВ або податок на дохід).

Окрім податку на додану вартість, у Франції діють й інші непрямі податки — акциз, мито та туристичний збір.

Прямі податки забезпечують приблизно 40 % податкових надходжень. Найбільші надходження серед прямих податків акумулюються завдяки податку на доходи фізичних осіб (насправді оподатковується дохід не особи, а родини, а платниками є особи, які досягли 18-річного віку), податку з доходу підприємств та податку на прибуток акціонерних компаній. Також існують податок на спадщину та дарування, збір на будівництво (стягується з роботодавців, що використовують найману робочу силу — у розмірі 0,45 % фонду оплати праці), податок на будівлі, які належать іноземним компаніям, соціальний податок, а також майнові податки (поняття “майно” включає будь-які об’єкти цивільного права, що мають вартість, у тому числі цінні папери, майнові права, будівлі, землю тощо).

Податкові пільги запроваджуються здебільшого через механізм амортизації, тобто спрямовані на постійне оновлення та модернізацію основного капіталу. Податковим законодавством передбачена пільга у формі податкового кредиту на суму 50 % щорічного при-

росту вкладень у науково-дослідні роботи. Звільнено від оподаткування приріст витрат на професійну підготовку кадрів.

Однією з особливостей податкової системи Франції є наявність офшорних зон (вперше були створені у 1985 р.). На територіях таких зон запроваджені пільгові умови оподаткування господарської діяльності, передусім — звільнення підприємств, що створюють робочі місця, від оподаткування прибутку на строк до 10 років. У 1988 р. на території однієї з офшорних зон розпочали функціонування сучасний підрозділ компанії “Кока-Кола” та філія шведського фармацевтичного заводу, які створили понад 500 тис. робочих місць.

Кожне підприємство щороку подає до податкового органу звіт, в якому мають бути наведені узагальнені дані щодо доходів, видатків, бази оподаткування та розрахованої суми податкового платежу. Річна податкова декларація подається протягом трьох місяців з дня завершення податкового періоду. До проведення підсумкових річних розрахунків підприємство вносить авансові квартальні платежі.

Система податкового адміністрування базується на високій добровільності сплати податків (приблизно 90–95 % податкових платежів у Франції сплачуються добровільно). Переважна частина платників самостійно і в належні строки подають до податкових органів податкові декларації та інші необхідні документи, а також вносять до бюджету податкові платежі. Допомогу у формуванні податкових декларацій для юридичних осіб та підприємців надають, як правило, приватні аудитори або консультаційні бюро. У разі призначення перевірки податковий орган рекомендує, аби був присутній аудитор або представник консультаційного бюро, який брав участь у формуванні декларації.

Податкове адміністрування здійснює Генеральна дирекція з податків, яка входить до складу Міністерства економіки, фінансів та

промисловості. Цей орган виконує податкові завдання: підготовку законопроектів у сфері оподаткування, планування загальної суми податкових надходжень, організацію податкового контролю, проведення експертиз з питань оподаткування та ін., та окремі цивільно-правові завдання: контроль та облік цивільних і земельних праводносин, ведення різних кадастрів тощо. Організаційна структура податкового органу ґрунтується на функціонально-територіальному принципі та передбачає три рівня: національний, регіональний і низовий. Контроль за діяльністю великих підприємств здійснює Управління національних та міжнародних перевірок, яке входить до складу центрального апарату. Низові підрозділи мають право здійснювати перевірки діяльності лише малих підприємств.

Податкові органи Франції мають право ухвалити рішення про ліквідацію підприємства, якщо протягом трьох місяців не вдається його розшукати або встановити фактичне місцезнаходження.

У Франції діє Кодекс податкових процедур, який являє собою відокремлений законодавчий акт, в якому врегульовані питання щодо процедур проведення податкових перевірок. Процедури проведення податкових перевірок юридичних та фізичних осіб суттєво відрізняються.

Відбір підприємства для податкової перевірки здійснюється на підставі аналізу ступеня ризику вчинення ним податкового правопорушення. До уваги беруться дані поданих декларацій, а також результати аналізу так званої сторонньої інформації.

Податковий орган має право перевіряти інформацію за три роки, що передують перевірці, а на малих підприємствах — за один рік. Однак в окремих випадках період, який перевіряється, може бути збільшений за обґрунтованим рішенням уповноваженого керівника податкового органу. Однією з підстав для продовження періоду, що

перевіряється, є збитковість діяльності платника, а також виявлення ознак трансфертного ціноутворення, що на практиці зазвичай призводить до штучного зрушення бази оподаткування та мінімізації податкових платежів.

Про проведення виїзної перевірки платник повідомляється не менш як за 8 діб до дня її початку. Проведення невідкладної перевірки можливе лише у разі, якщо податковий орган має достовірну інформацію, що платник злісно ухиляється від сплати податків або здійснює тіншову (незареєстровану) діяльність.

Приблизно 90 % податкових перевірок є результативними з погляду виявлення податкових правопорушень та ухвалення рішень про донарахування податкових платежів.

У Франції діють жорсткі санкції за податкові правопорушення. Так, за несвоєчасне подання декларації встановлений штраф у розмірі 9 % суми визначеного податкового зобов'язання. Передбачено можливість стягнення податкового боргу у безспірному (позасудовому) порядку. У Франції також передбачена кримінальна відповідальність за злочини у сфері оподаткування. Щоправда покарання за них є доволі м'якими, натомість до відповідальності порушники притягуються дедалі частіше.

У разі виникнення податкового боргу податковий орган має право надати платнику-боржнику відстрочку або розстрочку, якщо такий платник зазнає тимчасових фінансових труднощів, але є висока ймовірність погашення податкового боргу. Якщо ж підприємство має податкові борги і є неплатоспроможним, податковий орган зазвичай ухвалює рішення про ліквідацію такого підприємства.

У контексті нашого дослідження становить інтерес система податкового адміністрування Швеції, оскільки вона має певні особливості, що можуть бути впроваджені у вітчизняну практику.

У Швеції основне фіскальне значення мають прями податки (податок з доходу за використання найманої праці, податок на дохід з капіталу, податок на прибуток з господарської діяльності, податок з роботодавців на фонд заробітної плати), які забезпечують 62 % податкових доходів зведеного бюджету. Основне фіскальне значення в системі непрямого оподаткування має податок на додану вартість (забезпечує 24 % податкових доходів зведеного бюджету).

Право визначення початку податкового періоду за податком на прибуток з господарської діяльності належить платнику (один з чотирьох днів року), що на практиці дає змогу керівництву підприємств повніше врахувати сезонні особливості виробництва та реалізації виготовлених матеріальних благ і оптимізувати витрати. [120; 153].

Податкову декларацію необхідно подати протягом шести місяців з дня закінчення податкового періоду. Причому суму податкового зобов'язання визначає не платник, а податковий орган на підставі даних, що містяться у декларації. Водночас платники мають здійснювати авансові податкові платежі (чотири на рік) рівними частинами на основі визначеної суми податку за попередній рік.

У разі, якщо сума авансових платежів перевищує суму визначеного податковим органом податкового зобов'язання, платник має право на отримання надміру сплачених сум, або віднести його в рахунок майбутніх авансових платежів. У разі, якщо сума авансових платежів нижча за суму визначеного податковим органом податкового зобов'язання, платник має сплатити залишок платежу протягом трьох місяців з дня ухвалення податковим органом остаточного рішення.

Швеція досідає одне з провідних місць у світі за ступенем розвитку міжнародного співробітництва у сфері оподаткування. Вона уклала найбільшу кількість міжнародних угод з іншими державами

з відповідних питань. Зміст угод спрямований на усунення подвійного оподаткування, взаємний захист доходів та прибутків нерезидентів і резидентів від будь-якої податкової дискримінації, підвищення ефективності взаємодії податкових органів різних країн у сфері профілактики податкових правопорушень та розслідуванні податкових злочинів, сприяння обміну досвідом організації податкового адміністрування. З окремими країнами Швеція підписала угоди з питань соціального страхування, оподаткування спадщини та дарування. Причиною цього є історичні корені, оскільки Швеція є морською державою, яка протягом свого розвитку та становлення вступала у економічні зносини з багатьма державами світу.

За результатами вивчення досвіду розвинутих країн Європи в частині побудови систем податкового адміністрування можемо виокремити такі елементи, які за належної адаптації можуть бути впроваджені у вітчизняну практику:

- як свідчить досвід Великобританії, за формування податкової політики та засад організації податкового адміністрування відповідає орган, що входить до складу уряду та несе відповідальність за соціально-економічні наслідки державної політики;
- згідно з досвідом Великобританії, посилена увага контролюючих податкових органів має приділятися платникам, які забезпечують найбільші надходження до бюджету, інші платники підлягають контролю лише за наявності (виявлення) високого ризику вчинення ними податкового правопорушення;
- податкова реформа у Німеччині передбачає як удосконалення податкової політики (насамперед шляхом оптимізації ставок податків та процедур визначення бази оподаткування), так і модернізацію системи податкового адміністрування, що мала на меті зміцнення податкової конкурентоспроможності; одним із

результатів реформи стало детальне та чітке законодавство з питань оподаткування;

- керівниками фінансових та податкових органів у Німеччині призначають, як правило, фахівців з юридичною освітою;
- одним із найефективніших методів податкового контролю у Німеччині є вільний обмін між різними фінансовими органами та податковими інспекціями інформацією про фінансові операції платників;
- у Німеччині при призначенні податкової перевірки враховуються очікувані витрати на її проведення, прогнозований обсяг можливого донарахування податкового платежу, ступінь дотримання принципу мінімального втручання в діяльність платника, що сприяє зменшенню витрат на податкове адміністрування за рахунок відмови від проведення малорезультативних перевірок;
- у Німеччині великі платники податків перевіряються щонайменше один раз на рік; перевірки підлягають також ті платники, які допустили значні порушення у минулому податковому періоді;
- однією з причин високої ефективності системи податкового адміністрування Франції є орієнтація податкової політики на високий рівень добровільності сплати податків, що забезпечується взаємодією стимулювальних заходів та каральних елементів; у Франції широко розвинута система приватного консультування з питань податкового обліку та складання податкової звітності;
- орган податкового адміністрування Франції виконує функції у сфері оподаткування та цивільно-правового регулювання, що дає змогу створити єдині підходи до обліку та обґрунтованої оцінки майна, яке є об'єктом оподаткування та підлягає майновому оподаткуванню;

- податковий орган Франції має право ухвалити рішення про ліквідацію підприємства, якщо протягом трьох місяців не вдається його розшукати або встановити фактичне місцезнаходження, а також якщо підприємство має значну суму податкового боргу і немає підстав сподіватися на його погашення;
- у разі виникнення податкового боргу податковий орган має право надати платнику-боржнику відстрочку або розстрочку, якщо такий платник зазнає тимчасових фінансових труднощів, але є висока ймовірність погашення податкового боргу. Також передбачена можливість стягнення податкового боргу у безспірному (позасудовому) порядку;
- у Франції діє Кодекс податкових процедур, що являє собою відокремлений законодавчий акт, в якому врегульовані питання, пов'язані з процедурами проведення податкових перевірок;
- як свідчить досвід Швеції, корисним є розвиток міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, у тому числі щодо усунення подвійного оподаткування, взаємного захисту доходів та прибутків нерезидентів і резидентів від будь-якої податкової дискримінації, підвищення ефективності взаємодії податкових органів різних країн для профілактики податкових правопорушень та при розслідуванні податкових злочинів, сприяння обміну досвідом організації податкового адміністрування.

### **2.3 Організація податкового адміністрування в країнах із середнім рівнем розвитку**

Поза сумнівом, для України становить інтерес досвід організації податкового адміністрування, набутий країнами із середнім



рівнем соціально-економічного розвитку (до цієї групи вчені та експерти включають країни, в яких розмір ВВП на одну особу становить від 1 до 3 тис. дол. США за паритетом купівельної спроможності). Це, зокрема, країни СНД, Східної Європи та Китаю. Вони мають схожі з Україною економічні, соціальні, правові (деякою мірою), культурно-гуманітарні умови розвитку при схожих трендах суспільних перетворень.

У Російській Федерації внаслідок податкової реформи 1998–2000 рр. було значно спрощено податкову систему (встановлено 9 федеральних, 3 регіональних та 2 місцевих податки), що певною мірою сприяло полегшенню процедур податкового обліку та звітності, а також підвищило ефективність податкового адміністрування за рахунок відмови від витрат на стягнення непродуктивних (економічно не вигідних для держави) податків і зборів. Нинішній етап розвитку податкової системи Російської Федерації пов'язаний із удосконаленням нормативно-правової та інструктивно-методичної бази процесів оподаткування.

У Російській Федерації у 2001 р. розпочався етап податкової реформи, пов'язаний із кодифікацією податкового законодавства.

Податкова система Російської Федерації ґрунтується на реалізації таких принципів: однократність оподаткування, чіткий порядок запровадження нових податків або внесення змін до порядку адміністрування наявних, чітке розмежування податкових доходів між рівнями бюджетної системи залежно від рівня повноважень відповідних органів влади за потреб місцевих громад.

Серед основних федеральних податків, що мають вагоме фінансове значення, слід виокремити податок на додану вартість, акцизні податки, податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток організацій. Регіональними є податок на майно організацій, тран-

спортний податок та податок на гральний бізнес. До місцевих податків належать земельний податок та податок на майно фізичних осіб.

Головним законодавчим актом, яким урегульовані суспільні відносини у сфері оподаткування в Росії, є Податковий кодекс, що встановлює систему податків та зборів, а також принципи, порядок і правила їх адміністрування. У Кодексі визначено повний перелік податків і зборів, підстави для виникнення (зміни, припинення) та порядок виконання податкових зобов'язань, принципи встановлення і запровадження нових податків або припинення дії наявних, права та обов'язки учасників податкових правовідносин (податкових органів, платників податків, податкових агентів), форми, методи та основні прийоми податкового контролю, порядок призначення та проведення податкових перевірок, оскарження дій, рішень та бездіяльності податкових органів, порядок стягнення податкового боргу, відповідальність за вчинення податкових правопорушень.

Унаслідок податкової реформи в Російській Федерації, за висновками науковців, вдалося розв'язати деякі проблеми організації оподаткування: створити податкову систему, яка за структурою суттєво не відрізняється від податкових систем країн — членів ОЕСР; зменшити податковий тягар шляхом прийняття (встановлення) найнижчих серед індустріально розвинутих країн податкових ставок на доходи фізичних осіб та прибуток підприємств (корпорацій); значно спростити процедуру податкових розрахунків [48, с. 183–184].

До органів податкового адміністрування в Російській Федерації належать державні органи, які мають будь-які владні повноваження у сфері оподаткування [60, с. 166]. Тобто за такого підходу, органами податкового адміністрування слід вважати і законодавчі органи (уповноважені ухвалювати владні рішення у сфері законодавчого регламентування процесів оподаткування), і судові органи (уповно-

важені розглядати спори у сфері оподаткування і ухвалювати рішення, які є обов'язковими до виконання учасниками податкових правовідносин). Основною метою діяльності цих органів, на думку російських науковців, є створення ефективної системи оподаткування, а також забезпечення належного рівня виконавчої дисципліни платників податків [30, с. 59].

Серед зазначених органів виокремлюють: органи, що відповідають за реалізацію податкової політики; органи, що безпосередньо стягують податки і збори; органи, що контролюють сплату податків і зборів; органи та посадові особи, що мають інші повноваження у сфері оподаткування [60, с. 209].

До складу органів податкового адміністрування в Російській Федерації входять також фінансові органи, які здійснюють планування, облік, моніторинг податкових платежів, уповноважені приймати рішення про їх відстрочку та розстрочку (Міністерство фінансів РФ, міністерства фінансів членів федерації, місцеві фінансові управління) [56, с. 3].

Ключовою ланкою системи податкового адміністрування в Російській Федерації є податкові органи, які, на відміну від інших федеративних держав, становлять єдину централізовану систему, до складу якої входять федеральний орган виконавчої влади, а також його територіальні підрозділи. Податкові органи мають право взаємодіяти з іншими федеральними органами виконавчої влади, органами виконавчої влади регіонів (суб'єктів федерації) та місцевого самоврядування, але винятково в порядку і у спосіб, що передбачені законом. Центральним податковим органом, що безпосередньо відповідає за практичне здійснення податкового адміністрування, в Російській Федерації є Федеральна податкова служба. Функціонування її здійснюється на основі вимог Податкового кодексу РФ та

Постанови Уряду РФ “Про затвердження Положення про Федеральну податкову службу” від 30.10.2004 № 506 [82].

До складу Федеральної податкової служби входять територіальні органи: Управління Служби у суб'єктах федерації, міжрегіональні, міські, районні інспекції. Станом на 1 січня 2010 року функціонують 1186 територіальних інспекцій, 9 міжрегіональних інспекцій федерального рівня, 82 регіональних управління, а також 1230 територіальних податкових офісів, тобто територіально відокремлених робочих місць, які проводять роботу з платниками податків [167, с. 150].

Податковий контроль здійснюється податковими органами шляхом: реєстраційного обліку платників податків з присвоєнням їм ідентифікаційного номера; обліку об'єктів оподаткування; обліку надходжень до бюджету; здійснення податкових перевірок, у тому числі камеральних; контролю за правильністю експлуатації касових апаратів, маркування підакцизних товарів та ін. Фінансові санкції за вчинення податкового правопорушення стягуються винятково у судовому порядку.

Нинішня система податкового адміністрування у Російській Федерації доволі часто критикується науковцями і експертами як така, що не виконує повною мірою покладених на неї завдань. Зокрема, серед головних недоліків називають недостатність заходів щодо стягнення (погашення) податкового боргу, відсутність стабільності нормативно-правового регулювання, високий рівень корупції посадових осіб податкових органів.

Цікавим є досвід провадження податкового адміністрування в Китаї. Майже 90 % всіх податкових надходжень забезпечують гербові збори, податок на додану вартість, корпоративний податок та податок на доходи корпорацій. Прибутковий податок з громадян, який у розвинутих країнах світу є одним із основних джерел доходів

бюджету, в Китаї не відіграє істотної ролі. Це пов'язано з низьким рівнем доходів громадян.

Головними напрямками податкової реформи в Китайській Народній Республіці (КНР) визначено: регулювання використання капіталовкладень; залучення капіталовкладень в основне виробниче будівництво; виправлення структурних дисбалансів; стримування інфляції; посилення контрольної-регулюючої функції фінансів на макроекономічному рівні тощо. Встановлено такі основні принципи оподаткування: справедливість при оподаткуванні (різницю у податкових ставках необхідно застосовувати тільки для різних видів виробництва, а не різних форм власності); чіткість і простота при обчисленні та стягненні податків [93].

Влада проголосила курс на підвищення конкурентоспроможності Китаю у глобальній системі координат, що втілюється і у сфері оподаткування, зокрема через вжиття заходів зі спрощення правил і процедур податкового обліку та податкового звітування, а також мінімізації витрат платників податків у зв'язку з виконанням податкового обов'язку. Образно кажучи, чинна податкова система КНР спрямована на "відкриття" Китаю зовнішньому світу, що сприяє розвитку національної економіки. У цій країні, як вважають місцеві експерти, побудована дієва податкова система, адаптована до «ринкової економіки соціалізму».

Нині у Китаї, з метою стимулювання припливу інвестицій та споживання, було призупинено стягнення податку на інвестиції в основний капітал, натомість введено податок на проценти від депозитів (за ставкою 20%). Планується зниження податку на додану вартість (нині базові ставки коливаються від 15 до 17%).

Уряд приділяє значну увагу підвищенню ефективності податкового адміністрування. Зусилля відповідних органів спрямовані на під-

тримання податкової дисципліни, насамперед серед юридичних осіб, оскільки саме вони несуть основний податковий тягар, сплачуючи ключові бюджетоутворюючі податки (податок на прибуток, підприємницький податок, податок на додану вартість, податок на споживання, ресурсний податок, земельний податок, податок за користування сільськогосподарськими угіддями, податок на інвестиції, податок на реалізацію землі, податок на майно, мито та ін.), що пов'язано із низьким рівнем доходів і, відповідно, податкоспроможності більшості населення.

Китайська влада запровадила норму про можливість подання податкової звітності для юридичних і фізичних осіб (за їхньої згоди) через мережу Інтернет в електронному режимі. Електронні форми податкового звітування користуються дедалі більшою популярністю серед платників, оскільки дають їм змогу значно спростити процес виконання податкового обов'язку та мінімізувати відповідні трансакційні витрати. Водночас податкові органи отримали більше можливостей для аналітичного супроводження процесів оподаткування.

Особливістю податкової системи Китаю є наявність на різних територіях різних податкових режимів (у країні функціонують декілька спеціальних економічних зон, на територіях яких діють значні податкові пільги для іноземних інвесторів). Ця обставина дещо збільшує видатки на функціонування податкових органів, що зумовлює зниження ефективності системи податкового адміністрування, натомість створює привабливі умови для припливу іноземного капіталу і, як наслідок, уможливлення реалізації курсу технологічного прориву.

До складу державних органів, уповноважених розробляти податкові закони і визначати податкову політику, входять: Національний

громадський конгрес і його постійний комітет, Державна рада, Міністерство фінансів, Державна адміністрація оподаткування, Комітет тарифікації та класифікації при Державній раді та Головне митне управління. Податкові закони розробляються Національним громадським конгресом (наприклад, Закон КНР про прибутковий податок з фізичних осіб) або постійним комітетом конгресу (наприклад, Закон КНР про управління податками та їх справляння). Адміністративні рішення і правила в галузі оподаткування (інструкції) розробляються Державною радою. Відомчі правила в галузі оподаткування розробляються Міністерством фінансів, Державною адміністрацією оподаткування, Комітетом тарифікації та класифікації при Державній раді і Головним митним управлінням [93].

Загальні принципи податкової системи Польщі визначені у Податковому кодексі, який набув чинності 1 січня 1998 р. До основних видів податків належать: податок на доходи юридичних осіб (ставка якого, починаючи з 2004 р., становить 19%), податок на додану вартість (діє на основі Закону „Про податок на додану вартість” з 1 травня 2004 р.), акциз (сплачується на підставі Закону “Про акцизні збори” від 23.01.2004, застосовується до 60 товарних груп, до яких входять легкові автомобілі, мисливська зброя, паливні матеріали, спирт, тютюнова продукція, хутра, парфуми і т.д.), податок на дивіденди (ставка податку становить 19%, якщо не підпадає під конвенцію про подвійне оподаткування), податок на доходи фізичних осіб, місцеві податки, податок на нерухомість (щороку визначається Міністерством фінансів і затверджується місцевими органами влади).

Суб'єкти, які інвестують у сільське господарство або працюють у спеціальних економічних зонах, мають право на отримання пільги з податку на прибуток підприємств. У 2000 р. було введено нові

(гнучкіші порівняно з попередніми) правила нарахування амортизації, що на практиці дає змогу знизити витрати на отримання доходів. Встановлено, що основні засоби, початкова вартість яких не перевищила встановленого розміру, підлягають одноразовій амортизації в місяці введення їх в експлуатацію або у наступному місяці. Починаючи з 2005 р. платники податків мають право обрати найефективніший для своєї діяльності метод амортизації основних засобів.

Закон дозволяє податковим органам перевіряти визначення прибутку шляхом його розрахунку (повного перерахунку) у разі, якщо виникає підозра, що його було свідомо занижено платником податку. Для цілей розрахунку можна використовувати метод порівнювальної неконкурентної ціни, ціни перепродажу або так званої розумної маржі [94].

Міністерство фінансів Польщі має право знизити ставку податку на продаж товарів та послуг до 0, 3 або 7% для постачання деяких товарів та надання деяких послуг, або для частини таких поставок чи частини надання послуг, а також встановити умови використання визначених ставок.

З 1 січня 2009 р. введено нову норму щодо сплати ПДВ, зокрема при імпорті товару цей податок можна буде сплатити безпосередньо на підставі поданої поточної декларації з ПДВ, без необхідності сплачувати податок безпосередньо при митному оформленні.

Польща уклала угоди про уникнення подвійного оподаткування з понад 60 державами. У цих угодах прийнято принцип оподаткування прибутків підприємства тільки у країні місцезнаходження його центрального офісу, за винятком випадків, коли підприємство має свої відділи у країні партнера, що уможливорює стягнення там податків на прибуток. Правилom є також звільнення від оподаткування



«біля джерела» прибутків, одержаних з міжнародного трансферу. Більшість укладених Польщею угод визначають максимальну ставку податків з дивідендів на рівні 5–15 %, зниження цього податку до 5 % може відбутися тоді, коли іноземний одержувач має у капіталі підприємства, яке має свій офіс у Польщі, визначену мінімальну частку (10 або 25 %). У частині укладених Польщею угод передбачається податкове звільнення відсотків «біля джерела», що означає, що таке оподаткування відбувається у країні місцезнаходження особи, на майно чи доходи якої вони виплачуються. В інших угодах домінують ставки 10 %. Укладені Польщею угоди про уникнення подвійного оподаткування допускають також обкладення податком ліцензійних оплат [94].

Інституційна структура податкової системи є триступеневою та складається з податкових управлінь як первинної податкової інстанції, податкових палат та Міністерства фінансів. Місцева відповідність податкових органів визначається згідно з місцем проживання платника податків — фізичної особи або місцезнаходженням контролю (офісу) платника податку — юридичної особи. Податковий кодекс зобов'язує платників податків вести податкові книги та рахункові документи, зберігати їх щонайменше протягом п'яти років. Відповідно, термін позовної давності у податковому праві встановлений на рівні п'яти років.

Контроль за виконанням та дотриманням податкової дисципліни в Польщі здійснюють спеціальні органи податкових служб. У складі Міністерства фінансів, поряд з іншими функціональними відділами, діють департаменти Податків і зборів, Головний інспекторат фінансового контролю, Адміністративно-бюджетне бюро. Кожне з 49 воєводств має свою фінансову палату, а більшість — і свої фінансові управління. Фінансові управління ведуть реєстри платників по-

датків, здійснюють стягнення податків та зборів, контролюють правильність їх розрахунку і своєчасність сплати, накладають санкції за порушення податкового законодавства. Фінансові палати здійснюють контроль за діяльністю фінансових управлінь, перевіряють річні фінансові звіти великих платників податків [94].

Працівники податкових служб можуть отримувати вільний доступ до фінансової інформації платників податків. Відмова від надання такої інформації чи її перекручення караються значними фінансовими санкціями та адміністративними діями. До податкових інспекторів пред'являються високі професійні вимоги: обов'язкова вища економічна, юридична чи інша освіта за профілем контрольної роботи, стаж роботи у податковому органі не менше п'яти років, або практика в казначейському контролі не менше трьох років, складання кваліфікаційного екзамену перед комісією, яку призначає Генеральний інспектор казначейського контролю.

У Чехії податкову реформу було розпочато фактично у 1993 р., коли було ухвалено Податковий кодекс (розробка проекту Кодексу тривала три роки). Влада та бізнес Чехії сприймали Податковий кодекс як одну з “платформ”, яка дасть змогу створити належні інституційні умови для стійкого економічного розвитку держави. Автори податкової реформи перенесли податковий тягар на підприємницький сектор, який лише починав зароджуватися. Податки з доходів фізичних осіб та податки на споживання мали другорядне значення.

У Чехії податки дуже схожі на польські, але ставки дещо вищі — ставки податку на дивіденди та податку на прибуток підприємств встановлено у розмірі 25 %, існують податок на банківський депозит (ставка 15 %), податок на роялті (ставка 25 %), податок з операцій по передачі прав власності (ставка 25 %) і податок на позики (ставка 25 %).

У Чехії три рівні податкової структури: центральний рівень; регіональний рівень (усього 8 регіональних податкових служб); місцевий рівень (усього 223 місцеві податкові органи). Вони дуже відрізняються за своєю чисельністю та структурою. Так, у податковій адміністрації в Празі працює близько 600 осіб, у маленьких податкових інспекціях — близько 20.

Уряд Чехії шукає шляхи вдосконалення системи стягнення податків та зборів, яка б сприяла добровільній сплаті податків (у 2005 р. рівень витрат органу зі стягнення податків та зборів на їх адміністрування був одним з найвищих в Європі).

У 2008 р. Міністр фінансів Чехії звернувся до Світового банку з проханням про допомогу у створенні інтегрованого (комплексного) відомства державних доходів, яке б займалося питаннями стягнення податків, митних зборів, а також внесків до системи соціального забезпечення та охорони здоров'я на платній основі. 10 жовтня 2008 р. було підписано Угоду про надання консультаційних послуг між Чеською Республікою та Світовим Банком. У листопаді 2008 року уряд Чеської Республіки прийняв Резолюцію № 1336 щодо створення нового Управління об'єднаних державних доходів. Найважливіша мета модернізації системи стягнення податків і зборів та інтеграції її функцій полягає у досягненні максимально можливої ефективності стягнення обов'язкових платежів за рахунок реалізації взаємовигідного об'єднання державних установ, що здійснюють адміністрування податків, та їхніх ключових функцій і скорочення адміністративних витрат, пов'язаних з дотриманням чинних законодавчих норм і правил. Для досягнення цієї мети було передбачено створити ефективний, простий за структурою та орієнтований на клієнта орган зі стягнення податків і зборів. Інтеграція функцій зі стягнення державних доходів є складовою стратегії реформування

фінансового управління, покликаної покращити ефективність процесу стягнення податків і зборів та, водночас, сприяти розвитку приватного сектору. Її підґрунтям є чотири основні напрями, серед яких: розроблення організаційної структури та управління нею; бізнес-процеси; управління кадровими ресурсами; інформаційні технології. Особливу увагу при створенні нового Управління об'єднаних державних доходів було приділено організації процесів, пов'язаних з основною діяльністю органу адміністрування податків та зборів, а саме — збирання та звіряння інформації, проведення аудиту, обслуговування платників податків, стягнення податків і зборів, повернення податків та примусового виконання встановлених вимог [76].

У відповідних документах особливо наголошувалося на покращенні ефективності податкового адміністрування. Розв'язання проблеми сприймається через нове ставлення до питань податкового адміністрування, зокрема: чіткого дотримання норм та правил посадовими особами податкових органів, переходу від культури контролю до культури обслуговування в органах стягнення податків та зборів, високої якості обслуговування платників податків, використання “сторонньої” інформації (від третіх осіб) для боротьби з ухиленням від сплати податків та зборів, запровадження системи ризик-менеджменту (активізація процедури аналізу ризиків як основи для проведення аудиту та примусового стягнення платежів).

Ефективна програма обслуговування платників податків сприймається владою та суспільством як найважливіший інструмент сучасної податкової адміністрації, необхідний для забезпечення дотримання встановлених норм та правил. Одним з напрямів обслуговування платників податків є організація централізованих

колл–центрів, роботу яких координує головний офіс. Колл–центр має доступ до інформаційної бази, створеної на основі статистики питань, які найчастіше ставлять платники податків, з урахуванням податкової нормативної бази та офіційно затверджених її тлумачень. Ще одним джерелом отримання податкової інформації є веб–сайти, створені з метою надання інформації та інтелектуальних послуг у цілодобовому режимі. На веб–сайті містяться нові законодавчі норми та правила з надання відповідних пояснень. Населення має можливість замовити пересилання бланків форм або додаткових інформаційних матеріалів. До інтерактивних послуг належать послуги з надання допомоги в обчисленні бази оподаткування або податкового зобов'язання. Додаткові можливості відкриваються завдяки послугам електронного подання документів платником податків та електронного доступу до його податкового рахунка. Цільові інформаційні компанії, наприклад, видання за кошти податкових органів тематичних брошур, рекламні оголошення та реклама у засобах масової інформації — це теж ефективні засоби пропагування можливостей надання послуг платникам податків. Необхідність особистого відвідання податкової інспекції з метою отримання інформації суттєво зменшується при реалізації зазначених можливостей. Важливу роль відіграють і служби обслуговування платників податків. До функцій обслуговування належать як відповіді на запитання платника податків чи зборів стосовно суми та способу оплати (це робить колл–центр), так і отримання податкових декларацій (ця функція покладається на центральний підрозділ з оброблення інформації). Служби обслуговування сприяють добровільному виконанню податкового обов'язку платниками податків. Саме на них покладено відповідальність за безперервний пошук способів підвищення ефективності роботи організації, на-

приклад, у розробленні заздалегідь заповнених податкових декларацій на основі інформації від третіх осіб [76].

Останнім часом значних успіхів у реформуванні системи податкового адміністрування досягла Угорщина. Модель податкового адміністрування в цій державі в цілому відповідає західноєвропейським принципам та положенням.

Реформування податкової системи в Угорській Республіці почалося ще наприкінці 90-х років ХХ ст. Податкова система Угорської Республіки спрямована на забезпечення одержання такої суми доходів, якої було б достатньо для фінансового забезпечення всіх витрат держави; уніфікацію оподаткування з різних джерел доходів; досягнення рівності в оподаткуванні різних суб'єктів.

В Угорщині основний податковий тягар покладено на юридичних осіб. Існують три основні податки для організацій: податок з обороту (стягується з доданої вартості — ставка 20%), податок на прибуток (базова ставка 16% з 2008 р.), місцевий індустріальний податок (основна ставка — 2% з обороту). Крім того, компанії та підприємці сплачують внески до фондів охорони здоров'я, пенсійного забезпечення та інших соціальних фондів.

Особливістю податкової політики в Угорщині є наявність декількох режимів оподаткування. Зокрема, підприємства з іноземними інвестиціями мають право застосовувати пільги (зменшення ставки податку на прибуток на 60% протягом п'яти років за умови, що стартовий капітал повинен бути не менший за визначену суму, а частка іноземних інвестицій не має перевищувати 30%). У разі якщо є певні знижки на скорочення податків, ці суми також віднімаються від річного обороту перед розрахунком податку, наприклад, витрати на підвищення кваліфікації та професійну перепідготовку (додаткова освіта) робітників. Якщо компанія займається особли-

вими видами діяльності, зокрема у сфері електроніки, обчислювальної техніки, фармакології, переробки харчових продуктів, зв'язку, охорони довкілля, і вони становлять не менше половини річного обороту, то таке підприємство в наступні п'ять років повністю звільняється від сплати податку на прибуток, а в майбутні п'ять років сплачує податок за ставкою, зменшеною на 60 % (але ця пільга існувала тільки до 31 грудня 1993 р.). Проведення такої податкової політики дало змогу суттєво активізувати іноземні інвестиції в угорську економіку, особливо в середній та малий бізнес [91].

У 2008 р. Адміністрація податкового і фінансового контролю Угорщини ухвалила стратегічний план реформування податкової служби, у рамках якого реалізуються 130 проектів протягом декількох років. Головні акценти — покращення обслуговування платників, налагодження довірчих відносин між податківцями та платниками податків, підвищення податкової культури населення.

20 жовтня 2009 р. було підписано Угоду між Державною податковою адміністрацією України та Адміністрацією податкового і фінансового контролю Угорщини про технічне співробітництво у сфері адміністрування податків. Необхідність налагодження співробітництва між податковими відомствами зумовлена територіальним сусідством країн та активною економічною взаємодією підприємців Угорщини та України. Спількування та обмін досвідом сприятимуть покращанню адміністрування податків та підвищенню ефективності боротьби з ухиленням від їх сплати. На сьогодні обмін інформацією між податківцями України та Угорщини відбувається у рамках підписаної 1995 р. Конвенції між Україною і Угорською Республікою про уникнення подвійного оподаткування доходів і майна та попередження податкових ухилень [91].

Податкова політика Болгарії будується відповідно до міжнарод-

них норм і правил та спрямовується на стимулювання ефективного і стійкого зростання національної економіки. Податкова система розглядається не лише як основний фіскальний інструмент, але і як важлива складова стимулювання інвестиційної активності в країні. Акцент також робиться на припиненні протиправних дій з боку виробничих та комерційних структур у сфері оподаткування. Республіканські податки поділяються на прямі (корпоративний податок і податок на доходи фізичних осіб) і непрямі (акцизи і податок на додану вартість). До прерогативи місцевого самоврядування належить стягування податків на нерухомість, спадок, дарування та ін.

Основними актами у сфері оподаткування є: Податково-страховий процесуальний кодекс, закон про національне агентство з доходів; закон про податок на додану вартість; закон про акцизи і податкові склади; закон про корпоративний податок (податок на прибуток); закон про оподаткування доходів фізичних осіб; закон про місцеві податки і збори.

Чіткі правила застосування спрощеної системи оподаткування допомогли усунути схеми використання мінімізації податкових платежів. Запровадивши систему спрощеного оподаткування, Болгарія зробила крок до вдосконалення податкової системи при стягуванні єдиного податку.

Особливістю оподаткування майна в Болгарії є податок на побутове сміття. Ставка встановлюється на житлові приміщення (пропорційно балансовій вартості або залежно від кількості сміття) та нежитлові будинки (залежно від виду і кількості контейнерів для збирання відходів). У середньому ставка цього податку встановлюється у розмірі 0,3–0,5 % балансової вартості приміщень. Він сплачується разом з податком на нерухоме майно.



У Болгарії податок на приріст капіталу сплачується фізичною особою під час продажу нерухомого майна, літаків або автомобілів за рахунок різниці між ціною продажу і найбільшим значенням з двох таких — ринковою ціною активу, що підлягає продажу, або вартістю покупки, прив'язаною до індексу. Фізична особа, що продає один рухомий актив, платить податок на різницю між ціною продажу і вартістю активу, що підлягає продажу, коригуючи вартість відносно рівня інфляції. Сума податку на приріст капіталу, який справляється з болгарських компаній, додається до їхнього регулярного доходу.

При придбанні та оформленні нерухомості у власність покупцем проводиться одноразовий платіж у розмірі 4–5 % кадастрової вартості такої нерухомості. Цей платіж включає місцевий податок (2–3 %), нотаріальні збори, судові збори та оплату перекладача. При купівлі-продажу об'єктів нерухомості в Болгарії всі податки та пов'язані із цим витрати, як правило, сплачує покупець. Розмір майнових податків у Болгарії розраховується на підставі податкової оцінки. Таку оцінку проводить сама податкова інспекція, яка бере за цю послугу від 25 до 100 євро (залежно від населеного пункту). Показово, що сума податкової оцінки значно нижча за ринкову вартість (приміром, об'єкт ринковою вартістю 500 тис. євро оцінюються приблизно в 250–300 тис. євро).

На основі узагальнень досвіду організації податкового адміністрування в країнах із середнім рівнем розвитку виокремимо такі елементи, що будуть корисними для подальшого вивчення та можливого запровадження у вітчизняній практиці:

- підвищення ефективності податкового адміністрування може відбуватися через спрощення податкової системи, в тому числі шляхом скорочення кількості податків та зборів (у Російській

- Федерації внаслідок податкової реформи 1998–2000 років було встановлено 9 федеральних, 3 регіональних та 2 місцевих податки);
- доцільне подальше вивчення досвіду окремих країн щодо запровадження спеціальних податкових режимів, як на окремих територіях, так і в окремих сферах національної економіки. Такі режими насамперед мають впроваджуватися з урахуванням стратегічних завдань соціально-економічного розвитку держави;
  - доцільне введення положення, відповідно до якого рішення про можливість відстрочення та/або розстрочення податкових платежів має приймати не податковий орган (зацікавлений у максимізації надходжень), а орган фінансового управління, що відповідає за підтримку належного процесу бюджетного адміністрування;
  - доцільне вивчення досвіду Російської Федерації щодо організації роботи податкових офісів, які надають певні послуги платникам податків і таким чином сприяють зміцненню податкової дисципліни у державі;
  - заслуговує на увагу досвід Китаю щодо розширення можливостей звітування з використанням сучасних інформаційних технологій, у тому числі через мережу Інтернет, а також електронного документообігу, що сприятиме зниженню витрат на поточне адміністрування, але створить додаткові можливості для інформаційно-аналітичного забезпечення процесів оподаткування;
  - доцільне вивчення досвіду Польщі з розрахунку (перерахунку) прибутку як бази оподаткування та податку на прибуток підприємств, зокрема з використанням непрямих методів контролю;
  - доцільне вивчення досвіду окремих країн щодо надання права виконавчим органам влади змінювати ставки окремих податків,

але у чітко визначених межах, залежно від очікуваних змін макроекономічної динаміки;

- доцільне подальше поглиблення міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, зокрема шляхом укладання багатосторонніх або двосторонніх угод, спрямованих на уникнення подвійного оподаткування та розширення можливостей взаємодії податкових органів відповідних сторін;
- варто зважити на термін позовної давності за податковими платежами, встановлений у Польщі на рівні п'яти років;
- до кваліфікації податкових інспекторів висуваються високі вимоги: обов'язкова вища економічна, юридична чи інша освіта за профілем контрольної роботи, стаж роботи у податковому органі не менше п'яти років, або практика в казначейському контролі не менше трьох років, складання кваліфікаційного екзамену перед комісією, яку призначає Генеральний інспектор казначейського контролю);
- цікавим є досвід Чехії щодо залучення міжнародних організацій та донорських установ до розв'язання проблем підтримки високої ефективності податкового адміністрування, в тому числі шляхом надання фінансової підтримки (допомоги) для впровадження технологій оперативного збору податкових платежів;
- доцільне вивчення досвіду щодо запровадження системи ризик-менеджменту процесів оподаткування (активізація процедури аналізу ризиків як основи для проведення аудиту та примусового стягнення платежів);
- цікавим є досвід Чехії щодо організації роботи колл-центрів, діяльність яких координує головний офіс і які надають більшість послуг платникам податків у сфері інформування та консультування;

- у Чехії за допомогою веб-ресурсів податкових органів платники податків мають змогу замовити надання форм податкової звітності або додаткових інформаційних матеріалів;
- слід проаналізувати досвід Угорщини щодо стратегічного планування реформування податкової служби, головними акцентами якого є покращання обслуговування платників, налагодження довірчих відносин між податківцями та платниками податків, підвищення податкової культури населення;
- цікавим є досвід Болгарії у встановленні чітких правил застосування спрощеної системи оподаткування, що дало змогу усунути схеми, пов'язані з її використанням для мінімізації податкових платежів. Запровадивши систему спрощеного оподаткування, Болгарія зробила крок до вдосконалення податкової системи при стягненні єдиного податку;
- також цікавим є досвід Болгарії і у проведенні податкової оцінки майна. Таку оцінку здійснюють самі органи податкової інспекції, які беруть за цю послугу від 25 до 100 євро (залежно від населеного пункту). Показово, що сума податкової оцінки значно нижча за ринкову вартість (приміром, об'єкт ринковою вартістю 500 тис. євро оцінюється приблизно в 250–300 тис. євро).

Таким чином, з викладеного можна зробити такі висновки:

- провідні країни світу вживають заходів для підвищення результативності та ефективності податкового адміністрування за рахунок органічного поєднання економічних і адміністративних методів впливу на платників, використовуючи при цьому сучасні технології податкової роботи;
- системи податкових органів багатьох країн світу розвиваються

згідно принципами стратегічного управління на основі розроблених стратегій, в яких передбачаються як можливості розвитку внутрішнього потенціалу податкових органів, так і заходи з мінімізації ризиків у оподаткуванні з урахуванням національних особливостей;

- доцільне подальше вивчення досвіду окремих країн щодо запровадження спеціальних податкових режимів, як на окремих територіях, так і в окремих сферах національної економіки, з урахуванням передусім стратегічних завдань соціально-економічного розвитку країни. Також необхідно проаналізувати практику окремих країн щодо надання права виконавчим органам влади змінювати ставки окремих податків, але у чітко визначених межах, залежно від очікуваних змін макроекономічної динаміки;
- висока ефективність податкових систем багатьох країн світу базується на широкому використанні інформаційно-комунікаційних технологій, у тому числі в частині вільного доступу податкових органів до інформаційних баз даних інших органів, які володіють інформацією про доходи, витрати, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників податків. Приміром, у США податкові органи мають право доступу до баз даних інших органів, а у Канаді платники податків мають право вести увесь облік господарських операцій та здійснювати формування податкової звітності винятково в електронній формі, що на практиці дає змогу мінімізувати витрати платника на адміністрування, а податковим органам — підвищити можливості інформаційно-аналітичного забезпечення процесів реального оподаткування;
- у процесі реформування механізмів податкового адміністрування доцільно проаналізувати досвід США, де використову-

- ються комп'ютерні методи первинної обробки даних та виявлення ризику можливого вчинення платником правопорушень у сфері оподаткування, що є підставою для призначення податкової перевірки. Цікавою є концепція податкового партнерства, що запроваджена у США, яка дозволяє платнику знизити витрати на поточне адміністрування (безкоштовне отримання бланків декларацій та інструктивних матеріалів, наявність гарячих телефонних ліній з питань оподаткування, запровадження Дня платника податків, безкоштовне надання фахових податкових консультацій та ін.);
- податкові органи країн світу вживають заходи із підвищення результативності організації роботи з платниками податків, удосконалення механізмів податкового консультування. Корисним є досвід організації взаємодії податкових органів США федерального та регіонального рівнів, зокрема щодо організації податкового консультування платників, а також підготовки спеціалістів для державного та приватного секторів з питань оподаткування. Доцільно проаналізувати досвід Російської Федерації стосовно організації роботи податкових офісів, які надають певні послуги платникам податків і таким чином сприяють зміцненню податкової дисципліни у державі. Досвід Чехії може бути корисним в частині організації роботи колл-центрів, діяльність яких координує головний офіс і які надають більшість послуг платникам податків у сфері інформування та консультування;
  - як свідчить досвід Великобританії, контролюючі податкові органи мають особливо зосереджуватися на платниках, які забезпечують найбільші надходження до бюджету. Інші платники підлягатимуть контролю лише у разі наявності (виявлення) високого ризику вчинення ними податкового правопорушення;

- значних успіхів у реформуванні системи податкового адміністрування досягнуто у Німеччині. Це було забезпечено за рахунок: упровадження детального та чіткого законодавства з питань оподаткування; призначення керівниками фінансових та податкових органів фахівців з юридичною освітою; наявності вільного обміну між різними фінансовими органами і податковими інспекціями інформацією про фінансові операції платників; запровадження економічного обґрунтування доцільності призначення та проведення податкової перевірки; орієнтації на високу добровільність сплати податків та ін.;
- цікавим є досвід Франції в частині створення єдиного органу, який займається податковим адмініструванням та веденням обліку прав власності, а також моніторингом цивільно-правового обороту, що сприяє виробленню єдиних підходів до обліку та обґрунтованої оцінки майна, яке є об'єктом оподаткування та підлягає майновому оподаткуванню. Податковий орган Франції має право ухвалити рішення про ліквідацію підприємства, якщо таке підприємство злісно не виконує вимог податкового законодавства;
- підвищення ефективності податкового адміністрування може бути досягнуто через спрощення податкової системи, зокрема шляхом скорочення кількості податків та зборів, як це відбулося у Російській Федерації;
- доцільне подальше поглиблення міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, що передбачає укладання багатосторонніх або двосторонніх угод, спрямованих на уникнення подвійного оподаткування та розширення можливостей взаємодії податкових органів відповідних сторін. Цікавим є досвід Чехії щодо залучення міжнародних організацій і донорських

установ до розв'язання проблем підтримки високої ефективності податкового адміністрування, в тому числі шляхом надання фінансової підтримки (допомоги) для впровадження технологій оперативного збору податкових платежів.



# **Методологічні засади оцінювання ефективності податкового адміністрування**

- 3.1 Економічна ефективність та оподаткування:  
специфіка взаємозв'язку ..... 150
- 3.2 Ефективність податкового  
адміністрування: поняття та зміст ..... 165
- 3.3 Методичні засади та особливості  
організації податкового адміністрування  
в умовах посткризового розвитку..... 181
- 3.4 Методичний підхід до комплексного  
оцінювання ефективності податкового  
адміністрування в умовах посткризового  
розвитку ..... 199



### 3.1 Економічна ефективність та оподаткування: специфіка взаємозв'язку

Поняттю ефективності відводиться в економічній науці особливе місце. Будь-яка економічна діяльність має бути ефективною, тобто в результаті певної діяльності позитивний економічний результат (прибуток, дохід) має суттєво перевищувати вартісну оцінку внесених (вкладених) ресурсів. Діяти ефективно означає діяти на основі врахування об'єктивних економічних законів, орієнтуючись на досягнення науково обґрунтованих результатів, з урахуванням впливу різних чинників.

У ринковій економіці виробники товарів та послуг прагнуть підтримувати високу ефективність діяльності, тобто отримувати максимально можливий економічний результат за умов мінімально можливих витрат, що є ознакою позитивного господарювання.

У науковій літературі наведено декілька принципових позицій щодо поняття ефективності.

Автори російського Сучасного економічного словника пропонують такі визначення: “Економічна ефективність — результативність економічної діяльності, економічних програм та заходів, що характеризується відношенням отриманого економічного ефекту, результату, до витрат факторів, ресурсів, які зумовили отримання цього результату, досягнення найбільшого обсягу виробництва із застосуванням ресурсів певної вартості” [138, с. 395]; “Ефективність — відносний ефект, результативність процесу, операції, проекту, що визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, видатків, які забезпечили його досягнення” [138, с. 404]; “Ефект — досягнутий результат у його матеріальній, грошовій, соціальній (соціальний

ефект) формі” [138, с. 403]. З аналогічних методологічних позицій розуміють зміст ефективності і автори Енциклопедичного словника з економіки, які наводять такі тлумачення: “Ефективність виробництва — співвідношення результату (ефекту) діяльності людини (виробничої, господарської) для досягнення необхідного кінцевого результату до витрачених ресурсів (людських, матеріальних, фінансових та ін.)” [46, с. 546]; “Ефект — повне або часткове досягнення певних техніко-економічних або соціальних цілей” [46, с. 546]; “Ефект економічний — конкретний результат (абсолютна величина) ефективності виконання певного технічного, господарського або іншого завдання” [46, с. 546]. Таким чином, ефективність розуміється через співвідношення економічного результату та економічних витрат на його досягнення, а кількісне вираження ефективності означає кількість витрачених ресурсів на досягнення одиниці економічного результату.

Автори Економічної енциклопедії, виданої в Україні у 2000 р., пропонують такі визначення: „Ефективність — здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат” [38, с. 508]; „Ефективність економічна — досягнення найбільших результатів за найменших витрат живої та уречевленої праці... У західній економічній науці ... розглядають як складну і багатоаспектну категорію, що складається з: 1) відношення між витратами ресурсів і обсягом товарів і послуг, які виробляють з цих ресурсів; 2) максимального обсягу виробництва товарів і послуг з використанням мінімальної вартості ресурсів; 3) виробництва товарів певної вартості за найменших витрат ресурсів; 4) отримання максимуму з доступних для людини обмежених ресурсів; 5) відношення цінності результату до цінності витрат та ін.” [38, с. 508].

Автори Економічної енциклопедії пропонують оригінальні тлумачення ефективності, яка може сприйматися, в тому числі, через здатність приносити (забезпечувати) певні економічні ефекти.

Цікавий аспект ефективності наводять автори монографії “Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи”: “Ефективність, зазвичай, відображає суспільну користь, продуктивність чи інші позитивні якості системи, явища” [92, с. 253].

Проте підтримка високої економічної ефективності певної діяльності є актуальним завданням не лише для виробників економічних благ (товарів, послуг, робіт), але і на рівні держави. Сучасна держава має бути ефективною, тобто в результаті діяльності державного апарату мають досягатися заплановані позитивні економічні результати та ефекти за умови раціонального використання різних ресурсів. Це є ключовою умовою зростання національного багатства.

Держава повинна підтримувати високу ефективність у будь-якій сфері своєї діяльності, зокрема у сфері адміністрування податків.

Відомий український вчений В. Андрущенко, досліджуючи взаємозв'язок понять ефективності та оподаткування, а також визначення ефективності оподаткування, пропонує виходити насамперед з етимологічного значення власне поняття ефективності [4]. Поняття ефективності має дуалістичну природу, оскільки має два змісти: “*effectiveness*” (розуміється як досягнення мети певної діяльності, підтвердження певного рівня та якості виконання певної роботи) та “*efficiency*” (передбачає здійснення аналізу результатів певної діяльності, в тому числі розрахунок грошової вартості отриманого результату, продуктивність, ступінь ефективності використання ресурсів), які українською мовою перекладаються однаково — ефективність.

Отже, можна зробити висновок, що економічна ефективність в розумінні *effectiveness* характеризує результативність певної робо-

ти (діяльності, заходів, дій), має значення досягнення мети без урахування понесених витрат, а ефективність в розумінні *efficiency* передбачає здійснення економічного оцінювання результатів. Вважається, що *effectiveness* — це ефективність функціональна, а *efficiency* — економічна. Такі узагальнення дуже важливі з огляду на різні позиції тлумачення ефективності оподаткування, що зустрічаються у науковій літературі [118].

Важко не погодитися із такою тезою: “Питання ефективності національної системи адміністрування податків має особливе значення, оскільки стосується всіх суб’єктів фінансових та економічних відносин як на рівні країни, так і в міжнародних бізнес-стосунках. Особливе значення пояснюється ще й тим, що від ефективності системи адміністрування залежить як фінансова безпека держави та бізнесу, так і моральні настрої в суспільстві” [92, с. 253].

