



**До 50-річчя  
Тернопільського національного  
економічного університету**

**А. І. КРИСОВАТИЙ**

**Т. Л. ТОМНЮК**

**АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ  
В УКРАЇНІ: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА НАПРЯМИ  
ТРАНСФОРМАЦІЇ**

***Монографія***

**Тернопіль  
ТНЕУ  
2012**

УДК 336.225  
ББК 65.9(4УКР) 261.4  
К 82

Крисоватий А. І. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : моногр. / А. І. Крисоватий, Т. Л. Томнюк – Тернопіль : ВПЦ, «Економічна думка ТНЕУ», 2012. – 212 с.

У монографії досліджено теоретико-методологічні та організаційні засади адміністрування податків, виокремлено принцип ефективного адміністрування податків. Подано наукове бачення різними економічними школами функцій держави в регулюванні економіки через управління оподаткування; здійснено оцінку адміністрування основних податків, проаналізовано стан мобілізації обов'язкових платежів органами державної податкової служби України, вивчено реалії контрольно-перевірочної роботи за повнотою і своєчасністю сплати податків і зборів, охарактеризовано фактори впливу на виконання податкових правопорушень у процесі адміністрування податків.

У монографії запропоновано комплекс заходів, спрямованих на зниження рівня податкових правопорушень у процесі адміністрування податків; розроблено підходи до реформування порядку адміністрування основних податків; окреслено вектори підвищення ефективності діяльності органів державної податкової служби, що спрямовані на спрощення складових процесів адміністрування податків і забезпечення мобілізації податкових зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами.

**Рецензенти:** **Алексєєв Ігор Валентинович** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Національного університету «Львівська політехніка»;  
**Іванов Юрій Борисович** – доктор економічних наук, професор, заступник директора з наукової роботи Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку Національної академії наук України, заслужений економіст України;  
**Мельник Віктор Миколайович** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів та банківської справи Європейського університету.

Рекомендовано до друку Вченою радою Тернопільського національного економічного університету (протокол № 5 від 29 лютого 2012 р.).

ISBN 978-966-654-305-2

@ А. І. Крисоватий, Т. Л. Томнюк, 2012  
@ ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2012

# ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>5</b>
<b>РОЗДІЛ 1.РИНКОВЕ ПІДҐРУНТЯ ІНСТИТУТІВ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ.....</b>	<b>8</b>
1.1.Апологетика ринкових інститутів податкового простору.....	8
1.2.Інституційна теорія адміністрування податків.....	17
<b>РОЗДІЛ 2.КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ПІЗНАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ.....</b>	<b>34</b>
2.1.Природа та принципи адміністрування податків.....	34
2.2.Функціональні елементи адміністрування податків.....	51
2.3.Держава і оподаткування: наукова парадигма фіскального вибору.....	63
<b>РОЗДІЛ 3.МОНІТОРИНГ ОРГАНІЗАЦІЇ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ.....</b>	<b>84</b>
3.1.Оцінка стану надходження податків і податкових платежів та проблеми їх адміністрування.....	84
3.2.Аналіз мобілізації обов'язкових платежів органами податкової служби України.....	100
3.3.Вітчизняні реалії контрольно-перевірочної роботи за повнотою і своєчасністю сплати податків і податкових платежів.....	115
3.4.Характеристика факторів впливу на виникнення податкових правопорушень у процесі адміністрування податків.....	123
<b>РОЗДІЛ 4.НАПРЯМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ.....</b>	<b>133</b>
4.1.Інституціонально-економічний механізм підвищення ефективності складових адміністрування податків.....	133
4.2.Вектори вдосконалення адміністрування податків та податкових платежів в Україні.....	149
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>174</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>196</b>

## **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ**

<b>ДПА</b>	– Державна податкова адміністрація;
<b>ДПС</b>	– Державна податкова служба;
<b>ОЕСР</b>	– Організація Економічного Співтовариства і Розвитку
<b>КМУ</b>	– Кабінет Міністрів України
<b>НБУ</b>	– Національний банк України;
<b>ПДВ</b>	– податок на додану вартість;
<b>СПД</b>	– суб'єкт підприємницької діяльності.

## ВСТУП

Реалізація довгострокової економічної стратегії України, спрямованої на трансформацію у високорозвинуту країну європейського типу, обрання курсу на вступ до ЄС, орієнтація на економічне зростання вимагають удосконалення діяльності держави у регулюванні макроекономічних процесів. В умовах ринку податкова форма взаємовідносин держави та її суб'єктів господарювання стає провідною, а тому реформування податкової системи розглядається як один із головних напрямків підвищення ефективності державної економічної політики.

Послідовна реалізація в Україні курсу демократичних реформ, перехід від командно-адміністративної до державно-громадської системи управління, об'єктивні процеси розвитку суспільства загалом визначають необхідність і значимість модернізації діяльності податкової служби в напрямку встановлення партнерських відносин між податковими органами і платниками податків на принципах добросовісності, неупередженості та прозорості.