На перший погляд, що адміністрування податків апріорі є ефективним, оскільки внаслідок цієї діяльності вдається забезпечити більший економічний результат (обсяг податкових надходжень), аніж обсяг понесених витрат (адміністративні видатки). Насправді ця позиція, на нашу думку, є спрощеною. В сучасних умовах, які характеризуються глобалізацією, країни ведуть між собою гостру конкурентну боротьбу, зокрема у сфері оподаткування. Відтак ступінь (величина) ефективності податкового адміністрування конкретної країни має бути зівставною (не меншою) із розміром середньої (бажаної) ефективності податкового адміністрування у світі або з-поміж певної групи країн. Слід враховувати, що податкові платежі у сучасних державах формують до 90 % бюджетних доходів, і від належного рівня економічної ефективності податкового адміністрування залежить, без перебільшення, здатність держави виконувати свої функції.

Суспільне значення податкового інституту взагалі — забезпечувати своєчасні та належні за обсягом податкові надходження, що акумулюються у бюджетній системі (бюджетах різних рівнів) задля подальшого фінансування створення (виробництва) суспільних благ. Якщо податкові надходження своєчасні і належні за обсягом, можна говорити про те, що податкова система генерує певний економічний ефект (у вигляді податкових надходжень).

Для оподаткування поняття ефективності має особливе значення.

Передусім зауважимо, що ефективність провідні вчені визначають як один із головних принципів оподаткування. Зокрема, відомий американський науковець Дж. Стігліц поставив принцип економічної ефективності на перше місце серед інших принципів оподаткування [162, с. 369–386]; С. Фішер переконаний, що у оподаткуванні достатньо дотримуватися лише двох принципів: справедливості (горизонтальної та вертикальної) і ефективності [171, с. 380–382]; французький дослідник М. Девере вважає за доцільне виокремити три принципи оподаткування: економічної ефективності, справедливості та адміністративної простоти [41, с. 24–27]. На думку Дж. Стігліца принцип економічної ефективності оподаткування полягає в тому, що податкова система не має суперечити ефективному розподілу ресурсів [162, с. 374].

Л. Якобсон переконаний, що принцип економічної ефективності оподаткування може розглядатися у двох аспектах: з позиції впливу податків на алокацію ресурсів у суспільному секторі, а також за його межами [177, с. 134]. Згідно з першим підходом, оподаткування вважається ефективним, якщо забезпечуються надходження до державної скарбниці у розмірі, необхідному (достатньому) для виробництва і надання суспільних благ належної якості та належної кількості. У такому контексті принцип економічної ефективності

тісно пов'язаний із відомим принципом фіскальної достатності, на який вказують окремі вчені (А. Вагнер, Р. Мардсен, А. Лаффер). При цьому важливо чітко усвідомлювати рівень бажаного (раціонального) податкового навантаження, який характеризує розмір граничного рівня оподаткування, за якого платники будуть згодні сплачувати податки за умови наявної кількості та якості суспільних благ. Згідно другого підходу, оподаткування досліджується через вплив податкової системи та окремих податків на ринкову поведінку платників. Найефективнішими вважаються так звані нейтральні податки, які істотно не впливають на економічні рішення платників щодо вибору варіанта розподілу та використання наявних ресурсів.

Принцип економічної ефективності виокремлює як один із основних принципів оподаткування і відома українська дослідниця А. Соколовська, трактуючи його як здатність податкової системи ефективно впливати на алокацію ресурсів, не перешкоджаючи при цьому ефективному розподілу ресурсів [159, с. 90, 97].

Загалом принцип економічної ефективності оподаткування західні дослідники трактують дещо ширше, ніж українські. Так, це поняття включає не лише економічність адміністрування (передусім через зниження його витратності), а в першу чергу — гармонізацію податкової політики з пріоритетами розподілу обмежених ресурсів. Водночас зрозуміло, що таке твердження є справедливим і в частині необхідності економії ресурсів, які спрямовуються на підтримку податкового адміністрування.

Одним із принципів податкового законодавства України відповідно до пп. 4.1.7 ст. 4 Податкового кодексу України є економічність оподаткування, під яким законодавець розуміє “установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування” [95]. Автори тритом-

ника “Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України” наводять таке тлумачення правового припису щодо принципу економічності оподаткування: “Принцип, який узагальнює співвідношення руху коштів, які надійшли від справляння того чи іншого платежу та які необхідні для його справляння. Податки повинні формувати фінансове забезпечення виконання завдань та функцій держави і територіальних громад, але непоодинокі випадки, коли запроваджуються платежі, що забезпечують надходження коштів, яких не вистачає навіть на їх справляння. Йдеться, перш за все, про окремі місцеві податки та збори. Саме тому в Податковому кодексі України суттєво переглянуто і скорочено перелік місцевих податків та зборів, систему таких місцевих платежів зведено до мінімуму, залишились лише такі, що гарантують суттєве надходження коштів до дохідних частин місцевих бюджетів [83, с. 22]. Виходячи з наведеної позиції, можна зробити висновок, що зміст ефективності оподаткування визначається через співвідношення економічного результату (надходження фіскальних ресурсів до бюджету) та витрат на адміністрування (справляння).

Однак зважаємо на те, що економічність податкової системи (оподаткування) є далеко не єдиним економічним принципом, згідно з яким має будуватися ця система. Відомий російський вчений І. Майбуров з-поміж інших економічних принципів оподаткування слушно виокремлює такі: справедливості, розмірності, врахування інтересів, множинності [80, с. 245]. Без дотримання цих принципів не може бути забезпечено високої ефективності оподаткування, тобто такого стану, коли податкова система та податкове адміністрування забезпечують максимально можливі позитивні економічні ефекти. Розглянемо ці принципи докладніше в контексті концепції ефективності.



Принцип справедливості, на якому наголошує переважна більшість дослідників, передбачає встановлення кожному платнику (юридичній та фізичній особі) обов'язку брати належну участь у фінансуванні витрат держави, необхідних для виробництва (створення) суспільних благ, які споживаються колективно. Така участь визначається через обсяг коштів, які має сплатити платник до державного та місцевих бюджетів у вигляді податків. Цей обсяг залежить насамперед від доходів та можливостей платника. Відповідно, розподіл податкового тягаря має бути справедливим, тобто рівним серед платників. Лише в такому разі, на наше переконання, платники будуть свідомо і без зайвого примусу вносити своєчасні платежі, забезпечуючи тим самим генерацію позитивних економічних ефектів у масштабах усієї країни.

У податковому законодавстві України застосовується термін «податковий обов'язок», що визначається ст. 36 Податкового кодексу [95]. Податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору у визначеному порядку і встановлені строки. Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором, є безумовним і першочерговим стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом. Відповідальність за невиконання або неналежне виконання податкового обов'язку несе платник податків. Отже, маючи податковий обов'язок, не всі платники податків перебувають в рівних умовах оподаткування. Більше того, певною мірою така рівність об'єктивно не може бути досягнута. Наприклад, здійснюючи однакову діяльність, платники податку на прибуток підприємств будуть мати інше податкове навантаження, ніж суб'єкти спрощеної системи оподаткування — юридичні або фізичні особи — підприємці. Проте це не означає необхідність ска-

сування спрощеної системи оподаткування на виконання принципу рівності усіх платників податків перед законом.

Вирізняють справедливість горизонтальну та справедливість вертикальну. Принцип горизонтальної справедливості (його ще інколи називають принципом платоспроможності) означає, що платники податків, які перебувають у рівному економічному становищі, мають знаходитися і в рівній податковій позиції, тобто однакові доходи (або інші результати) мають оподатковуватися за однаковою ставкою. Принцип вертикальної справедливості (або принцип вигід) передбачає, що платники, які отримують від держави більше економічних благ (приміром, природних ресурсів), мають платити до бюджету більше.

Принцип розмірності означає, що в оподаткуванні слід враховувати взаємозалежність процесів наповнюваності бюджетів та дестимуляцію внаслідок податкового тягаря економічної активності платника. Держава може прагнути до збільшення податкового навантаження (через підвищення податкових ставок або запровадження нових платежів), каталізуючи при цьому посилення економічності оподаткування. Водночас це призводитиме до сповільнення прагнення платників до високої результативності своєї діяльності. У підсумку відбуватиметься девіація економічної поведінки, набуватиме обертів тінізація економіки. Тобто при проектуванні параметрів податкової системи, ставлячи за мету наповнення податковими надходженнями дохідної частини бюджетів, необхідно враховувати мотивацію платників до легальної економічної діяльності.

Принцип врахування інтересів ґрунтується на чіткому визначенні обсягу податкових платежів, що мають вносити платники до бюджетів різних рівнів у встановлені строки. Цей принцип зосереджує увагу на тому, що різні платники мають різні умови господарювання

і об'єктивно в процесі провадження економічної діяльності враховують насамперед власний інтерес. Платники мають бути чітко поінформовані про умови оподаткування, аби зробити висновок — чи є економічний інтерес (зиск) займатися тим або іншим видом діяльності. Крім того, податки мають бути зрозумілими, обґрунтованими, доцільними, тобто члени суспільства (платники) мають розуміти, які саме результати (процеси) обкладаються податком і чому. Як правило, обов'язок сплатити податок збігається із отриманням економічно значимого результату (отримання прибутку, заробітної плати, створення доданої вартості, виробництво підакцизного товару тощо).

Принцип множинності означає, що податкова система має ґрунтуватися на сукупності диференційованих податків, які передбачають стягнення платежу з різних об'єктів оподаткування. Це є певним “диверсифікаційним” механізмом, що мінімізує ризик недоотримання податкових платежів унаслідок загострення економічної ситуації. Крім того, множинність податкової системи сприяє підвищенню рівня адресності оподаткування, що забезпечує також повніше врахування об'єктивних економічних процесів.

Усі перераховані принципи істотно впливають на економічність оподаткування, тобто його здатність створювати (генерувати) економічні ефекти.

Уважне опрацювання змісту наведених принципів дає змогу припустити, що в окремих випадках дотримання одних призводить до порушення (ігнорування) інших прикладів. Приміром, доволі неоднозначним є зв'язок між ефективністю та справедливістю в оподаткуванні. Образно кажучи, ефективне оподаткування є далеко не завжди справедливим; і навпаки, справедливе оподаткування є далеко не завжди ефективним.

Наявність альтернативи між справедливістю та ефективністю — одне з найактуальніших питань ідеології податкової політики. В реальній практиці в податкових системах більшості країн окремі податки є “більш ефективними”, а окремі — “більш справедливими” (якщо під справедливістю розуміти проголошені пріоритети суспільного розвитку, в тому числі про добробут народу). Проблема формулюється таким чином: від якого обсягу ефективності в оподаткуванні ми можемо відмовитися, аби забезпечити належну справедливість?

На нашу думку, найгрунтовніші наукові розробки з питань організації такої системи оподаткування, яка б відповідала критеріям ефективності та справедливості, виконані дослідниками, що представляють неокласичні школи, передусім маржиналізм. Умовно результати цих розвідок можна класифікувати залежно від значимості тієї чи іншої умови:

- перший напрям, у рамках якого дослідники віддають пріоритет справедливості, вважаючи, що лише справедливе оподаткування може призвести до мінімізації різних дисбалансів (зокрема диференціації за доходами), а також сприяти добровільності у сплаті податків;
- другий напрям, у рамках якого дослідники віддають пріоритет ефективності, оскільки податки — явище економічне, а відтак, за допомогою зібраних податків держава може розв’язувати усі інші економічні проблеми;
- третій напрям, у рамках якого дослідники вважають за доцільне шукати компроміс між ефективністю та справедливістю в оподаткуванні, і такий компроміс має назву “оптимального оподаткування”.

У межах першого напрямку дослідники обґрунтовують доцільність справедливого оподаткування, використовуючи при цьому прогрес-

сивні, нейтральні або регресивні ставки. В рамках другого напрямку дослідники використовують тезу про ефективні функції суспільного добробуту, а також тезу про Парето-ефективність податкової системи. В межах третього напрямку дослідники застосовують різні теоретичні абстракції та концепції [118]. Серед концепцій третього напрямку найвідомішими є такі.

1. Концепція ефекту Оукена: для суспільства, що тяжіє до справедливості, проблема полягає у тому, яким чином через оподаткування перерозподіляти дохід, аби звести до мінімуму негативний вплив перерозподілу на економічну ефективність.
2. Концепція оптимальної структури оподаткування (це така структура, при якій максимізується суспільний добробут, і при цьому вибір між справедливістю та ефективністю найкращим чином відображає ставлення суспільства до цих понять).
3. Аналіз втрат ефективності при непрямому оподаткуванні.
4. Теорія Ф. Рамсея, яка базується на положенні про компенсовану еластичність податкової системи.

Українська дослідниця А. Соколовська, узагальнивши праці інших науковців, сформулювала такі концептуальні положення теорії оптимального оподаткування [159, с. 108]:

- оптимальна податкова система одночасно повинна відповідати двом фундаментальним принципам оподаткування — економічної ефективності та соціальної справедливості;
- ці принципи мають суперечливий характер, тобто вимоги справедливості, якщо вони передбачають забезпечення більшої рівності, можуть вступати в конфлікт із прагненням підвищення економічної ефективності;
- оптимізація оподаткування передбачає досягнення певного балансу взаємоконкуруючих цілей;

- цей баланс не є сталою величиною, однаковою для всіх часів і народів, він має узгоджуватися з нормами властивої тому чи іншому народові суспільної моралі, що визначає його ставлення до проблем ефективності та справедливості;
- теорія оптимального оподаткування використовує інструментарій економіки добробуту, і критерії “хороших” податків виводить із функції соціального забезпечення.

Наведені міркування дають змогу зробити висновок, що ефективність податкової системи загалом та податкового адміністрування зокрема не можна зводити лише до оцінювання співвідношення вигід (податкові надходження) та витрат. Такий підхід, хоча і даватиме певне уявлення про ефективність оподаткування з погляду виконання фіскальної функції (фіскальна ефективність), але аж ніяк не враховує інших економічних ефектів, що створюються внаслідок виконання платниками податкового обов’язку. Йдеться, приміром, про широкий спектр економічних наслідків оподаткування, як на макрорівні, так і на рівні платника. Однак цілком зрозуміло, що такі ефекти необхідно враховувати.

Така думка цілком узгоджується із сучасними дослідженнями взаємозв’язку ефективності та оподаткування. На думку Дж. Стігліца, при реалізації принципу ефективності, окрім вже згадуваних витрат на адміністрування, необхідно враховувати низку ефектів:

- поведінковий ефект оподаткування, тобто можливості його впливу на прийняття платником рішень щодо кількості роботи (обсягу діяльності), розміру та форми заощаджень, споживання суспільних послуг та інших параметрів життєдіяльності (функціонування);
- ефект фінансових наслідків, тобто вплив оподаткування на форму та особливості економічних операцій (у тому числі угод);

- ефект спотворення дії різних податків, що проявляється у можливості впливу податків на мотивацію учасників економічної діяльності, зокрема ухвалення рішення про уникнення оподаткування;
- ефект коригування, який полягає у використанні можливостей для коригування недосконалості ринку (ринків), у тому числі негативних екстерналій;
- ефект впливу податків на загальну економічну рівновагу, під яким розуміють непрямий вплив податків на макроекономічні пропорції та структуру суспільного виробництва (завищені податки на працю дестимулюють працевістки виробництва, завищені податки на прибуток дестимулюють фондомістки виробництва, завищені акцизи дестимулюють посередницькі види діяльності тощо);
- ефект нових податків (економічна поведінка платників суттєво змінюється під впливом рішень або чуток про запровадження нових податків або зміну параметрів наявних).

На підвищення ефективності оподаткування спрямовані податкові реформи — обмежений у часі комплексний процес кардинальних перетворень податкової системи з метою приведення її у відповідність з новим змістом державної податкової політики.

Автор дослідження пропонує до обговорення новітню концепцію тлумачення та розуміння ефективного оподаткування, в тому числі в аспекті ефективності адміністрування податків. На нашу думку, ефективне оподаткування — це таке оподаткування, при якому найефективніше реалізуються функції податкової системи загалом та окремих податків зокрема. Звісно, різні податки мають різне суспільне призначення: одні спрямовані на забезпечення високих та стабільних податкових надходжень (приміром, податок на

додану вартість), другі — на перерозподіл доходів (наприклад, податок на прибуток підприємств або податок на доходи фізичних осіб), треті — на регулювання певних процесів (зокрема екологічні податки). Якщо податки належним чином виконують притаманні їм функції, можна говорити про їх ефективне застосування. Якщо усі податки застосовуються ефективно, можна говорити про ефективне оподаткування. Відтак ефективність податкового адміністрування можна розглядати через можливість реалізації податковою системою властивих їй функцій. Механізми податкового адміністрування, безперечно, мають забезпечити високу фінансову ефективність, але водночас орієнтуватися на мінімальну витратність як публічних коштів, так і коштів окремих платників. Останнім часом набуває значення такий чинник, як “зрозумілість податкової системи”, яка має бути чіткою, зрозумілою, логічно побудованою. Податкове адміністрування також має сприяти ефективному виконанню податковою системою регулюючої функції, що може проявлятися, зокрема, через боротьбу з уникненням оподаткування [118].

Наведені узагальнення дають змогу також дійти висновку про неоднозначне трактування ефективності в оподаткуванні, наявності множинності підходів до дослідження взаємозв'язку оподаткування та ефективності. Вочевидь ця проблема має не лише економічний контекст, а насамперед — філософський, а також управлінський. Необхідно враховувати, що в жодному суспільстві немає цілковитого консенсусу стосовно побудови податкової системи. Переважна частина платників мають власну думку з питання необхідних змін у оподаткуванні і вочевидь наявна система не сприймається ними як така, що максимально спрямована на високу економічну ефективність.



### 3.2 Ефективність податкового адміністрування: поняття та зміст

На підставі наведених досліджень ми визначили податкове адміністрування як нормативно регламентовану організаційно-розпорядчу діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування, основною метою якої є забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин.

Таке розуміння податкового адміністрування, з одного боку, враховує основні функції та завдання діяльності повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування, а також конкретизує мету їхньої діяльності, але з другого — спричиняє чимало методологічних труднощів при здійсненні економічної оцінки, якщо намагатися визначити динаміку економічних результатів адміністрування.

На наш погляд, головна методологічна проблема полягає в тому, що механізм податкового адміністрування генерує різні результати, які є незіставними. Основним результатом функціонування механізму податкового адміністрування є, звісно, надходження податкових платежів до бюджетів усіх рівнів. Забезпечення своєчасних податкових надходжень — ключове, але далеко не єдине завдання механізму податкового адміністрування. Крім того, він покликаний забезпечити своєчасне адміністрування податкового боргу, підтримку обліку платників податків та процесів оподаткування, оформлення податкових документів, надання роз'яснень та консультацій платникам податків та ін. [115].

У попередньому підрозділі було наведено визначення ефектив-

ності, запропоновані провідними вченими. Більшість з них трактують ефективність як поняття, що відображає економічну віддачу, економічний зиск на одиницю вкладених ресурсів, або здатність генерувати економічні ефекти. Тобто ефективність податкового адміністрування на підставі семантичних міркувань слід визначати насамперед через економічно значущий показник, що враховуватиме сукупність певних економічних ефектів, які вдалося отримати при певних витратах на підтримку процесу адміністрування.

Серед економістів-практиків панує думка про те, що універсальним (синтетичним) показником оцінки ефективності податкового адміністрування є фіскальна ефективність податкової системи. На перший погляд, цей висновок є цілком логічним: адже усі операції, що виконуються через механізм податкового адміністрування, спрямовані на те, аби в результаті оподаткування забезпечувалися належні податкові надходження при допустимих витратах. Однак з другого боку, на нашу думку, така позиція не узгоджується із сучасними теоретико-методичними концепціями оподаткування, в тому числі концепцією податкового компромісу, концепцією податкового партнерства та ін. Якщо податковий орган ставитиме собі за мету лише неухильне збільшення надходжень за будь-яких умов (що означатиме одночасно і збільшення фіскальної ефективності), компроміс та партнерство неможливі.

Відомий український вчений В. Мельник у статті „Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи“ [68] робить такий висновок: „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 розра-

хунку того чи іншого податку. До цього додавався ряд зовнішніх чинників, що впливали на зміну бази оподаткування”. Отже, дослідник під фіскальною ефективністю податкової системи розуміє спроможність (здатність) податків наповнювати (формуєвати) бюджет у запланованих обсягах.

Водночас у колі науковців немає консенсусу щодо визначення поняття „фіскальна ефективність” (в тому числі стосовно адміністрування податків). А. Скрипник та Т. Паянок у праці „Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні” наводять таке тлумачення: „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” [151, с.31]. У цій праці обґрунтовується доцільність визначення фіскальної ефективності податку за допомогою коефіцієнта  $E$ , який є математичною інтерпретацією відношення частки податку у ВВП (у відсотках) до номінальної податкової ставки (у десятковому дробі) [151, с. 31]. Коефіцієнт  $E$  може дати уявлення, скільки на один відсоток номінальної податкової ставки припадає надходжень податку (відносно ВВП).

Під словосполученням „ефективність оподаткування” окремі науковці розуміють такий стан, за якого усі податки ефективно виконують свої функції [145]; інші вказують на важливість підтримки стабільності і передбачуваності податкової політики, що є запорукою її належної ефективності [18, с. 55].

Інколи дослідники застосовують формальний метод, аналізуючи

семантичне навантаження текстової частини нормативно-правових актів. Такий підхід ми вважаємо доцільним, оскільки у нормативно-правових актах нерідко містяться правові приписи, які відображають найпоширенішу у середовищі науковців позицію щодо тих або інших суспільних процесів. Так, Т. Коляда та І. Чуркіна [55] дійшли висновку, 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” [55, с. 71].

Тлумачення ефективності податку як його здатності забезпечувати своєчасні та в повному обсязі надходження не є цілком точним, оскільки це його властивість (суспільне призначення), але аж ніяк не ефективність. Адже ми не кажемо, що фізична особа ефективна, оскільки вона працює, а корпорація ефективна, оскільки вона виробляє певний продукт. Не можна розглядати властивість податку забезпечувати податкові надходження і як його результативність, оскільки в результаті оподаткування досягаються різні ефекти, як фіскальні, так і регулюючі. Якщо йдеться лише про здатність податку до забезпечення податкових надходжень, слід говорити про фіскальну результативність, а не фіскальну ефективність.

Отже, здатність податку забезпечувати своєчасні та в повному обсязі надходження є його ефективністю у розмінні *effectiveness*, а його фіскальна ефективність відповідає розумінню *efficiency*.

Фіскальна результативність залежить насамперед від фіскального потенціалу податку, тобто його потенційної можливості забезпечити визначений (достатній) обсяг податкових надходжень. Поняття фіскального потенціалу розглядає А. Соколовська у монографії „Податкова система держави: теорія і практика становлення” [161], зо-

крема зміст та особливості фіскального потенціалу податкової системи, реалізація якого є проявом практичного виконання податками фіскальної функції. Іншим фактором фіскальної результативності вочевидь є ефективність податкового адміністрування, тобто здатність уповноважених державних органів до реалізації наявного податкового потенціалу. Чим вищий ступінь реалізації фіскального потенціалу та чим вища ефективність податкового адміністрування, тим буде вищою і загальна фіскальна ефективність.

На нашу думку, ставка податку впливає на фіскальну ефективність податку нелінійно. Це впливає, зокрема, із кривої А. Лаффера. Якщо ставку знижено, але базу оподаткування збережено, відбудеться скорочення планового обсягу надходжень, а значить, здатність податку акумулювати заплановані надходження не змінюватиметься. Разом з тим зниження податкової ставки призводить до зниження податкового коефіцієнта.

Опрацювання наукових позицій дає змогу виокремити декілька концептуальних підходів, що можуть бути застосовані для розуміння феномена фіскальної ефективності системи оподаткування або конкретного податку. Фіскальна ефективність може розглядатися як здатність:

- забезпечувати податкові надходження в повному обсязі і своєчасно (згідно з планом надходжень);
- створювати економічний ефект у частині забезпечення певної фіскальної результативності (йдеться про абсолютні надходження податкових платежів до бюджетів різних рівнів);
- створювати низку макроекономічних ефектів, насамперед у фіскальній сфері, які відповідають завданням державної соціально-економічної політики;
- використовувати наявний фіскальний потенціал [115].

Важливо розуміти, що ефективність податкового адміністрування та фіскальна ефективність — поняття різні. В першому випадку йдеться про ефективність діяльності державних органів (органу), у другому — про внутрішню властивість податкової системи (податку), яка адмініструється в конкретних суспільних умовах.

На основі опрацювання оприлюднених результатів наукових досліджень, а також з урахуванням позиції автора щодо змісту та призначення податкової системи, можемо запропонувати власне тлумачення (розуміння) фіскальної ефективності податкової системи та конкретного податку. Фіскальна ефективність податкової системи — це її здатність генерувати економічні ефекти, які полягають у забезпеченні належних (за обсягом) та своєчасних (у встановлені строки) надходжень податкових платежів при допустимих витратах на підтримку процесу адміністрування. Фіскальна ефективність податку — це відношення абсолютних обсягів податку до абсолютних обсягів видатків на його адміністрування протягом того ж періоду. Фіскальна ефективність прямо залежить від фіскальної результативності (обсяг надходжень) та обернено залежить від витрат на адміністрування (адміністративних витрат).

Витрати на адміністрування — у контексті предмета дослідження — це матеріальні витрати, що здійснені уповноваженими державними органами у сфері податкового адміністрування з метою виконання своїх функцій. До складу цих витрат входять усі види витрат, що понесені на реалізацію та здійснення певних операцій у рамках виконання вимог податкового законодавства (заробітна плата працівників податкових та інших уповноважених органів, передбачені законом нарахування на неї, комунальні платежі за утримання відповідних будівель, закупівля обладнання та витратних матеріалів для податкових та інших уповноважених органів, витрати на службові

відрядження, організація моніторингових, аналітичних та наукових досліджень з питань оподаткування, підготовка кадрів тощо).

Згідно з наведеним підходом, фіскальна ефективність податкової системи або конкретного податку кількісно може бути оцінена як відношення абсолютного обсягу податкових надходжень (або надходжень конкретного податку) до витрат на податкове адміністрування (адміністрування конкретного податку). Тобто фіскальна ефективність ( $\Phi E$ ) може бути визначена за формулою:

$$\Phi E = ОПН / ВА, \quad (3.1)$$

де  $ОПН$  — обсяг податкових надходжень (фіскальна результативність);

$ВА$  — витрати на адміністрування (в цілому по системі або окремого податку).

Показник фіскальної ефективності демонструє, який обсяг фіскальних надходжень (в цілому по системі або за окремим податком) держава отримує з одиниці витрачених грошових ресурсів. В окремих державах, як свідчать наведені у наукових публікаціях дані, рівень фіскальної ефективності податкових систем становить понад 100 гр.од./гр.од., але у переважній більшості випадків вважається нормою фіскальна ефективність податкової системи на рівні 60–80 гр.од./гр.од. [182; 185].

Зауважимо, що з боку економічної науки перші спроби таких розрахунків були зроблені ще на початку ХХ ст. Так, відомий російський професор Л. Ходський зазначав, що витрати на справляння податків у розрахунку на одну особу в провідних країнах Європи наприкінці ХІХ — на початку ХХ ст. коливалися від 0,31 до 0,90 російських металевих рублів, а відношення витрат на справляння податків до загаль-

ної суми податкових доходів держав у зазначених країнах становило від 3,54 до 10,32%. В той же період у Російській імперії витрати на справляння податків у розрахунку на одну особу були найнижчими, але показник їх відношення до акумульованих сум при цьому був вищим за розраховане середнє значення. Отже, йдеться про високу витратність російської системи податкового адміністрування. Це дало змогу обґрунтувати доцільність вжиття заходів, спрямованих на економію (зменшення) адміністративних витрат.

Водночас варто погодитися з висновком В. Мельника про те, що виміряти вплив адміністрування податків на ефективність системи оподаткування надзвичайно складно, а за деякими напрямками й неможливо [70]. Головною причиною цього є надзвичайна складність економічних відносин, що генеруються податковою системою. Ці відносини дуже часто можуть бути причиною, наслідком або одночасно — і причиною, і наслідком –результатної дії окремих елементів системи оподаткування. Крім того, дається взнаки недостатність фактологічної бази для проведення вказаних оцінок. Так, в Україні органи державної статистичної служби та податкові органи не здійснюють моніторингу витрат податкової служби на адміністрування окремих податків. Тому розрахувати фіскальну ефективність окремих податків можна лише з використанням непрямих методів аналізу, прийомів абстрагування, що передбачає високу ймовірність помилок та неточностей.

Звісно, різні податки матимуть різну фіскальну ефективність, оскільки вони мають різний фіскальний потенціал, а також не можуть бути зівставними за рівнем витрат на поточне адміністрування. Найвищу фіскальну ефективність матимуть податки, які мають високий фіскальний потенціал, але при цьому можуть адмініструватися на основі застосування автоматизованих технологій



(приміром, податок на додану вартість, акцизний податок, плата за землю тощо).

Слід також зауважити, що в різні періоду часу фіскальна ефективність податкової системи або окремого податку може коливатися в залежності від змін макроекономічних умов. Наприклад, в періоди загострення економічної кризи внаслідок скорочення доходів платників податків через зниження сукупного попиту відбувається відчутне зменшення податкових надходжень, але при цьому витрати на адміністрування залишаються, як правило, на попередньому рівні. Таким чином, фіскальна ефективність демонструватиме тренд на зниження. В такі періоди оцінити рівень фіскальної ефективності податкової системи (високий, середній, недостатній) можна, на наш погляд, за допомогою методу порівняльного аналізу, що дає змогу зокрема проводити аналітичне порівняння динаміки податкових надходжень різних країн із схожими макроекономічними умовами, або порівняння динаміки надходжень окремих податків у межах податкової системи однієї країни. При цьому варто розуміти, що абсолютні показники, розраховані без урахування реальних процесів розвитку певної економічної системи у конкретно-історичному періоді, не матимуть високого аналітичного змісту.

Можна виокремити різні за природою чинники фіскальної ефективності: зовнішні та внутрішні. Зовнішні чинники фіскальної ефективності — це ті, які є зовнішніми відносно податкової системи, а внутрішні — це ті, які генеруються власне податковою системою. До зовнішніх чинників належать такі: макроекономічна ситуація; загальний стан продуктивних сил; структура суспільного виробництва; параметри соціально-економічної політики держави; особливості державного управління, в тому числі у сфері оподаткування; політична стабільність; ступінь задоволеності громадян чинним

державним режимом та владою (бажання сплачувати податки); результативність міжнародної взаємодії; екологічна ситуація; природно-кліматичні умови господарювання; надзвичайні ситуації та ін. Серед внутрішніх виділяються: зрозумілість, стабільність, чіткість та послідовність податкового законодавства; узгодженість законодавчих і підзаконних нормативних актів; оптимальність чисельності та структури податкових органів; застосування адекватних технологій адміністрування податків; характер взаємовідносин податкових органів з платниками податків [70]. До речі, неважко помітити, що внутрішні чинники фіскальної ефективності відображають результат функціонування механізму податкового адміністрування. Тобто задля досягнення належного рівня фіскальної ефективності податкової системи або конкретного податку потрібно, аби механізм податкового адміністрування був раціональним і відповідав реаліям економічного життя.

Разом з тим автор дотримується думки, що фіскальна ефективність податкової системи або конкретного податку не може бути мірилом ефективності податкового адміністрування, оскільки при реалізації податкової політики органи державної влади мають орієнтуватися на виконання податковою системою усіх притаманних їм функцій. Якщо органи державної влади орієнтуватимуться на максимальну фіскальну ефективність, матимемо повноцінну реалізацію фіскальної функції податкової системи при ігноруванні регулюючої. Саме таке становище спостерігалося в Україні у 90-х рр. ХХ ст. У підсумку — втрата державою важелів впливу на економічні процеси за допомогою податків, тінізація економіки, криміналізація економічних відносин, бартеризація і криза платежів.

Слід наголосити, що держава в окремих випадках ухвалює рішення, які однозначно призводять до зниження фіскальної ефек-

тивності. Це, приміром, запровадження податкових пільг. Що зумовлює зменшення податкових надходжень (навіть за наявності відповідної податкової бази), що тягне за собою зниження фіскальної ефективності. Однак така ситуація зовсім не означає, що одночасно знижується і ефективність системи податкового адміністрування.

Отже, думка про те, що фіскальна ефективність є універсальним (синтезуючим) показником ефективності податкового адміністрування, з огляду на запропоновані міркування, не може бути підтримана.

Наведені узагальнення дають змогу сформулювати наступні наукові позиції щодо підтримки належної (високої) ефективності податкового адміністрування:

- адміністративні витрати на стягнення податків мають бути, за можливості, якомога меншими (тобто мінімальними);
- побудова податкової системи, а також механізм податкового адміністрування мають узгоджуватися із загальною ідеологією соціально-економічної політики держави;
- податкова система має бути якомога справедливішою та ефективнішою водночас, зокрема податковий режим повинен забезпечувати обґрунтований перерозподіл доходів [115].

Комплексна реалізація напрямів податкового адміністрування має на меті побудову ефективної системи економічних відносин між платниками податків і державою, що дозволить сформулювати цілісну, справедливу, фіскально й економічно ефективну податкову систему, яка буде додатковим поштовхом до підвищення рівня конкурентоспроможності національної економіки та життя населення країни [92, с. 242].

Цілями підвищення ефективності податкового адміністрування є [92, с. 242]:

- підвищення якості та доступності державних послуг у сфері оподаткування;

- модернізація контролюючих органів у сфері оподаткування, що допоможе підвищити ефективність її роботи і зменшити витрати на утримання податкових органів;
- кодифікація податкового законодавства і приведення його у відповідність із загальнонаціональними пріоритетами розвитку економіки України;
- зниження трансакційних витрат для бізнес-сектору на виконання вимог податкового законодавства, що зумовить зростання підприємницької активності, приватних інвестицій та експорту;
- створення максимально зручних умов для сплати податків, подання податкової звітності через упровадження нових електронних програмних продуктів;
- стимулювання розвитку конкурентного середовища (обмеження втручання податкових служб у діяльність платників податків);
- розширення податкової бази (за рахунок легалізації тіньової економіки) та підвищення рівня добровільності сплати податків до бюджету.

Податкове адміністрування можна представити як механізм управління відносинами, що втілюється через різні напрями діяльності (адміністративні дії). Такі напрями діяльності визначені у нормативно-правових документах (Податковому кодексі України, інших законодавчих актах) і можуть бути оцінені різними показниками. Розглянемо можливі показники такої оцінки.

*Облік платників податків* (глава 6 розділу 2 Податкового кодексу України). Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків,

нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби [95]. Можливі показники: час (зменшення часу) постановки платника податків на облік, кількість (зростання кількості) взятих на облік платників податків, зручність для платників процедури взяття на облік тощо.

*Податкове консультування* (глава 3 розділу 2 Податкового кодексу України). За зверненням платників податків контролюючі органи безоплатно надають консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства [95]. Можливі показники: кількість (зростання кількості) наданих податкових консультацій, кількість (зростання кількості) попереджених податкових правопорушень за наслідками податкового консультування, оцінка платниками якості податкових консультацій.

*Опрацювання податкової звітності* (глава 2 розділу 2 Податкового кодексу України). Податкова звітність складається з метою нарахування (визначення) податкового зобов'язання та подається платником податків контролюючому органу у строки, визначені законом. Можливі показники: кількість (зростання кількості) опрацьованих документів податкової звітності, час (зменшення часу) опрацювання одного документа податкової звітності, кількість (зростання кількості) виявлених порушень під час опрацювання документів податкової звітності.

*Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби* (глава 7 розділу 2 Податкового кодексу України). Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби — комплекс заходів зі збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання органами державної податкової служби покладених на них функцій та завдань [95]. Можливі показники: кількість (зростання кількості) підготовлених

аналітичних звітів та записок, кількість (зростання кількості) підготовлених інформаційних матеріалів про потенційні ризики скоєння (підготовки) податкових правопорушень, кількість (зростання кількості) опрацьованої інформації.

*Податковий контроль* (глава 5 розділу 2 Податкового кодексу України). Податковий контроль — 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 [95]. Можливі показники: обсяг (зростання обсягу) добровільно сплачених сум податків за наслідками податкового контролю, кількість (зростання кількості) результативних контрольних заходів, оцінка платниками системи податкового контролю.

*Податкові перевірки* (глава 8 розділу 2 Податкового кодексу України). Податкова перевірка — сукупність контрольних-моніторингових дій (заходів), що здійснюються уповноваженим органом з метою вивчення питання про дотримання платником податків вимог податкового законодавства. Можливі показники: кількість (зростання кількості) результативних податкових перевірок, обсяг (зростання обсягу) донарахованих податкових платежів за результатами податкових перевірок, зменшення кількості обґрунтованих скарг платників податків про незаконність перевірок або незаконність прийнятих рішень за результатами перевірок, зменшення часу на проведення однієї перевірки.

*Адміністрування податкового боргу* (глава 9 розділу 2 Податкового кодексу України). Податковий борг — сума грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), самостійного узгодженого платником податків або узгодженого в порядку

оскарження, але не сплаченого у встановлений строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання [95]. Можливі показники: обсяг (зменшення обсягу) податкового боргу, кількість (зменшення кількості) платників-боржників, частка (зростання частки) погашеного податкового боргу до нарахованого (валового) податкового боргу.

*Міжнародна взаємодія* (глава 10 розділу 2 Податкового кодексу України). Міжнародна взаємодія податкового органу України з податковими органами інших держав необхідна з метою здійснення супроводження зовнішньоекономічної діяльності платників податків, а також виконання міжнародних договорів України з питань оподаткування. Можливі показники: кількість (зростання кількості) виявлених порушень податкового законодавства за наслідками міжнародної взаємодії, обсяг (зростання обсягу) донарахованих податкових платежів за наслідками міжнародної взаємодії, обсяг (зростання обсягу) сплачених до бюджету податків за наслідками міжнародної взаємодії.

*Відповідальність* (глава 11 розділу 2 Податкового кодексу України). За порушення законів з питань оподаткування передбачається юридична відповідальність. До платників податків, які порушують закони з питань оподаткування, можуть застосовуватися такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна. Можливі показники: кількість (зростання кількості) обґрунтовано порушених кримінальних справ за ознаками злочинів у податковій сфері, кількість (зростання кількості) притягнутих до адміністративної відповідальності посадових і службових осіб за вчинення податкових правопорушень, зменшення кількості обґрунтованих скарг на рішення про притягнення платників податків до відповідальності.

*Нарахування пені* (глава 12 розділу 2 Податкового кодексу України).

Пеня — це нараховане зобов'язання, що виникає внаслідок несплати або несвоечасної сплати платником податків податкового зобов'язання, визначеного податковим законодавством. Можливі показники: обсяг (зростання обсягу) нарахованої пені, обсяг (зростання обсягу) стягнутої до бюджету пені, обсяг (зменшення обсягу) необґрунтовано нарахованої пені.

У окремих джерелах згадується про такий напрям податкового адміністрування, як організація податкових відносин, яка передбачає загальні засади організації діяльності податкової служби, що будуть підґрунтям для реалізації податкових відносин на мікрорівні та визначатимуть основні орієнтири взаємовідносин між суспільством і фіскальними органами [92, с. 239]. Така позиція є дискусійною, і ми не можемо її підтримати, оскільки модель організації податкових відносин будується не лише на основі функціонування механізму податкового адміністрування, а, скоріше, з урахування історичних особливостей розвитку суспільства і держави, ментальності народу, стану державних фінансів, переліку та глибини реалізації державою певних функцій, ступеня задоволеності населення державною соціально-економічною політикою, довірою громадян до влади тощо. Крім того, до податкових відносин причетні як мінімум два учасники, серед яких держава (в особі податкових органів) та платник податків (юридичні або фізичні особи), а тому не можна досліджувати ступінь організації податкових відносин лише на підставі оцінки дій та рішень одного з учасників.

Звісно, перелік перерахованих можливих показників є далеко не повним. Водночас можна зробити висновок, що внаслідок дії механізму податкового адміністрування утворюються принципово різні ефекти, які вимірюються незівставними між собою показниками.



Конкретне розуміння ефективності податкового адміністрування загалом (з урахуванням різного економічного навантаження його результатів), пропонуємо визначити через здатність створювати різні економічні ефекти, що є бажаними для суспільства. Ці ефекти можуть бути виражені через показники, що не є зівставними, але мають (або можуть мати) кількісний вираз.

Отже, для оцінки ефективності податкового адміністрування необхідно врахувати різні за змістом показники, привести їх до зівставлення та на цій основі розрахувати інтегральний (узагальнюючий) показник. Тому виникає потреба в розробленні методики (методичного підходу) комплексного оцінювання ефективності податкового адміністрування з використанням наведених науково-методичних положень.

### **3.3 Методичні засади та особливості організації податкового адміністрування в умовах посткризового розвитку**

Актуальним питанням організації податкового адміністрування є забезпечення його результативного та ефективного функціонування в конкретних економічних умовах. Ці умови, як відомо, можуть швидко змінюватися, що пояснюється змінами макроекономічної кон'юнктури на зовнішніх та внутрішніх ринках. Об'єктивно на стан податкової дисципліни суттєво впливає такий чинник, як фінансовий стан платників. Якщо підприємницькі очікування щодо майбутніх економічних результатів позитивні, а поточний фінансовий стан платників задовільний, більшість з них орієнтовані на сумлінне виконання податкового обов'язку. Якщо ж фінансовий стан платників погіршується, що є цілком природним явищем в умовах

економічної кризи, платники починають уникати оподаткування (мінімізувати податкові зобов'язання законними методами) або зовсім ухилятися від оподаткування, таким чином максимізуючи результативність економічної діяльності (немов би компенсуючи частину втрат).

Неминучим наслідком економічної кризи є різке зниження економічної активності, яке проявляється, зокрема, у погіршенні фінансових результатів господарювання підприємств. Це об'єктивно призводить до звуження бази оподаткування, а відтак і до скорочення обсягу податкових зобов'язань. Крім того, платники мають природне бажання мінімізувати вплив кризових явищ і поліпшити своє фінансове становище, в тому числі на основі податкової девіації. Значна кількість платників свідомо мінімізують податкові зобов'язання, в тому числі з використанням законних та незаконних методів. Отже зменшення податкових надходжень має об'єктивні та суб'єктивні причини [113].

Доволі складною є проблема забезпечення результативного та ефективного податкового адміністрування в умовах посткризового розвитку. Йдеться про період розвитку економіки, який настає після кризи, але при якому окремі складові економічної системи ще не досягли докризового (нормального) стану. Як свідчить практика окремих країн, такий період може тривати від декількох місяців до десятків років.

Поняття “посткризовий розвиток” у науковій літературі досліджене недостатньо, більшість науковців обмежуються лише згадкою про нього у наукових працях. Ідентифікація цього поняття потребує виявлення особливостей різних фаз економічного циклу. Ми не вважаємо за доцільне розглядати навіть стислі узагальнення теорії економічного циклу (відповідних теорій та концепцій сформульовано

понад двісті [89, с. 54]). Натомість стисло охарактеризуємо фазу кризи та фазу депресії — в обсязі, необхідному в контексті нашого дослідження.

Згідно із сучасними уявленнями, призначення кризи полягає у встановленні порушеної раніше рівноваги між основними пропорціями економіки. Криза завершує попередній цикл і є початком наступного [89, с. 52–53]. У Сучасному економічному словнику зазначається: “Криза економічна — різке погіршення економічного стану країни, що проявляється у значному скороченні виробництва, порушенні виробничих зв’язків, банкрутстві підприємств, зростанні безробіття і, в підсумку, зниженні життєвого рівня, добробуту населення... Криза фінансова — глибоке порушення фінансової системи країни, що супроводжується інфляцією, неплатежами, нестійкістю валютних курсів, курсів цінних паперів” [138, с. 169].

Посткризовий розвиток вочевидь є станом економічної системи, яка за традиційними уявленнями перебуває у фазі депресії (посткризової депресії), але має певні особливості. Вважаємо доцільним їх описати.

Депресія — це фаза циклу, яка проявляється у застої виробництва. Під час цієї фази спостерігається просте відтворення, виробництво не розширюється, але й не звужується. Проте поступово зростає сукупний попит і створюються умови для пожвавлення виробничої та комерційної діяльності [89, с. 53].

В умовах глобалізації економічних відносин, інтернаціоналізації виробництва та переходу економічних систем провідних держав світу на засади постіндустріального розвитку, в період депресії (яка настає після завершення фази кризи) виникають принципово нові ефекти. Зокрема, при явному відмиранні одних виробництв стрімко розвиваються інші, стійкіші та еволюційно досконаліші. Приміром,

порівняно нещодавно вийшли з ужитку продукти, які ще 20–30 років тому можна було вважати інноваційними (пейджери, більшість мікрокалькуляторів, електронні друкарські машинки, відеомагнітофони, чорно-білі телевізори, дискові телефонні апарати та ін.) і навпаки: навіть в умовах депресії швидко зростають ринки окремих товарів.

Спостерігається ще одна цікава тенденція: навіть в межах одного виробничо-технологічного комплексу є неоднаковою швидкість розвитку окремих видів (підвидів) економічної діяльності. Наприклад, в енергетичному секторі може стрімко зростати обсяг виробництва атомної енергетики і майже не змінюватися обсяг виробництва вугільної енергетики. Або у секторі зв'язку може стрімко зростати обсяг інтернет-провайдингу чи телекомунікацій і майже не змінюватися обсяг надання послуг поштового зв'язку.

Зазначене не дає підстав для ідентифікації такої фази розвитку економічної системи, як депресивна, оскільки в різних видах діяльності (сферах) спостерігаються принципово різні (різновекторні) тенденції, що визначають зміст та характер економічного стану країни у найближчому майбутньому. Характер та фазу економічного розвитку вже не можна характеризувати за допомогою простих категорій “розширене відтворення”, “просте відтворення”, оскільки вони не дають уявлення про внутрішньосистемні трансформації, які є наслідком, зокрема, обраної структурно-інвестиційної політики [113].

З урахуванням вказаних теоретико-методологічних узагальнень, модель посткризового розвитку може характеризуватися такими особливостями:

- різноспрямованість розвитку окремих видів економічної діяльності (секторів економіки), зокрема “відмирання” одних, помірний розвиток других і бурхливий розвиток третіх;
- значні відмінності темпів розвитку підвидів економічної діяльно-

- сті навіть в межах одного виробничо-технологічного комплексу;
- відновлення незначних позитивних темпів економічного зростання, які з урахуванням відмірання “старих галузей” не дають змоги для адекватного зростання зайнятості;
  - посилення диференціації видів економічної діяльності за показником рентабельності, а також населення — за показником доходу;
  - упровадження нових технологій у всі сфери життєдіяльності суспільства — державне управління, фінансовий сектор, реальне виробництво, побутове спілкування;
  - недостатність фінансових ресурсів у більшості підприємств (економічних агентів) для реалізації потенційно вигідних інвестиційних проектів;
  - поступове розширення банківського кредитування, іноземного інвестування, фінансування за рахунок бюджету, що пояснюється зростанням позитивних очікувань щодо майбутнього економічної системи;
  - трансформація моделей державного соціального забезпечення, що відбувається під впливом зміни уявлень про роль держави у реалізації соціально-економічної політики.

Окреслені особливості зумовлюють формування факторів та ризиків, які впливають на стан податкового адміністрування.

В умовах посткризового розвитку, як зазначалося, розпочинається економічне пожвавлення, але воно доволі неоднорідне. В одних секторах може спостерігатися справжній “економічний бум”, а в інших — можуть тривати глибокі кризові тренди. Причому керівники підприємств, які демонструють позитивні результати господарювання, схильні також ухилятися від оподаткування, пояснюючи свою поведінку різними позаекономічними мотивами (“криза ще

триває”, “не виключена друга хвиля кризи”, “нам необхідні інвестиційні нагромадження” тощо).

Відтак органи податкового адміністрування мають враховувати, що в умовах посткризового розвитку, незважаючи на відновлення окремих позитивних економічних тенденцій, платники демонструють поведінку, модель якої була сформована під час кризи (ухилення та уникнення оподаткування).

Органи податкового адміністрування повинні також зважати на те, що скорочення податкових платежів може мати і об’єктивну природу. Отже, це має бути враховано під час планування податкових надходжень. В іншому разі податкові органи будуть змушені вживати заходів для акумуляції неіснуючих доходів, що на практиці призведе до зниження ефективності податкового адміністрування.

Зменшення податкових надходжень за традиційними податками, що зумовлено об’єктивним звуженням податкової бази (податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, мито та ін.), означає пошук додаткових (нетрадиційних) об’єктів оподаткування. Серед таких об’єктів у розвинутих країнах використовують нерухомість, предмети розкоші, банківські операції, торгово-посередницькі операції (в тому числі на фондовому та валютному ринках). Для України це питання також є вкрай актуальним. Податковим кодексом передбачено сплату податку на нерухоме майно, відмінне від земельних ділянок. Цей податок належить до місцевих податків та сплачується фізичними і юридичними особами — власниками нерухомості. Однак в процесі його впровадження виникли технічні проблеми, що стосуються визначення та контролю за базою оподаткування, відсутності відповідних актуальних реєстрів власників нерухомості тощо. Тому з року в рік відкладається термін введення в дію цього податку, що призводить до ненадходження додаткових коштів до

бюджету. Слід зауважити, що оподаткування нерухомості, як житлової, так і промислової, не тільки збільшуватиме обсяг доходів державної скарбниці, але й сприятиме становленню цивілізованого ринку нерухомого майна, а також стимулюватиме платника до ефективного використання власного майна.

З другого боку, пропозиції щодо запровадження нових об'єктів оподаткування, як правило, не містять оцінки очікуваних витрат на проведення підготовчої роботи в органах податкового адміністрування. Проте ці витрати є доволі значними. Приміром, запровадженню оподаткування житлової нерухомості мають передувати створення відповідних державних реєстрів, формування та запровадження відповідних програмних продуктів, оцінювання об'єктів нерухомості (або його ідентифікація як об'єкта оподаткування), інформаційно-аналітичне забезпечення функціонування всієї системи тощо. За нашою оцінкою, витрати на виконання підготовчих робіт для оподаткування житлової нерухомості можуть істотно перевищувати потенційну річну фіскальну результативність від запровадження відповідного податку.

Крім того, зменшення бази оподаткування за окремими податками ставить на порядок денний проблему пошуку податків (податкової бази), які демонструють низьку еластичність в умовах кризи та посткризового відновлення. Такими теоретично є податки на споживання, оскільки корпорації та громадяни певний час не знижують рівня споживання, і навіть у найскрутніші часи здійснюють певні додаткові витрати (про запас), у тому числі за рахунок кредитів або заощаджень, або реалізації власного майна), тобто непрямі податки. Йдеться про податок на додану вартість та акцизний податок (акцизний збір). Відтак в умовах посткризового розвитку органи податкового адміністрування мають орієнтуватися на підтримку

високої результативності та ефективності адміністрування саме цих податків, оскільки їх частка в структурі податкових надходжень через об'єктивні причини значно збільшується [133].

Разом з тим посткризовий розвиток характеризується швидким зростанням нових секторів (галузей), які раніше були невідомими або тільки “зароджувалися”. Приміром, наприкінці 90-х років ХХ ст. такими секторами були цифрове телебачення, телекомунікації, супутникові технології та ін. Кожен з таких секторів має певні відмінності в частині формування складу доходів та витрат, що значною мірою пояснюється технологічними особливостями організації операційної діяльності (так, витрати підприємств різних секторів можуть мати різний статус залежно від основного виду діяльності). Враховуючи це, органи податкового адміністрування мають бути готовими до принципово нових явищ і процесів, які можуть бути визнані об'єктом оподаткування. Постає питання своєчасного нормативно-інструктивного забезпечення як платників, так і працівників відповідних підрозділів контролюючих органів.

Отже, в умовах посткризового розвитку, який супроводжується значними деструктивними тенденціями у бюджетній сфері, спричиненими негативними фінансовими результатами більшості платників, особливої актуальності набуває проблема формування ефективних механізмів так званого розумного податкового адміністрування. Такі механізми мають передбачати постійний моніторинг процесів оподаткування з використанням сучасних інформаційних технологій, своєчасне реагування на виявлені відхилення, вжиття результативних та ефективних адміністративних заходів та ухвалення рішень, спрямованих на забезпечення належних за обсягом та своєчасних за строком податкових надходжень за рахунок усіх визначених законодавством джерел.



Платники податків, виконуючи податкове зобов'язання та формуючи таким чином доходи бюджету, витрачають частину своїх доходів (прибуток, заробітна плата, консультаційні послуги), тобто змушені начебто “штучно” погіршувати свій фінансовий стан. Зовсім не дивно, зважаючи на небажання платників погіршувати свій добробут, що стосовно них як учасників податкових відносин вживаються примусові заходи, а основним методом податкового регулювання в цих умовах є імперативний. Проте в умовах громадянського суспільства, яке набуває на етапі посткризового розвитку дедалі більше характерних рис, імперативність не означає всездозволеності. Імперативність, крім обов'язковості, передбачає також відповідальність держави за правильність обраної моделі податкової політики. На державу покладається відповідальність як за формування привабливого податкового режиму, так і за ефективність механізму загального податкового адміністрування. Прорахунки у цій сфері призводять до програшу у міжнародній податковій конкуренції і, як наслідок, відтоку капіталу та основних факторів виробництва на ринки інших країн.