Створення справедливої податкової політики передбачає орієнтацію на формування такого механізму адміністрування податків, який одночасно б забезпечував фінансовими ресурсами потреби держави та стимулював економічне зростання, зумовлюючи збільшення обсягів виробництва, підвищення рівня підприємницької активності, спонукаючи реалізацію інвестиційних ініціатив та створюючи мотиви для виходу операційної діяльності і доходів суб'єктів господарювання з тіні. Проте досягнення такої мети обумовлено внутрішнім протиріччям: обрані соціально-економічні пріоритети вимагають зростання обсягів фінансових ресурсів держави, водночас високий рівень податків дестимулює

економічну активність у реальному секторі економіки, в циклічному порядку знижуючи рівень податкових надходжень.

У цьому контексті особливого значення набуває створення такого механізму адміністрування податків і податкових платежів, який би відповідав потребам соціально-економічного розвитку держави, сприяв подоланню структурних диспропорцій в економіці, забезпечив зниження податкового навантаження, спрощення оподаткування, ініціював підвищення активності суб'єктів господарювання, створював умови для залучення як національних, так й іноземних інвестицій, забезпечував зростання добробуту населення.

Пропонована монографія є спробою комплексного дослідження теоретико-методологічних та організаційних засад адміністрування податків, метою якого є обґрунтування висновків концептуально-теоретичного, методологічного характеру та розробка практичних заходів із підвищення ефективності адміністрування податків в Україні.

У першому розділі розглянуто теоретико-організаційні підвалини ринкових інститутів податкового простору та окреслено основні засади інституційної теорії адміністрування податків. З позиції можливостей проведення інституційних трансформацій виокремлено три рівні податкового простору: формальні інститути, неформальні інститути й культурні традиції та цінності.

У другому розділі монографії сутність дефініції «адміністрування податків» представлено з позицій його розмежування з поняттями «управління оподаткуванням» та «податковий менеджмент». На основі систематизації та узагальнення наукових поглядів вітчизняних та зарубіжних вчених щодо сутності критеріальних вимог, яким має відповідати податкова система для досягнення оптимального оподаткування та розвитку економіки, виокремлено принципи ефективного адміністрування податків, які враховують особливості податкових відносин на сучасному етапі та сприятимуть збалансуванню інтересів держави і суб'єктів господарювання в процесі оподаткування. Розглянуто механізм адміністрування податків, що забезпечується через комплекс взаємопов'язаних, взаємообумовлених та взаємодоповнюючих складових процесів, які слугують функціональними елементами адміністрування податків. Визначено, що у практиці діяльності податкових органів такими

елементами є: облік, що охоплює реєстрацію та облік платників податків – юридичних і фізичних осіб, облік податкових платежів; нарахування податкових зобов'язань органом податкової служби; аналіз стану надходження податків та податкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів; виконання планових завдань із мобілізації обов'язкових платежів; податковий контроль; стягнення податкового боргу. Досліджено бачення різними економічними школами функцій держави в регулюванні економіки через управління оподаткуванням.

У третьому розділі проведено оцінку адміністрування основних податків, проаналізовано стан мобілізації обов'язкових платежів органами державної податкової служби України, досліджено реалії контрольно-перевірочної роботи за повнотою і своєчасністю сплати податків і зборів, охарактеризовано фактори впливу на виникнення податкових правопорушень у процесі адміністрування податків. Визначено вплив на рівень мобілізації податків і податкових платежів законодавчо встановленого механізму адміністрування податків, макроекономічних тенденцій, інституціональних чинників.

У четвертому розділі запропоновано комплекс заходів, спрямованих на зниження рівня податкових правопорушень у процесі адміністрування податків, розроблено підходи до реформування порядку адміністрування основних податків, зокрема обґрунтовано пропозиції щодо диференціації ставок за ПДВ, податком на доходи фізичних осіб. Визначено можливості внесення змін до порядку адміністрування основних бюджетоутворюючих податків у напрямку усунення схем мінімізації податкових зобов'язань суб'єктів господарювання. Окреслено вектори підвищення ефективності діяльності органів державної податкової служби, спрямовані на спрощення складових процесів адміністрування податків та забезпечення мобілізації податкових зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами, зокрема визначено можливості удосконалення механізму податкового контролю, розширення повноважень податкових органів у забезпеченні погашення податкової заборгованості, підвищення ефективності адміністрування податків за рахунок поглиблення автоматизації його функціональних елементів.

# **РОЗДІЛ 1.**

## **РИНКОВЕ ПІДҐРУНТЯ ІНСТИТУТІВ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ**

### **1.1. Апологетика ринкових інститутів податкового простору**

Адміністрування податків знаходяться на стику всіх соціально-політичних та економічних інтересів. Від того, наскільки раціонально визначено і роззосереджено узгодження інтересів між державою та платниками податків, залежить успіх індивідуального, корпоративного бізнесу, а отже, багатство нації загалом, її можливість не шукати шляхи до виживання, а прагнути у своєму розвитку до вищих культурних цінностей. В оподаткуванні відображається і баланс політичних сил або ж відсутність такого. За внутрішнім змістом і формою адміністрування податків та розподілу податкового навантаження можна робити висновки про те, з яким типом держави ми маємо справу, про міцність правових основ державності та про прагнення бюрократичного апарату, який має ці основи підтримувати.