Наукові дослідження в галузі податкового адміністрування за цих умов формують науково-методологічну платформу для визначення економічно обґрунтованих параметрів функціонування усього податкового механізму, що є запорукою високої ефективності податкового адміністрування.

Проблема полягає також в тому, що в умовах кризи державних фінансів висока ефективність податкового адміністрування не завжди є цільовим орієнтиром державної фінансової політики. Головною метою фіскального механізму повинно бути, звісно, забезпечення та підтримання стійкості фінансової системи держави, що означає отримання належних доходів для фінансування виконання державних

зобов'язань хоча б на мінімальному рівні (в тому числі, підтримка життєздатності державного апарату, соціальні трансферти населенню, заробітна плата працівників бюджетних установ, функціонування інфраструктури тощо). Завдання з максимізації бюджетних надходжень в таких умовах не лише буде пріоритетним, але й може навіть суперечити завданням підтримки високої ефективності податкового адміністрування.

Візьмемо дві країни — А і Б, які мають однакову податкову базу. Керівництво країни А поставило завдання податковим органам акумулювати до бюджету як податкові надходження 100 гр. од., витративши на адміністрування 4 гр. од. Керівництво країни Б поставило завдання акумулювати 110 гр. од., витративши на адміністрування 5 гр. од. У першому випадку на одиницю витрат припадатиме 25 одиниць надходжень, у другому — 22. Отже, у другому варіанті (країна Б) ефективність податкового адміністрування видається меншою. Натомість в умовах посткризового розвитку, коли негативні явища у фіскальному господарстві держави є стійкими і деструктивними, бажанішим варіантом виявляється другий (країна Б). Це пояснюється можливістю отримання додаткових надходжень у розмірі 10 гр. од., що сприятиме поточній стабілізації державних фінансів, нехай навіть на шкоду показнику ефективності податкового адміністрування. При цьому додаткові витрати на адміністрування (які можуть спрямовуватися, зокрема, на посилення податкового контролю) порівняно з ймовірними доходами видаються незначними (у наведеному випадку додаткові витрати в десять разів менші за ймовірні доходи).

Отже, в умовах посткризового розвитку головною особливістю є те, що висока ефективність механізмів податкового адміністрування та його складових не будуть пріоритетними завданнями держав-

ної фінансової політики. На перший план виходить завдання щодо підтримки стабільності та стійкості фінансової системи шляхом забезпечення максимально можливих розмірів надходжень коштів до бюджету, а воно на практиці не завжди корелюється із високою ефективністю податкового адміністрування.

В умовах посткризового розвитку органи управління економікою змушені реагувати на численні виклики, що породжуються процесами структурної перебудови та модернізаційно-технологічної трансформації національної економічної системи. У “відмираючих” секторах необхідно розв’язувати складні (в тому числі з позиції фінансування) проблеми безробіття, соціальної адаптації, екологічно-техногенної безпеки. У “нових” секторах слід вирішувати питання, пов’язані із охороною праці, стандартизацією та сертифікацією продукції, захистом прав споживачів, обмеженням монополізму. Тобто виникає об’єктивна необхідність у фінансуванні додаткових державних видатків, породжених особливостями посткризового розвитку.

При цьому органи управління економікою виходять насамперед з того, що податки є дієвим регулятором економічного розвитку. Податкове маніпулювання — це важіль впливу держави на різні сфери економічного життя країни. З допомогою інструментарію податкового регулювання можуть упорядковуватися інвестиційна активність, інноваційні процеси, доходи, витрати, темпи мобільності факторів виробництва, зайнятість та ін. Відтак, органи управління економікою в умовах посткризового розвитку нерідко ухвалюють рішення, спрямовані на підтримку певних галузей (секторів) або бажаних економічних процесів, а також на стримування небажаних.

Податкова політика є складовою державної фіскальної політики. Враховуючи це, вона повинна спрямовуватися передусім на виконан-

ня завдань фіскальної політики та сприяти стабілізації державних фінансів у цілому. Провідні українські вчені слушно зазначають: “Сучасна світова фінансова думка розглядає бюджет з ґносеологічних позицій. Він аналізується з погляду його реального змісту, сутнісних якісних характеристик і відображення розвитку соціально-економічного процесу. Теоретичні положення і моделі, які розробляються економістами, є реальною прагматичною основою їх фіскальної політики, бюджетного законодавства і менеджменту. Прагматичний підхід проявляється у розробленні загальної бюджетної доктрини, стабілізаційних програм зміцнення державних фінансів, формуванні... бюджетної політики...” [16, с. 588]. Отже, з позиції державних фінансів, прагматика фіскальної політики полягає насамперед у стабілізації фінансової системи, зміцненні фінансових засад життєдіяльності держави, а проблематика податкового адміністрування відходить на другий план.

У період посткризового розвитку, зважаючи на пролонгацію дії негативних наслідків фінансово-економічної кризи, уряди різних країн через маніпулювання податковими ставками та іншими параметрами податкового регулювання намагаються стабілізувати систему державних фінансів, посилити її стійкість та передбачуваність, а також зміцнити позиції щодо платіжного балансу, у грошовому обігу, на зовнішніх ринках. Як засвідчила практика, найчастіше використовуються важелі, спрямовані на зниження податкового тягаря для реального виробництва масової продукції, яка забезпечує мультиплікативний ефект (машнобудування, харчова промисловість, будівництво). При цьому рівень технологічності таких виробників до уваги, як правило, не береться. Уряди намагаються забезпечити стійкі мотивації у суб’єктів господарювання до провадження економічної діяльності у масовому масштабі, що

означатиме, передусім створення доданої вартості, розширення податкової бази, підтримку зайнятості.

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

За таких умов, як правило, спостерігається зниження показників результативності та ефективності податкового адміністрування. Приміром, ухвалюючи рішення про застосування податкової пільги для товаровиробників певної галузі, органи управління економікою враховують можливість розширення інвестиційної активності у майбутньому за рахунок акумуляції цими товаровиробниками податкових фінансових ресурсів (прибутку, амортизації). Однак податкова пільга завжди призводить до зменшення податкових надходжень, а отже, до зниження показників результативності та ефективності податкового адміністрування.

Звідси випливає друга особливість податкового адміністрування в умовах посткризового розвитку — його висока результативність та ефективність взагалі є неможливими, оскільки органи управління економікою націлені в першу чергу на застосування важелів податкового маніпулювання з метою регулювання різних сфер економічного розвитку.

На наш погляд, дослідження особливостей податкового адміні-

стрування в умовах посткризового розвитку має ґрунтуватися на теоретико-методологічній платформі інституційної економіки. Теоретичні та методологічні засади трансформації економічної системи, яка перебуває на етапі посткризового розвитку, формують потребу у створенні раціональних важелів податкового адміністрування на основі положень і концепцій інституційної теорії. Це дасть змогу не тільки опанувати сутність та характер різноспрямованих тенденцій у сфері державних фінансів у цілому та податкового адміністрування зокрема, але і сприятиме підтримці довіри панівних суспільних інституцій до державної політики.

Оскільки сучасні економічні системи розглядаються через діяльність окремих інституцій та інституційних секторів (держава, суспільство, корпорації, домогосподарства, а також окремі спільноти, в тому числі бюрократія, партії, громадські організації, неформальні рухи, споживачі, науковці тощо), взаємодія цих інституцій приводить до встановлення певних суспільних компромісів, які закріплюються у нормативно-правових актах. Такі компроміси суттєво впливають і на параметри загальної фіскальної моделі.

Інституційні засади податкового адміністрування визначаються конкретно-історичними особливостями функціонування суспільних інституцій, при цьому їх трансформації, що постійно відбуваються під впливом внутрішніх та зовнішніх чинників, каталізують маніпулювання відповідними параметрами державної політики. Це маніпулювання здійснюється за формою через внесення доповнень до нормативно-правової бази.

Інституційний підхід до розгляду податкового адміністрування як цілісної системи має передбачати дослідження податкових процедур (податкових механізмів) як певної системи, що перебуває в динаміці відповідно до трансформацій власне інституційного се-

редовища, економічної ситуації, цілей і завдань державної політики, тобто адаптується до наявних умов (певних зовнішніх та внутрішніх чинників, здатних викликати нові ефекти). Зважаючи на те, що форми (процедури) податкового адміністрування формуються під дією чинників інституційного середовища, а висока ефективність податкового регулювання є надзвичайно важливою умовою для забезпечення нормального функціонування суспільства та економіки, модель податкового адміністрування повинна спиратися на дієздатні суспільні інститути, з огляду на їхню спроможність до формулювання загально визначених норм, правил, положень тощо. Особливе питання в цьому контексті — механізм ухвалення рішень у сфері оподаткування. Зазвичай принципові (ключові) параметри податкової політики закріплюються у законодавчих актах, які ухвалює парламент, дотримуючись спеціально визначеної процедури. Наявність інститутів законодавчого регламентування податкової політики є вагомим аспектом усієї системи державного управління, і в цьому контексті важливою є побудова інституту податкової політики з позицій інституційної архітектури [174, с. 4]. Інституційна архітектура податкового адміністрування, таким чином, вивчає стан та умови застосування норм, стандартів, правил податкового механізму, суб'єктів (центрів) ухвалення податкових рішень, їх раціональне поєднання, конкретні форми взаємодії, а також вплив наявної у державі моделі податкового регулювання на виконання цілей і завдань державної фінансової політики. Інституційна архітектура податкового адміністрування повинна в ідеалі сприяти створенню передумов для реалізації перспективної податкової моделі, що позитивно впливатиме на темпи та пропорції соціально-економічної динаміки, переорієнтації національної економіки на постіндустріальну модель розвитку.

Це набуває особливої актуальності саме в період посткризового розвитку, коли одні суспільні інституції “відмирають”, інші — створюються, треті — трансформуються.

Важливою проблемою є забезпечення можливості і здатності до своєчасної адаптації прагматичних (з погляду максимізації суспільного добробуту) інститутів в умовах зміни самого інституційного середовища, що важливо для трансформаційних економічних систем, в яких такі зміни відбуваються у надзвичайно суперечливих формах. Слід усвідомлювати, що реальні можливості механізму податкового регулювання, навіть якщо він використовує найсучасніші форми впливу, є доволі обмеженими, оскільки вказаний механізм має спиратися на позиції різних інституцій, які нерідко переслідують різноспрямовані економічні цілі та інтереси.

В умовах посткризового розвитку, з огляду на різноспрямованість розвитку окремих секторів економіки, а також ускладнення економічних відносин між ринковими інституціями, дедалі більшого значення для методології та практики державного економічного управління набуватиме розроблення та впровадження сучасних інформаційно-комунікаційних технологій. Значною мірою це стосується системи податкового адміністрування. Усі її складові мають функціонувати на основі використання згаданих ресурсів. Створення та запровадження таких технологій — завдання надзвичайно відповідальне з позиції підтримки фінансової безпеки держави, але водночас воно потребує значних капіталовкладень, які здійснюватимуться за кошти бюджету (тобто, у підсумку — за кошти платників податків) і матимуть невизначений період окупності.

Система податкового адміністрування повинна “вміти” отримувати своєчасні “сигнали” про ті чи інші проблеми у сфері оподаткування та оперативно реагувати на них шляхом внесення змін до законо-



давства, інституційних змін у контролюючих органах тощо. Від своєчасності отримання цих “сигналів” та їх правильної інтерпретації залежить не лише висока результативність та ефективність системи податкового адміністрування, а й фінансова спроможність держави.

В умовах посткризового розвитку громадяни та їх спільноти мають можливість вільно обмінюватися інформацією, в тому числі через соціальні мережі, побудовані на електронних та цифрових технологіях. При цьому інституційне середовище має забезпечувати належні умови для підтримки гласності (транспарентності) процедур податкового адміністрування. Транспарентність податкового адміністрування означає його гласність, суспільну прозорість, можливість вільного ознайомлення громадян з ухваленими рішеннями. С. Прокоф'єв та А. Макаров виокремлюють такі основні елементи фіскальної транспарентності: висвітлення у засобах масової інформації усіх етапів бюджетного процесу, аналіз дотримання, а в окремих випадках — встановлення фіскальних обмежень, оприлюднення відповідних порівняльних та статистичних даних, звітність державних органів влади, що відповідають за окремі питання бюджетно-податкового управління [111, с. 62]. Транспарентність податкового адміністрування посилює відповідальність посадових і службових осіб податкових органів, підтримує процеси здорової консолідації суспільства, створює умови для забезпечення реальної участі народу в управлінні державними справами (зокрема у сфері оподаткування). Прозорість податкового адміністрування врешті–решт сприяє посиленню довіри як до податкової політики, так і до влади в цілому.

Транспарентність податкового адміністрування має відповідати таким чотирьом головним принципам [16, с. 797]:

- принцип визначеності ролей і функцій — потребує чіткого розмежування діяльності органів державного управління між бю-

- джетною, грошово-кредитною сферами, державними підприємствами, державним і приватним секторами в цілому;
- принцип доступності інформації — передбачає як наявність повної фіскальної інформації, так і її обов'язкове оприлюднення у визначені строки;
  - принцип відкритості складання, затвердження і виконання бюджету, формування та оприлюднення бюджетної звітності — стосується питань достовірності інформації, її відповідності установленим нормам, національним та міжнародним статистичним і бухгалтерським стандартам;
  - принцип незалежних гарантій достовірності — забезпечує такі гарантії за допомогою зовнішнього аудиту та незалежних перевірок.

Це безпосередньо стосується управління витратністю механізму податкового адміністрування. Зокрема, в умовах посткризового розвитку параметри наявного інституційного середовища безпосередньо впливають не лише на стан податкових надходжень, а і на рівень трансакційних витрат податкового адміністрування, тобто витрат, яких необхідно зазнати через ефекти взаємодії економічних інституцій (агентів). Професор Л. Лисяк зазначає, що в сучасних умовах розвиток інституту фіскальної політики й фіскального механізму потребує врахування факту існування трансакційних витрат та пошуку шляхів їх економії [62, с. 28]. Вказуючи на основні інституційні проблеми державного менеджменту в Україні, І. Чугунов та І. Запатріна слушно зауважують, що дуже важливо проводити оцінювання й порівняння окремих видатків за їхньою вагомістю для суспільства, здійснити реальний перехід до трирічного формування бюджету, як це робиться, зокрема, в Російській Федерації та інших країнах, ... встановити чіткі критерії вибору відповідних

об'єктів, яким надаватиметься бюджетне фінансування... із урахуванням ступеня ефективності використання бюджетних коштів у попередні роки, відповідних показників соціально-економічного розвитку [175, с. 8].

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що посткризовий розвиток економіки породжує нові виклики, що впливають на процеси податкового адміністрування. Такі виклики позначаються як на формуванні податкових надходжень (пріоритетом є фіскальна результативність, нехай навіть на шкоду ефективності податкового адміністрування), так і на формуванні витратності податкового адміністрування. Його ключовим завданням є своєчасне реагування на структурну трансформацію економіки, модернізаційні перетворення, а також забезпечення високої результативності впровадження сучасних інформаційно-комунікаційних технологій оподаткування. Важливо також досягти гармонізації інтересів різних суспільних інституцій у частині визначення податкового навантаження на результати економічної діяльності, що є підґрунтям широкого суспільного компромісу у сфері оподаткування [13; 152].

#### **3.4      Методичний підхід до комплексного оцінювання ефективності податкового адміністрування в умовах посткризового розвитку**

Згідно з обґрунтованою вище науковою позицією, податкове адміністрування можна представити як механізм управління відносинами у податковій сфері, що здійснюється через різні напрями діяльності (адміністративні дії, рішення). Результативність цієї діяльності (дій, рішень) можна оцінити за допомогою різних показни-

ків, які є незівставними, але можуть бути виражені кількісно. Тому ефективність податкового адміністрування може бути виражена шляхом розрахунку інтегрального (синтетичного) показника, який враховує результативність окремих напрямів діяльності у сфері податкового адміністрування.

Оцінювання ефективності податкового адміністрування можна розглядати у широкому та вузькому сенсах. У широкому сенсі під оцінюванням ефективності податкового адміністрування можна розуміти формування суспільної думки щодо ступеня реалізації мети податкового адміністрування, відповідності дій податкових органів загальній стратегії соціально-економічного розвитку держави та суспільства. У вузькому сенсі це поняття передбачає розрахунок (визначення) конкретного показника або конкретних показників, які з належним рівнем достовірності та інформативності дають змогу здійснювати необхідні узагальнення. [128]

Американський дослідник Р. Хакет обґрунтував, що показники оцінювання процесів у фіскальній сфері повинні: характеризувати ефективність використання бюджетних коштів; вимірювати ті самі результати через деякий час; порівнювати результати виконання у динаміці за роками та між установами; вказати на зміни, які відбуваються у групі споживачів, чи зміни у проблемах, на розв'язання яких спрямована програма; використовувати зрозумілі та чітко визначені терміни [173, с. 111–112]. Інший американський економіст Р. Зоді відзначає, що показники оцінювання необхідні для реального оцінювання виконання, перевірки, мистецтва проведення оцінки на всіх рівнях, вони також можуть використовуватися як основа для асигнувань на всіх рівнях [17, с. 77].

Шведський дослідник Е. Ведунг зробив цікаві узагальнення щодо оцінювання економічних процесів у фіскальній сфері: “Оцінка... —

це ретельне, ретроспективне визначення переваг, вартості й цінності адміністрування, результатів та наслідків дій урядових установ, які мають значення для майбутніх практичних ситуацій” [20, с. 20]. Водночас погоджуємося з позицією американського вченого Е. Лахана, який наголошує: «... усім оцінкам властиві похибки, що ні мистецтво, ні наука, ні статистика не здатні позбавити процес оцінки впливу людського судження та ймовірності помилки. Тож питання полягає не в тому, наскільки точною є оцінка, а в тому, наскільки вона помилкова...» [184, с. 22]. Такі позиції провідних світових вчених дають змогу дійти висновку про надзвичайну складність проведення комплексного оцінювання результативності та ефективності процесів у фіскальній сфері, у тому числі у сфері податкового адміністрування.

Слід зауважити, що в Україні немає методики (методичних рекомендацій) комплексного оцінювання ефективності діяльності органів державної влади, зокрема у сфері оподаткування. Доцільно врахувати, що відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 06.04.2005 № 263 “Про запровадження моніторингу результатів діяльності Кабінету Міністрів України та Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій” запроваджено моніторинг результатів діяльності цих органів влади, а також затверджено порядок проведення такого моніторингу, який ґрунтується на оцінці динаміки певних об’єктивних (в першу чергу статистичних) показників. [103] Щоправда запропонований методичний підхід для нашого дослідження не підходить, оскільки він орієнтується на оцінювання процесів, на які органи податкового управління впливають опосередковано (динаміка інвестиційної та інноваційної активності, створення нових робочих місць, зростання загального обсягу оплати праці,

динаміка роздрібного товарообороту, реагування на звернення громадян тощо).

Українські дослідники ведуть роботу з розроблення методичних вимог до показників оцінювання результативності та ефективності економічних процесів у фіскальній сфері. Так, відома дослідниця державних фінансів К. Павлюк зазначає: “Насамперед ці показники повинні давати комплексну, всебічну оцінку виконання... Вони повинні забезпечувати повноту охоплення в поєднанні з відповідною простотою системи показників. При розробленні системи показників ставиться мета врахувати широкий спектр економічних і соціальних процесів, що відбуваються під час виконання... Такий комплексний підхід дає змогу керівникам установи і посадовцям швидко оцінити ситуацію і, у разі негативних попередніх наслідків, вжити відповідних заходів, спрямованих на ліквідацію проблем і досягнення результативності... Також цей підхід дає можливість... зрозуміти, наскільки показники витрат співвідносяться з показниками продукту й ефективності... Треба знайти обмежену кількість найважливіших показників, що відбивають кількісну і якісну оцінку виконання... Використання обмеженого числа показників дасть змогу за менших зусиль організувати дійовий фінансовий контроль, у тому числі оперативний моніторинг виконання...” [88, с. 75].

Цікаві ідеї щодо оцінювання якості організації оподаткування містяться у дослідженнях Л. Тарангул. Згідно з обґрунтованою нею позицією, дати оцінку якості податкового управління на рівні регіону можна за допомогою оцінювання динаміки зміни його податкоспроможності з урахуванням змін фактичного надходження податків, оскільки між рівнем розвитку регіону та його податкоспроможністю існує взаємозалежність [165, с. 164]. Припускається,

що вищому рівню соціально-економічного та інвестиційного розвитку регіону відповідає його вища податкоспроможність, а відтак — і ефективніша система податкового адміністрування. [116].

Американський дослідник Р. Зоді виокремлює такі види показників: показники затрат, показники робочого навантаження, показники створеного продукту, показники продуктивності, показники результативності, показники користі [17, с. 77].

Шведський вчений Е. Ведунг зауважує, що економічну ефективність можна виміряти двома способами: як “витрати–вигоди” і як результативність витрат. У підсумку було запропоновано використання таких груп показників [20, с. 290]:

- продуктивність (концепція “продукт через витрати”);
- ефективність “витрати–вигоди” (концепція “грошова цінність результатів заходу через грошову вартість заходу”);
- ефективність “витрати–результативність” (концепція “результати заходу у фізичному виразі через грошові витрати на захід”).

У країнах Європейського союзу комплексне оцінювання результативності та ефективності фіскальних процесів проводиться з урахуванням таких видів показників [33, с. 410–411]:

- показники економічності (придбання ресурсів належної якості з найменшими витратами, при цьому економічність кількісно може бути оцінена як відношення вартості факторів або ресурсів до очікуваної величини цих витрат);
- показники ефективності (взаємозв’язок обсягу виробництва певного блага та використаних для цього ресурсів, визначається за допомогою різних методів, у тому числі порівняльного);
- показники результативності (де результативність пов’язується з рівнем управління організаціями, відмінним від критеріїв економічності та ефективності, визначається як ступінь досягнен-

- ня цілей і завдань, в тому числі за допомогою методів експертної оцінки);
- показники якості (міра того, наскільки основні властивості отриманого блага відповідають вимогам суспільства);
  - показники фінансової діяльності (перевірка фінансових угод і процедур, проводиться в межах фінансового-господарського контролю).

Таким чином, серед науковців немає єдиної позиції з приводу визначення фактологічної бази для проведення оцінювання ефективності економічних явищ і процесів у фіскальній сфері, у тому числі у сфері податкового адміністрування. Ми вважаємо, що перелік показників оцінювання взагалі може змінюватися, виходячи із конкретних його завдань, а також з урахуванням доступної статистичної інформації. При цьому будь-який перелік показників буде певним “компромісом” між наявною фактологічною базою (статистична інформація, дані опитувань, позиція міжнародних організацій, рейтингування тощо) та прагненням провести оцінювання з максимальною точністю і достовірністю.

Варто пам'ятати, що оцінювання ефективності у системах управління є економічним поняттям, методом вимірювання. Метод оцінювання ефективності управління на рівні держави або територіальної громади розглядається як кількісне визначення результатів перебігу соціально-економічних, управлінських і господарчих процесів у певному проміжку часу, за системою визначених показників чи критеріїв, що характеризують досягнення результатів і мети реалізації запланованих програмних заходів, проектів чи планів [9]. Цільовим орієнтиром є підвищення ефективності поточної діяльності за рахунок посилення позитивної дії чинників впливу на ефективність процесів, що оцінюються. Тобто показники, що беруться до



уваги,— це не просто кількісний вираз якогось явища або процесу, а насамперед ідентифікатори проблем (проблемних ситуацій), що підлягають моніторингу і потребують можливого розв’язання, зокрема на основі проведеного оцінювання. Реалізація цього механізму передбачає ідентифікацію міри відповідності, змісту, якості й результатів управління вимогам, що висувуються до нього з боку керованих систем і визначених цілей [166]. Іншими словами, вибір об’єктів, що досліджуватимуться, суттєво впливатиме і на вибір загальної моделі (підходу) оцінювання.

Не заперечуючи справедливості наведених узагальнень, вважаємо за доцільне доповнити перелік властивостей, які повинні мати показники, що використовуються в процесі оцінювання ефективності податкового адміністрування. Ці показники повинні бути:

- реалістичними (мати властивість описувати або ідентифікувати процеси і явища, що мають місце в реальній економіці);
- релевантними (мати властивість об’єктивно оцінити певні реальні явища і процеси у сфері оподаткування);
- порівняльними (мати можливість до порівняння у просторі і часі);
- економічними (витрати на збирання та оброблення інформації мають бути мінімальними).

Зазвичай пропонується (за допомогою економетричного дослідження або експертного опитування) встановити перелік факторів, які найсуттєвіше впливають на досліджуване явище. Обираються фактори, що впливають на інтегральну оцінку найбільш суттєво, і при цьому можуть визначатися через числове вираження, маючи здатність до математичних перетворень.

Показники моделювання (визначення) оцінювання ефективності податкового адміністрування повинні обиратися, виходячи із розу-

міння необхідності ідентифікації різних ефектів (результатів), що утворюються внаслідок діяльності податкових органів. При цьому слід орієнтуватися на такі ефекти, які є значними і спрямованими на створення найцінніших суспільних благ. Розуміючи, що в процесі податкового адміністрування досягається (відбувається) доволі велика кількість ефектів, які реально всі не можуть бути враховані, пропонуємо зробити акцент на залученні показників, які найбільш релевантно характеризують кінцеві результати діяльності, а також процеси, в ході яких цих результатів було досягнуто. На нашу думку, прийнятними для дослідження є показники (абсолютні та відносні), які кількісно відображають параметри керованих (з боку органів податкового адміністрування) процесів у сфері оподаткування.

Головними методами оцінювання пропонується визначити традиційні методи економіко-математичного та статистичного аналізу. Насамперед, йдеться про розрахунок коефіцієнтів та індексів, оскільки виникає проблема приведення різнопланових абсолютних та відносних показників до порівняльності, а також зіставлення отриманого інтегрального показника у просторі і часі. Коефіцієнти та індекси нині широко використовуються у дослідженнях параметрів різних складних економічних процесів. За потреби визначення значення синтетичного (інтегрального) показника доцільно враховувати різну значущість (питому вагу) первинних показників.

Система показників, що становитимуть фактологічну базу дослідження (методичного підходу) ефективності податкового адміністрування, моделюватиметься на основі аналізу очікуваних результатів реалізації заходів та дій, спрямованих на виконання поставлених перед органами податкового адміністрування завдань. У разі потреби визначена система показників може бути змінена (доповнена чи зменшена за кількістю показників) з урахуванням

програмування цілей та завдань функціонування системи податкового адміністрування.

Методичний підхід (як сукупність певних прийомів) оцінювання ефективності податкового адміністрування має передбачати можливість аналізу кожного відокремленого процесу або напряму діяльності (згідно з перерахованим переліком), а також у різних сегментах (наприклад, у функціональному або регіональному розрізі). Це дасть змогу чітко виявляти проблеми (проблемні тенденції, негаразди) з використанням можливостей факторного аналізу.

Методологія оцінювання ефективності певної діяльності, у тому числі в сфері податкового адміністрування, розкривається у певному змісті (процесі), який втілюється у виконанні такої послідовності операцій:

- вивчення (дослідження) ефективності ресурсного забезпечення (технології, обладнання, кадровий ресурс);
- оцінка системи моніторингу і контролю;
- аналіз результативності управлінської діяльності (менеджменту).

При формуванні переліку показників оцінювання ефективності податкового адміністрування слід орієнтуватися на ті, що характеризують ступінь задоволення суспільних потреб, зокрема щодо виробництва та споживання так званих неринкових благ. Наприклад, це може бути зростання добровільності сплати податків (як наслідок підвищення якості роботи податкових органів у частині належного консультування та попередження податкових правопорушень), зменшення обсягу новоутвореного податкового боргу (як наслідок якісного адміністрування наявного боргу), зростання кількості нових платників (як наслідок підвищення зрозумілості та доступності податкового законодавства і підвищення якості податкових послуг) та ін.

Враховуючи наведене обґрунтування доцільності розрахунку інтегрального (синтетичного) показника, який характеризуватиме ефективність податкового адміністрування як багаторівневої системи, можемо запропонувати застосування методу інтегральних оцінок. Вказаний метод базується на приведенні наявних або отриманих (розрахованих, оцінених) показників за певними блоками (напрямами) до порівняльності. Отримані інтегральні оцінки, крім можливості визначення інтегрального показника, дають змогу проводити ранжування (рейтингування) об'єктів (тобто реальних економічних явищ і процесів), що вивчаються, і на підставі цього будувати ранжовані таблиці (рейтинги). Передбачається, що рейтинг, як і будь-який інший статистичний показник, має певний економічний зміст, а варіація його значень підпорядковується традиційним законам розподілу. Відтак, використання рейтингу при дослідженні ефективності податкового адміністрування є правомірним. Крім того, отримані значення рейтингу (ранги) надають можливість розраховувати рангову кореляцію і таким чином робити висновки про вплив різних чинників на досліджувані процеси і явища.

Розрахунок значення інтегральної оцінки передбачає здійснення чотирьох ітерацій: формування множини ознак; обґрунтування прийому стандартизації; моделювання вагових коефіцієнтів; обґрунтування способу агрегування.

При формуванні множини ознак універсального (інтегрального) показника необхідно орієнтуватися на інформаційну односпрямованість обраних показників, чого можна досягти шляхом їх поділу на “умовно позитивні” (стимулятори) та “умовно негативні” (дестимулятори). Зв'язок між інтегральним показником та “умовно позитивним” показником прямий, зв'язок між інтегральним показником та “умовно негативним” показником обернений.

Завданням стандартизації як проміжної ітерації процесу визначення інтегрального показника є приведення сукупності обраних показників (ознакової множини) до певної основи (бажано такої, що виражена через безвимірні величини, але за умови збереження заздалегідь заданого співвідношення між ними).

Основним призначенням прийому стандартизації є приведення різнорідних показників до порівняльності, що уможливить застосування отриманих числових значень у подальших математичних операціях. Доцільно встановлювати вимоги до розрахунку рейтингових коефіцієнтів, ранжування факторних показників, різні обмеження. Модель стандартизації визначається залежно від економічного змісту показників, що досліджуються.

Моделювання вагових коефіцієнтів здійснюється, як правило, на основі застосування методу експертних оцінок або відповідно до певного стандарту. Такі стандарти можуть пропонуватися міжнародними організаціями, аналітичними структурами, окремими науковими колективами або знаними експертами.

Обґрунтування способу агрегування передбачає визначення математичної технології узагальнення отриманих оцінок. У більшості випадків застосовується або сумування, або визначення середнього бала.

На нашу думку, при моделюванні методичного підходу оцінювання ефективності податкового адміністрування доцільно враховувати міжнародні стандарти системи управління якістю ISO серії 9000, які є універсальними та спрямовані на забезпечення високої якості продукції, процесів, робіт і послуг у будь-якій сфері діяльності, включаючи сферу продукування та споживання суспільних послуг. Міжнародний стандарт ISO 9001:2000 регламентує функціонування системи управління якістю, що нині застосовується в державних органах кра-

їн ЄС, а також в Японії (рівень охоплення — до 90%) [106]. В Україні також є приклади успішного впровадження цих стандартів у практику діяльності органів державної влади. Поза сумнівом, податкові органи мають організовувати свою діяльність, орієнтуючись на високу якість виконання усіх операцій, що стане запорукою високої ефективності податкового адміністрування. Орієнтиром для цього можуть бути вимоги стандарту ISO 9001–2001. Впровадження міжнародних стандартів управління якістю в податкових органах сприятиме удосконаленню механізмів діяльності і забезпеченню належної ефективності усієї системи податкового адміністрування за різними напрямками та на різних рівнях. Крім того, такі стандарти уможливають оперативний моніторинг поточних результатів діяльності.

Важливою методологічною проблемою дослідження ефективності економічних процесів за допомогою розрахунку інтегральної оцінки є обґрунтування кількості показників, що використовуються у моніторингу.

У першій половині ХХ ст. західні економісти К. Кларк і Н. Ясний, досліджуючи економіку СРСР, переконливо довели, що доволі повне уявлення про загальне становище економічної системи держави можна отримати за допомогою відносно невеликого переліку показників (декілька десятків), але ці показники мають відповідати певним критеріям. Підтримуючи цю тезу, американський дослідник Д. Ходжемен проаналізував тренди різних товарних ринків США двома шляхами: на основі аналізу значної кількості об'єктів (у середньому по 137 на кожному ринку) та незначної кількості об'єктів (по 22). На всіх ринках, що аналізувалися, результати дослідження були дуже схожі, а на багатьох — навіть ідентичними (в межах статистичної похибки) [97, с. 90]. Такі дослідження дали змогу вченим у галузі економічної статистики сформулювати положення, що до-

силь повне оцінювання будь-якої економічної системи та процесів, які в ній відбуваються, можна зробити через опрацювання відносно невеликої кількості показників. Вважається, що залежно від завдань дослідження та різномірності об'єкта, що вивчається, кількість показників повинна бути в межах від 5 до 25 [165].

У процесі оцінювання ефективності податкового адміністрування досліджувані показники мають відносно рівномірно характеризувати напрями адміністрування. Тобто з метою визначення інтегрального показника за кожним напрямом, має бути взята до уваги приблизно однакова і водночас відносно невелика кількість показників, що відповідають описаним критеріям.

Визначати коефіцієнти пропонуємо на основі індексного методу, але без врахування процесів і тенденцій, спричинених нефіскальними чинниками (інфляція, девальвація національної валюти, нестача готівки тощо). Загальна модель матиме вигляд:

$$K = A_i / A_{i-1} \quad (3.1),$$

$$K = A_i / A_{i-1} * 100 \quad (3.2),$$

де  $K$  — кількісне значення відповідного коефіцієнта;

$A_i$  — кількісне значення досліджуваного явища у звітному (досліджуваному) році;

$A_{i-1}$  — кількісне значення досліджуваного явища у попередньому році.

З урахуванням проведених узагальнень пропонуємо брати до уваги такі групи показників:

#### **1. Показники оцінювання обліку платників податків (Кобл):**

- темп зростання (зниження) кількості платників податків, що обліковуються в контролюючих органах (Кобл 1);
- рівень обліку податкоспроможних платників податків (Кобл 2) — відношення кількості платників, що сплачують податки, до за-

гальної кількості платників податків, що обліковуються контролюючими органами.

- 2. Показники оцінювання податкового консультування (Ккон):**
  - темп зростання (зниження) кількості наданих податкових консультацій (Ккон1);
  - темп зростання (зниження) кількості розглянутих звернень платників податків (Ккон2);
- 3. Показники оцінювання податкового контролю (Кпк):**
  - рівень результативності податкового контролю (Кпк1) — зростання (зменшення) сум донарахованих податкових платежів за результатами податкового контролю;
  - зменшення (зростання) кількості зареєстрованих злочинів у сфері оподаткування (Кпк2);
  - зміна питомої ваги кількості кримінальних справ, переданих до суду органами податкової міліції, у загальній кількості порушених справ (Кпк3).
- 4. Показники оцінювання податкових перевірок (Кпп):**
  - коефіцієнт зменшення сум податкових платежів, що були безпідставно донараховані за результатами податкових перевірок (Кпп1);
  - коефіцієнт зменшення кількості працівників, які ухвалювали незаконні рішення про донараховання податкових платежів за результатами податкових перевірок (Кпп2).
- 5. Показники оцінювання адміністрування податкового боргу (Калб):**
  - темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу (Калб1);
  - коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу (Калб2);
  - рівень погашення податкового боргу (Калб3).



**6. Показники оцінювання призначення санкцій за порушення податкового законодавства (Кпс):**

- коефіцієнт зміни кількості випадків призначення санкцій з порушенням вимог податкового законодавства (Кпс1) — зміна кількості скасованих рішень податковими та судовими органами;
- коефіцієнт зменшення кількості оскаржених податкових повідомлень-рішень, винесених контролюючими органами (Кпс2) — зміна кількості оскаржених рішень контролюючих органів.

**7. Показники оцінювання нарахування пені (Кнп):**

- рівень сплаченої пені відносно нарахованої (Кнп1);
- рівень донарахування пені (Кнп2) [117].

Окрім того, з теоретичного погляду, пропонуємо введення груп показників, які можуть бути враховані в інтегральному показникові ефективності податкового адміністрування, але в рамках цього дослідження їх аналітичне оцінювання є неможливим через відсутність відповідної статистичної інформації, тому вони не будуть оцінюватися в подальшому дослідженні.

**8. Показники оцінювання опрацювання податкової звітності (Копз):**

- рівень опрацювання податкової звітності (Копз1);
- умовно-оптимальний час оброблення одиниці податкової звітності (абсолютні значення визначаються експертним шляхом) (Копз2);

**9. Показники оцінювання інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів (Кіаз):**

- індекс зростання кількості інформаційно-аналітичних матеріалів та документів синтетичної звітності, підготовлених контролюючими органами з питань оподаткування та поданих вищим органам влади (Кіаз1);

- індекс зростання кількості комп'ютерної техніки, що використовується при здійсненні моніторингу процесів оподаткування (Кіаз2).

#### **10. Показники оцінювання міжнародної діяльності (Кміж):**

- коефіцієнт зростання кількості проведених заходів (сеінарів, консультацій, тренінгів тощо) з питань використання міжнародного досвіду оподаткування (Кміж1);
- коефіцієнт зростання кількості укладених угод (у тому числі змін до чинних угод) з компетентними органами інших держав (Кміж2);
- коефіцієнт зростання кількості міжнародних контактів при реалізації податкового законодавства (Кміж3).

З метою спрощення практичних розрахунків припустимо, що усі фактори, взяті до уваги при здійсненні аналізу, кількісно справляють рівнозначний вплив на формування загальної ефективності податкового адміністрування.

Експертна оцінка обсягу часу, в середньому необхідного для складання однієї податкової звітності, здійснюється на основі даних спеціальних опитувань, які проводяться міжнародними організаціями.

У процесі дослідження можуть також використовуватися інші експертні дані, що ґрунтуються як на позиції експертів (науковців, керівників контролюючих органів, керівників та спеціалістів неурядових організацій), так і на позиції платників (яка може бути представлена через визначення репрезентативної вибірки). Методика експертного опитування та інтерпретації отриманих результатів з достатньою повнотою описана у спеціальній літературі.

З урахуванням запропонованої критеріальної системи показників складемо таблицю еталонних (ідеальних) значень, які характеризуватимуть високу якість (ефективність) податкового адміністрування (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Показники ефективності податкового адміністрування  
та їхні індикативні (еталонні) значення**

Показник	Позначення показника	Еталонне значення
<b>Кобл — узагальнений коефіцієнт оцінювання обліку платників податків</b>		
темп зростання (зниження) кількості платників податків, що обліковуються в податкових органах	Кобл 1	100 % і більше
рівень обліку платників податків	Кобл 2	Зростає
<b>Ккон — узагальнений коефіцієнт оцінювання податкового консультування</b>		
темп зростання (зниження) кількості наданих податкових консультацій	Ккон1	100 % і більше
темп зростання (зниження) кількості розглянутих звернень платників податків	Ккон2	100 % і більше
<b>Кпк — узагальнений коефіцієнт оцінювання податкового контролю</b>		
коефіцієнт зростання сум донарахованих податкових платежів за результатами податкового контролю рівень результативності податкового контролю	Кпк1	100 % і більше
зменшення (зростання) кількості зареєстрованих злочинів у сфері оподаткування	Кпк2	→ min
Зміна питомої ваги кількості кримінальних справ, переданих до суду органами податкової міліції, у загальній кількості порушених справ	Кпк3	→ 100 %
<b>Кпп — узагальнений коефіцієнт оцінювання податкових перевірок</b>		
Коефіцієнт зменшення сум податкових платежів, що були безпідставно донараховані за результатами податкових перевірок	Кпп1	→ min
Коефіцієнт зміни кількості працівників, які ухвалювали незаконні рішення про донарахування податкових платежів за результатами податкових перевірок	Кпп2	→ min (0)

Показник	Позначення показника	Еталонне значення
<b>Калб — узагальнений коефіцієнт оцінювання адміністрування податкового боргу</b>		
темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу	Калб1	→ min (0)
коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу	Калб2	100 % і більше
рівень погашення податкового боргу	Калб3	→ 100 %
<b>Кпс — узагальнений коефіцієнт оцінювання призначення санкцій</b>		
коефіцієнт зміни кількості випадків призначення санкцій з порушенням вимог податкового законодавства	Кпс1	→ min (0)
коефіцієнт зміни кількості оскаржених податкових повідомлень-рішень, винесених податковими органами	Кпс2	→ min (0)
<b>Кнп — узагальнений коефіцієнт оцінювання нарахування пені</b>		
рівень сплаченої пені відносно нарахованої	Кнп1	→ 100 %
рівень донарахування пені	Кнп2	зростає
<b>Копз — узагальнений коефіцієнт оцінки опрацювання податкової звітності</b>		
рівень опрацювання податкової звітності	Копз1	100 %
умовно-оптимальний час оброблення однієї одиниці податкової звітності	Копз2	→ min
<b>Кіаз — узагальнений коефіцієнт оцінювання інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби</b>		
коефіцієнт зростання (індекс) кількості інформаційно-аналітичних матеріалів та документів синтетичної звітності, підготовлених податковими органами та поданих вищим органам влади	Кіаз1	100 % і більше
Коефіцієнт зростання (індекс) кількості комп'ютерної техніки, що використовується при здійсненні моніторингу процесів оподаткування	Кіаз2	100 % і більше

Показник	Позначення показника	Еталонне значення
<b>Кміж — узагальнений коефіцієнт оцінювання міжнародної діяльності</b>		
коефіцієнт зростання кількості проведених заходів (семинарів, консультацій, тренінгів тощо) з питань використання міжнародного досвіду оподаткування	Кміж1	100 % і більше
коефіцієнт зростання кількості укладених угод (у тому числі змін до чинних угод) з компетентними органами інших країн	Кміж2	100 % і більше
коефіцієнт зростання кількості міжнародних контактів при реалізації податкового законодавства	Кміж3	100 % і більше

*Складено автором.*

Розрахунок узагальнених коефіцієнтів ефективності податкового адміністрування та побудову інтегрального індексу ефективності податкового адміністрування на підставі запропонованих показників (індикаторів), їх аналітичне оцінювання відносно визначених еталонних значень буде здійснено у наступному розділі даного дослідження.

Наведені узагальнення дають змогу зробити висновок, що податкове адміністрування не можна оцінювати однозначно. Здебільшого на ефективність податкового адміністрування впливатиме поточна макроекономічна ситуація, та передусім якість проведених адміністративних процедур (операцій).



# **Аналітичне оцінювання ефективності податкового адміністрування**

- 4.1 Прогнозно-аналітична робота контролюючих органів з питань оподаткування та оцінювання її ефективності . . . . . 220
- 4.2 Результативність та ефективність роз'яснювальної роботи. . . . . 237
- 4.3 Ефективність податкового контролю. . . . . 264
- 4.4 Ефективність адміністрування податкового боргу . . . . . 285
- 4.5 Комплексне оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні. . . . . 306



#### **4.1 Прогнозно-аналітична робота контролюючих органів з питань оподаткування та оцінювання її ефективності**

Інформаційно-аналітична робота податкових органів є однією з основних складових в рамках функціонування податкової системи в цілому й підсистеми податкового адміністрування зокрема, оскільки за своїм змістом базується на принципах діяльності, які кардинально впливають на ефективність організації податкового сервісу й визначають форми і методи роботи у довгостроковій перспективі.

Згідно з Податковим кодексом України інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів визначається як комплекс заходів щодо збирання, оброблення та використання інформації, необхідної для виконання покладених на відомство функцій і завдань, що з одного боку, підвищує вимоги до організації прогнозно-аналітичної та облікової роботи на якісно новому рівні, спонукає до перегляду як організаційних, так і методологічних принципів діяльності для вивчення і оцінки інформації про стан дотримання податкового законодавства, результати практичної діяльності контролюючих органів з питань оподаткування щодо виконання поставлених перед ними завдань, а також про умови, в яких ці завдання виконуються. З іншого боку, це зумовлено нагальною необхідністю підвищення рівня наповнення бюджету та забезпечення стабільних надходжень до бюджету. В такому контексті головною метою прогнозно-аналітичної роботи є мінімізація ризиків, виявлення факторів впливу, пов'язаних зокрема з економічним становищем платника податків або сектором економіки, недосконалістю законодавства, рівнем організації роботи податкових органів на



місцях, мінімізацією платниками податків розрахунків з бюджетом або навмисним ухиленням від сплати податків тощо. Наступним етапом є пошук шляхів залучення до сплати належних бюджету платежів.

У рамках економічного середовища до основних вимог, що висуваються до аналітичної роботи з метою підвищення її якісного рівня, належать: достовірність, повнота, суттєвість, своєчасність, зрозумілість, нейтральність, порівнянність результатів, системність і плановість, комплексне використання методів аналізу.

При цьому ключовим завданням в аналітичній роботі податкових органів є аналіз і оцінювання факторів зовнішнього та внутрішнього середовища податкових органів України, які визначають основні умови їх функціонування та організацію роботи системи в цілому.

До зовнішніх чинників відноситься участь Міністерства доходів та зборів України у законотворчій діяльності (зокрема відпрацювання пропозицій щодо вдосконалення законодавства від усіх суб'єктів законодавчої ініціативи) або форми спілкування з платниками податків (від отримання та оброблення податкової звітності до надання їм податкових послуг). Якість виконання зовнішніх процесів залежить від рівня організації процесів внутрішніх — раціональної організаційної структури, правильно розподілених певних функціональних повноважень і обов'язків структурних підрозділів, професійного рівня персоналу, технічної можливості оброблення податкової звітності платників на електронних носіях тощо. Комплексне і оперативне оброблення даних податкової звітності, прогнозування надходжень до бюджету, аналіз діяльності податкових органів, своєчасне інформування платника (на його вимогу) про стан розрахунків з бюджетом потребують відповідного технічного забезпечення.

Основні структурні підрозділи Міністерства доходів та зборів уповноважені здійснювати прогнозування надходжень, комплексний аналіз стану розрахунків з бюджетом, облік платежів та формування звітності щодо надходжень до бюджету як основи прогнозно-аналітичної роботи.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів використовується інформація, що надійшла:

- 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 Міністерства доходів та зборів, що здійснюють контроль за дотриманням платниками податкового та митного законодавства — за результатами податкового контролю [95].

Аналітична робота податкових органів — це постійна дослідна діяльність (функція процесу управління), що охоплює широкий комплекс організаційних заходів і методичних прийомів для вивчення і оцінки інформації про стан дотримання податкового законодавства, результати практичної діяльності податкових органів з виконання поставлених перед ними завдань, а також про умови, в яких ці завдання виконуються.

Аналітична робота полягає:

- у вивченні закономірностей практично всіх процесів і явищ суспільного життя, що можуть тією чи іншою мірою вплинути на діяльність податкових органів;
- у використанні здобутих відомостей і знань для забезпечення ефективної діяльності податкових органів.

Значення аналітичної роботи в управлінській діяльності податкових органів усіх рівнів визначається тим, що її результатом повинно бути не тільки виявлення основних проблем і недоліків системи, але й встановлення конкретних шляхів їх усунення на основі наявних та вишуканих можливостей.

Аналітична робота має на меті:

- забезпечення безперервного спостереження за результатами службової діяльності;
- систематичне інформування органів влади й управління, керівників контролюючих органів та їхніх служб і підрозділів на місцях, а також державних податкових інспекцій про фактичний стан дотримання податкового законодавства і завдання податкових органів щодо посилення контролю за його виконанням, особливо у частині надходження доходів до бюджету;
- своєчасне вжиття заходів щодо посилення боротьби з порушенням податкового законодавства (щоденне реагування);
- підвищення якісного рівня боротьби з порушеннями податкового законодавства шляхом своєчасного і цілеспрямованого прийняття управлінських рішень на рівні керівництва та структурних підрозділів контролюючих органів з питань оподаткування, їхніх служб та підрозділів на місцях;
- підготовку змістовних матеріалів та пропозицій, на підставі яких можливе прийняття ефективних законодавчих актів з боку владних структур.

На підставі вищенаведеного можна зробити висновок, що провідне місце в аналітичній роботі контролюючих органів відводиться аналізу і оцінюванню факторів їх зовнішнього та внутрішнього середовища, які визначають основні умови їх функціонування.

Під зовнішнім середовищем розуміють об'єктивно існуючі умови, в яких діють податкові органи. Це, по-перше, соціально-економічні, політичні, демографічні, територіальні та інші фактори, що впливають на стан дотримання податкового законодавства, форми

і методи боротьби з його порушенням, по-друге, власне порушення податкового законодавства.

Внутрішнє середовище — це сам контролюючий орган, до якого входять сили та засоби контролюючого органу і результати його діяльності.

Під час оцінювання зовнішнього та внутрішнього середовища одночасно вивчається комплекс питань, пов'язаних з функціонуванням контролюючого органу. Проте часто доводиться аналізувати проблеми, розв'язання яких без попереднього дослідження неможливе. Таким чином, існують два напрями діяльності щодо аналізу й оцінювання зовнішнього та внутрішнього середовища — комплексний (загальний) та вибіркового (часткового) аналіз.

Комплексний аналіз передбачає дослідження сукупності причин та умов, які впливають або можуть впливати на конкретний об'єкт чи явище, а також методів і шляхів ефективного впливу на нього.

Вибірковий аналіз полягає у дослідженні окремих проблем контролю за дотриманням податкового законодавства та діяльності контролюючих органів з питань оподаткування. Проте поняття вибіркового є дещо умовним і означає його відношення до комплексного аналізу. Слід мати на увазі, що дослідження окремої, вибіркової проблеми теж має, певною мірою, комплексний характер з погляду вивчення спектра причин та умов, які можуть впливати на дане явище.

Такі проблеми найчастіше виявляються у ході комплексного аналізу або формулюються суб'єктами управління вищого рівня, а нерідко виникають у повсякденній діяльності.

Прикладом вибіркового аналізу у масштабі країни може бути вивчення ситуацій, що складаються у зв'язку, наприклад, з несплатою окремих видів податків.

Залежно від періоду дослідження (аналізу) виокремлюють чотири види аналізу:

- за минулий період (більше року), що проводиться з метою вивчення тенденцій у результатах діяльності податкових органів та тенденцій щодо дотримання податкового законодавства, факторів, що їх зумовлюють, для одержання прогностичних висновків про можливі зміни цих тенденцій, опрацювання перспективних заходів з удосконалення діяльності податкових органів та їхніх окремих служб, а також посилення контролю за дотриманням податкового законодавства;
- за звітний період (квартал, півріччя, дев'ять місяців, рік), протягом якого оцінюється повний обсяг інформації про діяльність податкових органів, своєчасність і повноту надходжень платежів до бюджету, наслідки заходів, що вживалися податковими органами для забезпечення дотримання податкового законодавства з урахуванням факторів, здатних впливати на це з того чи іншого боку. Висновки аналізу є підґрунтям для планування роботи.

Залежно від періодичності проведення аналіз розподіляють на три види:

- поточний (безперервний) аналіз структури та динаміки податкових надходжень результатів контрольно-перевірочної роботи на основі оцінки добової, тижневої (декадної) та місячної інформації. Задовольняє потреби оперативного управління органом з метою своєчасного внесення корективів у плани роботи та цілеспрямованого вжиття відповідних заходів;
- періодичний аналіз, який проводиться на основі оцінки інформації про хід виконання певної програми, завдання, після завершення конкретних їх етапів;

- позачерговий аналіз здійснюється у разі виникнення надзвичайних обставин, передбачити які заздалегідь було неможливо (різка зміна економічних або політичних умов, виявлення значних порушень податкового законодавства, стихійне лихо тощо).

Ефективність будь-якого аналізу прямо залежить від уміння працювати з інформацією. Суб'єкт аналізу повинен уміти та мати можливість користуватись усіма доступними джерелами інформації і забезпечувати своєчасне та оптимальне їх використання у ході аналізу.

Необхідна для проведення інформація може бути поділена (умовно) на:

- внутрішню, що формується безпосередньо в податковому органі: це дані про обсяг надходжень від сплати податків та інших обов'язкових платежів, відстрочки платежів, втрати бюджету внаслідок отриманих платниками податків пільг в оподаткуванні, а також про ухилення від сплати, відомості про результати перевірок, включаючи документальні, та заходів щодо стягнення податкового боргу, інформація про результати діяльності всіх служб контролюючих органів;
- зовнішню, що виникає поза податковим органом, тому збирання її організовується податковим органом різними каналами: через телефон, факс, радіозв'язок, пошту, спілкування з платниками податків. Великий обсяг інформації надходить від засобів масової інформації, міститься у ділових паперах, що надсилаються установами, організаціями та підприємствами, правоохоронними і митними органами та банківськими установами.

Аналітична робота у податкових органах здійснюється підрозділами всіх рівнів у межах їхньої компетенції.

Як складова управлінської діяльності аналітична робота проводиться у кожному органі, кожному структурному підрозділі й кож-

ном співробітником, але найбільш характерна вона для спеціалізованих підрозділів контролюючих органів (Головне управління економічного аналізу та планування податкових надходжень, Головне управління звітності і статистики, Головний інформаційно-обчислювальний центр), а також для місцевих підрозділів контролюючих органів (управління (відділи) економічного аналізу та прогнозування податкових надходжень, відділи обліку та звітності тощо).

Конкретне аналітичне дослідження передбачає такі етапи:

1. Визначення мети аналітичної роботи.
2. Вибір об'єктів і складання плану (програми) дослідження (перелік питань, які вивчаються).
3. Вибір (розроблення) методики дослідження.
4. Складання плану організаційних питань.
5. Перевірка методики дослідження.
6. Збирання матеріалу.
7. Аналіз зібраного матеріалу, його узагальнення, формулювання висновків.
8. Перевірка висновків, їх аналіз на практиці.
9. Підготовка пропозицій за результатами аналізу.

З урахуванням практики суб'єкт управління насамперед оцінює проблеми. На підставі цього опрацьовуються цілі та завдання дослідження, висувуються гіпотези.

При складанні програми з'ясовується приблизний обсяг майбутньої роботи, питання, які повинні бути вивчені, а також термін аналізу.

Методика дослідження повинна давати уявлення про те, як вивчається кожне питання плану, яку інформацію та методи для оброблення інформації необхідно використати, де і якими способами її можна здобути. Визначаються джерела інформації (оперативна, статистична, бухгалтерська та податкова звітність, акти та довідки



перевірок, анкети, опитувальні листи, нормативно-правові документи тощо).

План організаційних питань призначений для упорядкування вирішення проблем, пов'язаних з аналітичною роботою. Зокрема, на виконання плану наводиться розрахунок сил та засобів, що здійснюється на основі приблизного обсягу майбутньої роботи (хто, якими силами та засобами проводить аналіз); послідовність і тривалість операцій; склад та функції учасників вивчення.

Якщо для проведення аналізу розробляються додаткові документи (анкети, опитувальні листи тощо), вони обов'язково перевіряються. Для цього може бути проведене експериментальне випробування, під час якого уточнюється та удосконалюється обрана методика збирання та аналізу інформації.

Збирання інформації для проведення аналітичної роботи здійснюється із застосуванням основних методів: вивчення документів, опитування, спостереження, експерименту. Розглянемо ці методи детальніше [130].

1. Вивчення документів — підбір і аналіз текстів з тематики дослідження, вивчення нормативних актів, звітної документації, довідок, поточного листування, матеріалів конкретних справ, заяв, пропозицій громадян, публікацій у пресі.
2. Опитування проводиться, як правило, у вигляді анкетування та інтерв'ювання.

Анкетування дає змогу охопити більшу кількість одиниць інформації та об'єктивно її вибрати із застосуванням методів математичної статистики.

Інтерв'ювання передбачає вивчення меншої кількості одиниць спостереження. Існує два основних види інтерв'ю: вільне (неформалізоване) і стандартизоване (формалізоване) опитування. Перше з них

припускає зміну кількості та змісту запитань залежно від конкретної ситуації; друге чітко обмежене сформульованими запитаннями.

Спостереження використовується практично у кожному аналізі шляхом ознайомлення зі станом справ на місцях, вивчення оперативної обстановки, узагальнення досвіду роботи та виконання інших завдань. Часто здійснюється методом вибіркового обстеження досліджуваної сукупності об'єктів. У цьому разі особливого значення набуває правильне визначення репрезентативного обсягу вибірки, тобто кількості об'єктів, що підлягають вивченню з метою забезпечення певного рівня достовірності із заданою ймовірністю. Однак сама кількість об'єктів не гарантує репрезентативності, якщо вибірка не буде за структурою представляти модель генеральної сукупності.

За результатами аналізу зібраної інформації, як правило, складається узагальнюючий документ, в якому формулюються висновки. Проте, використовувати отриману інформацію без попередньої перевірки на практиці ризиковано.

Об'єктивних кількісних показників оцінки аналітичної роботи не існує. Показником її ефективності є підготовка професійно компетентних, законних та актуальних управлінських рішень, спрямованих на усунення помилок, недоробок, розв'язання суттєвих проблем, підвищення результативності дій податкових органів.

Основним результатом аналітичної роботи є підготовка комплексних досліджень діяльності податкових органів у межах їхньої компетенції. До підготовки залучаються практично всі підрозділи Міністерства доходів і зборів та інших державних органів у межах їхньої компетенції. За своїм змістом аналітичний документ може мати такі розділи.

## **1. Статистика суб'єктів підприємницької діяльності, з них — платників податків.**

**2. Надходження податків і зборів:**

- обсяги (загальні, з них до державного та місцевих бюджетів), структура, динаміка, тенденції;
- втрати бюджету за отриманими платниками пільгами в оподаткуванні (загальна кількість платників, сума отриманих пільг, структура податкових пільг (у платежах за землю, податку з власників транспортних засобів, місцевих податках, податку на прибуток, ПДВ тощо), динаміка, питома вага окремих пільг у загальній кількості;
- співвідношення податкових надходжень і втрат на їх отримання.

**3. Заборгованість за платежами до бюджету:**

- загальна сума податкового боргу;
- структура та динаміка податкового боргу за видами платежів та адміністративними одиницями;
- стан погашення податкового боргу в цілому, у тому числі за рахунок заліків;
- причини утворення податкового боргу.

**4. Заходи податкових органів щодо стягнення несплачених своєчасно платежів (стягнуто безспірно з платника, списано податкового боргу, несплаченого банкрутом за вироком суду, передано справи арбітражним судам, надходження коштів за рахунок продажу майна банкрутів) та вилучення готівки у боржників.****5. Контрольна робота податкових органів:**

- обсяг комплексних перевірок підприємств, установ та організацій, у тому числі з виявленими порушеннями податкового законодавства;
- обсяг тематичних перевірок, у тому числі з виявленими порушеннями законодавства;
- обсяг перевірок фізичних осіб — підприємців;

- обсяг та структура донарахувань за результатами контрольних заходів;
- обсяг застосування фінансових санкцій (пені, штрафи): нараховано, у тому числі із загального обсягу тих, які фактично надійшли до бюджету;
- обсяг донарахувань на одного спеціаліста;
- питома вага донарахувань у фактичному надходженні коштів до бюджету.

**6. Розгляд податковими органами скарг, звернень, апеляцій платників податків:**

- обсяг скарг та апеляцій, де оскаржені рішення контролюючих органів про зупинення операцій на рахунках, про стягнення не внесених у строк платежів, про штрафні санкції, постанови про накладення адміністративних стягнень, конфіскацію товарів тощо;
- обсяг рішень, скасованих у результаті розгляду скарг та апеляцій, їхня питома вага у загальному обсязі;
- кількість зареєстрованих та ліквідованих свідоцтв фізичних осіб-платників ПДВ;
- кількість присвоєних ідентифікаційних номерів.

Крім того, підрозділи контролюючих органів з питань оподаткування можуть здійснювати підготовку таких аналітичних документів:

- довідок про виконання конкретних завдань (у встановлені терміни або щодня, щотижня, щодаки, щомісяця тощо) та про надзвичайні події;
- прогнозів результатів діяльності, зокрема надходжень станом на певну дату;
- довідок про стан роботи конкретних управлінь, відділів, служб або за встановленим напрямом діяльності (організаційна, кадрова, фінансова діяльність тощо);

- довідок про стан відомчого контролю;
- довідок про стан взаємодії з іншими службами та правоохоронними органами.

У процесі реформування податкових органів України особливо актуальним є питання формування та посилення їхнього організаційного, аналітичного, інформаційного потенціалу.

Останнім часом податкові органи здійснюють роботи в рамках проекту «Модернізація державної податкової служби України» [52], який є складовою реформування системи оподаткування. Результатом комплексного впровадження Програми модернізації державної податкової служби України має стати трансформація моделі податкової служби в податкову службу нового зразка, що передбачає кардинальну зміну її філософії: перебудову з фіскальної на стимулюючу до добровільної сплати податків. Основними напрямками та завданнями запропонованої програми є:

1. Забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків та забезпечення повного, своєчасного надходження законодавчо встановлених в Україні податків та зборів (обов'язкових платежів).
2. Забезпечення прозорості, компетентності, передбачуваності та неупередженості діяльності податкової служби.
3. Створення високопрофесійної, інформаційно розвинутої державної податкової служби в Україні шляхом розроблення та впровадження програми розвитку інформаційної інфраструктури.

У рамках здійснення Програми модернізації податкової служби передбачено розвиток інформаційних технологій, зокрема в частині підвищення ефективності прогнозно-аналітичної роботи планується реалізація таких заходів:

- розширення її напрямів для оперативного виявлення проблем з

виконання доведених показників доходів і своєчасного реагування на них, а також використання модельного апарату з визначення впливу зміни макроекономічних показників на рівень податкових надходжень;

- проведення кластерного аналізу та моніторингу основних сегментів економіки для аналізу розрахунків з бюджетом по секторах економіки та великих платниках податків, упровадження нових сервісів їх обслуговування;
- запровадження нового напрямку роботи — податкової діагностики як системи дій, що ґрунтується на аналізі поточної ситуації та виявленні причинно-наслідкових зв'язків, пов'язаної з прогнозуванням майбутнього стану досліджуваного об'єкта, що передбачає синтез отриманої інформації. Таке всебічне діагностування стане основою для подальшого прийняття управлінських рішень.

Разом з тим одним із важливих заходів у межах Програми модернізації державної податкової служби України є реалізація проекту «Розробка та впровадження модельного апарату по визначенню впливу макроекономічних показників на рівень податкових надходжень», що дасть змогу при прогнозних розрахунках урахувувати особливості розвитку секторів економіки країни і макроекономічних показників.

Цілями розробки системи моделювання є:

- забезпечення податкових органів сучасними розвинутими інструментами моделювання та прогнозування;
- покращання якості прогнозування податкових доходів, яке буде враховувати зміни в макроекономічних показниках та податковій політиці;
- покращання якості оцінювання впливу оподаткування на макроекономічні змінні.

Подальше використання сучасних інформаційних технологій у прогнозно-аналітичній роботі податкових органів сприятиме:

- посиленню взаємодії з органами виконавчої влади щодо обміну відомчою інформацією, яка використовується у модельних розрахунках;
- розвитку форм навчання та підвищення кваліфікації працівників податкових органів щодо оволодіння методами роботи з розробленим програмними продуктами та економіко-математичними моделями;
- переорієнтації кваліфікаційних вимог при працевлаштуванні персоналу в податкових органах на користь фахівців у сфері економіко-математичного моделювання та застосування інформаційних технологій.

Нині опрацьовується стратегія на 2013–2018 роки, розробляється тактика її реалізації на 2013 р. Акценти у роботі податківців зміщуються у бік запровадження сучасних технологій оброблення інформації.

Одним з завдань Міністерства доходів та зборів є прогнозування, аналіз, облік та звітування щодо стану та обсягів податкових надходжень. В рамках даного завдання аналізується стан виконання показників розрахункової бази, розглядаються проблемні питання регіонів під час їх виконання та визначаються шляхи вирішення цих питань.

Прогнозування надходжень до бюджету — один із шляхів передбачення їх обсягу та важливий інструмент для забезпечення стабільних і ритмічних надходжень до бюджетів усіх рівнів, гарантії своєчасного фінансування видатків.

Прогнозування податкових надходжень із застосуванням сучасних економіко-математичних моделей можна віднести до внутрішніх процесів організації Міністерства доходів і зборів, рівень вико-

нання яких безпосередньо впливає на найголовніший показник діяльності контролюючого органу — наповнення бюджету.

Протягом 2011–2013 рр. здійснювалося впровадження сучасних інформаційних технологій у практичну прогнозно-аналітичну діяльність податкової служби, зокрема проекту «Розробка модельного апарату по визначенню впливу макроекономічних показників на рівень податкових надходжень», розробленого іноземним підрядником у рамках проекту «Модернізація державної податкової служби-1», профінансованого Світовим банком.

Вивчення наукових здобутків та практичних напрацювань у сфері прогнозування надходжень до бюджету засвідчило, що теоретичний економіко-математичний та методологічний інструментарій у цій сфері достатньо відпрацьований.

З метою практичного застосування теоретичного потенціалу було проведено відповідну роботу щодо особливостей функціонування економіко-математичних моделей. Наразі ця розробка використовується у поточній роботі:

- розраховані та направлені Міністерству фінансів України для розгляду прогнози надходжень основних податків на 2013 рік;
- започатковано щоквартальне формування аналітичного бюлетеня «Квартальні передбачення», в якому наводяться результати розрахунків прогнозу основних макроекономічних показників розвитку держави та основних податків на наступні квартали року.

Важливі питання потребують ґрунтовного підходу. Тому підвищенню якісного рівня прогнозування приділяється значна увага — як з погляду забезпечення сучасною технікою, так і з позиції наявності кваліфікованого персоналу, спроможного працювати з неспецифічним та нестандартним програмним забезпеченням.

У рамках цього дослідження буде надано авторську аналітичну



оцінку ефективності податкового адміністрування за основними напрямками діяльності із застосуванням апарату економіко-математичного моделювання — побудовано регресійну модель ефективності податкового адміністрування.

## 4.2 Результативність та ефективність роз'яснювальної роботи

Основною метою масово-роз'яснювальної роботи, що проводиться податковими органами, є створення ефективних механізмів партнерства з громадськими інституціями, забезпечення участі громадськості у формуванні та реалізації державної політики, вдосконалення взаємовідносин платників податків і податківців, запобігання порушенням податкового законодавства, забезпечення повноти і своєчасності сплати податків до бюджетів усіх рівнів, проведення відкритої, прозорої для суспільства податкової політики.

У межах проведення масово-роз'яснювальної роботи податкові органи планують надання певного переліку послуг платникам податків, зокрема:

- податкові консультації за зверненням платників податків;
- надання відповідей на письмові запити;
- надання інформації щодо виконання планів, пов'язаних з основними питаннями економічної та контрольної роботи податкових органів (у тому числі в мережі Інтернет);
- проведення семінарів, практикумів (тренінгів) для платників податків з питань застосування норм податкового законодавства;
- організація зв'язку з платниками податків.

Проаналізуємо кожний з наведених напрямів масово-роз'яснювальної роботи ДПС України за 2005–2011 рр.

Податкова консультація надається за зверненням платників податків і являє собою допомогу контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган.

За зверненням платників податків контролюючі органи надають безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення контролюючим органом.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися винятково платником податків, якому надано таку консультацію.

Узагальнююча письмова податкова консультація — оприлюднення позиції контролюючого органу, що склалася за результатами узагальнення податкових консультацій, наданих платникам податків.

За вибором платника податків консультація надається в усній, письмовій або електронній формі.

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.

Платник податків може оскаржити до суду як правовий акт індивідуальної дії податкову консультацію контролюючого органу, викладену в письмовій або електронній формі, яка, на думку такого платника податків, суперечить нормам або змісту відповідного податку чи збору.

Визнання судом такої податкової консультації недійсною є підста-

вою для надання нової податкової консультації з урахуванням висновків суду [95].

Проведення індивідуальної роз'яснювальної роботи з платниками податків є важливим напрямом діяльності підрозділів масово-роз'яснювальної роботи та звернень громадян Міністерства доходів і зборів.

Аналіз динаміки структури наданих податкових консультацій наведено у табл. 4.1 та на рис. 4.1.

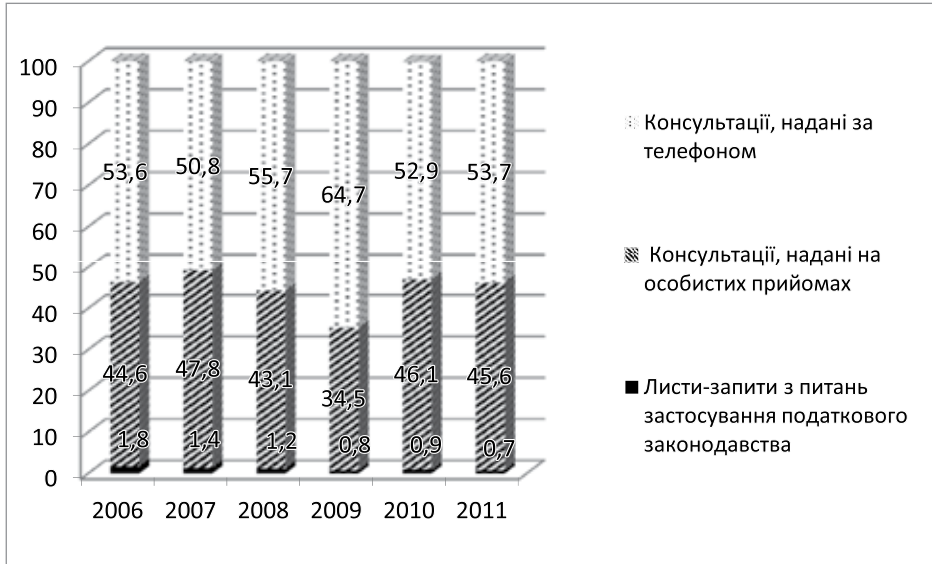
Таблиця 4.1

**Аналіз динаміки структури  
наданих податкових консультацій податковими органами**

Показник / рік	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Надано письмових та усних податкових консультацій — всього, тис. од.	1400,0	1300,0	1400,0	1752,9	1304,0	1386,0	2200,0
з них:							
листів-запитів з питань застосування податкового законодавства	25,4	18,4	16,9	13,8	12,4	10,0	32,9
% до загальної кількості наданих письмових та усних податкових консультацій	1,8	1,4	1,2	0,8	0,9	0,7	1,5
на особистих прийомах;	624,2	621,7	603,6	604,8	601,3	631,6	1060,0
% до загальної кількості наданих письмових та усних податкових консультацій	44,6	47,8	43,1	34,5	46,1	45,6	48,2
за телефоном	763,0	697,2	816,4	752,9	689,9	745,0	1100,0
% до загальної кількості наданих письмових та усних податкових консультацій	53,6	50,8	55,7	64,7	52,9	53,7	53,6

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.

Як бачимо, найбільшу кількість консультацій впродовж аналізованого періоду часу податкові органи надали на особистих прийомах громадян та за телефоном. Так, на першому місці за кількістю — податкові консультації, надані за телефоном, їхня питома вага у загальній кількості наданих усних та письмових податкових консультацій становить більш ніж 50 % за 2005–2011 рр., у 2008 р. зафіксовано найбільше значення — 64,7 %, найменше — у 2006 р. — 50,8 %; питома вага наданих консультацій на особистих прийомах становить від 34,5 % (2009 р.) до 48,2 % (2011 р.) загальної кількості наданих письмових та усних податкових консультацій у відповідний період часу, решту становлять відповіді на листи — запити з питань застосування податкового законодавства, їх динаміка була спадною з 2006–2010 рр., кількісне зменшення становило 15,4 тис. од., зменшилася й їхня питома вага у загальній кількості наданих усних та письмових податкових консультацій у відповідні періоди на 1,1 %. Проте у 2011 р. їх кількість порівняно з попереднім роком зросла більш ніж утричі — на 22,9 тис. од., питома вага в загальній кількості наданих усних та письмових податкових консультацій у 2011 р. становила 1,5 %, що на 0,8 % більше порівняно відповідним періодом минулого року.



**Рис. 4.1. Динаміка структури наданих консультацій податковими органами (у % до загальної кількості наданих усних та письмових податкових консультацій).**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Щодо тематики запитань, то протягом аналізованого періоду часу найчастіше платники податків зверталися за консультаціями з питань податку на доходи фізичних осіб, ПДВ, податку на прибуток підприємств, місцевих податків і зборів, ресурсних платежів, акцизного податку (збору), застосування фінансових санкцій та з інших питань (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

**Тематика питань, з яких платники зверталися  
за консультаціями до податкових органів**

Показник / рік	2009		2010		2011	
	Кількість наданих консультацій, тис. од.	% загальної кількості наданих консультацій	Кількість наданих консультацій, тис. од.	% загальної кількості наданих консультацій	Кількість наданих консультацій, тис. од.	% загальної кількості наданих консультацій
Податок на доходи фізичних осіб	430,6	33,0	456,1	33,0	820,8	38,0
ПДВ	261,9	20,0	249,5	18,0	360,2	16,0
Податок на прибуток	173,7	13,0	165,7	12,0	313,9	14,0
Акцизний податок (збір)	6,3	0,2	9,7	1,0	8,8	0,4
Ресурсні платежі	75,8	6,0	40,5	9,0	98,8	5,0
Місцеві податки і збори	93,3	7,0	126,6	9,0	170,9	8,0
Застосування фінансових санкцій	32,8	3,0	77,2	3,0	56,6	3,0
Інші питання	229,0	18,0	261,4	19,0	359,5	16,0

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Як свідчать результати аналізу, з 2009 по 2011 р. кількість наданих консультацій з податку на доходи фізичних осіб зросла майже удвічі, кількісний приріст становив 390,2 тис. од. Крім того зросла їхня питома вага у загальній кількості наданих консультацій у відповідний період — у 2011 р. порівняно з 2010 р. на 5%. Друге місце за кількістю наданих консультацій за аналізований період часу посідає податок на додану вартість — у 2011 р. порівняно з попереднім роком надано на 110,7 тис. консультацій більше; частка кон-

сультацій, наданих з питань з податку на прибуток підприємств, суттєво не змінювалася, коливаючись у межах 12–14 % загальної кількості наданих консультацій у відповідний період. Кількість порушених питань зі справляння ресурсних платежів, місцевих податків і зборів, які отримали роз'яснення у наданих консультаціях податковими органами, зросла з 2009–2011 рр. на 58,3 тис. од. та 77,6 тис. од. відповідно, хоча у загальній кількості наданих консультацій їх частка скоротилася у 2011 р. порівняно з попереднім роком на 4 % і 3 % відповідно. Стосовно наданих консультацій з акцизного податку (збору) спостерігається кількісне зниження на 0,9 тис. од, але зросла їх частка у загальній кількості наданих консультацій у 2011 р. порівняно з 2010 р. на 0,3 %. Позитивною динамікою характеризується кількість наданих консультацій з інших питань оподаткування, збільшення яких з 2009–2011 рр. становило 130,5 тис. од. (+ 57,0 %).

Для забезпечення кваліфікованого, неупередженого, об'єктивного і своєчасного розгляду звернень громадян, а також постійного контролю за організацією та роботою зі зверненнями громадян Міністерство доходів і зборів України систематично здійснює заходи організаційного, комунікативного, інформаційно-аналітичного характеру, спрямовані на удосконалення цієї роботи.

Усі звернення громадян, що надходять до податкових органів, класифікуються за формою, за змістом, залежно від кількісного складу громадян, за специфічними ознаками.

Звернення громадян, що надходять до податкових органів, за формою можуть бути усними або письмовими.

Письмове звернення — це пропозиція (зауваження), заява (клопотання) чи скарга громадян, викладена в письмовій формі та надіслана поштою чи передана громадянином особисто (або через упов-

новажену ним особу, якщо ці повноваження оформлені відповідно до законодавства) до податкового органу.

Усне звернення — це пропозиція (зауваження), заява (клопотання) чи скарга громадян, викладена в усній формі та записана посадовою особою органу ДПС під час особистого прийому.

За змістом звернення можуть надходити до податкових органів у вигляді пропозицій, заяв, скарг, інформаційних запитів.

Пропозиція — звернення громадян, що містить пораду, рекомендацію щодо діяльності органів Міністерства доходів і зборів, інших органів державної влади і місцевого самоврядування, депутатів усіх рівнів, посадових осіб, а також щодо врегулювання суспільних відносин і умов життя громадян, удосконалення правових засад державного й громадського життя, соціально-культурної та інших сфер діяльності держави і суспільства.

Заява — звернення громадян з проханням про сприяння реалізації закріплених Конституцією та законодавством їхніх прав та інтересів або повідомлення про порушення законодавства чи недоліки в діяльності податкових органів, інших органів державної влади чи місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, народних депутатів України, депутатів місцевих рад, посадових осіб, а також висловлення думки щодо поліпшення їхньої діяльності.

Скарга — звернення громадян з вимогою про поновлення їхніх прав і захист законних інтересів, порушених діями (бездіяльністю), рішеннями податкових органів, інших органів державної влади чи місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, об'єднань громадян, посадових осіб.

Аналіз динаміки та структури звернень громадян до податкових органів наведено у табл. 4.3.



Таблиця 4.3

**Динаміка зміни кількості звернень громадян до податкових органів**

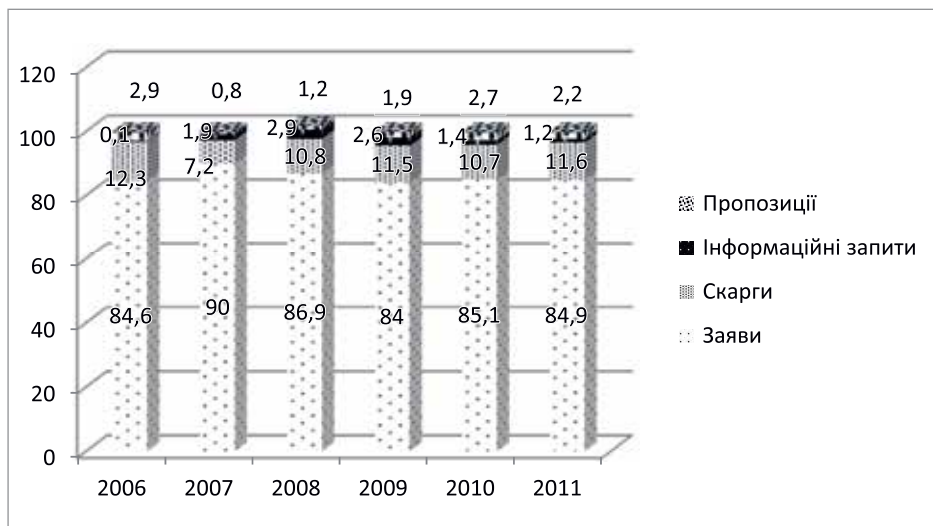
Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Надійшло письмових звернень громадян — всього, од.	6052	6685	5166	5482	7294	9261
з них:						
заяви;	5123	6016	4488	4603	6212	7868
питома вага в загальній кількості письмових звернень громадян, %	84,6	90,0	86,9	84,0	85,1	84,9
скарги;	747	485	560	630	780	1076
питома вага в загальній кількості письмових звернень громадян, %	12,3	7,2	10,8	11,5	10,7	11,6
інформаційні запити;	-	131	148	144	105	112
питома вага в загальній кількості письмових звернень громадян, %	-	1,9	2,9	2,6	1,4	1,2
пропозиції	182	52	65	105	197	205
питома вага в загальній кількості письмових звернень громадян, %	3,0	0,8	1,2	1,9	2,7	2,2

(-) — відповідні статистичні дані відсутні

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.

Дані таблиці свідчать, що за 2006–2011 рр. найбільшу частку у загальній кількості письмових звернень громадян становлять заяви — від 80–90 %, причому спостерігається зростання їх кількості — у 2011 р. відповідно до 2008 р. — на 3380 од., або на 75,3 %. Також динаміка до зростання мають звернення громадян у вигляді скарг, кількість яких зросла з 2007–2011 рр. у 2,2 раза (на 591 од.), що свідчить про збільшення кількості випадків порушення прав та інтересів податкоплатників, а це є негативним аспектом у роботі відповідних підрозділів податкової служби й знижує рівень ефективності податкового адміністрування в цілому [131].

Динаміка структури звернень громадян до податкових органів зображена на рис. 4.2.



**Рис. 4.2.** Динаміка структури звернень громадян до податкових органів, %  
Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.

Серед звернень громадян, що подаються до податкових органів, за специфічними ознаками розрізняють первинні, анонімні, повторні і дублетні звернення.

Первинне звернення — звернення громадянина, викладене в письмовій формі та надіслане поштою чи передане ним особисто (або через уповноважену ним особу, якщо ці повноваження оформлені відповідно до законодавства) до податкового органу вперше з відповідного питання.

Анонімне звернення — це письмове звернення без зазначення місця проживання заявника (заявників), яке не підписане автором (авторами), а також з якого неможливо встановити авторство.

Повторними вважаються звернення, у яких: оскаржується рішення, прийняте за попереднім зверненням, що надійшло до податково-

го органу; повідомляється про несвоєчасний розгляд попереднього звернення, якщо з часу надходження останнього минув установлений законодавством термін розгляду і відповідь громадянину не надавалась; не вирішено по суті або вирішено не в повному обсязі питання, порушене в першому зверненні; звертається увага на інші недоліки, допущені при вирішенні питання, порушеного в попередньому зверненні; звернення від одного і того самого громадянина з одного і того самого питання, якщо перше вирішено по суті.

Дублетні звернення — це письмові звернення одного і того ж громадянина (громадян) з одного і того самого питання, надіслані різним адресатам та направлені ними за належністю на розгляд до податкового органу.

Динаміка кількості звернень громадян до податкових органів за специфічною ознакою наведена у табл. 4.4 та на рис. 4.3.

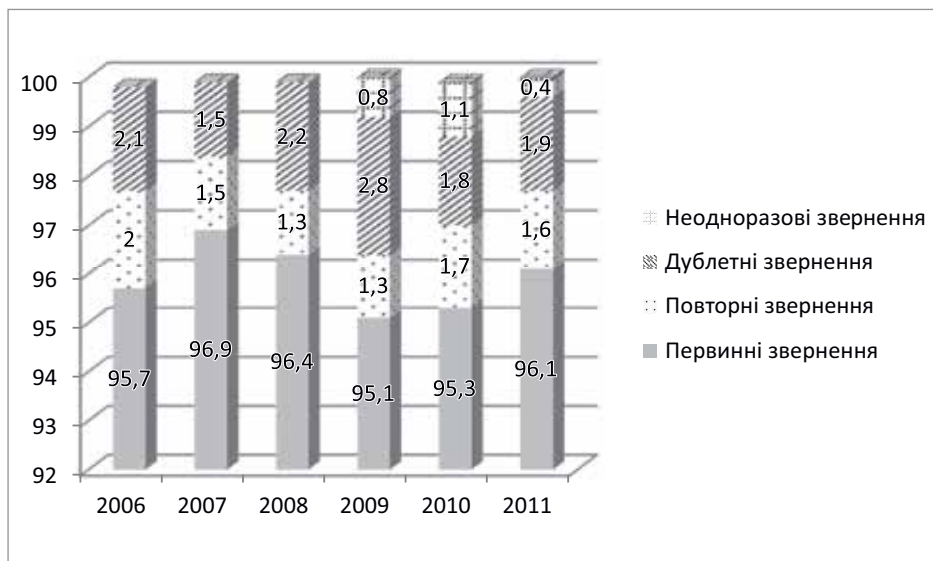
Таблиця 4.4

**Динаміка кількості звернень громадян  
до податкових органів за специфічною ознакою**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Усього звернень, од.	6052	6685	5166	5482	7294	9261
з них:						
первинні	5797	6484	4980	5207	6955	8891
<i>% до загальної кількості звернень</i>	95,7	96,9	96,4	93,3	95,3	96,1
повторні	124	97	70	75	125	148
<i>% до загальної кількості звернень</i>	2,0	1,5	1,3	1,3	1,7	1,6
дублетні	131	104	116	153	137	175
<i>% до загальної кількості звернень</i>	2,1	1,5	2,2	2,8	1,8	1,9
неодноразові	-	-	-	47	77	37
<i>% до загальної кількості звернень</i>	-	-	-	0,8	1,1	0,4

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.

Як свідчать дані табл. 4.4, впродовж аналізованого періоду часу найбільшу частку (до 97 %) у загальній кількості звернень громадян до податкових органів становлять первинні звернення, їх кількість з 2008 по 2011р. зростає на 3911 од., або на 78,5 %. Повторні і дублетні звернення охоплюють 1,5 % — 3 % у загальній кількості звернень, починаючи з 2008 р. їх кількість стійко зростає, становлячи приріст у 2011 р. 110 % і 50,8 % відповідно. Неодноразові звернення скоротилися у 2011 р. проти 2010 р. на 52 %, їх частка є незначною у загальній кількості звернень, у 2011 р. — 0,4 % проти 1,1 % у 2010 р.



**Рис. 4.3. Динаміка кількості звернень громадян до податкових органів за специфічною ознакою (% до загальної кількості звернень)**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

За джерелами звернень, що надходять до податкових органів, розрізняють звернення безпосередньо від громадян, через органи державної влади вищого рівня (Адміністрація Президента України, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада України), через міністерства,

правоохоронні органи, через депутатів різних рівнів, інші організації та установи, через уповноважену особу, на особистому прийомі, через засоби масової інформації та ін. (табл. 4.5, рис. 4.4).

Таблиця 4.5

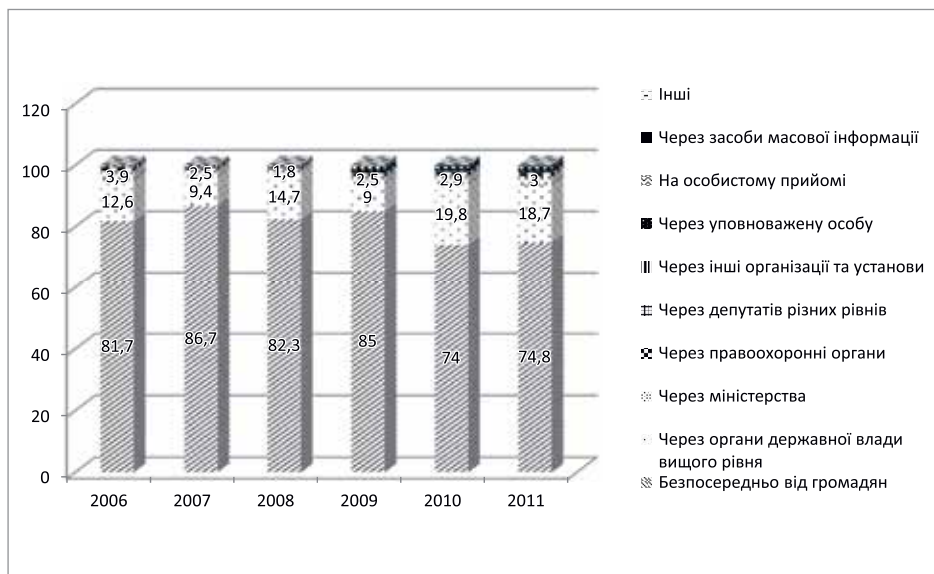
**Динаміка структури звернень громадян  
до податкових органів за джерелом звернення**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Усього звернень, од.	6052	6685	5166	5482	7294	9261
з них:						
безпосередньо від громадян	4948	5791	4331	4661	5396	6927
<i>% до загальної кількості звернень</i>	81,7	86,7	82,3	85,0	74,0	74,8
через органи державної влади вищого рівня	761	631	776	490	1447	1732
<i>% до загальної кількості звернень</i>	12,6	9,4	14,7	9,0	19,8	18,7
через міністерства	236	166	94	137	213	277
<i>% до загальної кількості звернень</i>	3,9	2,5	1,8	2,5	2,9	3,0
правоохоронні органи	80	54	29	55	89	111
<i>% до загальної кількості звернень</i>	1,3	0,8	0,6	1,0	1,2	1,2
через депутатів різних рівнів	-	-	-	66	77	101
<i>% до загальної кількості звернень</i>	-	-	-	1,2	1,1	1,1
інші організації та установи	27	37	29	46	36	55
<i>% до загальної кількості звернень</i>	0,5	0,5	0,6	0,8	0,5	0,6
через уповноважену особу				8	17	18
<i>% до загальної кількості звернень</i>				0,15	0,2	0,2
на особистому прийомі				13	6	14
<i>% до загальної кількості звернень</i>				0,24	0,1	0,15
через засоби масової інформації				4	6	18
<i>% до загальної кількості звернень</i>				0,07	0,1	0,2
Інші				2	4	6
<i>% до загальної кількості звернень</i>				0,04	0,05	0,07

(-) — відповідні статистичні дані відсутні

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.

Найбільше звернень до податкових органів надходить безпосередньо від громадян, їх частка у загальній кількості становить від 74% у 2010 р. проти 86,7% у 2007 р., у 2011 р.— 74,8%; друге місце посідає кількість звернень через органи державної влади вищого рівня, їх частка коливається від 9 до 20% у загальній кількості, звернення через міністерства становлять 2–4%, через правоохоронні органи — 0,6–1,3%, через депутатів різних рівнів — близько 1,2%, через інші організації та установи, через уповноважену особу, на особистому прийомі, через засоби масової інформації та інші джерела становлять менше 1% загальної кількості звернень до податкових органів упродовж аналізованого періоду часу.



**Рис. 4.4. Динаміка структури звернень громадян до податкових органів за джерелом звернення (% до загальної кількості звернень)**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Результативність розгляду звернень громадян до податкових органів та її динаміку наведено у табл. 4.6 та на рис. 4.5.

Таблиця 4.6

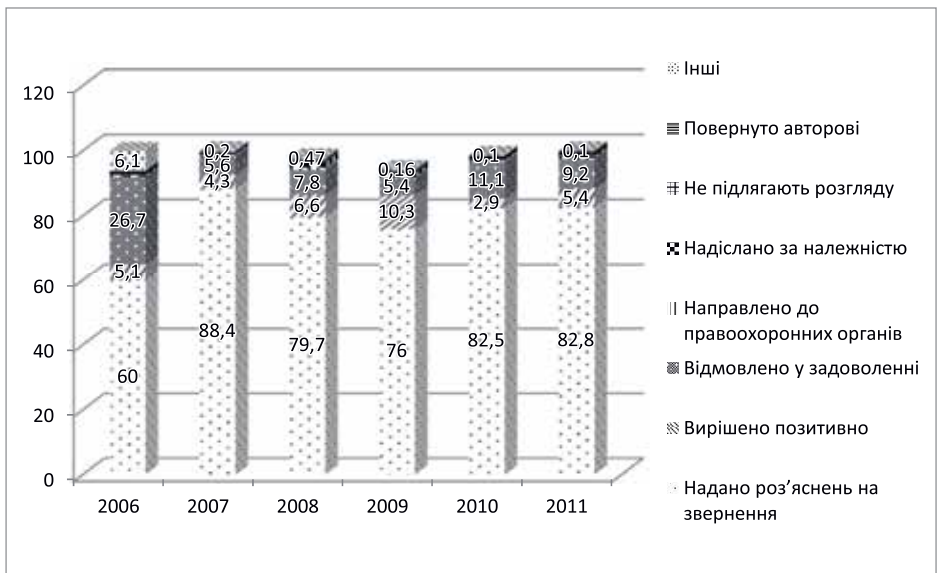
**Динаміка результативності розгляду звернень громадян  
податковими органами**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Надано роз'яснень на звернення, од.	3516	5819	4196	4156	6018	7668
<i>% до загальної кількості розглянутих звернень</i>	60,0	88,4	79,7	76,0	82,5	82,8
Вирішено позитивно, од.	304	284	347	567	210	498
<i>% до загальної кількості розглянутих звернень</i>	5,1	4,3	6,6	10,3	2,9	5,4
Відмовлено у задоволенні, од.	1567	366	413	299	806	852
<i>% до загальної кількості розглянутих звернень</i>	26,7	5,6	7,8	5,4	11,1	9,2
Направлено до правоохоронних органів, од.	5	19	35	10	32	37
<i>% до загальної кількості розглянутих звернень</i>	0,1	0,3	0,7	0,2	0,4	0,4
Надіслано за належністю, од.	49	34	102	74	38	74
<i>% до загальної кількості розглянутих звернень</i>	0,8	0,5	1,9	1,3	0,5	0,8
Не підлягають розгляду, од.	60	31	26	32	74	101
<i>% до загальної кількості розглянутих звернень</i>	1,0	0,47	0,5	0,6	1,0	1,1
Повернуто авторові, од.	11	16	13	18	4	18
<i>% до загальної кількості розглянутих звернень</i>	0,1	0,24	0,24	0,3	0,1	0,2
Інші, од.	359	15	25	9	6	9
<i>% до загальної кількості розглянутих звернень</i>	6,1	0,2	0,47	0,16	0,1	0,1

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Підсумки аналізу свідчать, що протягом аналізованого періоду результативність розгляду звернень громадян податковими органами невинно зростає. Так, у 2011 р. на 82,8% звернень надано відповідні роз'яснення, їх кількість становить 7668 од. у 2011 р. проти 3516 од. у 2006 р., тобто їх частка у загальній кількості розглянутих звернень у відповідний період часу зросла на 28,8%. Позитивне рішення

у 2011 р. отримали 5,4% звернень, максимальна кількість таких рішень — 567 од. була прийнята у 2009 р., що становило 10,3% загальної кількості розглянутих звернень у цей період, мінімальна — 210 од. у 2010 р.— 2,9% загальної кількості розглянутих звернень. Значно більшу частку у загальній кількості розглянутих звернень порівняно зі зверненнями, які вирішені позитивно, становлять звернення, по яких відмовлено у задоволенні. Так, у 2009 р. порівняно з 2006 р. вона зменшилася на 21,3%, у 2010 р. зросла на 5,7% порівняно з минулим роком, а у 2011 р. становила 9,2% проти 11,1% у 2010 р., скоротившись майже на 2% у загальній кількості розглянутих звернень відповідного періоду. Звернення, направлені податковими органами до правоохоронних органів, надіслані за належністю, що не підлягають розгляду, повернуті авторові, та інші в середньому за аналізований період не перевищують 1,0% у загальній кількості розглянутих звернень.



**Рис. 4.5. Динаміка результативності розгляду звернень громадян податковими органами (% до загальної кількості розглянутих звернень)**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*



Результати проведеного аналізу тематики питань, що порушувалися громадянами у зверненнях до органів ДПС України протягом аналізованого періоду, свідчать, що основними є питання, пов'язані з ідентифікаційними номерами фізичних осіб — платників податків, з адміністрування та повернення ПДВ, податку на доходи фізичних осіб, контрольно-перевірочної роботи, оподаткування доходів від підприємницької діяльності, інші (табл. 4.7, рис. 4.6).

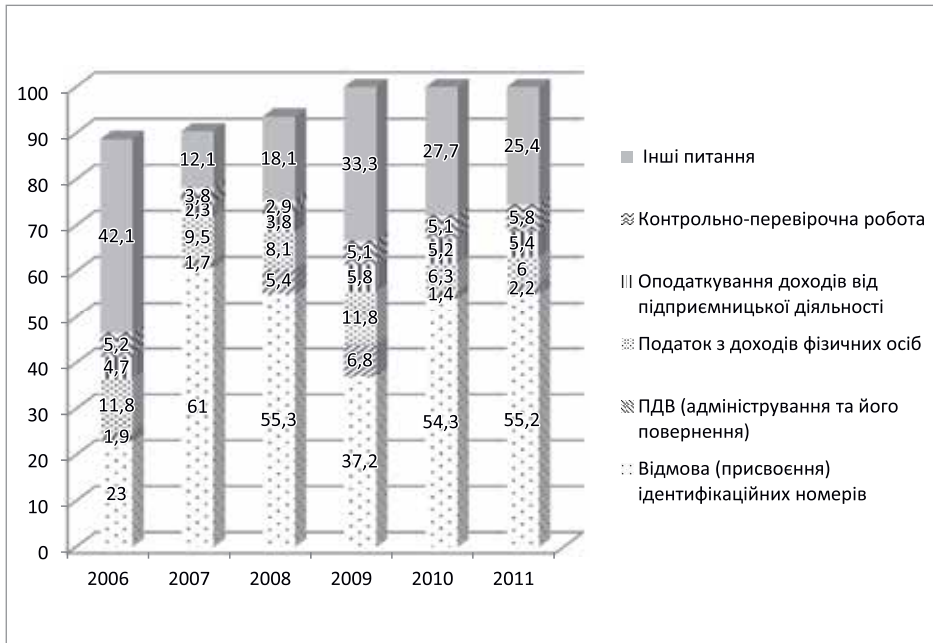
Таблиця 4.7

**Динаміка кількості звернень громадян  
до податкових органів за тематикою порушених питань**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Відмова (присвоєння) ідентифікаційних номерів фізичних осіб — платників податків, од.	1223	3778	2600	2037	3961	5112
<i>% до загальної кількості звернень</i>	23,0	61,0	55,3	37,2	54,3	55,2
ПДВ (адміністрування та його повернення)	104	108	253	376	104	203
<i>% до загальної кількості звернень</i>	1,9	1,7	5,4	6,8	1,4	2,2
Податок на доходи фізичних осіб	627	587	383	645	463	556
<i>% до загальної кількості звернень</i>	11,8	9,5	8,1	11,8	6,3	6,0
Оподаткування доходів від підприємницької діяльності	253	144	181	318	378	497
<i>% до загальної кількості звернень</i>	4,7	2,3	3,8	5,8	5,2	5,4
Контрольно-перевірочна робота	279	233	135	281	373	537
<i>% до загальної кількості звернень</i>	5,2	3,8	2,9	5,1	5,1	5,8
Інші питання	2241	753	850	1825	2020	2352
<i>% до загальної кількості звернень</i>	42,1	12,1	18,1	33,3	27,7	25,4

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.

Як свідчать результати аналізу, 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 (2007–2008 рр., 2010–2011 рр.) вона становила більше половини усіх звернень, кількість таких звернень у 2011 р. порівняно з 2006 р. зросла на 3889 од. (у 1,7 раза). Кількість звернень, в яких порушувалися питання щодо адміністрування та повернення ПДВ, збільшилася з 2006–2009 рр. в 3,6 раза, з 104 до 376 од., у 2010 р. зазнала різкого скорочення до рівня 2006 р. (104 звернення), у 2011 р. збільшилася майже удвічі — 203 звернення. Аналогічна динаміка спостерігається й у її частці у загальній кількості звернень відповідного періоду. Протилежні тенденції відзначаються щодо звернень з порушеними в них питаннями зі справляння податку на доходи фізичних осіб: кількість звернень зменшувалася з 2006–2008 рр. — з 627 до 383 од., тобто на 244 звернення, у 2009 р. стрімко зросла, сягнувши значення у 645 звернень, проте у 2010 р. зазнала зменшення на 183 од. або 39,9% порівняно з 2009 р., у 2011 р. знову зросла на 20% порівняно з попереднім роком. Звернення, в яких порушувалися питання з оподаткування доходів від підприємницької діяльності, контрольно-перевірочної роботи, в загальній кількості звернень становлять 2–5% у відповідний період часу. Інші питання, що порушувалися у зверненнях до податкових органів, становлять доволі значну частку у різні роки: максимальна — 42,1% у 2006 р., мінімальна — 12,1% у 2007 р., у 2011 р. — 25,4%, що 2,3% менше порівняно з попереднім роком.



**Рис. 4.6. Динаміка кількості звернень громадян до податкових органів за тематикою порушених питань (% до загальної кількості звернень)**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

До регіональних податкових органів в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі надходять письмові звернення громадян, які розподіляються за ознакою надходження, за суб'єктами, за джерелом надходження тощо. Динаміку письмових звернень громадян до регіональних податкових органів в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі, їхню структуру та результати розгляду звернень наведено у табл. 4.8.

Таблиця 4.8

**Кількісні зміни показників у розрізі видів письмових звернень громадян до регіональних податкових органів в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі**

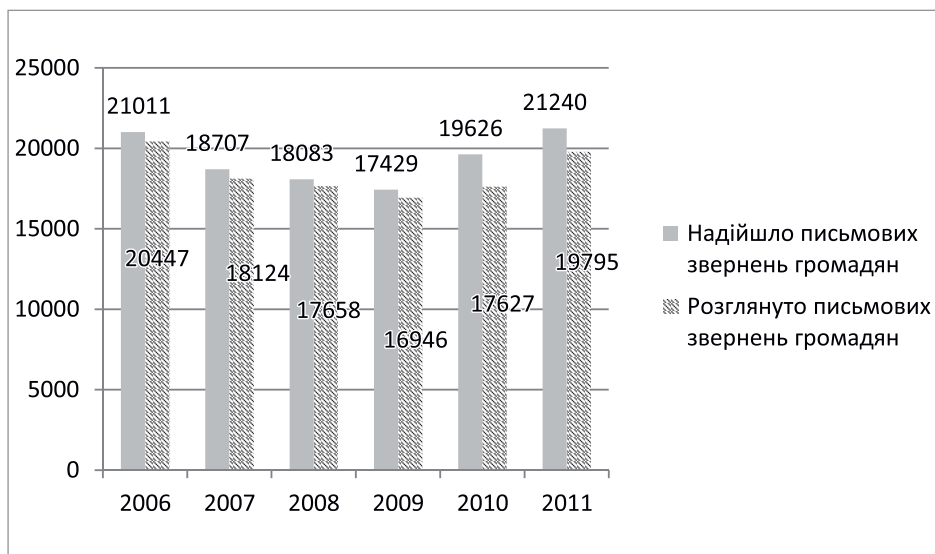
Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Надійшло письмових звернень громадян, од.	21011	18707	18083	17429	19626	21240
з них:						
заяви	19057	16839	16323	15835	18275	19880
% до загальної кількості звернень	90,7	90,0	90,0	90,8	93,2	93,6
скарги	1875	1307	1180	1131	954	892
% до загальної кількості звернень	8,9	6,9	6,7	6,5	4,8	4,2
інформаційні запити	-	524	443	420	354	361
% до загальної кількості пропозиції	-	2,9	2,5	2,4	1,8	1,7
пропозиції	79	37	137	43	43	63
% до загальної кількості	0,4	0,2	0,8	0,3	0,2	0,3
За ознакою надходження:						
первинні	-	-	-	16839	19147	20153
повторні	188	105	87	53	29	67
неодноразові	-	-	-	165	218	674
дублетні	-	-	-	240	272	346
За суб'єктами:						
індивідуальні	-	-	-	16142	18481	19649
колективні	840	743	880	899	865	1153
анонімні	-	361	350	337	389	438
Розглянуто письмових звернень громадян — всього, од.	20447	18124	17658	16946	17627	19795
% до загальної кількості звернень	97,3	96,8	97,6	97,2	89,8	93,2
з них:						
дано роз'яснення	14694	13886	13426	12110	12922	14328
вирішено позитивно	2863	2127	2168	2340	2328	2839
відмовлено у задоволенні	1164	672	653	865	810	1036
надіслано за належністю	614	586	576	607	539	614
не підлягають розгляду	415	361	350	363	437	488
направлено до правоохоронних органів	415	259	224	395	368	383
повернуто авторові	-	-	-	34	29	16
інші	282	233	261	240	194	92

(-) — відповідні статистичні дані відсутні

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.

Результати проведеного аналізу свідчать, що динаміці кількості письмових звернень громадян до регіональних податкових органів в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі властива різноспрямованість динаміки в досліджуваному періоді часу. Так, з 2006–2009 рр. їх кількість зменшилася на 3582 од., з 21011 од. у 2006 р. до 17429 од. у 2009 р., проте у 2010–2011 рр. відзначено їх кількісне збільшення на 8,2 %, у 2011 р. — 21240 од. проти 19626 од. у 2010 р. У структурі письмових звернень найбільша частка належить заявам громадян: від 90–93 % у відповідні періоди. На другому місці за питомою вагою в структурі письмових звернень — скарги громадян, у 2006–2011 рр. їхня кількість, яка надійшла до регіональних податкових органів, зменшилася з 1875 до 892 од. (на 47,5 %), що можна вважати позитивною тенденцією у роботі регіональних податкових органів. Протягом аналізованого періоду часу, за ознакою надходження, найбільшу кількість становлять первинні звернення громадян, за суб'єктами — індивідуальні звернення. Слід зазначити, що у 2006–2011 рр. спостерігається доволі високий рівень ефективності опрацювання письмових звернень громадян до регіональних податкових органів, у 2006–2009 рр. він становив 97–98 %, у 2010 р. знизився до 89,8 %, однак у 2011 р. підвищився на 3,4 % і становив 93,2 %.

Динаміку рівня ефективності розгляду письмових звернень громадян до регіональних податкових органів в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі наведено на рис. 4.7.



**Рис. 4.7. Динаміка рівня ефективності розгляду письмових звернень громадян до регіональних податкових органів в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі, од.**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

У структурі письмових звернень громадян до податкових органів особливе місце належить скаргам, за фактами перевірок яких можуть бути отримані такі результати: у разі непідтвердження фактів — відмовлено у задоволенні, вирішено позитивно, надано роз'яснення, визначено, чи підлягає скарга розгляду взагалі, надіслано за належністю, повернено авторові з відповідними роз'ясненнями та інші. Динаміку надходження скарг громадян до податкових органів, їх предметність, рівень підтвердження за фактами перевірок та результативність розгляду наведено у табл. 4.9.

Таблиця 4.9

**Динаміка надходження та результативність розгляду скарг громадян до податкових органів**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Надійшло скарг — всього, од.	747	485	560	630	780	1076
<i>% до загальної кількості звернень</i>	12,3	7,2	10,8	11,5	10,7	11,6
з них:						
на неправомірні дії працівників органів ДПС	486	346	397	434	587	818
<i>% до загальної кількості скарг</i>	65,1	71,3	70,9	69,0	75,3	76,1
на недоліки у роботі податкових органів	43	46	70	52	57	76
<i>% до загальної кількості скарг</i>	5,7	9,4	12,5	8,2	7,3	7,1
на корупційні дії працівників ОДПС	-	11	10	-	1	2
<i>% до загальної кількості скарг</i>	-	2,3	1,8	-	0,1	0,1
з інших питань	218	82	83	144	135	200
<i>% до загальної кількості скарг</i>	29,2	17,0	14,8	22,8	17,3	18,6
Розглянуто скарг — всього, од.	723	470	557	600	621	856
<i>% до загальної кількості скарг, що надійшли</i>	96,8	96,9	99,5	95,2	79,6	80,1
Відмовлено у задоволенні	400	300	360	279	445	612
<i>% до загальної кількості розглянутих скарг</i>	55,3	63,8	64,6	46,5	57,1	71,3
Надано роз'яснення	185	110	111	153	59	89
<i>% до загальної кількості розглянутих скарг</i>	25,6	23,4	19,9	25,5	7,6	10,4
Не підлягають розгляду	-	27	21	29	57	65
<i>% до загальної кількості розглянутих скарг</i>	-	5,8	3,8	4,8	7,3	7,7
Вирішено позитивно	71	32	55	74	54	78
<i>% до загальної кількості розглянутих скарг</i>	9,8	6,8	9,8	12,3	6,9	9,3

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Надіслано за належністю	67	1	4	-	3	6
% до загальної кількості розглянутих скарг	9,3	0,2	0,7	-	0,4	0,8
Повернуто авторів з відповідними роз'ясненнями	-	-	2	1	1	2
% до загальної кількості розглянутих скарг	-	-	0,3	0,2	0,1	0,2
інші	53	37	1	64	3	3
% до загальної кількості розглянутих скарг	7,3	7,8	0,2	10,7	0,4	0,3

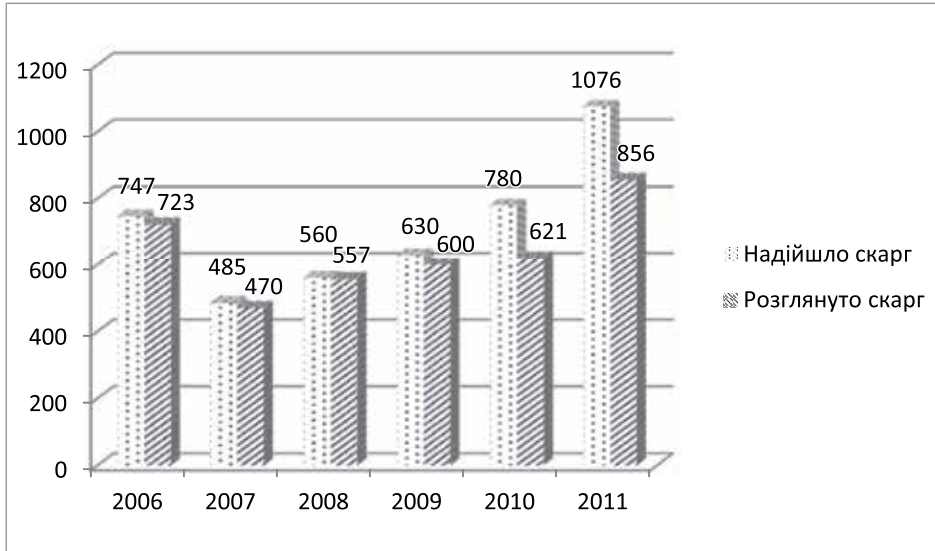
(-) — відповідні статистичні дані відсутні.

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.

Найбільшу частку у загальній кількості скарг, що надійшли до податкових органів протягом аналізованого періоду становлять скарги на неправомірні дії працівників податкових органів — 76,1 % у 2011 р. проти 75,3 % у 2010 р. Скарги на недоліки у роботі податкових органів, хоча й зростають кількісно, але зменшується їх частка у загальній кількості скарг у відповідних періодах. Так, у 2011 р. порівняно з 2009 р. вона скоротилася на 5,4 %. Слід зазначити, що у 2006 р. та 2009 р. скарги на корупційні дії працівників податкових органів не зафіксовані, проте у 2010–2011 рр. їх кількість зменшилася у 10 разів порівняно з 2007–2008 рр. При цьому рівень результативності опрацювання скарг, що надійшли до податкових органів, починаючи з 2009 р., постійно знижується, у 2009 р. — розглянуто майже 100 % скарг (99,5 %), у 2011 р. — 80,1 % (на 19,4 %).

Динаміка рівня результативності розгляду скарг, що надійшли до податкових органів, зображена на рис. 4.8.





**Рис. 4.8.** Динаміка рівня результативності розгляду скарг, що надійшли до податкових органів, од.

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Одним з напрямів масово-роз'яснювальної роботи є організація та проведення семінарів як однієї з найбільш сприйнятних та доступних форм роз'яснювальної роботи для платників податків — юридичних і фізичних осіб, кількісний аналіз якої наведено у табл. 4.10 та на рис. 4.9.

*Таблиця 4.10*

**Кількісний аналіз проведених семінарів податковими органами**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Проведено семінарів та практикумів (тренінгів) з питань оподаткування — всього, тис. од.	14,7	15,3	26,1	24,6	24,4	25,6
з них:						
загальних	2,3	2,5	4,1	3,9	4,1	4,4
тематичних	2,1	2,0	4,3	4,2	4,8	5,3

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
кущових	-	-	0,152	0,144	0,178	0,197
практикумів (тренінгів)	10,3	10,8	17,6	16,4	15,3	15,4
інтернет-семінарів	-	-	0,123	0,145	0,186	0,226
Темп зростання кількості проведених семінарів з актуальних питань оподаткування, %	+6,8	+4,0	+70,9	-5,7	-0,8	+4,9
Охоплення семінарами платників податків, % кількості зареєстрованих платників податків	79,9	70,0	90,4	78,3	85,5	88,4

(-) — відповідні статистичні дані відсутні.

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.

Аналіз динаміки проведених семінарів у 2006–2011 рр. свідчить, що підрозділи масово-роз'яснювальної роботи перевиконали встановлені показники щодо проведення семінарів і практикумів (тренінгів), необхідна кількість яких визначена наказом ДПАУ «Про затвердження Регламенту проведення роботи фахівцями органів державної податкової служби України з платниками податків щодо роз'яснення податкового законодавства та формування податкової культури населення» від 23.08.2007 № 503 [107].

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.

Динаміка кількості проведених заходів підрозділами масово-роз'яснювальної роботи наведена у табл. 4.11.

Таблиця 4.11

**Динаміка кількості проведених заходів  
підрозділами масово-роз'яснювальної роботи**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Кількість виступів на радіо, тис. од.	112,5	142,6	36,2	32,4	34,1	37,3
Кількість виступів на телебаченні	79,1	92,1	22,1	18,9	19,8	19,7
Кількість публікацій у пресі, тис. од.	38,5	41,5	34,5	35,1	36,8	43,1
Кількість проведених прес-конференцій та брифінгів, тис.од.	4,45	4,82	5,35	5,6	6,3	6,5
Кількість проведених круглих столів, тис. од	8,65	9,78	10,6	11,2	11,7	12,2
Кількість проведених гарячих ліній, тис. од.	16,9	19,4	21,1	21,7	22,1	22,8
Розміщено матеріалів у мережі Інтернет, тис. од.	-	-	24,3	25,4	28,9	35,1
Випуск власної друкованої продукції, млн. примірників	2,3	2,9	3,6	4,1	4,2	4,4
Розроблено, тис. видів:						
брошур	1,1	1,4	1,3	1,4	1,9	1,6
листівок	8,9	9,7	10,6	12,5	13,1	13,5
пам'яток	5,2	5,7	6,2	7,0	7,4	7,7
плакатів	1,3	1,4	1,4	1,5	1,6	1,8
буклетів	1,1	1,5	1,6	1,7	1,9	1,9
іншої друкованої продукції	1,7	1,7	1,9	2,1	2,2	2,4

(-) — відповідні статистичні дані відсутні.

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.

Як свідчать дані, за всіма вказаними напрямками взаємодії податкових органів з громадськістю та засобами масової інформації спостерігається позитивна динаміка впродовж всього аналізованого періоду.

Водночас слід відзначити ряд проблем у сфері масово-роз'яснювальної роботи податкових органів [131]. Це, зокрема, низький ступінь довіри до органів державної податкової служби, що спричинено як особливостями менталітету вітчизняних платників податків, так і часто незаконними діями посадових осіб податкових органів у процесі податкових перевірок, порушеннями законодавства при складанні актів перевірок та неправомірним застосуванням фінансових санкцій. Разом з тим фактами свідомого зволікання з прийняттям судових рішень в податкових спорах на користь платників податків не вичерпується перелік проблем. Отже, роз'яснювальна робота податкових органів не буде достатньо ефективною доти, доки не будуть усунені як мінімум ті з вказаних недоліків, які залежать від рішень та дій посадових осіб контролюючих органів.

Підсумовуючи, можна зазначити, що системна і продуктивна масово-роз'яснювальна просвітницька робота є не лише необхідною, а й помітною і результативною. Тому й надалі необхідно продовжувати проводити всебічну освітню та правороз'яснювальну роботу серед населення з актуальних питань податкового законодавства та податкової культури.

### 4.3 Ефективність податкового контролю

В умовах хронічної нестачі фінансових ресурсів на рівні держави, суб'єктів господарювання і домогосподарств, незадовільного наповнення державного і місцевих бюджетів, бюджетів за-

гальнодержавних спеціалізованих фондів, низької податкової культури особливої уваги потребує вдосконалення, підвищення дієвості й ефективності податкового контролю [174]. Питанням податкового контролю, оцінювання його ефективності присвячено праці В. Андрущенко, П. Буряка, О. Жигаленка, Т. Кравцової, І. Литвінчук, В. Мельника, О. Шевчук та ін. Кожний із дослідників у своїх працях наводить власне тлумачення сутності податкового контролю, його теоретико-методологічних засад, критеріїв оцінювання його ефективності. В рамках цього дослідження за основу було взято визначення, наведене в Податковому кодексі України як узагальнююче.

Податковий контроль — система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- податкових перевірок та звірок, перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин [95].

Згідно із Податковим кодексом України облік платників податків — одна із основних функцій податкових органів, яка є передумовою здійснення контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотриманням податкового та іншого законодавства, кон-

троль за дотриманням якого покладено на податкові органи. Облікові дані платників податків — юридичних осіб заносяться до районних, обласних та центрального рівнів Єдиного банку даних про платників податків — юридичних осіб. Реєстр самозайнятих осіб є складовою Державного реєстру фізичних осіб — платників податків.

Крім того, податкові органи відповідно до вимог Податкового кодексу ведуть окремі реєстри платників податків, зокрема Реєстр платників податку на додану вартість, Реєстр неприбуткових організацій, а також здійснюють реєстрацію та облік постійних представництв нерезидентів в Україні як платників податку на прибуток. З 1 січня 2014, на виконання чергових змін до Податкового кодексу, створюється Реєстр платників єдиного податку. У зв'язку зі скасуванням свідоцтв платника ПДВ та платника єдиного податку органи доходів і зборів надаватимуть нову послугу — видаватимуть за запитом платника витяги відповідно з Реєстра платників податку на додану вартість та Реєстра платників єдиного податку. Такі витяги надаватимуться на запит платника безоплатно и діятимуть безстроково, до внесення змін у облікові дні такого платника.

Кількісний аналіз показників платників податків — фізичних та юридичних осіб, що обліковуються податковими органами, та їхню динаміку за 2006–2011 роки наведено у табл. 4.12 та на рис. 4.9.

*Таблиця 4.12*

**Кількісний аналіз показників платників податків,  
що обліковуються податковими органами**

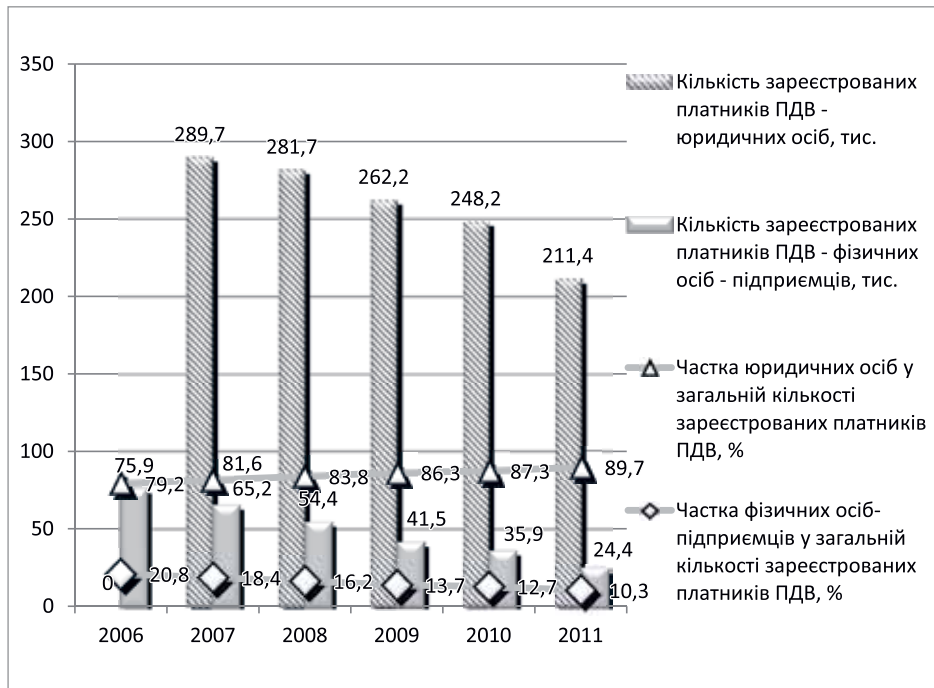
Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Зареєстровано фізичних осіб — всього, млн. осіб	46,42	46,046	45,758	45,116	44,63	44,45

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<i>темپ зростання (зниження) кількості зареєстрованих платників податків — фізичних осіб, %</i>	-	99,2	99,4	98,6	98,9	99,6
зареєструвалося фізичних осіб протягом року, тис. осіб	845,5	801,5	705,4	634,5	681,4	620,3
Зареєстровано платників ПДВ — всього, тис. од.	364,5	354,9	336,1	303,7	284,2	235,8
з них:						
– юридичних осіб;	288,6	289,7	281,7	262,2	248,2	211,4
<i>частка у загальній кількості зареєстрованих платників ПДВ, %</i>	79,2	81,6	83,8	86,3	87,3	89,7
– фізичних осіб-підприємців	75,9	65,2	54,4	41,5	35,9	24,4
<i>частка у загальній кількості зареєстрованих платників ПДВ, %</i>	20,8	18,4	16,2	13,7	12,7	10,3

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Дані таблиці свідчать про суттєве зменшення кількості фізичних осіб — платників податків, що перебувають на обліку в податкових органах впродовж 2006–2011 рр. Так, загальна кількість зареєстрованих у Державному реєстрі фізичних осіб — платників податків у 2011 р. порівняно з 2006 р. скоротилася на 1,97 млн. осіб (–4,24%), що може бути пояснено скороченням кількості населення країни за даний період часу більше ніж на 1 млн. осіб. Аналогічна тенденція спостерігається щодо кількості зареєстрованих платників ПДВ — з 2006 р. по 2011 р. їх кількість зменшилася на 128,7 тис. од. (–35,3%), з них: юридичних осіб — на 77,2 тис. од. (–26,7%), фізичних осіб — підприємців — більше ніж у 3 рази (на 51,5 тис. од. (–67,8%)), що пояснюється зменшенням кількості зареєстрованих платників. Проте спостерігається стійке зростання частки юридичних осіб у загальній кількості зареєстрованих платників ПДВ — упродовж аналізо-

ваного періоду відбулося її зростання з 89,7% у 2006 р. до 79,2% у 2011 р., тобто на 10,5%. Протилежну тенденцію демонструє показник частки фізичних осіб — підприємців у загальній кількості зареєстрованих платників ПДВ, який з 2006 р. по 2011 р. скоротився майже вдвічі — з 20,8% по 10,3% (на 10,5%).



**Рис. 4.9. Динаміка зміни кількості платників ПДВ та їх частки у загальній кількості зареєстрованих платників ПДВ в Україні**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Податковими органами контролюються підприємства, установи, організації та громадяни в частині сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) (табл. 4.13).



Таблиця 4.13

**Співвідношення кількості податкоплатників, що сплачують податки,  
до кількості податкоплатників, що обліковуються податковими  
органами**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Зареєстровано платників, в органах ДПС України, тис. од.	3607,3	3856,9	4048,4	4031,5	4072,1	4048,8
% до попереднього року	100,1	106,9	105,0	99,6	101,0	99,4
Сплачують податки, тис. од.	3185,5	3448,7	3918	3015,9	3569	3468
% до попереднього року	103,3	108,2	113,6	76,9	118,4	97,2
Питома вага платників, які сплачують податки, до зареєстрованих, %	88,3	89,4	96,8	74,8	87,6	85,7

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Як бачимо, рівень платників, що сплачують податки до кількості податкоплатників, що обліковувалися податковими органами, протягом 2006–2011 рр. має різноспрямовану динаміку: з 2006–2008 рр. поступово підвищувався — з 88,3 до 96,8 % (максимальне значення), у 2009 р. стрімко знизився до 74,8 %, у 2010 р. підвищився на 12,8 %, сягнувши 87,6 %, однак у 2011 р. знизився на 2 % до 85,7 %. Тобто решта податкоплатників (у 2011 р. це 14,3 %), обліковуються податковими органами, але не сплачують податки. Можемо припустити, що до їх числа входять злісні неплатники, що ухиляються від сплати податків, створюючи таким чином податкову заборгованість перед бюджетом, а також платники, які подали заяви до податкових органів про закриття (припинення діяльності). Оскільки, перед зняттям платника податків з обліку податкові органи мають провести обов'язкову податкову перевірку, але такі перевірки проводяться несвоечасно або ж не проводяться зовсім у відповідному періоді, то виникає часовий лаг між поданням заяви податкоплатником про

припинення діяльності та проведенням усіх необхідних супровідних процедур, що й спричинює виникнення такої «ризикової» групи податкоплатників. Збільшення частки цих платників податків за останні роки свідчить про зниження ефективності контрольно-перевірочної роботи податкових органів.

Динаміка показників ефективності контрольно-перевірочної роботи податковими органами у 2006–2011 рр. наведена у табл. 4.14.

Таблиця 4.14

**Кількісний аналіз показників ефективності контрольно-перевірочної роботи податкових органів**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Перевірено підприємств, установ, організацій, од.	389996	428842	423434	432948	439430	383586
<i>% загальної кількості платників податків</i>	60,3	62,7	56,6	57,0	60,7	52,1
Перевірено фізичних осіб — платників податків, од.	276472	374433	421550	529729	630921	534284
<i>% загальної кількості платників податків</i>	14,9	18,0	17,8	22,1	28,3	25,2
Виявлено порушення податкового законодавства у юридичних осіб, од.	371688	408087	399413	411093	422240	363609
<i>% загальної кількості перевірених</i>	95,3	95,2	94,3	95,0	96,1	94,8
Виявлено порушення податкового законодавства у фізичних осіб — підприємців, од.	258590	351571	391813	495676	422240	474550
<i>% загальної кількості перевірених</i>	93,5	93,9	92,9	93,6	93,6	88,8

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Донараховано за результатами контрольної роботи — всього, млн. грн.	7480,6	5951,2	8519,9	14911,2	23290,6	9658,5
у тому числі:						
за актами документальних перевірок	6692,4	5479,3	8178,1	14590,4	22848,9	9060,3
пеня за несвоєчасну сплату	788,2	471,9	341,8	320,8	441,7	598,2
адміністративні штрафи	7,4	8,9	11,6	12,9	13,9	7,7

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

З 2006–2010 рр. кількість перевірених підприємств, установ, організацій стійко зростала, що свідчить про підвищення рівня ефективності контрольно-перевірочної роботи податковими органами. За цей же період часу частка перевірених підприємств, установ, організацій становила 60–62 % в загальній кількості платників податків. У 2011 р. ця частка знизилася до рівня 52,1 %, 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. Кількість перевірених фізичних осіб — платників податків також має позитивну динаміку, у 2010 р. порівняно з 2006 р. їх кількість зросла на 354449 од. (у 2,3 рази), але у 2011 р. знизилася порівняно з попереднім роком на 96637 од. і становила 534284 од. При цьому за аналізований період часу у 94–96 % перевірених юридичних осіб виявлено порушення податкового законодавства. З 2006–2010 рр. кількість таких юридичних осіб зростала і становила 422240 од. у 2010 р. проти 371688 од. у 2006 р., у 2011 р. їх кількість зменшилася до 363609 од., що на 58631 од. порівняно з мину-

лим роком. За результатами контрольної роботи у 92–93 % фізичних осіб — підприємців виявлено порушення податкового законодавства протягом 2006–2010 рр. У 2011 р. цей показник знизився до 88,8 %, що свідчить про підвищення рівня ефективності податкового контролю, масово-роз'яснювальної роботи тощо.

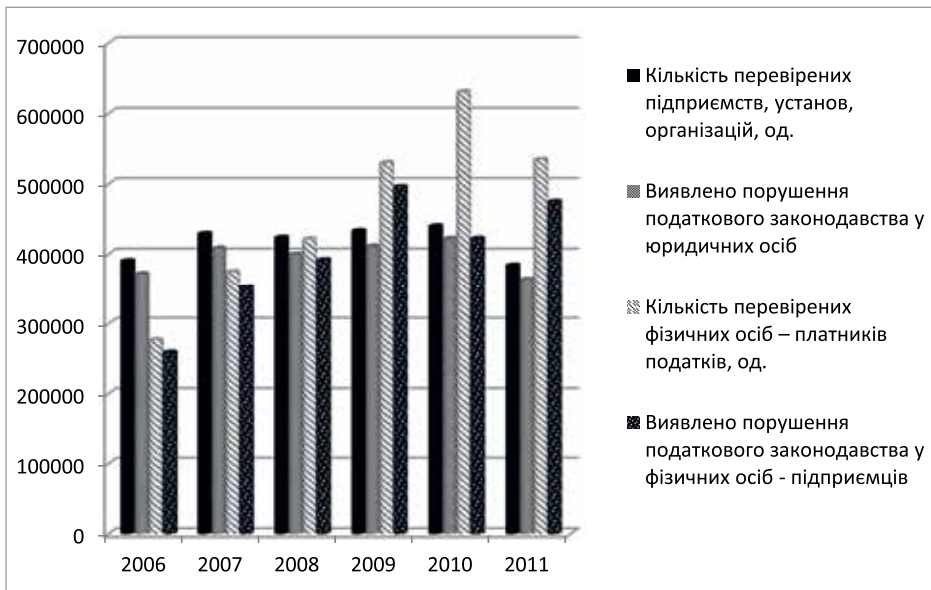
Встановлено, що за результатами контрольної роботи податкових органів за 2006–2010 рр. сума донарахувань у бюджет збільшувалася. Так, з 2006–2010 рр. вона зросла на 15810,1 млн. грн., або у 3,11 раза, проте у 2011 р. — зменшилася у 2,5 раза порівняно у попереднім роком і становила 9658,5 млн. грн. Отримані донарахування переважно за актами документальних перевірок, нарахованої пені за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань податкоплатниками та за рахунок адміністративних штрафів.

З метою перевірки ефективності податкового контролю було проаналізовано дані перевірок, проведених в областях України за 2011 рік. Усього за цей рік проведено 440 111 перевірок. Унаслідок їх сума донарахувань становила 8,1 млрд. грн. Найбільшу кількість перевірок проведено в м. Києві — 102 434, і це цілком зрозуміло, тому що Київ є центром не тільки політичного життя країни, але і фінансових потоків. Крім того, окремі підприємства, які працюють в інших містах України, зареєстровані в Києві (незважаючи на існування законодавчих вимог щодо повідомлення платниками податків про свою податкову адресу — місце провадження господарської діяльності). Значно менше перевірок проведено у Львівській області — 34326, а до трійки лідерів також увійшли промислово розвинуті області: Донецька — 30 142 та Дніпропетровська — 25571. Найменша кількість перевірок у Чернівецькій області (4798).

Середня величина донарахувань за одну перевірку варіюється в межах від 42 тис. грн у Харківській області до 5 тис. грн у АР Крим. Середньозважений показник донарахувань в цілому по Україні становить 18,46 тис. грн. Середньозважений показник варіативності процесу донарахувань — 9,53 тис. грн. Це дає змогу з достатньою точністю оцінити можливу величину надходжень до бюджету внаслідок донарахувань податків та ймовірності відхилення від цього показника.

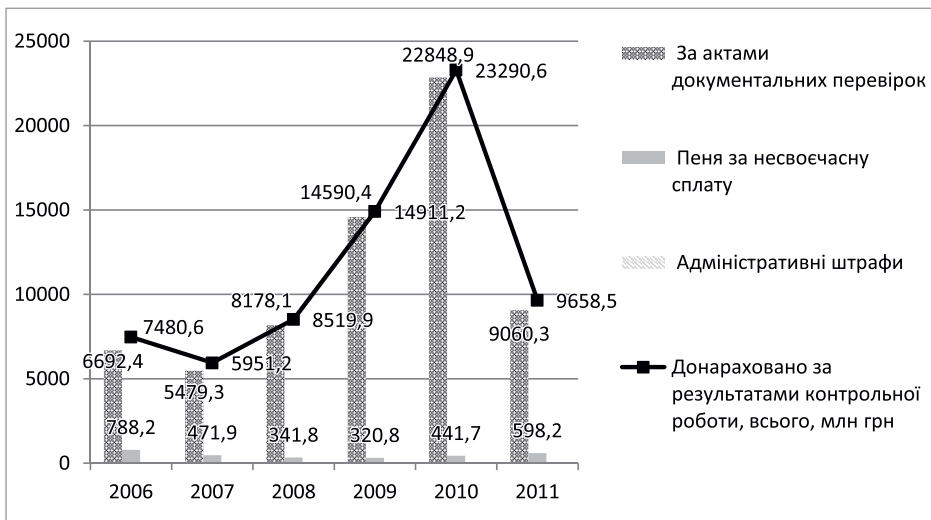
Попри значну кількість перевірок, лише незначна кількість платників податків охоплюється комплексними перевітками. Так, протягом останніх років запроваджено концепцію, яку також відображено у Податковому кодексі, що до планів-графіків включаються переважно платники податків, які мають значну кількість податкових ризиків. Так, якщо у 2005 р. було заплановано 44 тис. перевірок, то у 2011 р. перевірено лише 12,2 тис. платників або 1,3 % зареєстрованої кількості платників податків. З урахуванням терміну, протягом якого податкові органи можуть донараховувати податки (три роки), по 95 % платниках податків не можуть бути зроблені всебічні висновки щодо дотримання вимог податкового законодавства. Слід зазначити, що орієнтовна кількість працівників підрозділів податкового контролю становить близько 6 тис. осіб. Отже, навантаження на одного працівника складає лише дві планові перевірки на один рік. Це свідчить про на гіпертрофовану роль позапланових перевірок, яких проводиться близько 30–40 на рік на одного працівника підрозділів податкового контролю та оподаткування.

Динаміка зміни показників результативності контрольної роботи податкових органів у 2006–2011 рр. наведена на рис. 4.10 та 4.12.



**Рис. 4.10. Динаміка зміни показників результативності контрольної роботи податкових органів**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*



**Рис. 4.11. Динаміка зміни показників результативності контрольної роботи податкових органів**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Разом з тим мають місце скасування (зменшення) сум донарахованих платежів (табл. 4.15).

Таблиця 4.15

**Рівень виконання надходжень до зведеного бюджету України донарахованих платежів за результатами контрольної роботи податкових органів**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Скасовано (зменшено) суми донарахованих платежів — всього	1602,1	803,6	1891,9	6005,8	10570,3	1406,3
% до донарахованих	21,4	13,5	22,2	40,2	45,4	14,6
Перенесено термін сплати донарахованих сум	19,6	56,9	14,4	21,0	6,2	84,3
Мало надійти до бюджету за підсумками контрольної роботи податкових органів	5858,9	5090,7	6613,6	8884,4	8334,5	8167,8
з них:						
– за актами документальних перевірок	5070,8	4618,8	6272,0	8564,4	7893,3	7574,4
пені за несвоєчасну сплату	788,1	471,9	341,6	320,0	441,2	593,4
Надійшло до бюджету за підсумками контрольної роботи	2551,2	2964,5	3228,9	4882,8	5129,5	5194,7
Рівень надходжень донарахованих платежів до бюджету за підсумками контрольної роботи податкових органів, %	38,4	58,2	48,8	55,0	61,6	64,0
Фактично погашено донарахованих сум за результатами контрольної роботи	1934,9	2406,9	2822,0	4446,1	4580,4	4690,7
% тих, що мали надійти	33,0	47,3	42,7	50,0	36,0	57,4
з них:						
донарахованих сум за актами перевірок	1621,0	2277,5	2714,6	4358,9	4511,0	4497,6
% тих, що мали надійти	32,0	49,3	43,3	50,9	36,8	59,4
пені за несвоєчасну сплату	314,0	129,4	107,4	87,2	69,4	193,1
% тих, що мали надійти	39,8	27,4	31,4	27,3	15,7	32,5

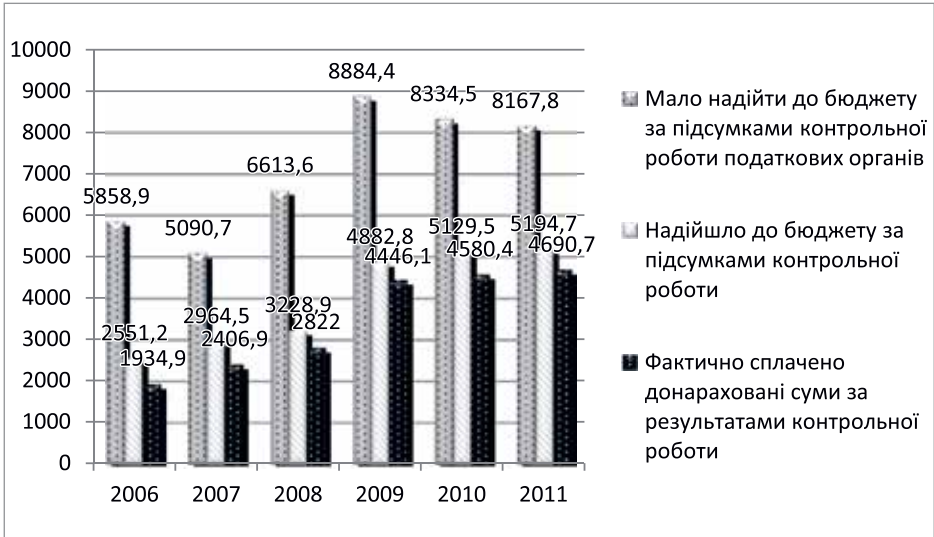
Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ

Результати аналізу свідчать, що, наприклад, у 2010 р. 45,4% донарахованих сум було скасовано (зменшено), у 2011 р. цей показник значно зменшився, до 14,6% загальної суми донарахованих платежів до бюджету, що свідчить про підвищення рівня результативності податкового контролю в частині правильності, коректності нарахувань податкових зобов'язань, які підлягають сплаті податкоплатниками. Слід відмітити позитивну динаміку рівня надходжень донарахованих платежів до бюджету впродовж аналізованого періоду часу за підсумками контрольної роботи податкових органів. Зокрема з 2006–2011 рр. цей рівень підвищився на 25,6%. На цьому тлі й відмічено зростання фактично сплачених донарахованих сум за результатами контрольної роботи — на 2755,8 млн. грн, з 1934,9 млн. грн у 2006 р. до 4690,7 млн. грн у 2011 р., що відбулося за актами перевірок та за рахунок нарахованої пені за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань [127].

Динаміка рівня виконання надходжень до зведеного бюджету України донарахованих платежів за результатами контрольної роботи податковими органами у 2006–2011 рр. зображена на рис. 4.12.

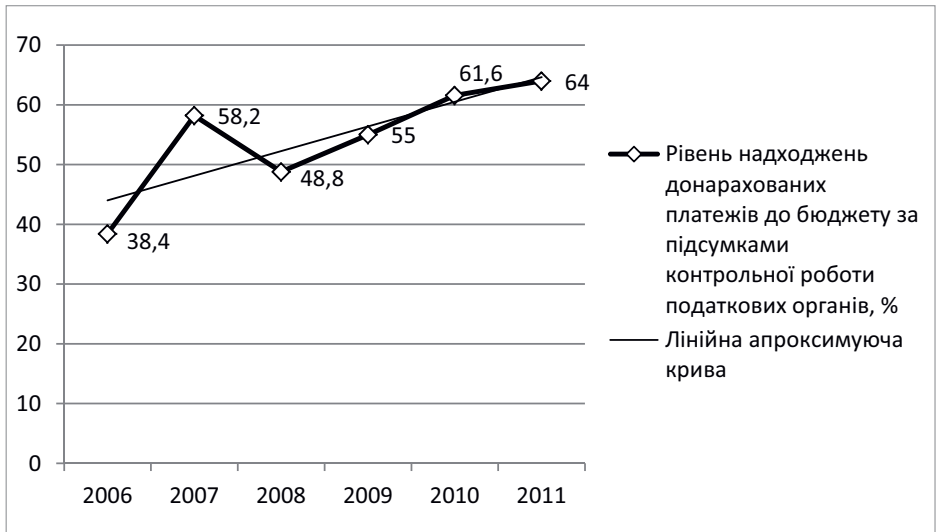
Рівень надходжень донарахованих платежів до зведеного бюджету України за підсумками контрольної роботи податкових органів у 2006–2011 рр. наведено на рис. 4.13.





**Рис. 4.12. Рівень виконання надходжень до зведеного бюджету України донарахованих платежів за результатами контрольної роботи податкових органів, млн. грн.**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*



**Рис. 4.13. Рівень надходжень донарахованих платежів до зведеного бюджету України за підсумками контрольної роботи податкових органів, %.**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Переорієнтація на галузевий підхід під час проведення перевірок, удосконалення процедури планування та відбір платників до перевірки з використанням ризикоорієнтованої системи сприяли поліпшенню основних підсумків роботи.

Динаміка зміни результатів контрольно-перевірочної роботи підрозділів податкового контролю юридичних осіб наведена у табл. 4.16 та на рис. 4.14, 4.15.

Таблиця 4.16

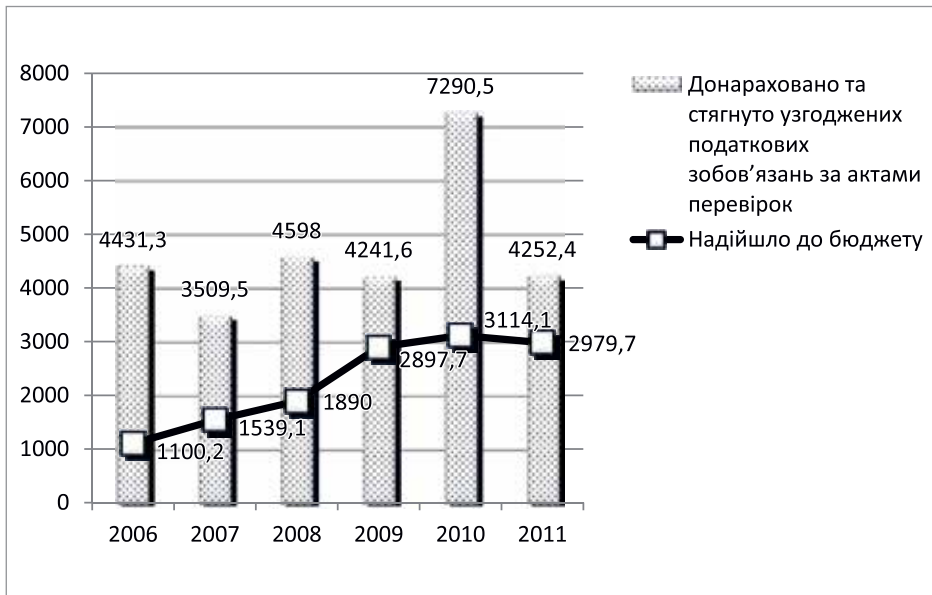
**Динаміка показників результативності  
контрольно-перевірочної роботи підрозділів  
податкового контролю юридичних осіб, млн. грн**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Донараховано та стягнуто узгоджених податкових зобов'язань за актами перевірок	4431,3	3509,5	4598,0	4241,6	7290,5	4252,4
з них:						
надійшло до бюджету	1100,2	1539,1	1890,0	2897,7	3114,1	2979,7
Зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток	2595,1	2703,8	2600,0	9133,9	13316,3	16401,4
Упереджено несплату податку на прибуток у наступних податкових періодах	648,8	675,9	651,2	1898,6	3329,1	4067,5

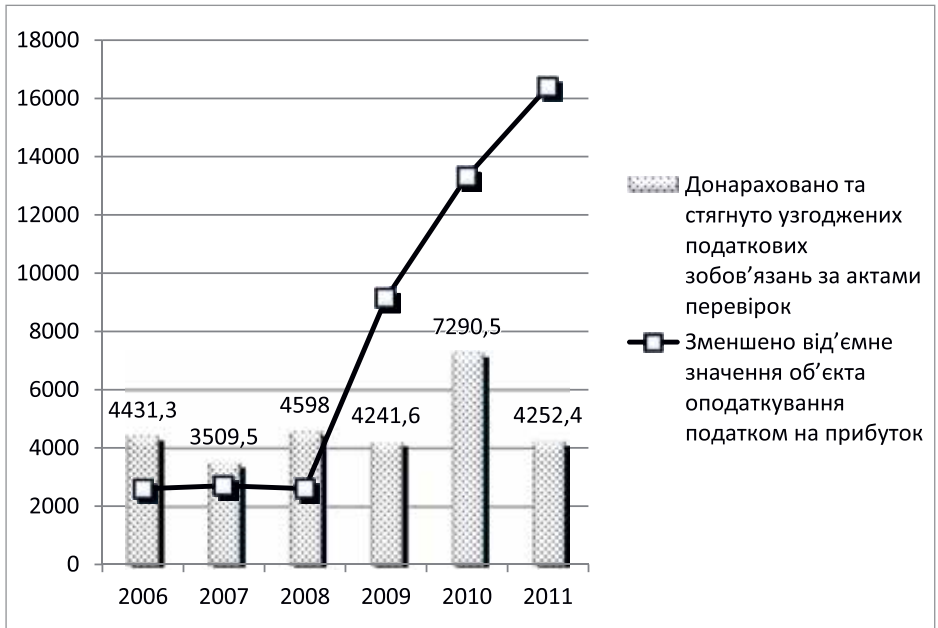
*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Так, згідно результатами проведеного аналізу, динаміці донарахованих та стягнених узгоджених податкових зобов'язань за актами перевірок властива різноспрямованість впродовж 2006–2011 рр. З 2007–2010 рр. спостерігалось їх зростання на 3781,0 млн. грн.,

з 3509,5 млн. грн у 2007 р. до 7290,5 млн. грн у 2010 р. У 2011 р. значення цього показника повернулося до рівня 2009 р. — 4252,4 млн. грн, що на 3038,1 млн. грн менше, ніж за 2010 р. Також зростали й надходження до бюджету. У 2006–2010 рр. їх збільшення становило 2013,9 млн. грн, з 1100,2 млн. грн у 2006 р. до 3114,1 млн. грн у 2010 р. У 2011р. до бюджету надійшло 2979,7 млн. грн, що на 1334,2 млн. грн менше досягнутих результатів 2010 р. Зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток за 2006–2011 рр. дало змогу упередити несплату податку на прибуток у наступних податкових періодах, сума якої за цей період зросла на 3418,7 млн. грн (у 6,3 раза), з 648,8 млн. грн у 2006 р. до 4067,5 млн. грн у 2011 р.



**Рис. 4.14.** Динаміка донарахування та стягнення узгоджених податкових зобов'язань за актами перевірок, млн. грн



**Рис. 4.15. Динаміка зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, млн. грн.**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Податкові органи здійснюють реєстрацію реєстраторів розрахункових операцій (РРО) та підконтрольних господарських одиниць. Підрозділи контролю за суб'єктами господарювання, що здійснюють розрахунки у готівковій формі, проводять перевірки з питань дотримання суб'єктами підприємницької діяльності порядку проведення розрахунків, наявності ліцензій, торгових патентів, акцизних марок. Динаміка показників ефективності роботи підрозділів податкового контролю юридичних осіб за аналізований період часу наведена у табл. 4.17 та на рис. 4.16.

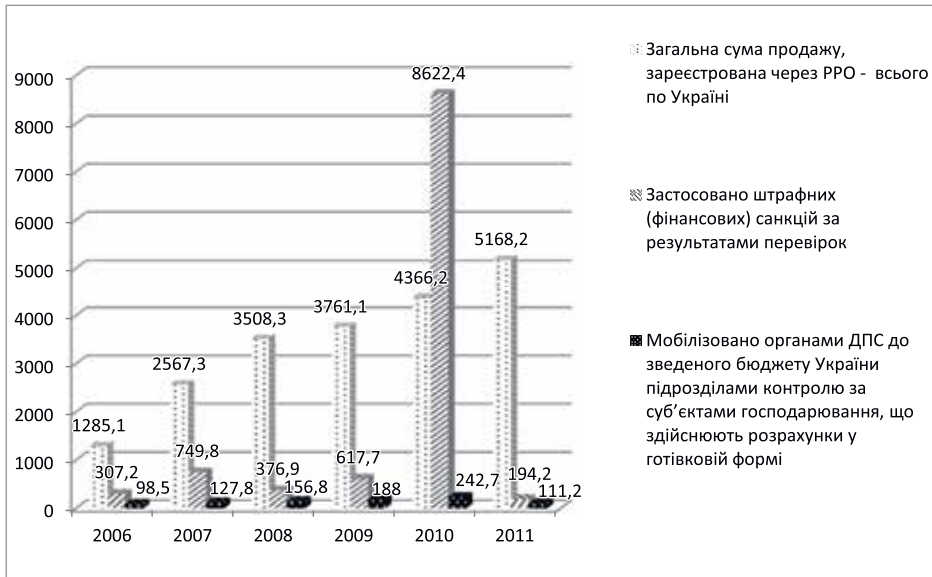
Таблиця 4.17

**Динаміка показників ефективності роботи підрозділів  
податкового контролю юридичних осіб ДПС України**

<b>Показник / рік</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Зареєстровано РРО, од.	270000	285000	289400	281126	281669	278810
Зафіксовано підконтрольних господарських одиниць, од.	430400	399700	393576	367776	342632	331236
Проведено перевірок з питань дотримання суб'єктами підприємницької діяльності порядку проведення розрахунків, наявності ліцензій, торгових патентів, акцизних марок, од.	86500	98900	106600	117800	124614	45572
<i>темп зростання, % до переднього року</i>	102,0	114,3	113,9	110,5	105,8	65,9
Результативність проведених перевірок, %	99,2	98,9	99,0	98,5	98,8	99,1
Загальна сума продажу, зареєстрована через РРО — всього по Україні, млрд. грн.	128,5	256,7	350,8	376,1	436,6	516,8
<i>темп зростання, % до переднього року</i>	80,7	199,8	136,7	107,9	169,1	127,5
Застосовано штрафних (фінансових) санкцій за результатами перевірок, млн. грн.	307,2	749,8	376,9	617,7	862,2	194,2
Мобілізовано податковими органами до зведеного бюджету України підрозділами контролю за суб'єктами господарювання, що здійснюють розрахунки у готівковій формі, млн. грн	98,5	127,8	156,8	188,0	242,7	111,2
<i>темп зростання, % до переднього року</i>	105,5	129,7	122,8	119,8	129,1	50,8

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.

Як свідчать дані таблиці, кількість реєстраторів розрахункових операцій зросла за 2006–2010 рр. на 11669 од., з 270000 у 2006 р. до 281669 у 2010 р. У 2011 р. їх кількість зменшилася на 2859 од. і становила 278810 од., що може бути пояснено за рахунок загального скорочення кількості суб'єктів малого та середнього підприємництва, які переважно й застосовують РРО. При цьому, загальна сума продажу, зареєстрована через РРО, постійно збільшується, у 2011 р. — 516,8 млрд. грн проти 128,5 млрд. грн у 2006 р. За результатами проведених перевірок, середній рівень яких за даний період часу становить 99,0 %, підрозділи податкового контролю юридичних осіб застосовували штрафні (фінансові) санкції, суми яких збільшувалися з 2006–2007 рр., з 2008–2010 рр. У 2008 р. порівняно з 2007 р. вони зменшилися на 372,9 млн. грн, й у 2011 р. становили 194,2 млн. грн, що на 668,0 млн. грн менше порівняно з 2010 р. (862,2 млн. грн). При цьому обсяги грошових сум, мобілізованих до зведеного бюджету України підрозділами контролю за суб'єктами господарювання, що здійснюють розрахунки у готівковій формі стійко зростали до 2011 р., з 98,5 млн. грн у 2006 р. до 242,7 млн. грн у 2010 р., у 2011 р. скоротилися удвічі — до 111,2 млн. грн.



**Рис. 4.16. Динаміка показників ефективності роботи підрозділів податкового контролю юридичних осіб ДПС України, млн. грн**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Таким чином, за результатами проведеного дослідження ефективності податкового контролю в рамках оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні, на основі динаміки проаналізованих показників результативності податкового контролю виявлено загальну тенденцію підвищення рівня ефективності податкового контролю. Проте існують й певні дестабілізуючі чинники, виявлення яких буде здійснено в рамках моделювання ефективності податкового адміністрування у підрозділі 4.5 дослідження.

Важливим фактором, що вплинув на зазначену тенденцію є інформатизація і впровадження застосування комп'ютерних технологій для збирання, оброблення, систематизації та зберігання інформації. В розпорядженні податкових органів є потужні бази даних щодо платників податків, податкові органи мають доступ до баз да-

них митних органів, Пенсійного фонду та інших баз даних, що формуються державними контролюючими органами. Цей факт позитивно позначається на рівні виявлення здійснених платниками податкових порушень і оперативному донарахуванні податкових зобов'язань та фінансових санкцій за фактами таких порушень. З другого боку, існують певні проблеми щодо здійснення податкового контролю, які мають макроекономічний характер, а також спричинені поведінкою платників податків. Негативно впливає на рівень податкового контролю скрутний фінансовий стан значної кількості юридичних осіб — платників податків, для яких податкове навантаження є надто високим і вони об'єктивно не в змозі сплачувати податки в повному обсязі, тому активно застосовують легальні, напівлегальні і нелегальні схеми щодо мінімізації податкових платежів, а це підвищує ризик невиявлення податковими органами порушень податкового законодавства. Також негативно впливає на ефективність податкового контролю справляє низький рівень податкової культури і ступінь довіри платників податків до податкових органів. Це спричинено постійними змінами і недосконалістю податкового законодавства, наявністю численних фактів протиправної поведінки посадових осіб податкових органів під час проведення податкових, негативною статистикою судових рішень за податковими спорами між платниками податків та податковими органами, коли, поза сумнівом мають місце факти штучного затягування прийняття рішень на користь платника податків. У сукупності це суттєво знижує ефективність податкового контролю. Для виправлення ситуації слід насамперед за все, переглянути політику податкових органів у сфері податкового контролю, зважити на те, що наповнення бюджету не є самоціллю і основною метою діяльності податкових органів, що відносини між платниками податків та податковими органами повинні



мати більш партнерський характер [127]. Необхідно зменшити кількість перевірок і надати можливість платникам податків самостійно або із залученням незалежних фахівців-експертів виявляти та виправляти допущені порушення податкового законодавства і добровільно донараховувати та сплачувати до бюджету суми заниження податкових зобов'язань та фінансові санкції. Такі заходи позитивно вплинуть і на динаміку податкових надходжень до бюджету і на ділову активність вітчизняних суб'єктів господарювання.

#### 4.4 Ефективність адміністрування податкового боргу

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, оскільки сумлінні платники опиняються у невигіднішому фінансовому становищі, ніж ті, що допустили виникнення заборгованості. Останнім часом ця тема набуває особливої актуальності, оскільки в Україні має місце негативна тенденція до зменшення кількості платників податків, які своєчасно сплачують податки до бюджету, що спричинено стрімким погіршенням їхнього фінансового стану, а також припиненням діяльності багатьох підприємств унаслідок недостатньої рентабельності їх основної діяльності [134].

Питанням наукової обґрунтованості податкового боргу як моральної, правової, соціально-економічної проблеми присвячені праці провідних вчених у галузі податкових фінансів — В. Мельни-

ка, В. Онищенко, О. Шевчука, Г. Яковлевої та ін.

Слід зауважити, що Податковим кодексом України податковий борг визначено як сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання.

Погашення податкового боргу — це зменшення абсолютного значення суми такого боргу, підтверджене відповідним документом [95].

У сучасних умовах політичних, інституційних, соціально-економічних трансформацій, нестабільності податкового середовища особливої ваги набуває дослідження питання податкового боргу як багатогранного явища, з урахуванням можливості його впливу на соціально-економічний розвиток держави. Так, в одній зі своїх праць В. Мельник зазначає, що «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» [74].

Проаналізуємо динаміку показників податкового боргу в Україні за 2006–2011 рр.

Динаміку податкового боргу в Україні та його структуру наведено у табл. 4.18.

Таблиця 4.18

**Динаміка податкового боргу та його структура в Україні**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Сума податкового боргу за податковими зобов'язаннями — всього, млн. грн.	7806,4	6340,1	9146,3	11752,7	16045,2	8729,7

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Зростання (+), зменшення (-) суми податкового боргу, млн. грн	-4901,2	-602,0	+1977,5	+2851,9	+6800,3	-7315,5
Темп зростання (зниження) суми податкового боргу, %	71,9	81,2	116,6	120,5	140,6	91,2
<i>у тому числі:</i>						
ПДВ, млн. грн.	3181,2	2642,8	3714,8	4608,1	6313,0	3734,1
<i>питома вага, %</i>	40,8	41,7	40,6	39,2	39,3	42,9
податок на прибуток, млн. грн.	2334,1	2123,1	1938,8	2769,3	3766,3	1577,6
<i>питома вага, %</i>	29,9	33,5	21,2	23,6	23,5	18,1
плата за землю, млн. грн	204,8	172,9	256,8	525,4	714,5	701,6
<i>питома вага, %</i>	2,6	2,7	2,8	4,5	4,5	8,0
податок на доходи фізичних осіб, млн. грн	117,1	114,1	182,9	386,3	529,5	593,6
<i>питома вага, %</i>	1,5	1,8	2,0	3,2	3,3	6,8
акцизний податок (збір), млн. грн	85,9	38,1	585,4	920,2	1251,5	816,2
<i>питома вага, %</i>	1,1	0,6	6,4	7,8	7,8	9,3
інші податки і збори, млн. грн	1881,3	1249,0	2469,5	2529,8	3465,8	1300,7
<i>питома вага, %</i>	24,1	19,7	27,0	21,5	21,6	14,9

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Аналіз даних таблиці свідчить, що сума податкового боргу за податковими зобов'язаннями платників без урахування сум податкового боргу платників податків, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство або прийнято рішення суду про призупинення стягнення за податками і зборами (обов'язковими платежами) до бюджетів та державних цільових фондів, у 2006–2011 рр. мала різноспрямовану динаміку. Зокрема у 2007 р. порівняно з 2006 р. податковий борг скоротився на 602,0 млн. грн (на 18,8 %), з 2007 по 2010 р. спостерігалось стрімке зростання податкової заборгованості, більш

ніж у 2,5 раза, збільшення суми якої у 2010 р. порівняно з 2007 р. становило 9705,1 млн. грн. Проте у 2011 р. порівняно з відповідним періодом минулого року мало місце зниження рівня податкової заборгованості у країні майже вдвічі, на 7315,5 млн. грн (- 45,6 %).

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 2011 р. — 42,9 % (3734,1 млн. грн); з податку на прибуток — відносно стійке значення в середньому на рівні 41,0%; з плати за землю — показник підвищився більш ніж у 2 рази — з 2,6 % у 2006 р. до 8,0 % у 2011 р.; аналогічна тенденція спостерігається по податковій заборгованості з податку на доходи фізичних осіб — відмічено зростання питомої ваги з 1,5 % у 2006 р. до 6,8 % у 2011 р.; з акцизного (збору) податку — з 0,6 % у 2007 р. до 9,3 % у 2011 р., тобто у 15,5 рази; питома вага податкового боргу з інших податків і зборів у загальній структурі податкової заборгованості знизилася на 9,2 % — з 24,1 % у 2006 р. до 14,9 % у 2011 р. [112]

Характер таких змін може бути пояснений нестабільністю податкового середовища, що сприяє появі потенційних можливостей ухилення від сплати податків несумлінними платниками, недостатньою ефективністю масово-роз'яснювальної роботи щодо запобігання виникнення податкової заборгованості платників податків та її мінімізації у подальшому в частині надання відповідних консультацій, недоліками в механізмі адміністрування податкового боргу, частина яких була усунена з набранням чинності Податковим Кодексом України. Пропозиції з модернізації та підвищення ефективності зазначених напрямів будуть наведені у наступному розділі дослідження.

Окремі платники податків, особливо платники ПДВ, змушені постійно моніторити стан розрахунків з бюджетом та своєчасність по-

дання податкових декларацій як власних, так і своїх контрагентів, для того щоб не допустити утворення податкового боргу, наявність якого може негативно позначитися на статусі сумлінності платника. Так, наявність податкового боргу у платника податків може призвести до: втрати права на отримання сум автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ, застосування спеціальних режимів оподаткування, відсутності підстав для участі у проведенні тендерів, передачі майна платника податків у податкову заставу, адміністративного арешту майна тощо.

Податковий борг може виникнути в разі несплати задекларованих сум, унаслідок неподання податкової звітності, відсутності сплати узгоджених сум податкових зобов'язань згідно з податковими повідомленнями-рішеннями. При цьому за наявності навіть незначної суми податкової заборгованості не враховуються суми переплат за іншими видами податкових платежів, що може суттєво дестабілізувати господарську діяльність платників податків. З другого боку, податкові органи змушені розпорошувати свої зусилля на адміністрування незначних сум податкового боргу значної кількості платників податків.

Доволі часто виникнення податкової заборгованості зумовлюється механічними помилками платників податків при сплаті податків — кошти перераховують на неправильний рахунок, що призводить до переплати з одного податку і виникнення недоїмки з іншого податку.

Згідно зі ст. 87.1 Податкового кодексу України [95] джерелами самостійної сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків є будь-які власні кошти, у тому числі суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів. Сплата грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків з відповідного платежу може бути здійснена також за рахунок

надміру сплачених сум такого платежу (без заяви платника) або за рахунок помилково та/або надміру сплачених сум з інших платежів (на підставі відповідної заяви платника) до відповідних бюджетів. Отже, законодавчо передбачена можливість взаємозарахування суми переплати з одного податку в рахунок погашення заборгованості за іншим податком. Однак при цьому необхідною умовою є подання заяви платником податку на таке зарахування (зарахування не відбувається автоматично). Подання заяви спричиняє передбачений законодавством часовий лаг між моментом її подання, розглядом контролюючим органом, передачею даних до органів казначейства та виконанням органами казначейства відповідного розпорядження. При цьому в передбачених законодавством випадках платнику податків може бути відмовлено у такому зарахуванні. У зв'язку із цим у платника виникає суттєвий ризик нарахування фінансових санкцій через несвоечасність зарахування відповідних сум на потрібний казначейський рахунок.

Наявність податкового боргу негативно впливає на ефективність податкового адміністрування і потребує розроблення та здійснення відповідних заходів щодо його зменшення. При цьому слід зауважити, що можна досягнути зменшення частини податкового боргу без особливих зусиль, наприклад, шляхом упровадження нового податкового сервісу (про який йдеться далі), оскільки частина платників зацікавлена в погашенні податкових зобов'язань, має переплату з інших податків, але не має технічної можливості використати таку переплату, при цьому не бажаючи вилучати з господарського обороту додаткові кошти.

Зівставлення відповідних показників податкового боргу з доходами зведеного бюджету надасть більш повне уявлення про масштаби проблеми податкової заборгованості (табл. 4.19, рис. 4.17).

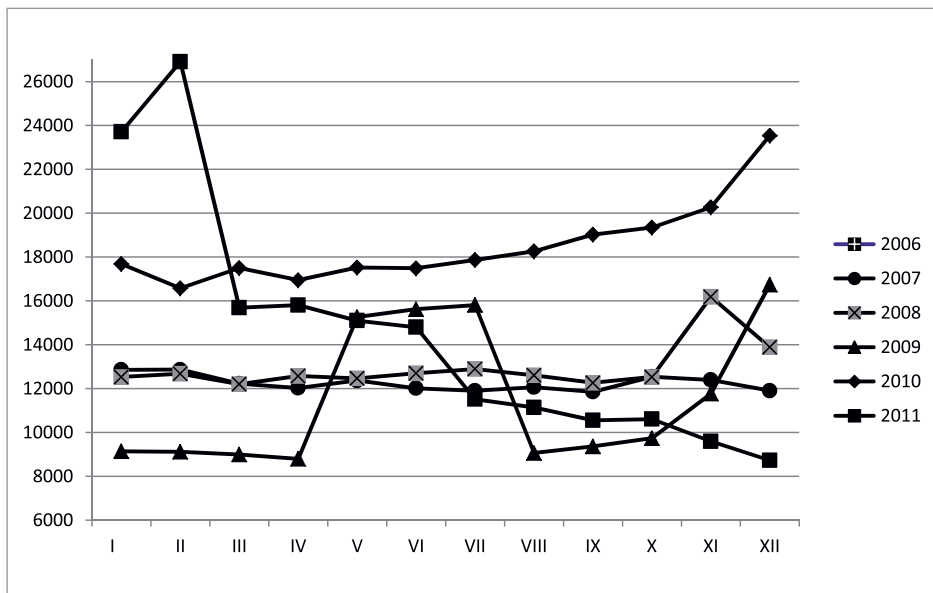
Таблиця 4.19

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

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Січень	17494,8	12857,9	12533,0	9144,4	17688,0	23709,6
Лютий	17287,8	12868,2	12677,8	9119,7	16576,5	26911,7
Березень	16594,1	12226,4	12204,0	8997,2	17504,9	15694,2
Квітень	16284,6	12026,9	12576,3	8800,9	16950,7	15810,4
Травень	15558,2	12371,7	12466,5	15267,9	17522,7	15096,8
Червень	15402,5	12017,0	12706,1	15625,8	17495,7	14798,9
Липень	15369,3	11906,5	12892,8	15811,6	17867,1	11518,8
Серпень	13933,0	12068,2	12604,3	9068,5	18263,0	11138,6
Вересень	13128,9	11855,5	12267,5	9371,8	19022,0	10557,7
Жовтень	13380,0	12544,6	12532,9	9740,6	19350,4	10608,9
Листопад	13247,1	12395,9	16189,1	11775,1	20268,9	9594,5
Грудень	12511,5	11909,5	13887,0	16738,9	23539,2	8729,7
Частка податкового боргу у загальних доходах зведеного бюджету України, %	7,3	5,4	4,7	6,1	7,5	2,2

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

За аналізований період відбулося скорочення частки податкового боргу у загальних доходах зведеного бюджету України з 7,3% у 2006 р. до 2,2% у 2011 р., більш ніж у 3,3 раза, максимальне значення на рівні 7,5% зафіксовано у 2010 р. У 2011 р. порівняно з попереднім роком ця частка скоротилася на 5,3%. Проте розміри податкового боргу аж до 2009 р. значно перевищували розміри дефіциту бюджету. Наприклад, у 2008 р. податковий борг перевищив дефіцит держбюджету на 11,0%, тобто за умови цілковитого його погашення можна було б не тільки покрити дефіцит бюджету у повному обсязі, а й запланувати додаткове фінансування у розмірі +11%. Вже у 2010 р. за рахунок погашення податкового боргу у повному обсязі було б можливим покриття дефіциту держбюджету на 50%, у 2011р.— на 37%.



**Рис. 4.17. Динаміка податкового боргу до зведеного бюджету України, млн. грн**

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

Варто виокремити ті підходи до оцінювання результативності адміністрування податкового боргу, що враховують відповідні аспекти управління податковим боргом на регіональному рівні. З метою оцінювання ефективності адміністрування податкового боргу в межах цього дослідження вважаємо за доцільне використати методологічний підхід, запропонований А. Яковлевою, що ґрунтується на таких показниках:

- індекс ефективності адміністрування податкового боргу — відношення частки регіону у структурі економічної активності країни до частки регіону у структурі податкового боргу (має перевищувати 1);
- відношення обсягу податкового боргу до обсягу валового регіонального продукту, або ВРП (показник має бути меншим за середній по економіці) [176].



Результати відповідного аналізу наведено у табл. 4.20, 4.21.

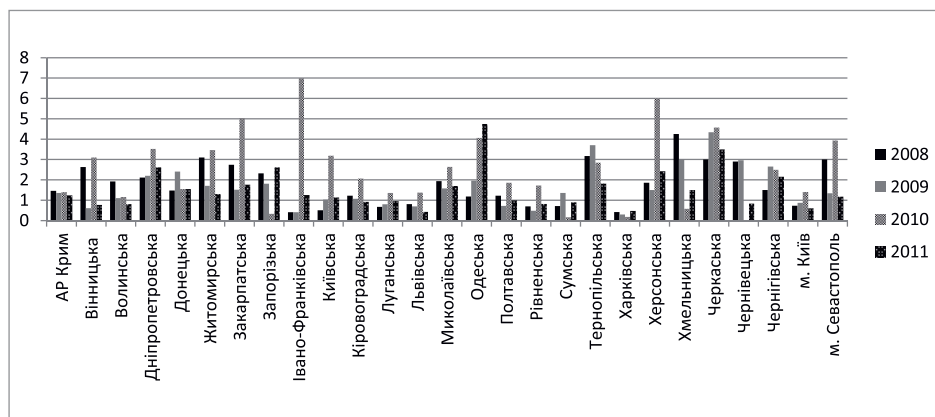
Таблиця 4.20

**Індекс ефективності адміністрування податкового боргу в Україні**

Регіон / рік	2008	2009	2010	2011
АР Крим	1,46	1,36	1,40	1,25
Вінницька	2,63	0,61	3,1	0,77
Волинська	1,92	1,10	1,16	0,81
Дніпропетровська	2,11	2,20	3,53	2,61
Донецька	1,48	2,41	1,55	1,55
Житомирська	3,10	1,71	3,46	1,30
Закарпатська	2,74	1,52	5,03	1,76
Запорізька	2,32	1,81	0,34	2,62
Івано-Франківська	0,41	0,41	7,0	1,26
Київська	0,51	1,03	3,19	1,14
Кіровоградська	1,22	1,07	2,07	0,93
Луганська	0,67	0,80	1,36	0,96
Львівська	0,81	0,70	1,38	0,43
Миколаївська	1,94	1,58	2,64	1,71
Одеська	1,18	1,96	4,07	4,75
Полтавська	1,22	0,72	1,86	1,0
Рівненська	0,70	0,48	1,73	0,82
Сумська	0,71	1,36	0,17	0,9
Тернопільська	3,17	3,70	2,85	1,82
Харківська	0,42	0,30	0,18	0,48
Херсонська	1,86	1,5	6,0	2,43
Хмельницька	4,25	3,01	0,58	1,50
Черкаська	3,0	4,34	4,57	3,50
Чернівецька	2,90	2,96	0,02	0,83
Чернігівська	1,5	2,65	2,50	2,16
м. Київ	0,73	0,87	1,41	0,61
м. Севастополь	3,0	1,34	3,94	1,17
<b>У середньому по Україні</b>	<b>1,77</b>	<b>1,61</b>	<b>2,48</b>	<b>1,52</b>

Складено та розраховано автором.

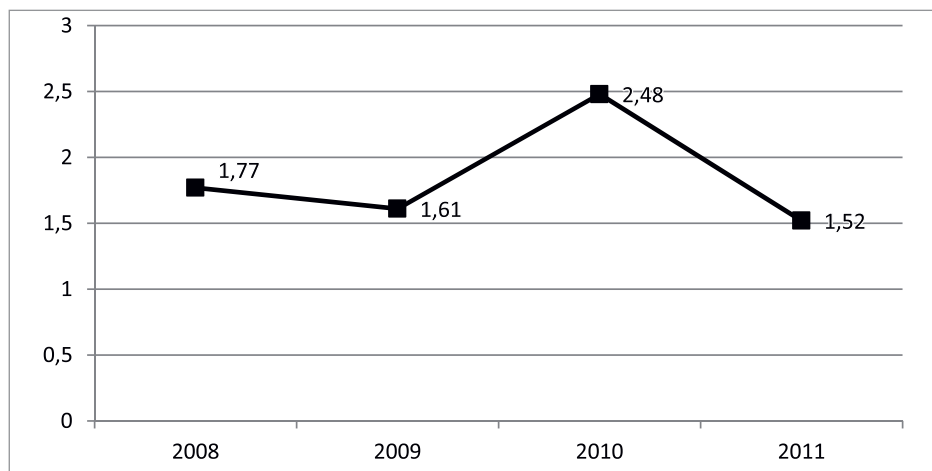
Оскільки визначено, що індекс ефективності адміністрування податкового боргу повинен перевищувати 1, то, як свідчать підсумки проведених розрахунків, в різні роки в різних регіонах України цей показник має різноспрямовану динаміку (рис. 4.18). При цьому слід зазначити, що в Харківській області він є незадовільним протягом всього аналізованого періоду. В АР Крим, Дніпропетровській, Донецькій, Житомирській, Закарпатській, Кіровоградській, Миколаївській, Одеській, Тернопільській, Херсонській, Черкаській, Чернігівській областях та м. Севастополь у 2008–2011 рр. адміністрування податкового боргу було ефективним.



**Рис. 4.18. Динаміка індексу ефективності адміністрування податкового боргу в Україні (регіональний розріз)**

*Складено та розраховано автором*

Щодо середнього значення такого показника по країні, то воно є задовільним (перевищує 1) протягом усього часового інтервалу, набувши максимального значення на рівні 2,58 у 2010 р., проте знизившись у 2011 р. майже на 1 пункт до 1,52. На підставі цього можна зробити висновок про зниження середнього рівня ефективності адміністрування податкового боргу по країні (рис. 4.19).



**Рис. 4.19. Динаміка середнього значення індексу ефективності адміністрування податкового боргу в Україні**

*Складено та розраховано автором.*

Далі проаналізуємо динаміку відношення обсягу податкового боргу до обсягу валового регіонального продукту (має бути меншим за середній по економіці показник) (табл. 4.22, рис. 4.20, 4.21, 4.22).

*Таблиця 4.22*

**Динаміка відношення обсягу податкового боргу до обсягу валового регіонального продукту (ВРП) в Україні, %**

Регіон / рік	2009	2010	2011
АР Крим	0,94	0,78	0,6
Вінницька	2,11	0,34	0,1
Волинська	1,16	0,93	0,1
Дніпропетровська	0,58	0,3	0,3
Донецька	0,53	0,67	0,5
Житомирська	0,75	0,31	0,3
Закарпатська	0,83	0,21	0,4
Запорізька	0,71	3,1	0,3
Івано-Франківська	2,6	0,16	0,6
Київська	1,24	0,34	0,6
Кіровоградська	1,2	0,51	0,8

Регіон / рік	2009	2010	2011
Луганська	1,6	0,79	0,8
Львівська	1,8	0,78	1,7
Миколаївська	0,8	0,41	0,4
Одеська	0,65	0,26	0,2
Полтавська	1,78	0,6	0,7
Рівненська	2,64	0,62	0,9
Сумська	0,94	6,2	0,8
Тернопільська	0,35	0,37	0,4
Харківська	4,2	5,8	1,6
Херсонська	0,86	0,18	0,3
Хмельницька	0,42	1,85	0,5
Черкаська	0,3	0,23	0,2
Чернівецька	0,43	0,6	0,9
Чернігівська	0,5	0,43	0,4
м. Київ	1,47	0,76	1,26
м. Севастополь	0,96	0,27	0,7
Всього	1,28	1,1	0,8
<b>Усередньому по Україні</b>	<b>1,2</b>	<b>1,02</b>	<b>0,6</b>

Складено та розраховано автором.

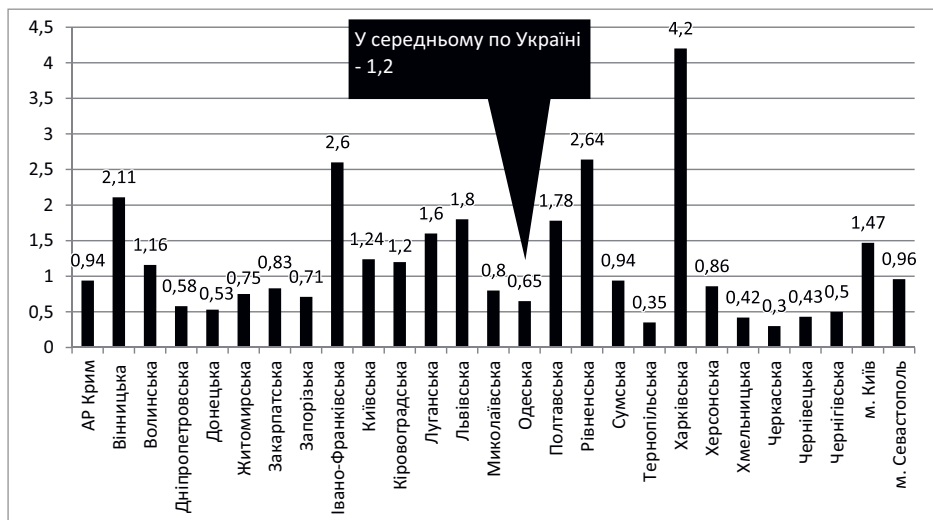
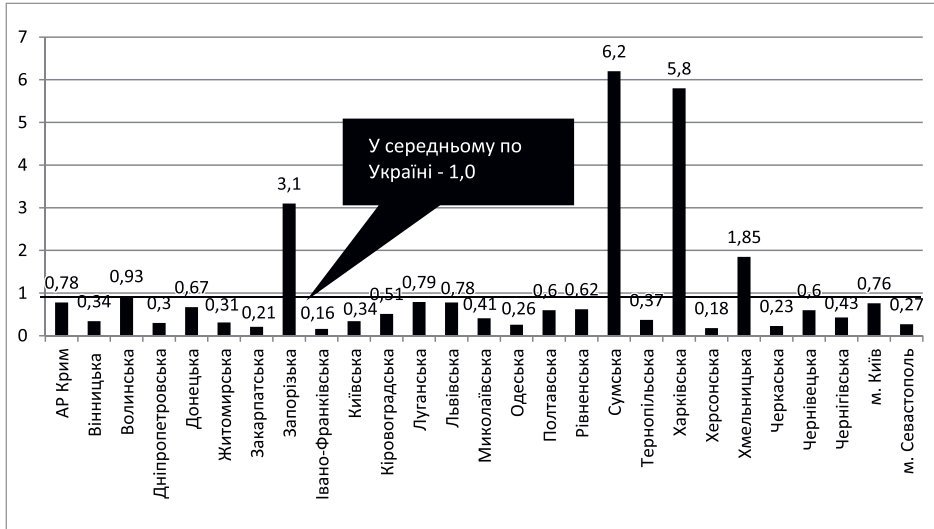


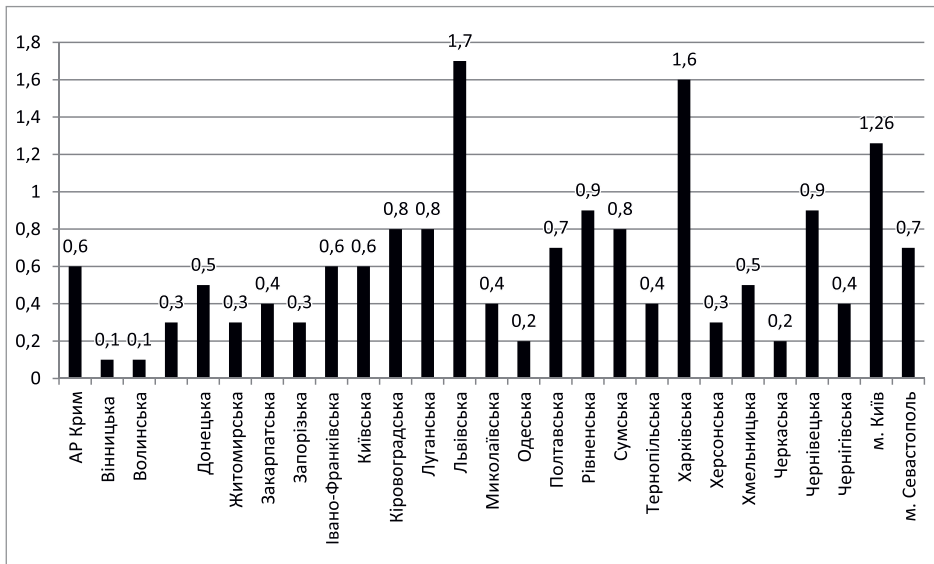
Рис. 4.20. Рівень ефективності адміністрування податкового боргу в Україні у 2009 р. (по регіонах), %

Складено та розраховано автором.



**Рис. 4.21. Рівень ефективності адміністрування податкового боргу в Україні у 2010 р. (по регіонах),%**

*Складено та розраховано автором.*



**Рис. 4.22. Рівень ефективності адміністрування податкового боргу в Україні у 2011 р. (по регіонах),%**

*Складено та розраховано автором.*

Таким чином, А. Яковлева пропонує виокремити два типи регіонів:

- «умовно кращі» — ті, в яких частка результативності економічної діяльності у структурі валового регіонального продукту перевищує частку регіону у структурі податкового боргу, а частка податкового боргу у ВРП є меншою за середній по країні показник;
- «умовно гірші» — ті, в яких частка результативності економічної діяльності у структурі ВРП менша за частку регіону у структурі податкового боргу, а частка податкового боргу у ВРП є вищою за середній по країні показник [178].

Таким чином, за результатами попереднього аналізу, до «умовно кращих» регіонів (які задовольняють вимогам критерію), з погляду ефективності адміністрування податкового боргу, станом на 01.01.2012 р. можна віднести Дніпропетровську, Донецьку, Житомирську, Закарпатську, Запорізьку, Миколаївську, Одеську, Тернопільську, Херсонську, Хмельницьку, Черкаську області, тобто 11 з 27 регіонів. До «умовно-гірших» — Кіровоградську, Львівську, Рівненську, Сумську, Харківську, Чернівецьку області та м. Київ.

З метою мінімізації податкового боргу та його остаточного стягнення в повному обсязі, податкові органи (до набрання чинності відповідними положеннями Податкового кодексу України), керуючись ст. 6 Закону України від 21.12.2000 № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» (втратив чинність з 1.01.2011 р.), направляли підприємствам-боржникам перші та другі (у разі необхідності) податкові вимоги щодо сплати податкового боргу. З прийняттям Податкового кодексу України скасовано припис про направлення другої податкової вимоги, що цілком виправдано, оскільки скорочуються непродуктивні витрати бюджетних коштів

та робочого часу, й сприяє підвищенню ефективності організації роботи з погашення податкового боргу серед злісних неплатників (табл. 4.23) [178].

Таблиця 4.23

**Динаміка показників результативності вжитих органами державної податкової служби України заходів з погашення податкового боргу, млн. грн**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Кількість платників-боржників (на кінець року), тис. од.	81,9	83,7	106,2	117,6	135,1	134,7
Направлено перших податкових вимог, тис. од.	491,7	583	719,4	738	686	781,2
Сума податкового боргу по перших податкових вимогах, млн. грн	3929,1	4566,3	4885,5	5972,2	11722,5	21466,6
Направлено других податкових вимог, тис. од.	96,3	107	122,9	120	111	-
Сума податкового боргу по других податкових вимогах, млн. грн	2507,4	2346,1	2462,4	2952,5	6326,7	-
Описано майна у податкову заставу підприємств-боржників, млрд. грн	6,5	5,1	8,2	12,2	7,9	10,8

(-) — відповідні статистичні дані відсутні.

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.

За результатами аналізу можна стверджувати, що результативність вжитих органами державної податкової служби України заходів з погашення податкового боргу є вкрай низькою, оскільки з 2006–2011 рр. значно зросла кількість платників-боржників, з 81,9 тис. осіб у 2006 р. до 134,7 тис. осіб у 2011 р., збільшилася кількість податкових вимог, сума по яких за аналізований період зросла на 15030,1 млн. грн.

Динаміка надходжень за рахунок вжитих органами державної податкової служби заходів із погашення податкового боргу до зведеного бюджету України впродовж аналізованого часового інтервалу наведена у табл. 4.24 та на рис. 4.23, 4.24.

Таблиця 4.24

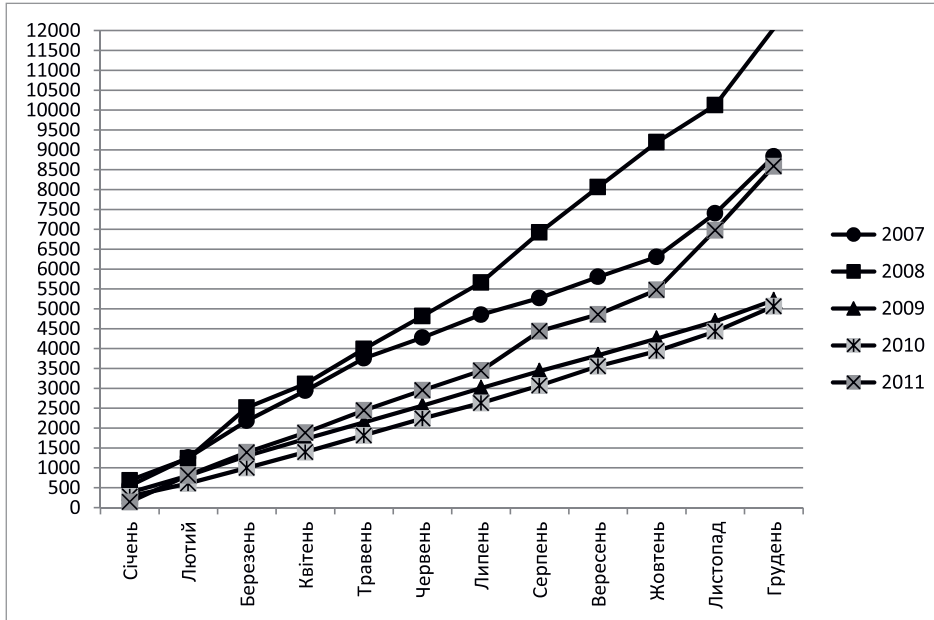
**Динаміка надходжень за рахунок вжитих органами державної податкової служби України заходів з погашення податкового боргу, млн. грн**

Період	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Січень	-	548,9	684,3	373,1	281,9	141,4
Лютий	-	1260,4	1239,4	803,0	611,3	816,9
Березень	-	2182,7	2513,6	1297,2	998,5	1388,1
Квітень	-	2936,4	3111,9	1726,6	1398,0	1885,6
Травень	-	3754,2	3988,1	2142,8	1817,9	2443,9
Червень	-	4275,5	4818,0	2564,1	2237,2	2951,5
Липень	-	4853,8	5661,8	3005,7	2629,8	3445,3
Серпень	-	5272,5	6919,3	3431,9	3070,6	4438,4
Вересень	-	5802,2	8060,8	3832,0	3557,8	4858,9
Жовтень	-	6304,3	9189,9	4247,0	3937,0	5474,5
Листопад	-	7400,0	10123,2	4681,2	4430,7	6980,0
Грудень	11453,9	8834,1	12052,4	5216,6	5063,0	8588,4

(-) — відповідні статистичні дані відсутні.

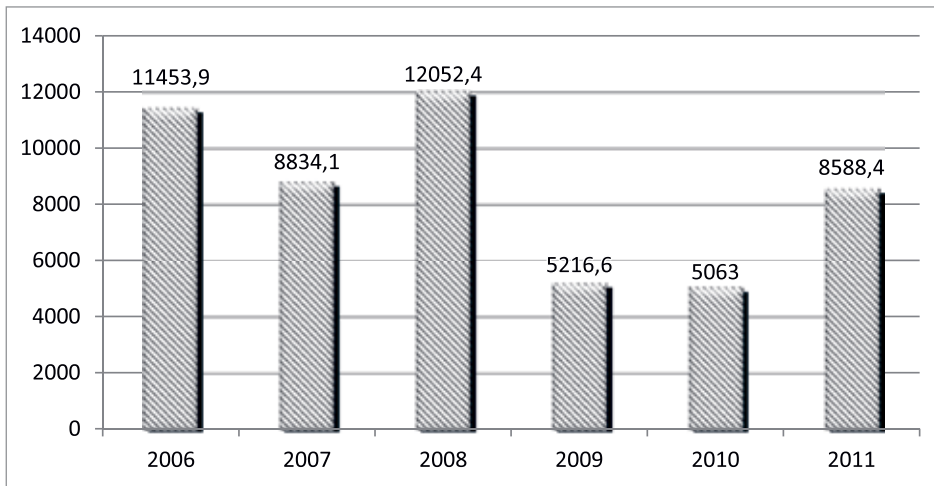
Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.





**Рис. 4.23.** Динаміка надходжень за рахунок вжитих податковими органами заходів з погашення податкового боргу (по місяцях), млн. грн

*Складено та розраховано автором.*



**Рис. 4.24.** Динаміка надходжень за рахунок вжитих податковими органами заходів з погашення податкового боргу, млн. грн.

*Складено та розраховано автором.*

Надходження до бюджету забезпечувалися відповідними заходами погашення податкового боргу (табл. 4.25):

Таблиця 4.25

**Заходи з погашення податкового боргу,  
що забезпечили надходження до зведеного бюджету України**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Від реалізації заставних активів, млн. грн	343,6	399,2	269,7	332,6	234,4	372,7
<i>частка у загальній сумі погашення податкового боргу, %</i>	3,0	4,5	2,23	6,37	4,62	4,33
За рахунок вилучення готівкових коштів, млн. грн	96,6	86,1	70,9	62,6	71,9	121,9
<i>частка у загальній сумі погашення податкового боргу, %</i>	0,81	1,0	0,6	1,2	1,42	1,41
За рахунок звернення стягнення на майно боржника у судовому порядку, млн. грн	92,3	82,7	178,7	354,6	642,8	1028,4
<i>частка у загальній сумі погашення податкового боргу, %</i>	0,8	0,9	1,48	6,8	12,7	11,97
У рахунок погашення податкового боргу від підприємств, що перебувають у процедурах банкрутства, млн. грн	1702,2	856,5	884,2	714,6	422,5	667,5
<i>частка у загальній сумі погашення податкового боргу, %</i>	14,86	9,7	7,33	13,7	8,34	7,77
Унаслідок застосування адміністративного арешту активів, млн. грн	144,6	213,2	135,6	396,0	354,6	601,4
<i>частка у загальній сумі погашення податкового боргу, %</i>	1,26	2,41	1,12	7,6	7,0	7,0

*Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ*

Найрезультативнішим із заходів щодо погашення податкового боргу, що забезпечили надходження до зведеного бюджету України у 2006–2011 рр., є звернення стягнення на майно боржника у судовому порядку, реалізація заставних активів, вилучення готівкових

коштів боржника, застосування адміністративного арешту активів, упровадження яких забезпечило надходження до зведеного бюджету України 8588,4 млн. грн, що на 3525,4 млн. грн більше, ніж у 2010 р. (5063,0 млн. грн) [134].

При цьому зазначимо, що у практиці адміністрування податків в Україні прийняті такі термінологічні позначення статусів та типів податкового боргу:

- інертний статус, в якому фіскальні служби не застосовують жодних заходів зі стягнення, крім вручення платнику податкових вимог, реєстрації податкової застави, опису заставленого майна та, як виняток, арешту активів;
- дієвий статус, в якому в результаті певних дій фіскальних служб відбувається зменшення податкового боргу. У дієвому статусі розрізняють активний, пасивний та безнадійний типи податкового боргу. Активний тип передбачає збереження можливостей застосування до боржника всіх стягнень, передбачених законодавством. Пасивний тип означає неможливість застосування до боржника заходів зі стягнення через такі об'єктивні причини: підготовка документів для ініціювання справи про банкрутство платника (до прийняття ухвали суду про порушення справи про банкрутство); порушення провадження у справі про банкрутство (прийняття рішення судом про призупинення стягнення); підготовка документів для ініціювання справи про звернення стягнення боргу на майно платника (до прийняття відповідної ухвали суду); розшук платника-боржника; відсутність активів. Безнадійним податковий борг вважається у таких випадках: платник визнаний банкрутом і його активів недостатньо для задоволення вимог; платник — фізична особа у судовому порядку визнаний зниклим або померлим, а майна не-

достатньо для задоволення вимог; минули терміни позовної давності (за відсутності сум податкового боргу, стосовно яких граничний термін стягнення ще не настав); заборгованість виникла внаслідок форс-мажорних обставин; юридична особа визнана фіктивною. Також у складі активного статусу може окремо розглядатися борг до прийняття органом податкової служби рішення про відстрочку (розстрочку) на підставі затвердженої судом мирової угоди та податковий борг, за яким вже прийнято рішення про розстрочку (відстрочку) [74].

Динаміка структури податкової заборгованості до зведеного бюджету за статусами наведена у табл. 4.26 та на рис. 4.25.

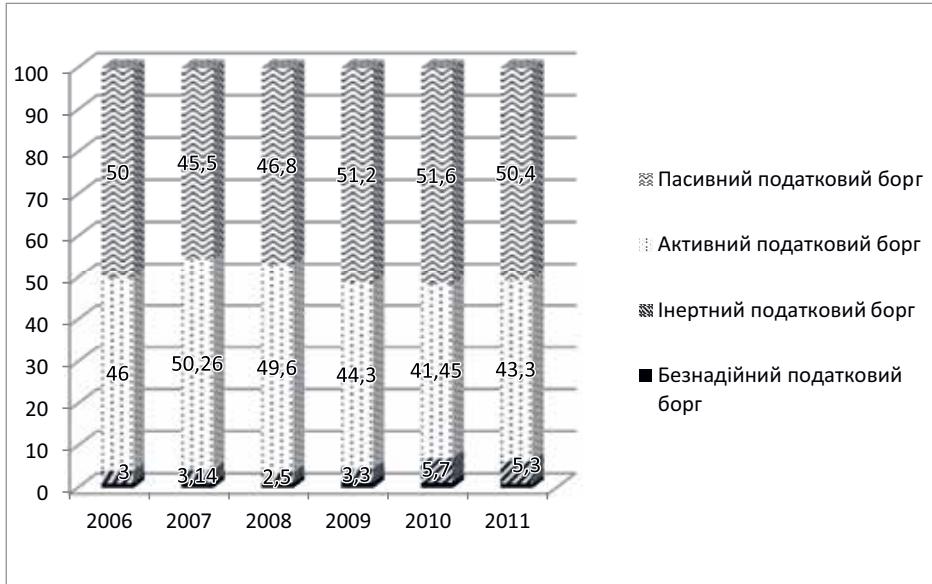
Таблиця 4.26

**Динаміка структури податкової заборгованості до зведеного бюджету за статусами, %**

Показник / рік	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Безнадійний податковий борг	1,0	1,1	1,08	1,2	1,25	1,0
Інертний податковий борг	3,0	3,14	2,5	3,3	5,7	5,3
Активний податковий борг	46,0	50,26	49,6	44,3	41,45	43,3
Пасивний податковий борг	50,0	45,5	46,8	51,2	51,6	50,4
У структурі пасивного податкового боргу:						
податкова заборгованість платників, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство та по яких прийнято рішення судів про призупинення стягнення	76,0	82,0	73,0	72,0	77,0	75,0
податкова заборгованість платників, які перебувають у розшуку	2,0	3,0	5,0	6,0	7,0	4,0
податкова заборгованість платників, у яких відсутні активи	12,0	15,0	13,0	16,0	15,0	11,0

Складено та розраховано автором на підставі даних ДПСУ.

Дані табл. 4.26 свідчать, що у 2006–2011 рр. 94–98 % податкового боргу в Україні становили активний, пасивний та безнадійний види податкового боргу і лише 2,5–3,7 % становив інертний податковий борг.



**Рис. 4.25. Динаміка структури податкової заборгованості до зведеного бюджету за статусами, %**

*Складено та розраховано автором.*

Особливу проблему становить безнадійний податковий борг, хоча його частка у зведеному бюджеті в середньому не перевищує 1,25 %, при його адмініструванні необхідно застосовувати відповідну методику. Такий тип податкового боргу зазвичай списується податковою службою без можливості погашення у майбутньому.

Слід зауважити, що механізм адміністрування податкового боргу, передбачений Податковим кодексом, є збалансованішим, ніж той, що функціонував до 2011 року. У контексті мінімізації податкового

боргу доцільно виокремити такі напрями вдосконалення механізму податкового контролю: покращення планування контрольно-перевірочних заходів на основі адекватної системи оцінювання податкових ризиків; підвищення рівня методологічного забезпечення управління системою податкового аудиту (в тому числі застосування показників, які характеризують результативність та ефективність аудиту з погляду профілактики податкового боргу); запровадження нових методик контрольно-перевірочної роботи (зокрема методів непрямого контролю); адаптація законодавства у сфері податкового контролю до міжнародних стандартів (у тому числі стандартів міжнародних фінансових організацій).

Пропозиції з удосконалення адміністрування податкового боргу в умовах сучасних трансформацій будуть наведені у наступному розділі дослідження.

#### **4.5 Комплексне оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні**

Проблема підвищення ефективності податкового адміністрування є надзвичайно актуальною в сучасних умовах господарювання в Україні, оскільки обсяги податкових надходжень до бюджету значною мірою залежать від ефективності роботи податкових органів у цьому напрямі. На сьогодні в Україні існують чинники, які негативно позначаються на якості податкового адміністрування. Основними з них є, по-перше, недосконалість та нестабільність податкового законодавства, коли платники податків не встигають адекватно реагувати на постійні зміни в порядку нарахування і сплати податків та надання податкової звітності, а окремі норми подат-

кового законодавства допускають подвійне трактування; по-друге, скрутне фінансове становище значної кількості платників податків, що об'єктивно унеможлиблює для них сплату податків повною мірою; по-третє, негативне ставлення і недовіра платників податків до податкових органів, схильність до уникнення їх сплати та ухилення від оподаткування [122].

Здійснення комплексного оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні буде проводитися на основі запропонованої у попередньому розділі методики оцінювання ефективності податкового адміністрування, наведеної у табл. 3.1, що передбачає розрахунок сукупності відповідних показників (індикаторів), які мають задовольняти еталонним (ідеальним) значенням, що характеризують високу якість (ефективність) податкового адміністрування.

Розрахуємо кожний з наведених в табл. 3.1 показників з наданням оцінки відповідно до еталонного значення у динаміці (2006–2011 рр.), крім тих, про неможливість розрахунку яких йшлося у розділі 3 через брак або певну закритість деякої інформації. Результати представимо у табл. 4.27.

Таблиця 4.27

**Розрахунок показників ефективності  
податкового адміністрування в Україні**

Показник	Еталонне значення	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Темп зростання (зниження) кількості платників податків, що обліковуються в органах ДПС, % (Кобл 1)	100 % і більше	100,1	106,9	105,0	99,6	101,0	99,4
Рівень обліку податко-спроможних платників податків, % (Кобл 2)	зростає	90,5	91,9	96,7	96,8	88,3	86,5

Показник	Еталонне значення	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Темп зростання (зниження) кількості наданих податкових консультацій, % (Ккон1)	100 % і більше	92,8	107,7	125,2	74,4	106,3	158,7
Темп зростання (зниження) кількості розглянутих звернень платників податків, % (Ккон2)	100 % і більше	100,0	110,5	77,3	106,1	133,1	119,2
Рівень результативності податкового контролю, % (Кпк1)	100 % і більше	99,3	79,6	143,2	175,1	156,2	41,5
Зменшення (зростання) кількості зареєстрованих злочинів у сфері оподаткування, % (Кпк2)	→ min	120,3	94,8	83,5	82,6	116,0	98,2
Питома вага кількості кримінальних справ, переданих до суду органами податкової міліції, у загальній кількості порушених справ, % (Кпк3)	→ 100 %	61,3	64,0	61,0	70,3	62,8	59,4
Коефіцієнт зміни сум податкових платежів, що були безпідставно донараховані за результатами податкових перевірок (Кпп1)	→ min	1,1	0,5	2,4	3,2	1,7	0,1
Коефіцієнт зменшення кількості працівників, які ухвалювали незаконні рішення про донарахування податкових платежів за результатами податкових перевірок (Кпп2)	→ min (0)	91,5	81,4	151,4	92,5	36,7	94,4



Показник	Еталонне значення	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу, % (Калб1)	→ min (0)	71,9	95,2	116,6	120,5	140,6	91,2
Коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу, % (Калб2)	100 % і більше	96,7	104,2	124,3	62,3	235,4	73,3
Рівень погашення податкового боргу, % (Калб3)	→ 100 %	91,5	74,2	86,8	31,2	21,5	40,0
Коефіцієнт зміни кількості випадків призначення санкцій з порушенням вимог податкового законодавства, % (Кпс1)	→ min (0)	79,4	110,3	78,9	81,3	82,4	136,2
Коефіцієнт зміни кількості оскаржених податкових повідомлень-рішень, винесених податковими органами, % (Кпс3)	→ min (0)	98,7	126,1	100,7	112,9	111,7	113,7
Рівень сплаченої пені відносно нарахованої, % (Кнп1)	→ 100 %	33,5	22,1	22,0	16,2	9,6	22,7
Рівень донарахування пені, % (Кнп2)	зростає	84,1	80,6	71,4	59,6	60,9	70,2

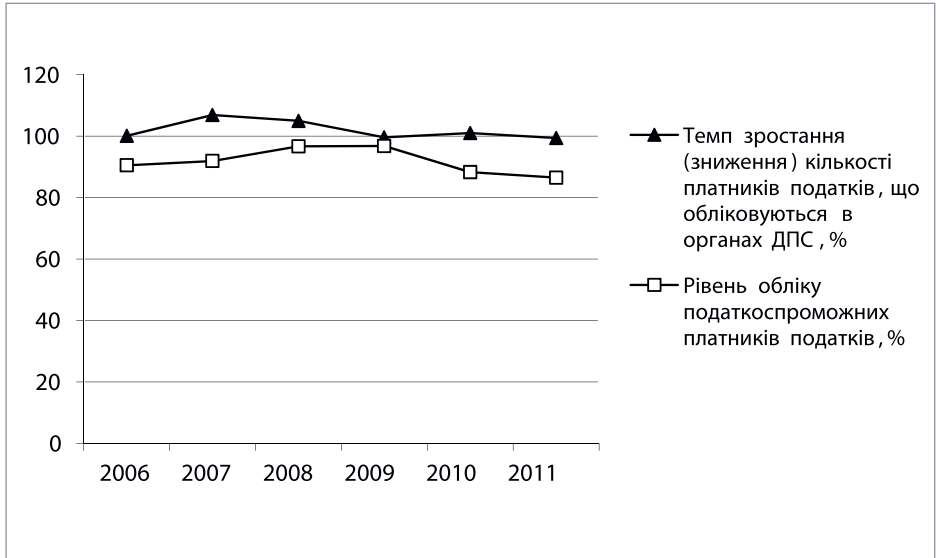
*Розраховано автором на підставі даних ДПСУ.*

За результатами проведеного аналізу можна зробити такі висновки.

Показник темпу зростання (зниження) кількості платників податків, що обліковуються в податкових органах, відповідає своєму еталонному значенню лише у 2006–2008 рр. і 2010 р., рівень обліку подат-

коспроможних платників податків — у 2006–2009 рр., у 2010 р. і 2011 р. спостерігається зниження його рівня відносно минулих років.

Динаміку коефіцієнтів оцінки обліку платників податків зображено на рис. 4.26.

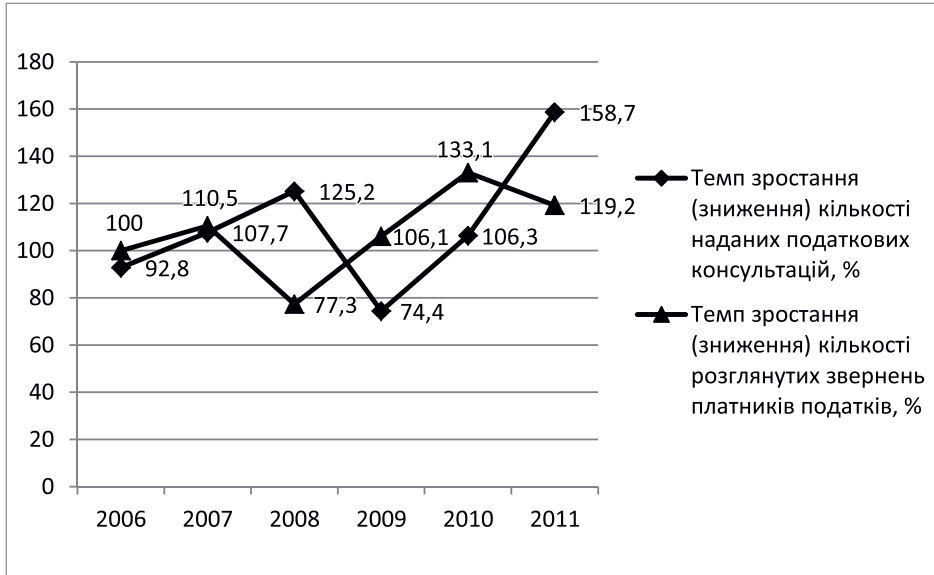


**Рис. 4.26. Динаміка коефіцієнтів оцінки обліку платників податків податковою службою в Україні, %**

*Складено та розраховано автором.*

Такий показник, як темп зростання (зниження) кількості наданих податкових консультацій, відповідає своєму еталонному значенню у 2007–2008 рр. і 2010–2011 рр., темп зростання (зниження) кількості розглянутих звернень платників податків — у 2006–2007 рр., 2009–2011 рр., найбільше значення на рівні 133,1% відзначено у 2010 р., найменше (не відповідає еталонному значенню) — 77,3% у 2008 р. [122].

Динаміку коефіцієнтів оцінки податкового консультування наведено на рис. 4.27.



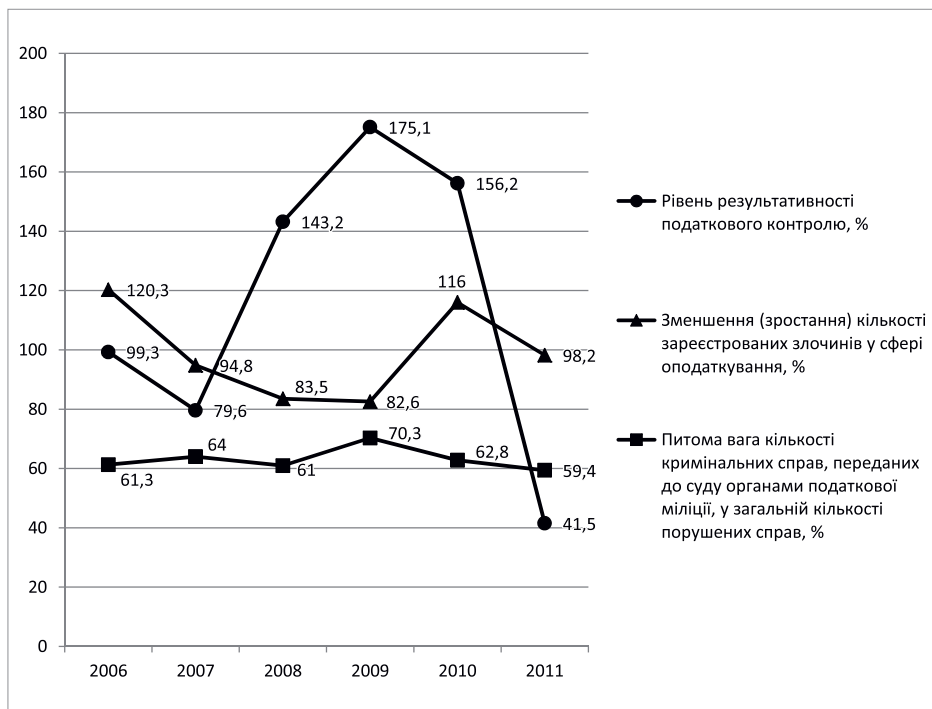
**Рис. 4.27. Динаміка коефіцієнтів оцінки податкового консультування в Україні, %**

*Складено та розраховано автором.*

Показник рівня результативності податкового контролю є задовільним відносно еталонного значення у 2008–2010 рр., з максимальним значенням на рівні 175,1 % у 2009 р. Однак у 2011 р. цей показник демонструє своє мінімальне значення — 41,5 %, що свідчить про стрімке зниження результативності податкового контролю у цьому періоді. Показник зменшення (зростання) кількості зареєстрованих злочинів у сфері оподаткування можна вважати задовільним протягом 2006–2009 рр. й у 2011 р., оскільки його значення зменшувалося кожного наступного року відповідно до попереднього. Питома вага кількості кримінальних справ, переданих до суду органами податкової міліції, у загальній кількості порушених справ має найбільш задовільне значення відносно еталонного лише у 2009 р. — 70,3 %. У 2010–2011 р. воно зменшується до 59,4 %, тобто

протягом всього аналізованого періоду часу (за винятком 2009 р.) цей показник не відповідає своєму еталонному рівню із значним розривом у значеннях, що свідчить про низький рівень ефективності роботи підрозділів юридичної служби податкових органів і необхідність модернізації її діяльності, заходи щодо здійснення якої будуть наведені у наступному розділі дослідження.

Динаміку коефіцієнтів оцінки податкового контролю зображено на рис. 4.28.



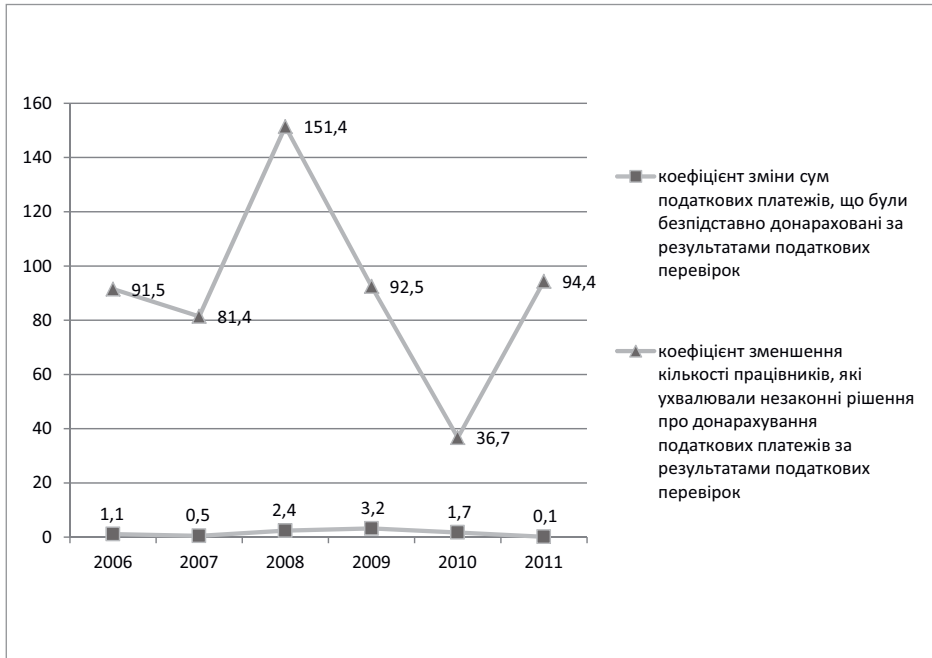
**Рис. 4.28. Динаміка коефіцієнтів оцінки податкового контролю в Україні, %**

*Складено та розраховано автором.*

Коефіцієнт зміни сум податкових платежів, що були безпідставно донараховані за результатами податкових перевірок, має зна-

чення найбільш наближене до еталонного лише у 2011 р., в інші роки воно значно відхилене від еталонного. Коефіцієнт зміни кількості працівників, які ухвалювали незаконні рішення про донарахування податкових платежів за результатами податкових перевірок, значно відрізняється від свого еталонного значення протягом усього аналізованого періоду. Таким чином, обидва показники, що характеризують оцінку результативності податкових перевірок, є незадовільними відносно своїх еталонних значень, що свідчить про наявність проблем у контрольно-перевірочній роботі податкових органів.

Динаміку коефіцієнтів оцінки податкових перевірок наведено на рис. 4.29.

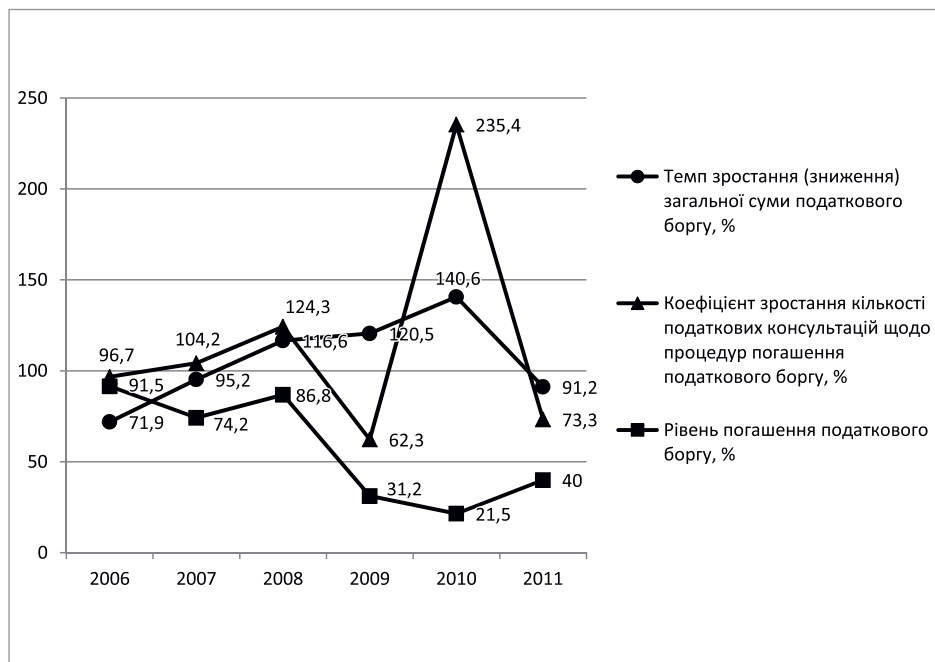


**Рис. 4.29.** Динаміка коефіцієнтів оцінки податкових перевірок в Україні, %

*Складено та розраховано автором.*

Значення показника темпу зростання (зниження) загальної суми податкового боргу є незадовільним відносно еталонного значення протягом всього аналізованого періоду. Коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу є задовільним у 2007–2008 рр. та у 2010 р. з максимальним значенням у 235,4%. При цьому рівень погашення податкового боргу також є незадовільним відносно еталонного рівня, максимально наближене значення у 91,5% зафіксовано у 2006 р., з 2007 р. цей показник стрімко знижується аж до 2010 р., у 2011 р. підвищується до рівня 40%, що значно менше еталонного рівня.

Динаміку коефіцієнтів оцінки адміністрування податкового боргу зображено на рис. 4.30.

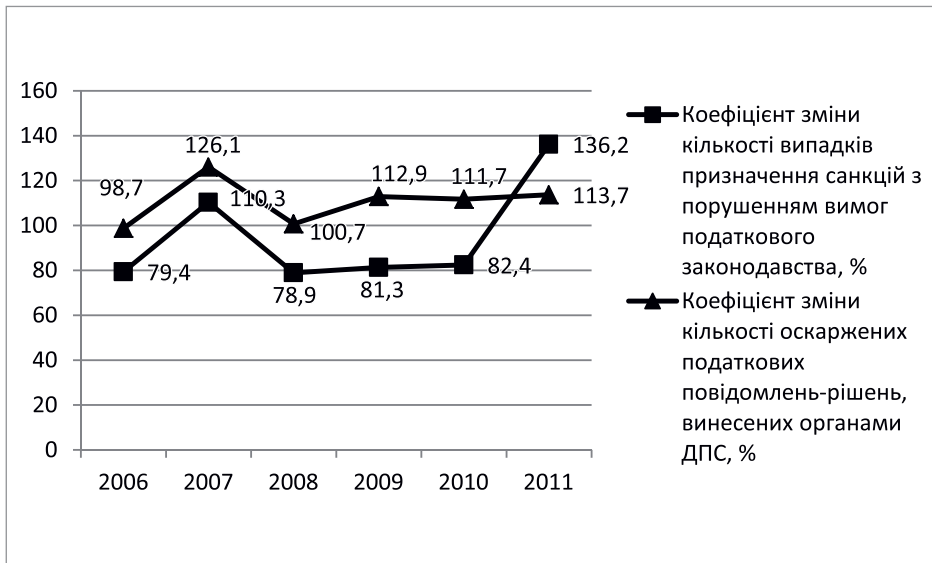


**Рис. 4.30. Динаміка коефіцієнтів оцінки адміністрування податкового боргу в Україні, %**

*Складено та розраховано автором.*

Коефіцієнт зміни кількості випадків призначення санкцій з порушенням вимог податкового законодавства та коефіцієнт зміни кількості оскаржених податкових повідомлень-рішень, винесених податковими органами, є незадовільними і значно відрізняються від своїх еталонних значень. При цьому у 2011 р. ці показники максимально віддалені від них, що свідчить про зниження рівня ефективності позовної роботи з боку податкових органів.

Динаміку коефіцієнтів оцінки призначення санкцій наведено на рис. 4.31.

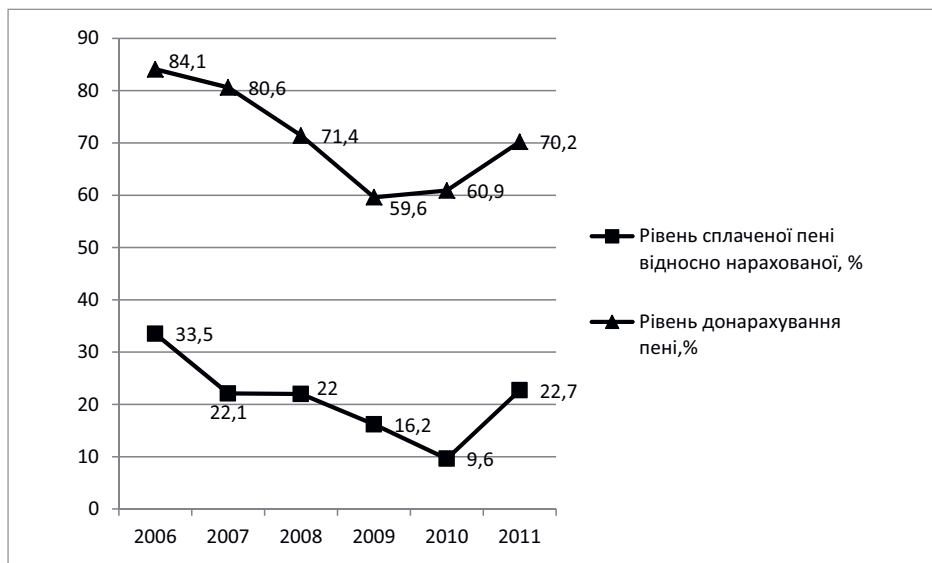


**Рис. 4.31. Динаміка коефіцієнтів оцінки призначення санкцій, %**

*Складено та розраховано автором.*

Показник рівня сплаченої пені відносно нарахованої в жодному з аналізованих років не відповідає своєму еталонному значенню, а значення рівня донарахування пені можна вважати задовільним лише у 2010 р., оскільки у цьому році спостерігається його підвищення порівняно з попереднім роком на 1,3 %.

Динаміку коефіцієнтів оцінки нарахування пені зображено на рис. 4.32.



**Рис. 4.32.** Динаміка коефіцієнтів оцінки нарахування пені, %

*Складено та розраховано автором.*

На підставі розрахованих та оцінених показників обчислимо узагальнені показники ефективності податкового адміністрування з метою їх подальшого агрегування й розрахунку інтегрального показника ефективності податкового адміністрування.

Оскільки ефективність податкового адміністрування характеризується множиною ознак, в нашому аналізі їх виділено 17 ( $m=17$ ). При упорядкуванні одиниць сукупності виникає необхідність агрегування усіх ознак множини в одну інтегральну оцінку.

Агрегування ознак ґрунтується на так званій теорії адитивної цінності, згідно з якою цінність цілого дорівнює сумі цінностей його складових. Якщо ознаки множини мають різні одиниці вимірювання, то адитивне агрегування потребує приведення їх до однієї осно-



ви, тобто попередньої нормалізації. Вектор первинних ознак  $[x_1, x_2, \dots, x_m]$  замінюється вектором нормалізованих значень  $[z_1, z_2, \dots, z_m]$ .

На практиці застосовують різні способи нормалізації, які ґрунтуються на порівнянні емпіричних значень показника  $x_i$  з певною величиною  $a$ .

Якщо  $x_{ij}$  — деякі показники,  $j=1, \dots, m$ ;  $i=1, \dots, n$ , які в сукупності характеризують певний напрям діяльності, то інтегральний показник повинен мати вигляд лінійної згортки:

$$I_i = \sum a_{ij} z_{ij} \quad (4.1)$$

де  $a_{ij}$  — вагові коефіцієнти, що визначають ступінь внеску  $j$ -того показника в інтегральний показник певного напрямку діяльності;

$z_{ij}$  — нормалізовані значення вхідних показників  $x_{ij}$ .

Цей індекс дорівнює  $1$  тоді, коли всі  $x_{ij}$  набувають «найкращих», або оптимальних, значень, і  $0$  тоді, коли всі показники «найгірші».

Кожен із  $z_{ij}$  є нормалізованим, тобто  $0 \leq z_{ij} \leq 1$ , причому  $z_{ij} = 1$  відповідає оптимальному значенню, а  $z_{ij} = 0$  — найгіршому.

У нашому випадку складність розрахунків полягає в тому, що показники, обрані для оцінки ефективності податкового адміністрування, є не тільки різноспрямованими між собою, а й різноспрямованими відносно своїх еталонних значень, оскільки одні з них за еталонними значеннями мають або зростати, або набувати значення  $100\%$  і більше, а інші, навпаки, набувати мінімальних значень (або наближатися до нуля). Тобто  $x_{ij}$  — показники ефективності податкового адміністрування в Україні, наведені у табл. 4.29, по яких необхідно провести процедуру нормування з метою розрахунку узагальнених показників  $X_i$  ( $i = 7$ ) для їх подальшого групування

в єдиний інтегральний показник ефективності податкового адміністрування  $I_i$  [122].

Нормалізовані значення узагальнених показників  $X_i$  отримуємо двома способами:

- як добуток нормованих показників, що його складають. В цьому випадку можливе отримання нульового значення показника, якщо хоча б один з показників дорівнював нулю, тобто ефективність роботи за таким напрямом є нульовою, а оцінка є достатньо «жорсткою», проте дає змогу виявити весь проблемний напрямок;
- як середнє арифметичне нормованих показників, що його складають. Така нормалізація допоможе уникнути нульових значень показників у ході аналізу.

Вагові коефіцієнти  $a_{ij}$  приймаємо як рівнозначні між собою, тобто приймаємо всі напрямки діяльності в рамках податкового адміністрування як рівнозначні.

Узагальнені нормовані коефіцієнти ефективності податкового адміністрування упродовж 2006–2011 років наведено у табл. 4.28.

Таблиця 4.28

**Узагальнені нормовані коефіцієнти ефективності  
податкового адміністрування**

Показник $Z_{ij}$	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Узагальнений нормований коефіцієнт $K_{\text{обл\_норм}}$ як добуток	0,8288	0,8988	0,9290	0,8821	0,8159	0,7867
Узагальнений нормований коефіцієнт $K_{\text{обл\_норм}}$ як середнє арифметичне	0,9104	0,9485	0,9638	0,9396	0,9035	0,8872
Узагальнений $K_{\text{кон\_норм}}$ як добуток	-	0,5634	0,4582	0,3737	0,6698	0,8956
Узагальнений $K_{\text{кон\_норм}}$ як середнє арифметичне	-	0,7544	0,6848	0,6330	0,8349	0,9478

Показник $Z_{ij}$	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Узагальнений $K_{пк\_норм}$ як добуток	0,5297	0,4252	0,7680	0,9317	0,8327	0,2224
Узагальнений $K_{пк\_норм}$ як середнє арифметичне	0,8335	0,7964	0,9188	0,9770	0,9416	0,7250
Узагальнений $K_{пп\_норм}$ як добуток	0,2537	0,3894	0,0000	0,0000	0,3375	0,3605
Узагальнений $K_{пп\_норм}$ як середнє арифметичне	0,5184	0,6522	0,1292	0,1947	0,6015	0,6672
Узагальнений нормований коефіцієнт $K_{алб\_норм}$ як добуток	0,1837	0,1061	0,0782	0,0118	0,0000	0,0438
Узагальнений нормований коефіцієнт $K_{алб\_норм}$ як середнє арифметичне	0,6048	0,5025	0,5222	0,2399	0,4050	0,3542
Узагальнений нормований коефіцієнт $K_{пс\_норм}$ як добуток	0,0906	0,0000	0,0847	0,0422	0,0451	0,0000
Узагальнений нормований коефіцієнт $K_{пс\_норм}$ як середнє арифметичне	0,3172	0,0951	0,3111	0,2539	0,2546	0,0492
Узагальнений нормований коефіцієнт $K_{нп\_норм}$ як добуток	0,2817	0,1781	0,1571	0,0966	0,0585	0,1594
Узагальнений нормований коефіцієнт $K_{нп\_норм}$ як середнє арифметичне	0,5880	0,5135	0,4670	0,3790	0,3525	0,4645
Узагальнений нормований коефіцієнт $K_{обл\_норм}$ як добуток	0,8288	0,8988	0,9290	0,8821	0,8159	0,7867
Узагальнений нормований коефіцієнт $K_{обл\_норм}$ як середнє арифметичне	0,9104	0,9485	0,9638	0,9396	0,9035	0,8872

(-) — відповідні статистичні дані відсутні.

Складено автором.

Отримані результати дадуть змогу виявити проблеми, що зумовлюють зниження загального рівня ефективності податкового адміністрування у відповідний період часу. Про це свідчить нульове значення відповідного узагальненого показника, розрахованого як добуток його складових. Так, у 2008–2009 рр. негативний вплив на ефективність податкового адміністрування справила контрольньо-перевірочна робота податкових органів у частині низького рівня проведених податкових перевірок, у 2010 р. — низька ефективність адміністрування податкового боргу, в 2007 р. та в 2011 р. — низька ефективність позовної роботи в частині призначення санкцій.

На підставі отриманих даних можна розрахувати інтегральний показник ефективності податкового адміністрування  $I_i$  (табл. 4.29).

Таблиця 4.29

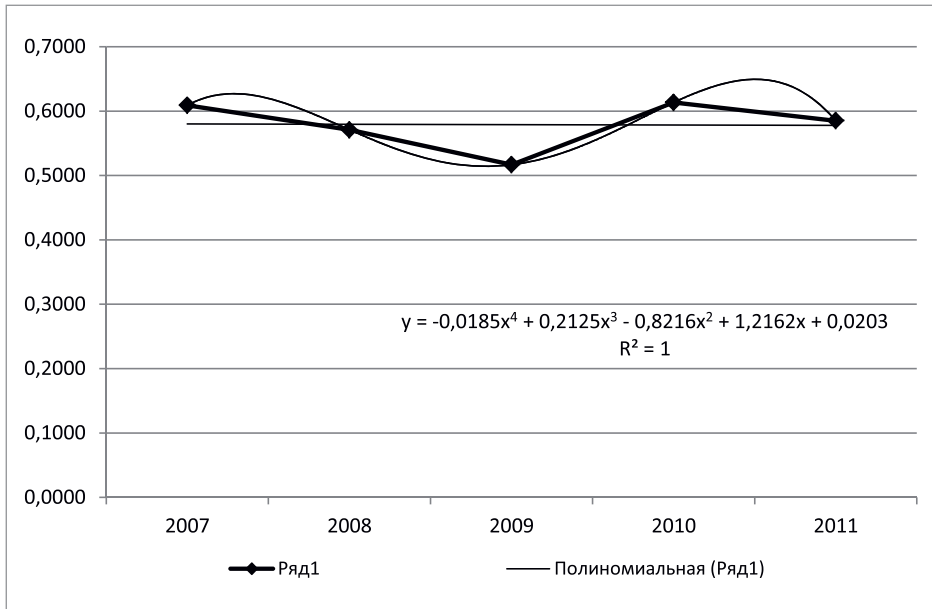
**Інтегральний показник ефективності  
податкового адміністрування в Україні**

Показник $I_i$	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Інтегральний показник ефективності податкового адміністрування	-	60,89	57,10	51,67	61,34	58,50

*Складено автором*

Нагадаємо, найвищий рівень інтегрального показника ефективності податкового адміністрування досягається при значенні  $I_i = 1$  (або 100 %). Отримані дані демонструють різноспрямовану динаміку показника ефективності податкового адміністрування у 2007–2011 рр.: з 2007–2009 рр. відбулося його поступове зниження на 9,22 %, у 2010 р. значення показника сягнуло 61,34 % проти 51,67 % у 2009 р., проте у 2011 р. рівень ефективності податкового адміністрування знизився до 58,5 %, що на 2,84 % менше порівняно з попереднім роком.

За результатами економіко-математичного моделювання побудовано динамічну модель рівня ефективності податкового адміністрування, яка являє собою поліноміальну регресію четвертого ступеня й відображає залежність зміни загального рівня ефективності податкового адміністрування у кожному відповідному періоді від рівня узагальнених показників, що складають інтегральний індекс ефективності податкового адміністрування (рис. 4.33):



**Рис. 4.33. Модель рівня ефективності податкового адміністрування**

*Складено автором.*

В умовах посткризового розвитку, який супроводжується значними деструктивними тенденціями у бюджетній сфері, зумовленими негативними фінансовими результатами більшості платників, особливої актуальності набуває проблема формування ефективних механізмів так званого розумного податкового адміністрування. Такі механізми мають передбачати постійний моніторинг процесів

оподаткування на основі сучасних інформаційних технологій, своєчасне реагування на виявлені відхилення, вжиття результативних та ефективних адміністративних заходів та ухвалення рішень, спрямованих на забезпечення належних за обсягом та своєчасних за строком податкових доходів за рахунок усіх визначених законодавством джерел.

# Стратегічні орієнтири розвитку податкового адміністрування в Україні

Розвиток податкового адміністрування в Україні за аналізований період часу (2006–2011 роки) збутовлений загальними тенденціями соціально-економічного розвитку країни, відповідними трансформаціями в усіх сферах суспільного життя й має узгоджуватися з вимогами євроінтеграційних процесів. Так, з листопада 2011 р. по травень 2012 р. експерти Інституту економічних досліджень та політичних консультацій (ІЕД) здійснювали моніторинг економічних аспектів європейської інтеграції України шляхом аналізу виконання завдань економічної частини відповідних напрямів, передбачених Порядком денним асоціації Україна — ЄС. Моніторинг охоплював 48 завдань розвитку податкової служби, визначених як пріоритетні.



Аналіз імплементації економічної частини пріоритетів податкових органів свідчить те, що цей процес практично не зазнав негативного впливу від стагнації на рівні політичного діалогу Україна — ЄС. Крім того, процес ведення подальших переговорів щодо Угоди про асоціацію Україна — ЄС створюють додаткові стимули для активнішої технічної роботи з упровадження пріоритетів розвитку діяльності податкових органів, зокрема в частині підвищення ефективності податкового адміністрування як запоруки успішної реалізації поглибленої та всеохоплюючої інтеграції України та ЄС [21].

Більшість цих завдань стали підґрунтям ухваленої Кабінетом Міністрів України Стратегії розвитку Міністерства доходів і зборів України, створеного наприкінці 2012 р. шляхом об'єднання Податкової служби України та Митної служби України. Ця стратегія передбачає такі напрями та відповідні цілі модернізації й розвитку Міністерства доходів і зборів України [163].

### **1. Розвиток партнерських відносин з громадянами та бізнесом:**

- підвищення рівня податкової культури, забезпечення відкритості Міністерства доходів і зборів та його готовності до конструктивного діалогу з громадськістю;
- формування інформаційного поля про діяльність Міністерства доходів і зборів України;
- удосконалення податкового та митного законодавства;
- неупереджене та справедливе застосування законодавства;
- зменшення адміністративного навантаження для громадян та бізнесу.

### **2. Надання високоякісних сервісів платникам:**

- розроблення та впровадження ефективної моделі надання «сервісу» громадянам та бізнесу;



- розвиток наявних та впровадження інноваційних електронних податкових сервісів для громадян та бізнесу.
- 3. Здійснення контролю за повнотою сплати податків:**
- підвищення ефективності методів протидії мінімізації сплати податків;
  - посилення функції оцінки та управління ризиками як основи контролю за повнотою сплати податків;
  - розвиток централізованої аналітичної функції;
  - удосконалення системи стягнення податкового боргу.
- 4. Упровадження ефективних методів протидії корупції:**
- розроблення та впровадження комплексної системи протидії корупції в Міндоходів та інших державних органах;
  - активна взаємодія з міжнародними організаціями, що займаються питаннями протидії корупції.
- 5. Організація ефективної системи управління персоналом:**
- побудова високоефективної функції управління персоналом;
  - розвиток системи неперервного навчання та підвищення мотивації працівників.
- 6. Стратегічне управління організацією, постійне та безперервне вдосконалення операційної діяльності:**
- забезпечення стратегічного управління організацією;
  - активне співробітництво з податковими та митними службами інших країн та застосування прогресивного міжнародного досвіду;
  - регулярне оцінювання ефективності роботи підрозділів Міністерства, організація системи управління якістю роботи його підрозділів;
  - оптимізація організаційної та функціональної структури міністерства;

- забезпечення комплексної автоматизації ключових процесів міністерства;
- побудова сучасної та динамічної ІТ-функції;
- забезпечення високого рівня продуктивності, надійності та безпеки інформаційних систем.

Як бачимо, Стратегія передбачає вдосконалення податкових і митних сервісів, оптимізацію митного регулювання, розвиток партнерських відносин з громадянами та бізнесом, боротьбу з корупцією, нівелювання ризиків поширення тіньової економіки, запровадження ІТ-технологій у роботу податкових і митних органів.

Зважаючи на ґрунтовність і всебічність окреслених у Стратегії напрямів і цілей розвитку, зокрема в частині вдосконалення податкового адміністрування, вважаємо, що їх подальша практична імплементація неодмінно потребує наукового обґрунтування й розроблення відповідних як теоретичних, так і практичних підходів до підвищення рівня ефективності податкового адміністрування в Україні.

Так, на нашу думку, багато питань, які виникають в процесі дослідження стратегічних орієнтирів розвитку податкового адміністрування в Україні й які зумовлені сучасними трансформаційними перетвореннями в рамках фіскальних відносин, залишаються відкритими. До цих питань належать: ефективність впровадження нових податків та відмови від старих, визначення шляхів підвищення ефективності податкового адміністрування відповідно до світових стандартів. Отже, у цьому контексті необхідним є дослідження формування механізму якісного аналізу впливу змін у обсягах фінансування податкового адміністрування на результативність діяльності фіскальних органів; визначення умов ефективного

впровадження нових податків; прогнозування ефективності об'єднання Податкової служби України та Митної служби України у Міністерство доходів і зборів та вплив цього процесу на ефективність фіскальної діяльності контролюючого органу.

Під час визначення цільової функції адміністрування податків та встановлення податкових ставок в Україні склалася практика використання «лафферівського» підходу (визначення параметрів податкової системи, що максимізують величину податкових надходжень). Це надзвичайно небезпечний підхід в умовах корумпованого суспільства, оскільки не враховує інтересів платників податків, призводить до подальшої тінізації економіки, стимулює ухилення від декларування доходів, спричиняє зростання корупції на нижчих та вищих рівнях контролюючих та виконавчих органів. Загальноновизнаним у процесі змін державного регулювання є принцип максимізації функції суспільної корисності, або принцип Парето-оптимальності. Однак реалізація першого підходу доволі складна і потребує формулювання конкретної функції суспільної корисності залежно від ступеня еголітарності або утилітарності підходу. Реалізація Парето-оптимальних зрушень в умовах надзвичайно структурованого за рівнем доходів суспільства практично неможлива [152].

В умовах України заддання ускладнюється створенням Міністерства доходів і зборів, покликаного шляхом максимізації комфортності сплати податків сприяти розвитку підприємницької ініціативи і економіки в цілому. Крім того, слід очікувати, що поєднання баз даних податкової та митної служб, в умовах значної відкритості української економіки, позитивно вплине на головний показник ефективності діяльності новоствореного фіскального міністерства — кількість коштів, які витрачаються для збору 100 гр. од.

у даній країні, або на протилежну характеристику, яку розглядають як показник ефективності інвестувань в фіскальні органи — дохідність інвестування однієї грошової одиниці у фіскальні органи. Щодо ефективності інвестування, то необхідно розрізняти усереднений та маргінальний показник, що особливо важливо у разі зміни фінансування фіскальних органів.

Наприклад, для США вартість збору 100 дол. становить з незначними варіаціями 4,7 цента, в той час як вартість збору 100 грн в Україні — 1,5–2,5 грн. Це означає, що інвестування одного долара на утримання служби внутрішніх надходжень (internal revenue service, IRS) призводить до зростання надходжень у середньому на 214 доларів, тоді як збільшення витрат на податкову службу на 1 грн зумовлює зростання лише на 40–67 грн. Однак, незважаючи на таку значну ефективність роботи податкових органів, у зв'язку із значним бюджетним дефіцитом витрати на отримання IRS в США скорочуються так само, як і всі інші бюджетні видатки. Тому IRS активно впроваджує скорочення витрат за рахунок уведення новітніх методів оброблення податкових декларацій (автоматичних відповідей на декларації) і зменшує кількість податкових аудитів. Крім того, для скасування податкових пільг використовується програмний підхід. Наприклад, у 2010 р. використання цієї методики дало змогу скасувати пільги для 300 000 поданих декларацій, однак потім, коли адвокати платників податків розглянули ці випадки, з них було скасовано 55 % [182; 183].

Питання підвищення ефективності податкової системи розглядаються і в працях російських дослідників [28; 29; 35; 81; 87]. Пропонується звернути увагу на досвід Росії щодо використання послуг колекторських агентств для покращання показника ефективності ФПС РФ за винагороду 5–10 % від зібраної суми [29]. Однак, як

свідчить досвід діяльності IRS, яка також певний час користувалася послугами колекторських агентств для роботи із платниками, що стабільно мають заборгованості, такий спосіб покращання ефективності супроводжується суттєвим зростанням кількості звернень до суду за фактом неправомірності діяльності зазначених агентств.

На перший погляд адміністрування податків априорі є ефективним, оскільки внаслідок цієї діяльності вдається забезпечити більший економічний результат щодо обсягу податкових надходжень порівняно з обсягом понесених витрат (адміністративні видатки). Насправді така позиція є спрощеною. В сучасних умовах глобалізації міжнародних відносин країни ведуть гостру конкурентну боротьбу, в тому числі у сфері оподаткування. Відтак розмір (величина) ефективності податкового адміністрування конкретної країни має бути зівставним із розміром середньої (бажаної) ефективності податкового адміністрування у світі або серед певної групи країн. Слід враховувати, що податкові платежі у сучасних державах формують до 90 % бюджетних доходів, і від належного рівня економічної ефективності податкового адміністрування залежить, без перебільшення, здатність країни виконувати свої функції [73; 118; 121].

Оскільки для фіскальних органів України характерна надзвичайно низька ефективність діяльності, значний інтерес становлять дослідження можливих шляхів підвищення цього показника.

Зупинимось на доцільності використання окремих критеріїв ефективності.

Нині широко використовуються спрощені варіанти реалізації «лафферівського» підходу, найпоширенішим з яких є максимізація частки окремих податків у структурі ВВП країни.

Розглянемо частку мобілізованих податків у ВВП країни із урахуванням витрат на їх адміністрування:

$$d = \frac{\sum_{i=1}^k (T_i - E_i)}{y(T_1, T_2, \dots, T_k)}, \quad (5.1)$$

де  $T_1, T_2, \dots, T_k$  – суми зібраних податків на річному інтервалі,  $k$  – кількість податків;

$E_1, E_2, \dots, E_k$  – витрати на адміністрування,  $y(T_1, T_2, \dots, T_k)$  – ВВП як функція податкових надходжень. Вважається, що зростання надходжень з будь-якого податку зменшує ВВП:

$$\frac{\partial y}{\partial T_i} < 0 (i = 1, 2, \dots, k) \quad (5.2)$$

Також вважається, що величина надходжень з будь-якого податку залежить від адміністративних витрат на збір усіх податків:

$$T_i = T_i(E_1, E_2, \dots, E_k) \quad (5.3)$$

Однак, на першому етапі (вираз 5.1) зазначено, що величина надходжень залежить тільки від витрат на адміністрування певного податку і податок вважається ефективним, тобто збільшення адміністративних витрат на одиницю приводить до зростання надходжень на величину більшу, ніж одиниця:

$$\begin{aligned} \frac{\partial T_j}{\partial E_i} &= 0 (i \neq j) \\ \frac{\partial T_i}{\partial E_i} &> 1 \end{aligned} \quad (5.4)$$

Нехай витрати на адміністрування податків збільшуються на  $\Delta E_i$ , тоді відносний приріст частки цього податку у ВВП матиме вигляд:

$$\Delta_i d = \frac{\left(\frac{\partial T_i}{\partial E_i} - 1\right)y - \frac{\partial y}{\partial T_i} \cdot \frac{\partial T_i}{\partial E_i} \sum_{i=1}^k (T_i - E_i)}{y^2} \cdot \Delta E_i. \quad (5.5)$$

На підставі зроблених припущень (5.2, 5.3, 5.4) зауважимо, що при збільшенні витрат на адміністрування ефективного податку його частка у ВВП зростатиме, а при зменшенні витрат, за аналогічних припущень, знижуватиметься, тобто формально показник фіскальної ефективності даного податку буде зростати. і навпаки, при зменшенні витрат на адміністрування цей показник знижуватиметься. При цьому не враховується, що зростання фіскальної ефективності досягається за рахунок скорочення темпів зростання ВВП. Останнє є вкрай актуальним для вітчизняної економіки, якій властиві практично нульові темпи зростання ВВП. Це свідчить про те, що використання такого показника фіскальної ефективності може призвести до руйнівних для економіки наслідків.

Тому, на наш погляд, запорукою оптимізації процесу адміністрування в оподаткуванні може стати мінімізація витрат на збір одиниці податків (рівняння 5.6), за умови, що зібраних податків достатньо для виконання функцій, пов'язаних з обороною, освітою, медициною, державним управлінням (рівняння 5.7). При оцінюванні ефективності податкового менеджменту важливе місце відводиться чинникам зворотного зв'язку з платниками податків [24]. В якості такого показника можна використати фактор кількості звернень до суду, що не повинен перевищувати певну максимально допустиму величину, досягнення якої свідчатиме про необхідність удосконалення податкового законодавства [172]:

$$\min \frac{\sum_{i=1}^k E_i}{\sum_{i=1}^k T_i} \quad (5.6)$$

$$\sum_{i=1}^k T_i \geq \sum_{j=1}^n B_j \quad (5.7)$$

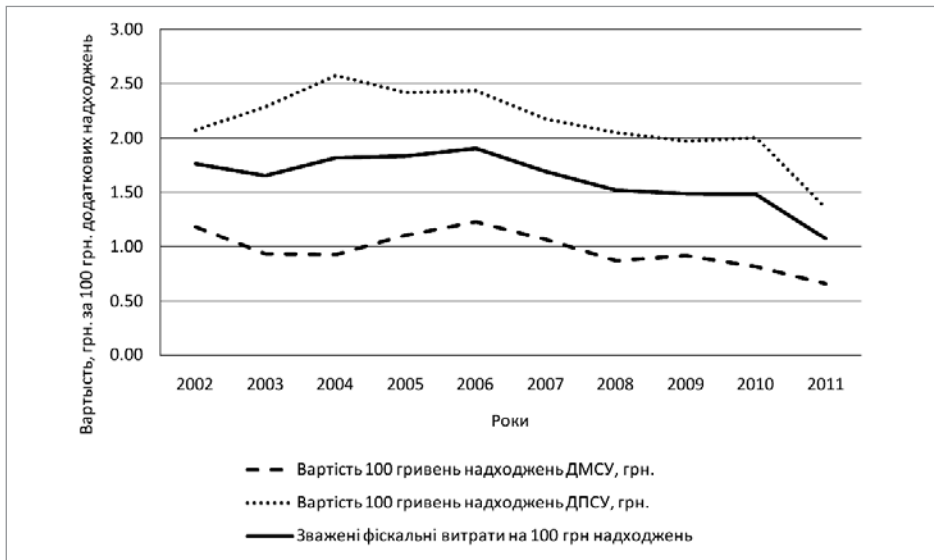
$$\sum_{i=1}^N \zeta \tilde{A} \tilde{N}_i \leq N \cdot \zeta \hat{A} \hat{A} / 100 \quad (5.8)$$

де  $B_j$  — статті бюджетних витрат ( $j=1,2,\dots, n$ ),  $n$  — кількість статей,  $\zeta \tilde{A} \tilde{N}_i$  — кількість звернень до суду  $i$ -того платника ( $i=1,2,\dots, N$ ),  $N$  — кількість платників,  $\zeta \hat{A} \hat{A}$  — цільовий (максимальний) відсоток звернень.

Розглянемо фактичне виконання умов оптимізації адміністрування на прикладі динаміки параметрів ефективності діяльності податкової та митної служб у часовому інтервалі 2002–2011 рр. (рис. 5.1). Ефективність діяльності як податкової, так і митної служб зростає, залишаючись, проте, далекою від світових стандартів. Водночас, показник ефективності митної служби помітно кращий, а ніж показник податкової служби. Певним чином це пов'язано зі зростанням відкритості української економіки та збільшенням надходжень від імпорту, обсяги якого суттєво зросли протягом останніх років. Щодо показника ефективності роботи Міністерства доходів і зборів починаючи з 2013 р., то тут можливі різні сценарії розвитку подій. Можлива реалізація нейтрального варіанта: коли дві служби об'єднані формально. У цьому разі очікувана ефективність становитиме зважену суму очікуваних ефективностей складових (податкової і митної служб), де як вагові коефіцієнти використовуватимуться



частки надходжень від окремих фіскальних органів у загальній сумі надходжень. Крім такого варіанта, можливим є випадок ефективного поєднання, коли загальні характеристики будуть кращими, ніж у разі найкращої зі складових, та навпаки — невдалого поєднання, коли ймовірно зросте кількість інстанцій, що контролюють процес сплати податків і, відповідно, кількість узгоджень, що цілком можливо призведе до варіанта погіршення загального показника ефективності роботи контролюючих органів.



**Рис. 5.1.** Динаміка вартості збору 100 грн податковою та митною службами України, грн

*Розраховано автором на основі статистичних даних ДМС та ДПА України.*

Розглянемо питання ефективності впровадження окремих податків (наприклад, на предмети розкоші або нерухоме майно). Усі витрати на впровадження нового податку можна поділити на капітальні та операційні. Безумовно, як і в цілому по економіці, величина капітальних витрат у подальшому визначає величину операційних витрат. До капі-

тальних витрат можна віднести: створення бази даних потенційних платників нового податку, закупівлю обладнання, створення відповідного програмного забезпечення для оброблення декларацій, оновлення бази даних, оренду додаткових приміщень, навчання персоналу та адміністрації. Від успішності та фундаментальності цього етапу робіт значною мірою залежить ефективність впровадження нового податку. До оперативних витрат належать: оплата праці, обслуговування приміщень та обладнання, проведення оперативних перевірок. Розглянемо процес впровадження податку по аналогії з процесом інвестувань. Позначимо капітальні витрати  $E_k$ , щорічні операційні витрати  $E_i$  ( $i=1,2,\dots,t$ ), де  $t$  — термін окупності капітальних вкладень,  $T_i$  — планова річна сума надходжень,  $r$  — ставка дисконтування. Тоді перша умова ефективності впровадження нового податку матиме вигляд:

$$E_k \leq \frac{\sum_{i=1}^t (T_i - E_i)}{(1+r)^i} \quad (5.9)$$

Упровадження нового податку не повинно погіршувати показник витрат на отримання одиниці податкових надходжень. Для спрощення позначимо суму витрат до впровадження податку  $E$ , суму податкових надходжень  $T$ , суму річних операційних витрат на впровадження додаткового  $(k+1)$  податку  $E_{k+1}$ , суму надходжень  $T_{k+1}$ . Тоді повинна виконуватися така умова непогіршення вартості надходжень:

$$\frac{E}{T} \geq \frac{E + E_{k+1}}{T + T_{k+1}} \Rightarrow \frac{E_{k+1}}{T_{k+1}} \leq \frac{E}{T} \quad (5.10)$$

Тобто вартість збору одиниці надходжень від впровадження цього податку не має перевищувати аналогічну величину для податкових надходжень в цілому. Наведемо приклад запропонованого під-

ходу на основі податку на нерухоме майно. Нехай очікувана кількість суб'єктів оподаткування становить 500 000. Очікувана середня величина одного річного платежу — 100 дол. США, тобто очікувана величина надходжень становить 50 млн. дол. США. Нехай капітальні витрати становлять 30 млн. дол. США, параметр дисконтування дорівнює 10 %, кожний податківець обслуговує 1000 клієнтів, витрати на одного податківця визначені у розмірі 1000 дол. США (оплата праці, податки, соціальні платежі, оплата приміщень). Витрати податкової служби на отримання 1 грн становлять 3 коп.

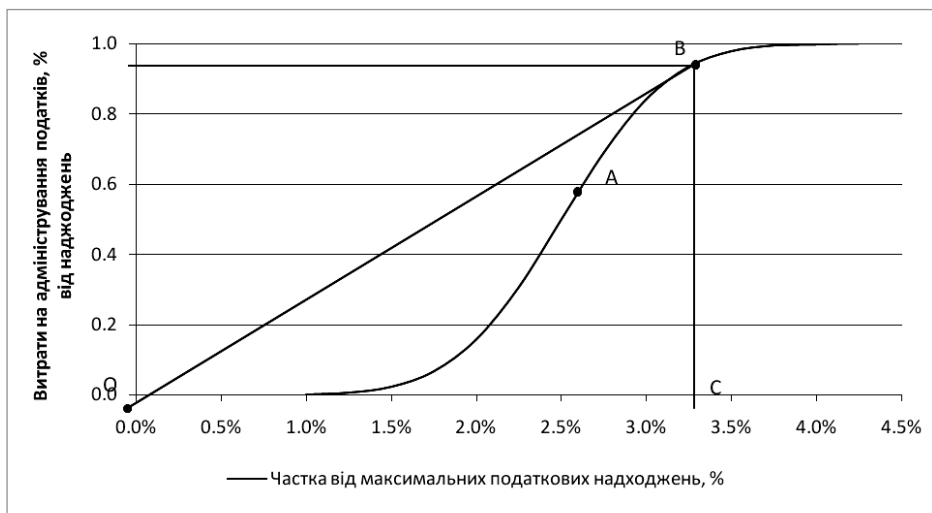
Тоді загальна кількість працівників дорівнює  $500\,000/1000=500$ . Операційні витрати дорівнюють  $500 \cdot 1000$  дол. США  $\cdot 12=6$  млн. дол. США. Звідси — залишок на оплату капітальних витрат становить 24 млн. дол. США на рік, а це означає, що проект відповідно виразу (5.9) принесе прибуток до бюджету вже на другий рік після реалізації:  $24/1,1+24/1,21-30=\$11,65$  млн. дол. США.

Стосовно другої умови — незбільшення вартості збору однієї грошової одиниці, то вона не виконується, тому що на отримання 1 грн втрачається 12 коп. Це означає, що кожний податківець повинен обслуговувати щонайменше 2000 клієнтів, а це швидше можливо за рахунок покращення програмного забезпечення (збільшення капітальних витрат).

Розглянемо узагальнений підхід до визначення ефективності діяльності контролюючих органів. Залежність величини надходжень від витрат на адміністрування шукатимемо у класі S функцій, які мають такі властивості:

- 1) зростаюча на інтервалі визначення;
- 2) швидкість зростання поступово збільшується від 0 до максимального значення, а потім зменшується до нуля, функція має дві асимптоти при зростанні та зменшенні аргументу [183].

Такі властивості відповідають гіпотетичній залежності величини надходжень від величини витрат, під якими мається на увазі всі витрати на утримання фіскального органу. Справді, якщо витрати недостатні для ефективної діяльності, то додаткові витрати не дають суттєвого маргінального ефекту, однак, коли процес є достатньо налагодженим, то додаткові витрати стають ефективними. Проте у міру подальшого зростання їхня маргінальна ефективність поступово зменшується. Тому необхідно визначити точку розташування досліджуваного фіскального органу на графіку S-кривої з метою ефективного трансформування його діяльності. На рис. 5.2 зображено наближену до реалій України залежність величини надходжень від витрат на їх отримання. Всі величини безвимірні та оцінюються як відсоток від загальної величини надходжень можливої за наявних інституційних норм (при законодавчо визначених податкових ставках та базах оподаткування).



**Рис. 5.2.** Залежність величини фіскальних надходжень від витрат на їх отримання

*Складено автором.*

Кут нахилу відрізка  $OB$  до осі  $x$  відповідає середній ефективності роботи фіскального органу (для України — від 40 до 70 грн на 1 грн адміністративних витрат). Однак маргінальна ефективність, яка відповідає дотичній до  $S$ -кривої, може приймати як більші, так і менші значення.

Введемо поняття робочої частини кривої, яка умовно починається в точці  $A$ , де частка надходжень відносно потенційного рівня перевищує 60 %, а закінчується в точці  $B$ , де частка надходжень досягає 95 %. Практично на всьому цьому інтервалі маргінальна величина надходжень перевищує середнє значення. Слід наголосити, що в точці  $B$  їй відповідає максимальний кут нахилу. Тому її можна вважати оптимальною точкою адміністрування. Якщо витрати перевищують оптимальне значення, показник ефективності погіршується.

Таким чином, у рамках дослідження стратегічних орієнтирів розвитку податкового адміністрування запропоновано теоретико-методологічні підходи до підвищення ефективності податкового адміністрування, зокрема: оптимізаційний підхід до ефективності адміністрування на базі цільової функції (мінімізації витрат на збір 100 гр. од.) при виконанні фіскального та соціального обмежень; підхід до оцінки впровадження нових податків на підставі ділення витрат на впровадження на капітальні та операційні; методологія оцінювання ефективності змін фінансування на адміністрування податкових надходжень.

Щодо практичної площини визначення й підвищення ефективності податкового адміністрування в контексті дослідження стратегічних орієнтирів розвитку податкового адміністрування звернемося до отриманих у попередньому розділі результатів економіко-математичного моделювання з виявлення «проблемних місць», що знижують

загальний рівень ефективності податкового адміністрування у відповідний період часу. Про це свідчить нульове значення відповідного узагальненого показника, розрахованого як добуток складових показників. Так, у 2008–2009 рр. негативний вплив на ефективність податкового адміністрування справила контрольно-перевірочна робота органів податкової служби в частині низького рівня проведених податкових перевірок, у 2010 р. — низька ефективність адміністрування податкового боргу, в 2007 р. та в 2011 р. — низька ефективність позовної роботи в частині призначення санкцій.

Тобто виявлені проблеми потребують здійснення відповідних модернізаційних заходів, з метою уникнення цих проблем у майбутньому, як напрямів стратегічного розвитку податкового адміністрування.

Стосовно позовної роботи, то відповідні питання урегульовані Податковим кодексом та іншими законодавчими актами України. Проблемою на сьогодні є лише іноді недостатньо високий рівень кваліфікації працівників юридичних підрозділів державних служб (порівняно з юристами бізнес-структур), який залежить від двох головних чинників: їх матеріальної зацікавленості та самоосвіти під час виконання професійних обов'язків. Якщо перший чинник обмежений бюджетом, то другий може піддаватися впливу іззовні. Так, враховуючи специфіку податкового законодавства та особливості роботи податкової служби, варто запропонувати такі заходи для роботи з персоналом юридичних підрозділів:

- щорічне короткострокове підвищення кваліфікації шляхом трансляції лекцій та проведення практичних занять у режимі он-лайн (на базі спеціалізованих навчальних закладів та центрального апарату Міністерства доходів і зборів);
- щорічне он-лайн тестування для підтвердження професійного рівня та засвоєння матеріалу курсів підвищення кваліфікації.

Результати цього тестування повинні впливати на преміювання співробітника і прийняття рішень щодо відповідності займаній посаді;

- щомісячне оперативне он-лайн тестування за матеріалами законодавчих змін.

Другий із зазначених напрямів — підвищення ефективності податкових перевірок — неодноразово перебував у центрі уваги вітчизняних науковців та практиків. Зокрема, В. Мельник пропонував збільшити мінімальний міжперевірочний інтервал в Україні до трьох — п'яти років, що, на його думку, зменшило б втручання державних служб у господарську діяльність платників та сприяло налагодженню партнерських відносин, підвищенню рівня законослужняності платників податків. Крім того, він рекомендував широко використовувати метод роботи з інформаторами, що дає змогу суттєво скоротити перелік котрольно-перевірочних дій під час виїзних перевірок платників [69]: «Спосіб суцільної перевірки доцільно використовувати лише з питань, щодо яких існує попередня інформація про порушення податкового законодавства. З інших же питань фінансово-господарської діяльності платника практикувати лише вибіркові перевірки окремих операцій, документів чи періодів діяльності. Останнє мало б своїм наслідком скорочення затрат праці інспекторів та зменшення ступеня втручання у господарську діяльність платника, скорочення обмежуючих ефектів податків щодо розвитку економічної активності та підвищення рівня законослужняної сплати» [69]. Окремої уваги потребує також технічне забезпечення інспекторів при виконанні ними своїх обов'язків: «Ефективність роботи груп перевіряючих могла б значно підвищитися у випадку надання у їх розпорядження портативної комп'ютерної техніки, яку можна переносити на місця проведення перевірок.

По-перше, це дало б змогу формувати каталоги законодавчих і нормативних актів, необхідних для умов конкретної перевірки. По-друге, у перевіряючих з'явилась би можливість завчасно готувати макети аналітичних таблиць та накопичувальних відомостей, необхідних для проведення контролюючих дій (не відволікаючи при цьому працівників підконтрольного суб'єкта господарювання). По-третє, переважна більшість фірм вже давно автоматизували облік своїх операцій. Враховуючи цей факт, наявність у інспекторів портативної комп'ютерної техніки спростить процедуру контролю, слугуватиме підвищенню ефективності перевірки достовірності роздрукованої інформації, дозволить максимально уникнути викликаних перевіркою дискомфорту щодо підконтрольних осіб» [69].

Аналіз сучасної практики проведення податкових перевірок свідчить, що одним із її слабких місць є контроль діяльності суб'єктів господарювання, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності. Зокрема, практично неможливо проконтролювати дотримання обмежень обсягів доходів, встановлених для відповідних платників (фізичних осіб — підприємців) при використанні ними спрощеної системи оподаткування.

В Україні діяльність суб'єктів малого бізнесу не приносить належних податкових надходжень насамперед через застосування ними допустимих з погляду податкового законодавства схем ухилення від оподаткування. Одним з варіантів розв'язання проблеми є зобов'язання їх до безготівкових розрахунків (починаючи з певних сум платежів) та використання електронних реєстраторів розрахункових операцій без винятків. Застосування РРО сприяло б підвищенню рівня контролю за доходами суб'єктів спрощеної системи оподаткування, а також вирішенню питань захисту прав споживачів.

Ще одним суттєвим напрямом перевіркової роботи має стати



контроль доходів фізичних осіб — платників податку на доходи фізичних осіб за їхніми витратами. Хоча цей напрям діяльності відповідне деякою мірою передбачений чинним законодавством, однак немає дієвого механізму застосування юридичних норм. На нашу думку, контроль доходів громадян за їхніми витратами можливий лише на основі створення та використання бази даних про витрати. Для цього слід істотно звужити сферу застосування готівки та запровадити безготівкові розрахунки, а також зобов'язати торговельні організації повідомляти державні служби про купівлю фізичними особами цінних товарів шляхом подання відповідних реєстрів (аналогічно податковим накладним з ПДВ). Зіставлення декларацій про доходи з даними цих реєстрів навіть в автоматичному режимі дасть змогу виокремити тих платників, які ухилилися від сплати податку на доходи фізичних осіб.

Крім того, суттєво підвищити ефективність перевірок можна на основі впровадження принципу «контролю контролера». Не секрет, що донарахування за результатами перевірок не завжди обґрунтовані і повні. Встановлення фактів порушення чинного законодавства чи допущення службової недбалості інспекторами лише на основі внутрішньовідомчого контролю є вкрай обмеженим. Шляхом розв'язання цієї проблеми може бути поєднання методики державного контролю з незалежним.

З метою покращення якості податкового контролю, як альтернатива податковим перевіркам, що проводяться податковими органами, може бути запропоновано проведення таких перевірок іншими незалежними уповноваженими суб'єктами. Так, альтернативою здійснення податкових перевірок для багатьох платників податків може стати проведення податкового аудиту незалежними аудиторськими фірмами (аудиторами) і добровільна сплата виявлених за

результатами такої перевірки сум недоїмки та фінансових санкцій.

Періодично професійні організації висувають пропозицію щодо заснування інституту податкових аудиторів, які будуть мати відповідні дозволи (сертифікати) на здійснення такого виду діяльності і з установленою періодичністю підтверджувати свою кваліфікацію. Правові засади податкового аудиту і методика його провадження закладені в Генеральній угоді про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України (далі — АПУ) та Державною податковою службою України [27]. Згідно з Генеральною угодою, податковий аудит включає:

- аудит податкової звітності — виконання завдання з надання впевненості щодо достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству цієї звітності;
- інші аудиторські послуги з питань оподаткування;
- надання допомоги при підготовці звернень платників податків до податкових органів;
- надання консалтингових послуг з питань оподаткування;
- надання допомоги платникам податків — учасникам експерименту із впровадження «горизонтального моніторингу».

Основними напрямками взаємодії податкових органів та Аудиторської палати України в частині організаційного і методичного забезпечення податкового аудиту є:

- а) запровадження системи контролю через проведення аудиту податкової звітності аудиторськими фірмами;
- б) встановлення єдиних методологічних засад при проведенні перевірок платників податків податковими органами та здійснення аудиту податкової звітності аудиторськими фірмами;
- в) запровадження процесу удосконалення знань аудиторів щодо аудиту податкової звітності;

г) встановлення критеріїв, яким повинні відповідати аудиторські фірми, що мають право здійснювати аудит податкової звітності та надавати висновки (звіти), а також формування податковими органами відповідного інформаційного переліку таких аудиторських фірм.

Отже, податковий аудит — це незалежна аудиторська перевірка податкового обліку, метою якого є визначення правильності нарахування та сплати податків до бюджету, а також відображення цих податків у регламентованій податковій звітності. Як альтернатива податковій перевірці передбачається самостійне нарахування платниками податків сум недоїмки та фінансових санкцій за виявленими аудитором порушеннями податкового законодавства під час перевірки податкової звітності. Копія аудиторського висновку, за бажанням платника податків, надаватиметься до податкового органу. При цьому факт проведення перевірки податкового обліку та звітності аудиторською фірмою, яка відповідає розробленим АПУ та погодженим податковими органами критеріям, враховуватиметься як зменшення ступеня ризиків у діяльності платника податків, що впливатиме на періодичність проведення податковими органами планових документальних перевірок з питань правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків та зборів, а також дотримання іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи.

Вважаємо, що існування такого інституту дасть змогу суттєво скоротити штат податкових інспекторів, тим самим зменшивши витрати на утримання апарату податкових органів, підвищити якість податкового контролю, оскільки аудитори апріорі є висококваліфікованими фахівцями в галузі бухгалтерського обліку та оподаткування, а також стимулювати збільшення податкових надходжень. Такий захід має зумовити позитивний психологічний ефект, оскільки платникам подат-

ків певною мірою дається свобода вибору перевіряючого та термінів проведення перевірки, а виявлені за результатами податкового аудиту недоїмки та фінансові санкції сплачуються добровільно, на основі подання платником уточнюючих декларацій. При цьому діяльність податкових аудиторів має підприємницький характер, і їхні послуги не потребують жодного фінансування з бюджету.

На сьогодні практично в усіх аудиторських компаніях працюють фахівці, що спеціалізуються на перевірках правильності та своєчасності нарахування податків і консультуванні підприємств з питань оподаткування. Це свідчить про наявність достатніх ресурсів для формування кадрового складу податкових аудиторів. Відповідно до пропозицій аудиторських компаній податковий аудит може проводитись:

- для перевірки правильності ведення податкового та бухгалтерського обліку на підприємстві;
- при зміні головного бухгалтера, фінансового директора або директора компанії;
- перед перевіркою податкових органів;
- для перевірки податкової звітності перед поданням до податкової інспекції.

Також вважаємо за доцільне проведення таких перевірок при ліквідації платника податків, порушенні справи про банкрутство та за власним рішенням платника податків (власника).

Негативно впливає на ефективність податкового контролю низький рівень податкової культури і ступінь довіри платників податків до податкових органів. Це спричинено постійними змінами і недосконалістю податкового законодавства, наявністю численних фактів протиправної поведінки посадових осіб податкових органів у ході проведення податкових перевірок, складання актів за результатами

податкових перевірок та неправомірним застосуванням фінансових санкцій, негативною статистикою судових рішень за податковими спорами між платниками податків та податковими органами, коли безспірно мають місце факти штучного затягування прийняття рішень на користь платника податків. У цьому контексті податковий аудит може здійснюватися з метою захисту прав платників податків від неправомірних дій податкових органів та їх посадових осіб щодо донарахувань податкових зобов'язань та фінансових санкцій за результатами податкових перевірок. Згідно зі ст. 17.1.7 Податкового кодексу України платники податків мають право оскаржувати в установленому порядку, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення. Однак, сьогодні мають місце факти штучного затягування прийняття позитивних рішень щодо судових спорів між платниками податків та податковими органами і дедалі меншим є відсоток судових справ платників податків проти податкових органів, виграних платниками податків. У такій ситуації податковий аудит може проводитися як незалежна експертиза податкового обліку платника податків та правильності складання його податкової звітності, а висновок аудитора може використовуватися як доказ при провадженні справи або підстава для призначення судової експертизи [125].

Отже, з ініціативи платника або вищого органу Міністерства доходів і зборів після перевірки доцільно запровадити практику незалежного податкового аудиту. Якщо його результати свідчатимуть про порушення з боку державних інспекторів, має проводитися внутрішнє розслідування. Щоправда при здійсненні податкового аудиту можливі ризики корупційних дій аудитора, а його висновок може не відповідати дійсності. З метою уникнення фактів шахрайства та протиправних дій аудиторів у ході проведення податкового

аудиту, слід передбачити окремі запобіжні заходи. Зокрема, у разі встановлення податковим органом чи платником податків ознак невідповідності аудиторських висновків вимогам податкового законодавства, можливе подання до Аудиторської палати України звернення про здійснення нею зовнішнього контролю за якістю аудиторських послуг відповідної аудиторської фірми. За результатами такого контролю аудиторські компанії позбавлятимуться права на проведення незалежного податкового аудиту [125].

Стосовно питань справляння податкового боргу, то, на нашу думку, набуття чинності Податковим кодексом сприяло розв'язанню найгостріших проблем, пов'язаних з цим напрямом, що підтверджується наведеними розрахунками (вплив цього чинника на ефективність адміністрування податків є суттєвим у дореформеному 2010 р.).

Разом з тим доцільно запровадити новий сервіс-інструмент податкового адміністрування, що дасть змогу платникам попереджувати утворення податкового боргу, накопичувати на спеціальному казначейському рахунку кошти, які оперативно, в разі необхідності, можна спрямувати на сплату будь-якого податку або погашення будь-якого іншого грошового зобов'язання. Для цього необхідно передбачити новий код бюджетної класифікації та картку особового рахунку як «попередній податковий внесок».

Особливістю адміністрування цього платежу є те, що він цілком добровільний, не потребує подання податкової звітності, класифікується як переплата і, у разі необхідності, автоматично спрямовується на погашення податкового боргу. Поряд з таким сервісом платник через особистий електронний кабінет повинен мати можливість відстежувати транзакції зі списання коштів зі свого рахунку. Окреслений механізм дасть змогу платнику взагалі відмовитися від сплати платежів на різні бюджетні рахунки — за фактом подання

звітності та узгодження сум податків і зборів відповідні транзакції можуть проводитися автоматично з єдиного рахунку. На нашу думку, цей підхід сприятиме підвищенню рейтингу України при розрахунку критерію «Doing business» та дозволить платникам податків переформатувати облікову і податкову політику з кількісного на якісний рівень. Додатковим критерієм партнерства та підвищення зацікавленості платників податків у запропонованому сервісі може стати можливість ненарахування пені (вона нараховується в автоматичному режимі відповідно до ст. 129 Податкового кодексу України [95]) із суми заниженого податку, що встановлений за результатами податкових перевірок, згідно з наявною сумою та терміном переплати як попереднього податкового внеску.

При впровадженні зазначеного сервісу постає питання, у який спосіб відображати цей платіж через систему казначейських рахунків та державний бюджет. По суті, відображення у складі бюджету попередніх податкових платежів дозволить вивести статистику податкових переплат на макроекономічний та публічний рівень. Наразі така інформація відсутня або має закритий характер. Отже, у разі списання попередньо зарахованих авансових платежів за видами податків, відповідні суми списань є надходженнями за відповідними податками та зборами. Інші суми, які не були списані протягом року, відображаються за кодом «попередні податкові внески», а відповідна сума переплат має враховуватися у якості можливих видатків (трансфертів) бюджетів наступних років. Таким чином, у сфері держаного управління фінансами з'явиться можливість відстежувати та впливати на рівень попередньо внесених податкових внесків, які по суті є державним боргом і до цього часу не обліковувалися.

У разі успішного запровадження такого сервісу, наступним кроком може бути перехід на зручнішу форму сплати податків — єди-

ний рахунок. Така система наразі діє в таких країнах як Швеція, Данія, Бельгія, Великобританія. [181] Ця форма сплати дасть змогу зменшити витрати на казначейське обслуговування податкових надходжень, деякою мірою сприятиме зменшенню податкового боргу та зробить процес сплати податків зручнішим для платників [12].

Потребує особливої уваги в рамках дослідження стратегічних орієнтирів розвитку податкового адміністрування такий напрям, як досконалення податкового контролю. Так, в сучасних умовах упровадження ризикоорієнтованої системи податкового контролю є ефективним інструментом покращання й удосконалення податкового адміністрування й водночас зобов'язанням, взятим Україною в рамках виконання Порядку денного Асоціації Україна — ЄС. Зокрема, один із цих пріоритетів передбачає забезпечення більш цільової системи податкового контролю та аудиту, заснованої на оцінюванні ризику, з метою покращання спроможності податкового адміністрування.

Відповідно до загальноприйнятої в ЄС практики, країни-члени Внутрішньоевропейської організації податкових адміністрацій (ЮТА) віддають перевагу системі ризик-аналізу під час проведення податкового контролю, що дає змогу проводити його з мінімальними витратами для бюджету та платників податків. При цьому значна увага приділяється відбору платників податків, які мають високий ступінь ризику порушень податкового законодавства. Це сприяє зниженню вірогідності застосування процедур податкового контролю до сумлінних платників та зменшенню адміністративного тиску на суб'єктів підприємницької діяльності. Ключовим фактором підвищення результативності податкового контролю є наявність ефективної системи відбору платників. Зокрема, у Німеччині застосовуються два способи відбору платників: випадковий та спе-



ціальний. Перший здійснюється на основі методів статистичної вибірки, другий забезпечує цілеспрямовану вибірку платників податків, ймовірність встановлення податкових порушень щодо яких є найвищою за результатами аналізу усієї наявної інформації про платника. Крім того, в міжнародній практиці широко використовуються спеціальні інформаційні програми, зокрема DIF#, в основу якої покладено формулу розрахунку таких складових, як доходи, витрати, вирахування, пільги тощо. Більшість країн ЄС надають можливість платникам податків самостійно оцінювати ризики своєї фінансової діяльності за розширеним спектром критеріїв, що забезпечує прозорість процесу відбору підприємств для перевірки.

В Україні планування виїзних перевірок суб'єктів господарювання за критеріями податкових ризиків розпочалося у 2008 р. На сьогодні податкові органи вже провели значну роботу із запровадження ризикоорієнтованої системи адміністрування податків, у ході якої було введено багато методичних рекомендацій, інструкцій по роботі з податковими ризиками, затверджених відповідними нормативно-правовими актами Міністерства доходів і зборів України та інших державних органів.

Результатом цієї роботи стало формування в автоматизованому режимі переліку платників податків з метою визначення першорядності для включення до плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання. Складання такого плану-графіка передбачено статтею 77 Податкового кодексу України. До нього потрапляють платники податків, які мають високий ступінь ризику щодо несплати податків і зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на податкові органи. Крім того, відбулася прив'язка ступеня ризику діяльності суб'єктів господарювання до періодичності проведення перевірок, що відповідає європейському дос-

віду. Також суттєво розширився перелік критеріїв ризиків (до 38 — для звичайних юридичних осіб, до 15 — для банківських і до 19 — для небанківських установ). Отже, періодичність проведення документальних планових перевірок наразі прямо залежить від ступеня ризику в діяльності платників податків, яка поділяється на високу, середню і незначну. Водночас Податковий кодекс не наводить критеріїв відбору суб'єктів господарювання відповідно до ступеня ризику.

Незважаючи на доволі значні кроки у напрямі реалізації цього пріоритету, на сьогодні залишається високою ймовірність того, що навіть за цілком нормальної роботи підприємство може потрапити до плану-графіка перевірок через погіршення показників інших підприємств тієї ж галузі. Цим порушується принцип мінімізації втручання у бізнес сумлінних платників податків. Зокрема, крім удосконалення власне системи оцінювання ризиків та відповідних критеріїв відбору підприємств, доцільно окремо у податковому законодавстві забезпечити право платників податків самостійно оцінювати ризики своєї фінансової діяльності [40].

Таким чином, наведені напрями підвищення ефективності податкового адміністрування в рамках визначення стратегічних орієнтирів розвитку податкового адміністрування з урахуванням сучасних тенденцій трансформації усього економічного середовища та відповідні запропоновані заходи щодо їх подальшого впровадження та практичної імплементації у перспективі дозволять підвищити загальний рівень ефективності податкового адміністрування в Україні, що, у свою чергу, сприятиме стійкому соціально-економічному розвитку держави.

Оцінити майбутні наслідки реалізації стратегічних напрямків і цілей розвитку податкового адміністрування в Україні у коротко-строковій перспективі можливо за умови моделювання ефективності податкового адміністрування та побудови відповідних прогнозів.

---

# ВИСНОВКИ

За результатами дослідження ефективності податкового адміністрування в Україні зроблено такі висновки.

На підставі наявних численних теоретичних підходів до визначення сутності податкового адміністрування запропоновано авторське його тлумачення як нормативно регламентованої організаційно-розпорядчої діяльності повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування, що має на меті забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин. Таке тлумачення, на відміну від існуючих, враховує певні особливості: податкове адміністрування здійснюється не лише виконавчими органами, а повноважними державними органами, тобто державними органами усіх гілок влади, але лише тими, що наділені відповідними повноваженнями; податкове адміністрування — це нормативно регламентована діяльність, тобто

ВИСНОВКИ

діяльність, яка базується на виконанні правових приписів; податкове адміністрування — це організаційно-розпорядча діяльність, тобто діяльність, що передбачає видання розпоряджень з боку повноважних органів та виконання цих розпоряджень іншими учасниками; податкове адміністрування спрямоване на практичне управління процесами оподаткування, тобто процесами визначення податкової бази, обрахунку суми податку, сплати податку та звітування про виконання податкового обов'язку; головною метою податкового адміністрування є забезпечення виконання вимог податкового законодавства, що включає як забезпечення податкових надходжень у повному обсязі та в належні строки, так і перевірки дотримання учасниками податкових відносин приписів відповідних нормативно-правових актів, а також вжиття заходів, спрямованих на мінімізацію податкової девіації у майбутньому.

Встановлено, що податкове адміністрування є інструментом максимізації суспільної ефективності, виконання завдань економічної стратегії, мінімізації витрат на виконання податкових приписів (як для державної скарбниці, так і для конкретних платників), й має бути ефективним, забезпечуючи бюджети різних рівнів своєчасними та належними за обсягом податковими надходженнями при допустимих (мінімальних) витратах ресурсів.

За результатами дослідження виокремлено такі елементи системи податкового адміністрування: організація податкових відносин (законодавче регулювання податкової системи, визначення правових засад формування та реалізації податкової політики, організація загального управління у сфері оподаткування, розроблення проєктів законодавчих змін тощо); прогнозування та планування податкових надходжень; адміністративне регулювання податкових відносин (у тому числі облік платників податків, відстрочення та розстрочен-

ня податкових платежів, призначення штрафів, встановлення податкових компромісів, розгляд скарг платників податків); консультативна робота (масово-роз'яснювальна робота, надання податкових консультацій в індивідуальних випадках, тлумачення податкового законодавства); податковий контроль (контроль за виконанням податкового законодавства, широке використання методів непрямого контролю, розробка заходів з протидії ухиленню та уникненню оподаткування, а також профілактика податкових правопорушень); адміністрування податкового боргу (облік податкового боргу, вжиття заходів для стягнення податкового боргу, включаючи арешт майна боржника, вилучення готівки боржника, а також кримінальне переслідування); впровадження сучасних технологій податкового адміністрування (інформатизація процесів податкового адміністрування, впровадження ризик-орієнтованих методик податкового адміністрування, спрощення податкового обліку і звітності, уніфікація оподаткування, електронне звітування).

Доведено, що кожній економічній системі властиві свої особливості організації процесу податкового адміністрування, які, в свою чергу, визначаються певними чинниками, зокрема: конкретні особливості розвитку суспільства та суспільних інституцій, ступінь розвинутої громадянського суспільства; морально-етичні якості податківців та платників податків; стан і динаміка розвитку продуктивних сил та виробничих відносин у державі; роль держави та державного апарату у регулюванні економічних відносин; характер політичного процесу, рівень політичної культури, політичні уподобання більшості виборців; стан розвитку гуманітарної сфери; рівень доходів платників податків (юридичних і фізичних осіб), можливості здійснення ними належних заощаджень; майнова диференціація суспільства; стан судово-правової системи; розви-

ток податкової системи як особливої системи економічного регулювання, в тому числі стан податкової реформи; управлінські традиції (переважно демократичне або переважно авторитарне), зокрема стан професійної підготовки службовців податкових органів; стан матеріально-технічного та технологічного забезпечення функціонування податкових органів, включаючи наявні механізми збирання, оброблення, передачі та аналітичного узагальнення податкової інформації; система санкцій за порушення податкового законодавства.

Дослідження міжнародного досвіду організації податкового адміністрування дало змогу визначити певні можливості щодо його застосування в Україні з метою підвищення ефективності податкового адміністрування, зокрема: право доступу податкових органів до інформаційних баз даних інших органів, які мають дані про доходи, витрати, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників податків; можливість ведення обліку господарських операцій та формування податкової звітності винятково в електронній формі, що дозволяє мінімізувати витрати платника на адміністрування, а податковим органам — підвищити можливості інформаційно-аналітичного забезпечення процесів реального оподаткування; використання комп'ютерних методів первинної обробки даних та виявлення ризику можливого вчинення правопорушень у сфері оподаткування, що є підставою для призначення податкової перевірки; застосування концепції податкового партнерства; організація роботи податкових офісів, колл-центрів; поглиблення міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, зокрема шляхом укладання багатосторонніх або двосторонніх угод, спрямованих на уникнення подвійного оподаткування та розширення можливостей взаємодії податкових органів відповідних сторін.

В рамках дослідження методологічних засад оцінювання ефективності податкового адміністрування обґрунтовано, що його ефективність має розглядатися через можливість реалізації податковою системою притаманних їй функцій. Механізми податкового адміністрування мають забезпечити високу фіскальну ефективність, орієнтуватися на мінімальну витратність як публічних коштів, так і коштів окремих платників й сприяти ефективному виконанню податковою системою регулюючої функції, що може проявлятися, зокрема, через боротьбу з уникненням оподаткування.

Запропоновано такі критерії ефективності податкового адміністрування: адміністративні витрати на стягнення податків мають бути, за можливості, якомога меншими (тобто мінімальними); будова податкової системи, а також механізм податкового адміністрування, мають узгоджуватися із загальною ідеологією соціально-економічної політики держави; податкова система має бути якомога справедливішою та ефективнішою одночасно, зокрема податковий режим має забезпечувати обґрунтований перерозподіл доходів.

Доведено, що оцінювання ефективності податкового адміністрування можна розглядати у широкому та вузькому сенсах. У широкому розумінні оцінювання ефективності податкового адміністрування можна розглядати як формування суспільної думки щодо ступеня реалізації мети податкового адміністрування, відповідності дій податкових органів загальній стратегії соціально-економічного розвитку держави та суспільства. У вузькому сенсі оцінювання ефективності податкового адміністрування передбачає розрахунок (визначення) конкретного показника або конкретних показників, які з належним рівнем достовірності та інформативності надають можливість здійснювати необхідні узагальнення.

Запропоновано методичний підхід до комплексного оцінювання ефективності податкового адміністрування, що базується на використанні сучасної методології економіко-математичного аналізу й передбачає такі групи показників: оцінювання обліку платників податків, оцінювання податкового консультування, оцінювання податкового контролю, оцінювання податкових перевірок, оцінювання адміністрування податкового боргу, оцінювання призначення санкцій, оцінювання нарахування пені.

У межах аналітичного оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні, на основі запропонованих показників ефективності податкового адміністрування (темپ зростання (зниження) кількості платників податків, що обліковуються в податкових органах; рівень обліку платників податків; темп зростання (зниження) кількості наданих податкових консультацій; темп зростання (зниження) кількості розглянутих звернень платників податків; рівень результативності податкового контролю; зменшення (зростання) кількості зареєстрованих злочинів у сфері оподаткування; зміна питомої ваги кількості кримінальних справ, переданих до суду органами податкової міліції, у загальній кількості порушених справ; коефіцієнт зменшення сум податкових платежів, що були безпідставно донараховані за результатами податкових перевірок; коефіцієнт зміни кількості працівників, які ухвалювали незаконні рішення про донарахування податкових платежів за результатами податкових перевірок; темп зростання (зниження) загальної суми податкового боргу; коефіцієнт зростання кількості податкових консультацій щодо процедур погашення податкового боргу; рівень погашення податкового боргу; коефіцієнт зміни кількості випадків призначення санкцій з порушенням вимог податкового законодавства; коефіцієнт зміни кількості оскаржених податкових повідомлень-рішень,



винесених податковими органами; рівень сплаченої пені відносно нарахованої; рівень донарахування пені), на підставі яких проведено агрегування у відповідні групи показників, здійснено аналіз їх змін у 2006–2011 рр. та оцінено відповідність еталонним значенням. Результати аналізу свідчать про нестійку динаміку цих показників упродовж аналізованого періоду часу й часту невідповідність еталонним значенням, що дає змогу зробити висновок про нестабільність в організації податкового адміністрування в Україні у даний період часу.

Розроблено методику визначення інтегрального показника ефективності податкового адміністрування на основі застосування методів нормалізації значень показників ефективності податкового адміністрування по відповідних періодах часу, що надало можливість виявлення «слабких місць» в організації податкового адміністрування з метою подальшого запровадження заходів з їх усунення у майбутньому: у 2008–2009 рр. негативний вплив на ефективність податкового адміністрування справила контрольно-перевірочна робота органів податкової служби в частині низького рівня здійснених податкових перевірок, у 2010 р.— низька ефективність адміністрування податкового боргу, в 2007 р. та в 2011 р.— низька ефективність позовної роботи в частині призначення санкцій.

За результатами економіко-математичного моделювання побудовано динамічну модель рівня ефективності податкового адміністрування, яка являє собою поліноміальну регресію четвертого ступеня й відображає залежність зміни загального рівня ефективності податкового адміністрування у кожному відповідному періоді від рівня узагальнених показників, що складають інтегральний індекс ефективності податкового адміністрування.

Дослідження шляхів підвищення ефективності податкового адміністрування в умовах посткризового розвитку економіки України дало змогу виявити взаємозв'язок показників ефективності податкового адміністрування із показниками стану публічних фінансів, визначити роль податкового адміністрування у формуванні податкових доходів зведеного бюджету України та можливий потенціал податкового адміністрування в частині фінансування дефіциту зведеного бюджету та державного боргу країни.

Запропоновано теоретико-методологічні підходи до підвищення ефективності податкового адміністрування в Україні в рамках дослідження стратегічних орієнтирів його розвитку, зокрема: оптимізаційний підхід до ефективності адміністрування на базі цільової функції (мінімізації витрат на збір 100 гр. од.) та виконання фіскального і соціального обмежень; підхід до оцінки впровадження нових податків на підставі ділення витрат на впровадження на капітальні та операційні; методологія оцінки ефективності змін фінансування і адміністрування податкових надходжень.

На основі попередньо виявлених «проблемних місць» визначено основні напрями модернізації податкового адміністрування та відповідні заходи щодо їх впровадження: підвищення ефективності позовної роботи в частині призначення санкцій (щорічне короткострокове підвищення кваліфікації персоналу юридичних підрозділів шляхом трансляції лекцій та проведення практичних занять у режимі он-лайн (на базі спеціалізованих навчальних закладів та центрального апарату Міністерства доходів і зборів), щорічне он-лайн тестування на підтвердження професійного рівня та засвоєння матеріалу курсів підвищення кваліфікації, щомісячне оперативне он-лайн тестування за матеріалами законодавчих змін); підвищення ефективності податкових перевірок (збільшення мінімального між-

перевірочного інтервалу в Україні до трьох — п'яти років, застосування методу роботи з інформаторами, що дає змогу скоротити перелік котрольно-перевірочних дій під час виїзних перевірок платників, підвищення технічного забезпечення інспекторів, проведення контролю доходів платників — фізичних осіб за витратами, впровадження принципу «контролю контролера»); підвищення ефективності адміністрування податкового боргу (запровадження нового сервісу — інструменту податкового адміністрування, що дозволить платникам попереджувати утворення податкового боргу — введення нового коду бюджетної класифікації та картки особового рахунку «попередній податковий внесок»); підвищення ефективності податкового контролю (впровадження ризикоорієнтованої системи податкового контролю), що сприятиме підвищенню загального рівня ефективності податкового адміністрування в Україні та стійкому соціально-економічному розвитку держави.

## Список використаних джерел

1. Азаров М. Я. Все про податки / М. Я. Азаров, В. Д. Кольга, В. А. Онищенко. — К.: Експерт-Про, 2000. — 489 с.
2. Андрущенко В. Л. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування / В. Л. Андрущенко, Ю. І. Ляшенко // *Фінанси України*. — 2005. — № 1. — С. 36–44.
3. 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. — 304 с.
4. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // *Фінанси України*. — 2003. — № 6. — С. 27–35.
5. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов; за заг. ред. М. Я. Азарова. — К.: «Видавничий дім «Комп'ютер-прес», 2004. — 240 с.
6. Бабін І. І. Податкове право України: навч. посіб. / І. І. Бабін; Чернів. нац. ун-т ім. Юрія Федьковича. — Чернівці: Рута, 2012. — 503 с.
7. Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі / М. Блауг; пер. з англ. І. Дзюб. — К.: Вид-во Соломії Павличко «Основи», 2001. — 670 с.
8. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе / М. Блауг; Акад. нар. хоз-ва при Правительстве РФ. — М.: Дело ЛТД, 1994. — 687 с.
9. Бобровська О. Ю. Методичні засади корпоративного управління соціальною сферою: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. України / О. Ю. Бобровська; Дніпродзерж. держ. техн. ун-т. — Дніпродзержинськ: ДДТУ, 2010. — 262 с.
10. Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки / Д. Боголепов. — Х.: Пролетарий, 1925. — 281 с.
11. Брехов С. С. Аналіз впливу податкового навантаження на рівень сплати податків підприємств різної форми власності в м. Києві / С. С. Брехов, В. В. Прокопенко, К. П. Проскура // *Наук. вісн. НАДСУ*. — 2007. — № 1 (36). — С. 109–119.
12. 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.
13. Брехов С. С. Податкове соціальне навантаження як показник соціальної значущості підприємницької діяльності / С. С. Брехов, К. П. Проскура // *Ефек-*

- тивна економіка.— 2010.— № 3 [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
14. Брызгалін А. В. Валютний контроль на підприємстві. Аналіз типових помилок при здійсненні валютних операцій / А. В. Брызгалін і др.— М.: Аналітика-Пресс, 1997.— 336 с.
  15. Бюджетна політика в Україні в умовах ризиків сповільнення економічної динаміки: аналіт. доп. / О. О. Молдован, С. О. Біла, О. В. Шевченко та ін.— К.: НІСД, 2012.— 80 с.
  16. Бюджетний менеджмент: підруч. / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; за заг. ред. В. Федосова.— К.: КНЕУ, 2004.— 864 с.
  17. Бюджетування результативності / Річард Ю. Зоді, Скот М. Лоуренс, Дональд П. Лейсі та ін.— К.: Ін-т держ. упр., Політехн. ін-т і Ун-т штату Вірджинія Блексбер, 1987.— 147 с.
  18. Вакулич І. П. Податкове адміністрування та ефективність податкової системи / І. П. Вакулич // Фінанси України.— 2003.— № 2.— С. 54–59.
  19. Василик О. Д. Державні фінанси України: підруч. / О. Д. Василик, К. В. Павлюк.— К.: Центр навчальної літератури, 2004.— 608 с.
  20. Ведунг Е. Оцінювання державної політики і програм / Е. Ведунг; пер. з англ.— К.: ВСЕУВІТО.— К., 2003.— 350 с.
  21. Виконання Порядку денного асоціації Україна — ЄС: чи є прогрес у секторальних реформах? Аналітичний огляд за результатами експертного моніторингу виконання економічної частини пріоритетів ПДА Україна — ЄС / Ін-т екон. дослідж. та політичних консультацій [Електронний ресурс].— Режим доступу: [http://www.ier.com.ua/ua/publications/policy\\_briefing\\_series/archive\\_2012/?pid=3469](http://www.ier.com.ua/ua/publications/policy_briefing_series/archive_2012/?pid=3469).
  22. Вітлінський В. В. Моделювання економіки: навч. посіб. / В. В. Вітлінський.— К.: КНЕУ, 2003.— 408 с.
  23. 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.
  24. Воронкова О. М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування / О. М. Воронкова // 36. наук. праць Нац. ун-ту держ. 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](http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/znpnudps/2011_2/pdf/11vomota.pdf).

25. 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.
26. Гальчинський А. С. Основи економічної теорії: підруч. для підготовки мол. спец. / А. С. Гальчинський та ін. — К.: Вища школа, 1995. — 471 с.
27. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України / Аудиторська палата України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/temp/1482009298.pdf>.
28. Гончаренко Л. И. Налоговое администрирование: учеб. пособие / под ред. Л. И. Гончаренко. — М.: КНОРУС. — 2009. — 448 с.
29. Гринкевич Л. С. Анализ результатов собираемости налогов в Российской Федерации / Л. С. Гринкевич // Вестн. Томского гос. ун-та. — 2011. — № 4. — С. 53–64.
30. Давыдова М. Контрольные полномочия налоговых органов: несовершенство законодательно горегулирования / М. Давыдова // Безопасность бизнеса. — 2006. — № 2. — С. 55–71.
31. Дадашев А. З. Финансовая система России: учеб. пособие / А. З. Дадашев, Д. Г. Черник. — М.: ИНФРА-М, 1997. — 248 с.
32. 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.
33. Державні фінанси в Центральній Європі. Теорія і практика перехідного періоду: пер. з англ. / за ред. Ю. Немеца — К.: Основи, 1998. — 578 с.
34. Державні цільові програми та упорядкування програмного процесу в бюджетній сфері / В. М. Геєць та ін.; за ред. В. М. Геєця; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. — К.: Наукова думка, 2008. — 384 с.
35. Дорофеева Н. А. Налоговое администрирование: учеб. / Н. А. Дорофеева, А. В. Брилон, Н. В. Брилон. — М.: Дашков и Ко, 2011. — 296 с.
36. Економіка України на шляху від депресії до зростання: джерела, важелі, інструменти. / Я. А. Жаліло, Д. С. Покришка, Я. В. Белінська та ін. — К.: НІСД, 2010. — 96 с.
37. Економіка України після кризи: орієнтири стратегічних реформ / Я. А. Жаліло, Д. С. Покришка, Я. В. Белінська; за ред. Я. А. Жаліла. — К.: НІСД, 2010. — 104 с.
38. Економічна енциклопедія: у 3-х т. Т 1. / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К.: Академія, 2000. — 864 с.

39. Економічний енциклопедичний словник [Текст]: у 2 т. Т. 1: А — Н / С. В. Мочерний [та ін.]; ред. С. В. Мочерний. — Л.: Світ, 2005. — 616 с.
40. Економічні аспекти Європейської інтеграції України крізь призму виконання пріоритетів ПДА: експертний аналіз, рекомендації та публічна дискусія / Ін-т екон. дослідж. та політичних консультацій [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ier.com.ua>
41. Экономика налоговой политики / под ред. М. Девере. — М.: Филинь, 2001. — 390 с.
42. Забезпечення фінансової стабільності в Україні в умовах посткризової економіки / Я. В. Белінська, Д. С. Покришка, О. О. Молдован та ін. — К.: НІСД, 2011. — 88 с.
43. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. — К.: Знання, 2007. — 1072 с.
44. Замасло О. Т. Податкова система: навч. посіб. / О. Т. Замасло, І. І. Приймак, О. В. Грін; Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка. — Л.: ЛНУ ім. Івана Франка, 2011. — 377 с.
45. Захарін С. В. Інвестиційне забезпечення інноваційно-технологічного розвитку економіки: моногр. / С. В. Захарін; Київ. нац. ун-т технологій та дизайну. — К.: КНУТД, 2011. — 344 с.
46. Золотогоров В. Г. Энциклопедический словарь по экономике / В. Г. Золотогоров. — Минск: Полымя, 1997. — 571 с.
47. Історія економіки та економічної думки: навч. посіб. / С. В. Степаненко та ін.; за заг. ред. проф. С. В. Степаненка; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». — К.: КНЕУ, 2010. — 743 с.
48. Карлін М. І. Фінанси зарубіжних країн: навч. посіб./ М. І. Карлін. — К.: Кондор, 2004. — 384 с.
49. Кейнс Д. М. Общая теория занятости, процента и денег / Д. М. Кейнс; пер. с англ. Н. Н. Любимов; Ассоц. российских вузов. — М.: Гелиос АРВ, 1999. — 352 с.
50. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения: пер. с фр., англ. и нем. / Ф. Кенэ и др.; предисл. П. Н. Клюкина. — М.: Эксмо, 2008. — 1199 с.
51. Кириченко А. В. Бюджетно-податкове регулювання розвитку агропромислового виробництва України: моногр. / А. В. Кириченко; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. — К.: КОМПРИНТ, 2012. — 243 с.
52. Кінцевий звіт наглядової ради з питань реалізації проекту модернізації державної податкової служби України (ПМДПС 1) від 25.05.2012 / М-во доходів

- і зборів України [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/naglyadova-rada-z-pitan-rea/zvitu-np/60351.html>.
53. Клець Л. Є. Бюджетний менеджмент: навч. посіб. / Л. Є. Клець.— К.: Центр учбової літератури, 2007.— 640 с.
  54. Колб Р. В. Финансовые институты и рынки: учеб.: пер. 2-го амер. изд. / Р. В. Колб, Р. Дж. Родригес.— М.: Дело и Сервис, 2003.— 688 с.
  55. 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.
  56. Корецкая Е. За какие проблемы отвечает Минфин / Е. Корецкая // Расчет.— 2006.— № 9.— С. 3–5.
  57. Костіна Н. І. Фінансове прогнозування: методи та моделі: навч. посіб. / Н. І. Костіна, А. А. Алексєєв, О. Д. Василик.— К.: Знання, 1997.— 183 с.
  58. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент: навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма; Терноп. акад. нар. госп-ва. Ін-т фінансів.— Т.: Карт-бланш, 2004.— 308 с.
  59. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні / А. І. Крисоватий.— Т.: Карт-бланш, 2005.— 372 с.
  60. Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций / И. И. Кучеров.— М.: ЮрИнфор, 2001.— 345 с.
  61. Кучерявенко М. П. Податкове право України: підруч. / М. П. Кучерявенко; Нац. акад. прав. наук, НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування.— Х.: Право, 2012.— 527 с.
  62. Лисяк Л. В. Трансакційні витрати функціонування інституту бюджетної політики / Л. В. Лисяк // Фінанси України.— 2010.— № 2.— С. 27–35.
  63. Литвиненко Я. В. Податкова політика: навч. посіб. / Я. В. Литвиненко.— К.: МАУП, 2003.— 224 с.
  64. Лортикян Э. Л. История экономических реформ: Мировой опыт второй половины XIX–XX вв.: учеб. пособие для экон. вузов и фак. / Э. Л. Лортикян.— Х.: Консум, 1999.— 287 с.
  65. Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика: пер. с англ. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю.— М.: Инфра-М, 2007.— XXXVI, 939 с.
  66. Маршалл А. Основы экономической науки / А. Маршалл; пер. с англ. В. И. Бомкин и др.— М.: Эксмо, 2008.— 831 с.
  67. Мельник В. М. Адміністрування податків в історичній ретроспективі /



- В. М. Мельник // Фінанси України.— 2005.— № 10.— С. 42–50.
68. Мельник В. М. Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи // Наук. вісн. Нац. ун-ту держ. 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).
69. Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.08 / В. М. Мельник; Держ. установа «Ін-т економіки та прогнозування НАН України».— К., 2007.— 444 арк.— Бібліогр.: арк. 422–444.
70. Мельник В. М. До питання засад формування теоретичних засад адміністрування податків / В. М. Мельник // Фінанси України.— 2008.— № 9.— С. 3–9.
71. Мельник В. М. Вплив бюджетно-податкового регулювання на розвиток промислового виробництва в Україні / В. М. Мельник, Г. С. Мельничук // Фінанси України.— 2008.— № 12.— С. 44–52.
72. Мельник В. М. Механізм прямого оподаткування у фінансовій теорії / В. М. Мельник, Г. Л. Пенякова // Фінанси України.— 2009.— № 5.— С. 66–77.
73. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: моногр. / В. М. Мельник — К.: Комп'ютерпрес, 2006.— 277 с.
74. Мельник В. М. Податковий борг в Україні: причини виникнення та методи скорочення / В. М. Мельник // Наук. вісн. НАДПСУ.— 2006.— № 3.— С. 74–81.
75. Мельник В. М. Щодо оптимізації податкового контролю / В. М. Мельник, К. П. Проскура // Проблеми та перспективи розвитку національних економік в сучасних умовах: матеріали Всеукр. наук.— практ. конф. з міжнар. участю, Вінниця, 9 квіт. 2013 р.— Вінниця, 2013.— С. 78–80.
76. Міжнародний досвід: нове в оподаткуванні Чеської Республіки / М-во доходів і зборів України [Електронний ресурс].— Режим доступу: [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=300098&cat\\_id=161857&showHidden=1](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=300098&cat_id=161857&showHidden=1).
77. Милль Д. С. Основы политической экономии с некоторыми приложениями к социальной философии/ Д. С. Милль; пер. В. Б. Бобров и др.; науч. ред. И. В. Филатов.— М.: Эксмо, 2007.— 1038 с.
78. Мочерний С. В. Методологія економічного дослідження: моногр. / С. В. Мочерний.— Л.: Світ, 2001.— 416 с.
79. Музиченко О. В. Тенденції розвитку податкових систем країн — членів Європейського союзу / О. В. Музиченко, О. Я. Мельник // Зовнішня торгівля.— 2007.— 136 с.

80. *Налоги и налогообложение: учеб. пособие / ред. И. А. Майбуров.*— 4-е изд., перераб. и доп.— М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.— 558 с.
81. *Налоговое администрирование: учеб. пособие / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханакеев.*— М.: Изд-во Омега — Л, 2005.— 408 с.
82. *Налоговый кодекс Российской Федерации: в 2-х ч. 10-е изд.*— М.: «Ось-89», 2008.— 704 с.
83. *Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3-х т. Т. 1 / за заг. ред. М. Я. Азарова.*— К.: Міністерство фінансів України, 2010.— 448 с.
84. *Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Кредит: переизд. 1906 г.*— М.: Изд. ЮрИнфор-Пресс, 2008.— 622 с.
85. *Онищенко В. Податкове адміністрування / В. Онищенко // Економіка: проблеми теорії та практики.*— Д.: ДНУ, 2001.— С. 3–9.
86. *Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР): Довідкова інформація / Державна підтримка українського експорту; М-во економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс].*— Режим доступу: <http://www.ukrexport.gov.ua/ukr/info/links/eu/2135.html>.
87. *Оспанов М. Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений / М. Т. Оспанов.*— СПб.: СПбГУЭФ, 1997.— 425 с.
88. *Павлюк К. В. Бюджет і бюджетний процес в умовах транзитивної економіки України / К. В. Павлюк; Н. — д. фін. ін-т.*— К.: НДФІ, 2006.— 584 с.
89. *Панчишин С. М. Макроекономіка: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / С. М. Панчишин.*— К.: Либідь, 2002.— 614 с.
90. *Післякризовий розвиток економіки України: засади стратегії модернізації / Я. А. Жаліло, Д. С. Покришка, Я. В. Белінська та ін.*— К.: НІСД, 2012.— 144 с.
91. *Податки: Угорщина–Україна / М-во доходів і зборів України [Електронний ресурс].*— Режим доступу: [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=308631&cat\\_id=161857&showHidden=1](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=308631&cat_id=161857&showHidden=1).
92. *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.
93. *Податкова система Китаю / М-во доходів і зборів України [Електронний ресурс].*— Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=305782&cat\\_id=45661](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=305782&cat_id=45661).

94. Податкова система Республіки Польща / М-во доходів і зборів України [Електронний ресурс].— Режим доступу: [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=247441&cat\\_id=161857&showHidden=1](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=247441&cat_id=161857&showHidden=1).
95. Податковий кодекс України // Вісн. податкової служби України.— 2013.— № 2–3.— 416 с.
96. Податковий менеджмент: підруч. / Ю.Б. Іванов та ін.— К.: Знання, 2008.— 525 с.
97. Полосова О.И. Статистика: учеб. пособие / О.И. Полосова; Сибирский ин-т финансов и банковского дела; 2-е изд., стер.— Новосибирск: Сибирский ин-т финансов и банковского дела, 2006.— 105 с.
98. Пономарев А.И. Актуальные проблемы налогового администрирования: учеб. пособие / А.И. Пономарев, С.В. Никулина, К.К. Гойгереев.— Ростов-на-Дону: Мини Тайп, 2011.— 304 с.
99. Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учеб.— метод. пособие / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов.— М.: Дело и Сервис, 2008.— 368 с.
100. Попова С.М. Адміністративно-правовий статус податкових органів України: моногр. / С.М. Попова; Харків. нац. ун-т внутр. справ; за заг. ред. О.М. Бандурка.— Х.: Золота миля, 2012.— 385 с.
101. Потоки фінансових ресурсів в Україні / Ю.Б. Попов // Фінанси України.— 2008.— № 5.— С. 78.
102. 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>.
103. Про запровадження моніторингу результатів діяльності Кабінету Міністрів України та Ради міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій: постанова Кабінету Міністрів України від 06.04.2005 № 263 [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/263-2005-p>.
104. Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 21.09.2011 № 1178 [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/vidshkoduvannya-pdchv/normativno-pravovi-akti/53216.html>.
105. Про затвердження порядку обліку платників податків і зборів: наказ Мініс-

- терства фінансів України від 19.12.2011 № 1588 [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>.
106. Про затвердження Програми запровадження системи управління якістю в органах виконавчої влади: постанова Кабінету Міністрів України від 11.05.2006 № 614 // Офіційний вісник України.— 2006 р.— № 20.— 1435 с.
107. Про затвердження Регламенту проведення роботи фахівцями органів державної податкової служби України з платниками податків щодо роз'яснення податкового законодавства та формування податкової культури населення: наказ Державної податкової адміністрації України від 23.08.2007 № 503 [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://minrd.gov.ua>.
108. Про Міністерство доходів і зборів України: Указ Президента України від 1803.2013 № 141/2013 // Урядовий кур'єр.— 2013.— 19 березня.— № 51.
109. Про стан та перспективи розвитку підприємництва в Україні: нац. доп. / кол. авт.: О. В. Андреев, Ю. М. Бажал, З. С. Варналій, В. М. Геєць, Т. І. Єфименко та ін.— К.: Держкомпідприємництва України, 2010.— 219 с.
110. Прокопенко Н. С. Податкові механізми регулювання економіки аграрного сектору: моногр. / Н. С. Прокопенко; Ін-т підготов. кадрів Держ. служби зайнятості України.— К.: ІПК ДСЗУ, 2011.— 546 с.
111. Прокофьев С. Е. Обеспечение бюджетной транспарентности в зарубежных странах / С. Е. Прокофьев, А. В. Макаров // Финансы.— 2010.— № 4.— С. 62–64.
112. 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.
113. 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/>.
114. Проскура Е. П. Эволюция теоретико-методологического обеспечения налогового администрирования в мировой экономической мысли / Е. П. Проскура // Современные технологии управления.— 2013.— № 04 (28) [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://sovman.ru/all-numbers/archive-2013/april2013/item/166-05-28.html>.
115. 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>.
116. Проскура К. П. Динаміка податкових надходжень в передкризовий проміжок часу на регіональному рівні / К. П. Проскура // *Наук. вісн. Ужгородського ун-ту. Серія «Економіка»*.— 2010.— № 31 — С. 208–215.
117. Проскура К. П. До питання методики оцінювання ефективності податкового навантаження / К. П. Проскура // *Актуальні проблеми розвитку економіки: наук. зб.; за ред. І. Г. Ткачук*.— Івано-Франківськ: вид-во Прикарпатського нац. ун-ту ім. Василя Стефаника.— 2013.— Вип. 9.— Т. 1.— С. 38–43.
118. Проскура К. П. Економічна ефективність та оподаткування: специфіка взаємозв'язку / К. П. Проскура // *Агроінком*.— 2012.— № 10–12.— С. 61–66.
119. Проскура К. П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування // *Економічний часопис — XXI*.— 2012.— № 7–8.— С. 30–34.
120. Проскура К. П. Податкові аспекти управління витратами підприємства / К. П. Проскура, Г. О. Зінов'єв // *Актуальні проблеми економіки*.— 2009.— № 6 (96).— С. 255–263.
121. Проскура К. П. Методологічні засади податкового адміністрування / К. П. Проскура, О. М. Капустян // *Актуальні проблеми економіки*.— 2012.— № 10 (136).— С. 195–203.
122. Проскура К. П. Комплексне оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні / Проскура К. П. // *Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський нац. екон. університет*.— 2013.— Том 14.— № 1.— С. 330–341.
123. Проскура К. П. Модель управління податкового навантаження на макrorівні / К. П. Проскура // *Формування ринкових відносин в Україні*.— 2007.— № 5.— С. 9–16.
124. Проскура К. П. Напрямки підвищення ефективності та посилення регулюючої функції прибуткового оподаткування / К. П. Проскура // *Економічний аналіз: зб. наук. праць / Терноп. нац. екон. ун-т*.— 2013.— Вип. 12.— Ч. 2.— С. 306–311.
125. Проскура К. П. Організація та методичне забезпечення податкового аудиту як елемента податкового контролю / К. П. Проскура // *Незалежний аудитор*.— 2013.— № 5 (III).— С. 43–49.
126. Проскура К. П. Особливості адміністрування податків в Україні / К. П. Проскура // *Економічний часопис — XXI*.— 2012.— № 3–4.— С. 53–56.
127. Проскура К. П. Оцінка ефективності податкового контролю в Україні / К. П. Проскура // *Формування ринкових відносин*.— 2013.— № 10 (149).— С. 13–18.

128. Проскура К. П. Оцінювання ефективності податкового адміністрування в умовах посткризового розвитку / К. П. Проскура // Наук. вісн. Черніг. держ. ін-ту економіки та управління. Серія 1. Економіка: зб. наук. праць. — 2012. — № 4 (16). — С. 186–192.
129. Проскура К. П. Податкове адміністрування у розвинутих європейських країнах / К. П. Проскура // Економічний аналіз: зб. наук. праць; Терноп. нац. екон. ун-т. — 2012. — Вип. 11. — Ч. 1. — С. 203–207.
130. Проскура К. П. Прогнозно-аналітична робота органів податкової служби та оцінювання її ефективності / К. П. Проскура // Економічний часопис — XXI. — 2013. — № 7–8. — С. 68–71.
131. Проскура К. П. Результативність роз'яснювальної роботи податкових органів / К. П. Проскура // Агроінком. — 2013. — № 4–6. — С. 47–53.
132. Проскура К. П. Система податкового адміністрування / К. П. Проскура // Стратегії стійкого розвитку економіки: матеріали Всеукр. наук. — практ. інтернет-конф. — К.: Вид-во Європейського університету, 2012. — С. 22–26.
133. Проскура К. П. Оцінка фіскальної ефективності податку на додану вартість в Україні / К. П. Проскура // Економічний аналіз: зб. наук. праць; Терноп. нац. екон. ун-т. — 2012. — Вип. 10. — Ч. 2. — С. 321–326.
134. Проскура К. П. Оцінка ефективності адміністрування податкового боргу / Проскура К. П. // Агроінком. — 2013 - № 7-9. — С. 69–75.
135. Проскура К. П. Вплив застосування системи електронного документообігу на ефективність податкового адміністрування в Україні // Незалежний аудитор. — 2013. — № 6(IV). — С. 60–69.
136. Проскура К. П. Особливості процесу податкового адміністрування та основні чинники, що на нього впливають / К. П. Проскура // Збірник наукових праць «Фінансова система держави: проблеми та перспективи розвитку. — К.: ЕКОМЕН, 2013. — С. 40–42.
137. Проскура К. П. Вплив адміністрування податків на забезпечення достатнього рівня податкових надходжень / Проскура К. П. // Львівський вісник НТУ України : Збірник науково-технічних праць. — Львів : РВВ НЛТУ України. — 2013. — Випуск 23.17. — С. 270–278.
138. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. — М.: Инфра-М, 1996. — 496 с.
139. Романів Н. І. Адміністративне право. Загальна частина: навч. посіб. у схемах, табл. та комент. / Н. І. Романів, К. М. Костовська, Ю. С. Назар; Львів. держ.

- ун-т внутр. справ.— Л.: Львів. держ. ун-т внутр. справ, 2012.— 127 с.
140. Румянцева Е. Е. Новая экономическая энциклопедия: 3-е изд. / Е. Е. Румянцева.— М.: Инфра-М, 2008.— 826 с.
141. Сабанти Б. М. Денежное хозяйство России: моногр. / Б. М. Сабанти, Т. Ш. Тиникашвили.— М.: ЮНИТИ: Закон и право, 2008.— 288 с.
142. Самуэльсон П. Экономика [Текст]: в 2 т. Т. 1./ П. Самуэльсон.— М.: Алгон, 1997.— 333 с.
143. Самуэльсон П. Э. Экономика: учеб. пособие для студ., обуч. по экон. направлениям и спец. / П. Э. Самуэльсон, В. Д. Нордхаус; ред. и пер. с англ. Л. С. Тарасевич, А. И. Леусский.— М.: Бином-КноРус, 1999.— 800 с.
144. Самуэльсон П. Э. Экономика: учебник / П. Э. Самуэльсон, В. Д. Нордхаус; пер. с англ. О. Л. Пелявский.— М.; СПб.; К.: Вильямс, 2007.— 1358 с.
145. Свирищевский А. Подоходный налог / А. Свирищевский.— М.: Тип. А. И. Мамонтова, 1886.— С. 93–94.
146. Селигмен Б. Основные течения современной экономической мысли / Б. Селигмен.— М.: «Прогресс», 1968.— 600 с.
147. Семененко В. М. Економічна теорія: навч. посіб. / В. М. Семененко, Д. І. Коваленко, В. В. Бугас та ін.; за заг. ред. В. М. Семененка та Д. І. Коваленка.— К.: Центр учбової літератури, 2010.— 360 с.
148. Сігайов А. Ефективне адміністрування ПДВ: проблеми і перспективи / А. Сігайов // Економіка України.— 2007.— № 7.— С. 24–31.
149. Синчак В. П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація у податкових системах / В. П. Синчак; Акад. аграр. наук України. Від-ня фінансів, обліку та інвестицій, Нац. наук. центр «Інститут аграрної економіки», Хмельниць. ун-т управління та права.— К.; Хмельницький: ХУУП, 2006.— 294 с.
150. Серебрянський Д. М. Ретроспективний аналіз становлення та розвитку прибуткового оподаткування юридичних осіб / Д. М. Серебрянський, А. І. Накай// Наук. вісн. Нац. акад. ДПС України.— 2005.— № 4 (31).— С. 98–108.
151. Скрипник А. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні / А. Скрипник, Т. Паянок // Економіка України.— 2008.— № 4.— С. 29–42.
152. 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.

153. Скрипник А. В. Бюджетний дефіцит та можливість реалізації інтегрованого підходу до оцінки податкового навантаження / А. В. Скрипник, К. П. Проскура // Світ фінансів.— 2011.— № 1.— С. 67–72.
154. Скрипник А. В. Вплив непрямих податків на фінансовий стан підприємства в умовах фінансової кризи / А. В. Скрипник, К. П. Проскура // Наук. вісн. Нац. ун-ту Держ. податкової служби України (Економіка, право).— 2009.— № 1 (44).— С. 98–107.
155. Скрипник А. В. Спрощена система оподаткування як ефективний важіль фіскальної та соціальної політики / А. В. Скрипник, К. П. Проскура // 36. наук. праць Нац. ун-ту держ. податкової служби України: електронне наук. фахове вид.; Нац. ун-т державної податкової служби України; гол. ред. П. В. Мельник.— 2012.— № 2 [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/Znprnudps/index.html>.
156. Скрипник А. В. Фіскальний потенціал аграрного сектору економіки в період фінансово-економічної кризи / А. В. Скрипник, К. П. Проскура // Наук. вісн. Нац. ун-ту Держ. податкової служби України (Економіка, право).— 2010.— № 2 (49).— С. 11–22.
157. Скрипник А. В. Цільова функція покращення податкового адміністрування / А. В. Скрипник, К. П. Проскура // Тези доп.; Міжнар. наук.— метод. конф. «Проблеми економічної кібернетики», 15–17 жовт. 2013 р., м. Алушта, смт Партеніт.— Донецьк: «Цифрова типографія», 2013.— С. 114–115.
158. 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.
159. Соколовська А. М. Основи теорії податків: навч. посіб. / А. М. Соколовська.— К.: Кондор, 2010.— 326 с.
160. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2009–2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А. М. Соколовська // Фінанси України.— 2011.— № 4.— С. 24–37.
161. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення / А. М. Соколовська.— К.: Знання-Прес, 2004.— 454 с.
162. Стиглиц Дж. Ю. Економіка государственного сектора / Дж. Ю. Стиглиц.— М.: МГУ, Инфра-М, 1997.— 720 с.
163. Стратегія розвитку Міністерства доходів і зборів України / М-во доходів і зборів України [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://www.minrd.gov.ua>



164. Сучасний словник іншомовних слів / уклад. Л.І. Нечволод.— Х.: Торсінг плюс, 2009.— 768 с.
165. Тарангул Л.Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика): моногр. / Л.Л. Тарангул.— Ірпінь: Академія ДПС України, 2003.— 286 с.
166. Теория вероятностей и математическая статистика: пособие для самостоятельного изучения дисциплины / С.В. Михайленко, Е.В. Свищева, А.А. Янцевич; Нар. укр. акад., каф. информационных технологий и математики; 2-е изд., испр.— Х.: Изд-во НУА, 2010.— 200 с.
167. Титов А.С. Налоговое администрирование и контроль: проблемы законодательного закрепления и правоприменения / А.С. Титов.— М.: Издательство ВК, 2007.— 410 с.
168. Ткаченко Н.М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: навч.— метод. посіб. / Н.М. Ткаченко, Т.М. Горова, Н.О. Ільєнко; за заг. ред. Н.М. Ткаченко.— К.: Алерта, 2004.— 554 с.
169. 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.
170. Фінансове право України: навч. посіб. / авт. кол.: Л.К. Воронова та ін.; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. Л.К. Воронової; НДІ фін. права.— К.: «Правова єдність», всеукр. асоц. видавців, 2010.— 393 с.
171. Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи.— М.: Дело, 2001.— 778 с.
172. ФНС России, Новые критерии оценки эффективности деятельности / Федеральная налоговая служба Российской Федерации // Официальное интернет-представительство ФНС РФ [Электронный ресурс].— Режим доступа: <http://na46.ru/novye-kriterii-ocenki-effektivnosti-deyatelnosti-fns-rossii>.
173. Хакет Р. Програмно-цільовий метод / Р. Хакет; Program Budgeting Manual.— Barents Group, 1999.— 112 с.
174. Чугунов І.Я. Бюджетна система в інституційному середовищі суспільства / І.Я. Чугунов, Л.В. Лисяк // Фінанси України.— 2009.— № 11.— С. 3–11.
175. Чугунов І. Розвиток програмно-цільового методу планування бюджету / І. Чугунов, І. Запатріна // Фінанси України.— 2008.— № 5.— С. 3–14.
176. Шевчук О.А. Податковий контроль: сутнісно-змістовні характеристики / О.А. Шевчук // Экономика и управление.— 2011.— № 4.— С. 90–96.

177. Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов: учеб. для вузов / Л.И. Якобсон.— М.: Аспект Пресс, 1996.— 319 с.
178. Яковлева А. М. Мінімізація податкового боргу: фіскальні ефекти та адміністративні важелі: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / А. М. Яковлева.— К., 2012.— 20 с.
179. Янжул И.И. Избранные труды / И.И. Янжул; сост. М.Г. Покидченко; ред. М.Г. Покидченко, Е.Н. Калмычкова; Московский гос. ун-т им. М.В. Ломоносова. Экономический фак., Центр общественных наук, РАН, Ин-т мировой экономики и международных отношений.— М.: Наука, 2005.— 437 с.
180. 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.
181. 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.
182. Chamberlain J. IRS Efficiency Level Update/ J. Chamberlain // Gunn Chamberlain, P.L. [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://www.gunnchamberlain.com/2012/02/irs-efficiency-level-update/>.
183. Han J. The influence of the sigmoid function parameters on the speed of back-propagation learning / J. Han, C. Moraga // Natural to Artificial Neural Computation: Lecture Notes in Computer Science.— Vol. 930.— 1995.— P. 195–201.
184. Lexan E. Simplified Governmental Budgeting. Chicago: Municipal Finance Officers Association / E. Lexan.— 1981.— 610 p.
185. Povich E. S. Innovation At IRS: Technology Boosts Efficiency, Customer Service/ E. S. Povich// Official US Government Inform Agency.— [Електронний ресурс].— Режим доступу: <http://breakinggov.com/2012/04/13/innovation-at-irs-technology-boosts-efficiency-customer-servic/>.



*Проскура К. П.*

# **Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації**

---

Формат 60x80/16. Ум. друк. арк 20,9. Наклад 300 прим.

**Товариство з обмеженою відповідальністю «Емкон»**

Місцезнаходження: 02068, м. Київ, вул. А. Ахматової, 23, к. 96

Адреса для листування: 04080, м. Київ, вул. Фрунзе, 40, корп. Р, оф. 302

тел.: (044) 379-16-72, (044) 379-16-73

Е-mail: [office@emcon.com.ua](mailto:office@emcon.com.ua)

Веб-сайт: [www.emcon.com.ua](http://www.emcon.com.ua)

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру ДК № 4462 від 28.12.2012 р.

**Надруковано: ПП «Компанія «ПІК»**

Місцезнаходження: 08123, Київська обл., Києво-Святошинський р-н,  
с. Личанка, вул. Центральна, 64

Адреса для листування: 04116, м. Київ, вул. Довнар-Запольського, 10-а  
тел.: (044) 537-34-60

Е-mail: [248print@ukr.net](mailto:248print@ukr.net)