Політики під час формування правового поля податкового простору стоять перед дилемою: до кого прислухатися і кого ігнорувати? Які ідеї використовувати і які відкинути? Відповідно ризик помилок величезний, що посилюється неуцтвом багатьох політиків, а також тим, що навіть ті, хто розуміють дещо в економіці, часто роблять хибні кроки, адже переважно вони базуються на власній інтуїції і фетишистських намірах, які під собою не мають ніякого наукового підґрунтя. Така вже специфіка соціально-економічного буття сьогодні. Більше того, прагнення до діалогу і



компромисів, гнучкості та відвертості, хоча в багатьох випадках і виправдане, часто йде на шкоду потребі в методологічній і фактичній правильності й академічній скрупульозності. Середні значення корисні в статистиці, але не в економіці розвитку чи теорії економіки попиту або економіки пропозиції. Ефективна політика не може бути результатом «усереднювання», коли одні елементи беруться з одного наукового підходу, а інші – з іншого і відбувається змішування монетаризму і неокейнсіанства, нової інституціональної економіки та шведської школи, соціалізму та капіталізму з єдиною метою – задовільнити бажання якомога ширшого кола учасників дискусії.

Особливо деструктивний характер в нашій постсоціалістичній реальності мають спроби поєднувати у сфері податкового адміністрування ліві ідеї соціал-демократичного духу з елементами неоліберальної економіки, вирваними з контексту теорії, що застосовується до суттєво відмінного світу високорозвиненого капіталізму<sup>1</sup>. Подібні спроби перешкоджають наближенню країни до потенційно можливих темпів зростання і, що найважливіше, не дозволяють зберігати з такими зусиллями та працею досягнуту динаміку в довгостроковій перспективі.

Моніторинг впливу на прийняття рішення пострадянських політиків у сфері оподаткування показує, що політики прислухаються або до самих себе, або до осіб, які люблять власні чи групові бізнесові інтереси або вчених-економістів, але тільки попереднього західного покоління. Проте навіть сучасні економісти мають у своєму розпорядженні окремі елементи економічної теорії, деякі емпіричні результати і фрагменти дискусій, які адаптовані до умов сучасності. Це особливо гостро відчувається в умовах постсоціалістичної трансформації податкового адміністрування.

І хоч як би скептично західна економічна наука не ставилась до трактувань суті економічних явищ як об'єктивних відносин базису та суб'єктивних відносин надбудови<sup>2</sup>, соціально-економічні інститути завжди відображатимуть відносини базису, а економічна політика –

---

<sup>1</sup> North D. Understanding Economic Change and Economic Growth / D. North. Distinguished Lectures Series. – 2002. – № 7.

<sup>2</sup> Андрущенко В. Л. Фінансова думка Закону у XX столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В. Л. Андрущенко. – Львів: Каменяр, 2000. – С.88.

відносини надбудови. Просто західним науковим не вистачало фактичного матеріалу для виведення таких закономірностей, а всі здобутки досліджень радянської економічної науки вони часто необачно позиціонували як догматичні класові пережитки. Проте, з іншого боку, може саме відкидання потреби вивчення багатьох «капіталістичних» економічних закономірностей і дозволило радянським вченим-економістам прослідкувати взаємозв'язки у відносинах базису та надбудови, щоби пізніше звести їх у ранг абсолюту? Крім міркувань над сутністю понять, особливих тем для дискусій у них не було – соціалістична модель економічної системи апіорі визнавалася досконалою. Час показав хибність такого однобокого і «самовпевненого» підходу до вивчення економіки, проте це ще не говорить про хибність всього методологічного інструментарію досліджень, який використовувався десятиліттями. Хіба імітація справжніх наукових пошуків може так довго тривати?

Сьогодні для науковців країн постсоціалістичного простору відкриваються нові унікальні можливості проводити дослідження в умовах взаємопроникнення ідей західної та радянської економічної думки, вивчати різноманітні транзитивні економічні форми і, тим самим, внести свою лепту у розвиток економічної теорії. А може, навіть загальноприйняте сучасне (західне) уявлення про економіку чекає новий «постсоціалістичний» переворот? Навряд чи це хтось сьогодні скаже напевне. Адже крах неолібералізму, який ми бачимо сьогодні, веде нас до пошуку наукового обґрунтування новітньої парадигми соціально-орієнтованого державного капіталізму. Очевидним є те, що акцент на дослідженні сутностей економічних явищ може пролити світло на пошуки шляхів вирішення багатьох практичних проблем, пов'язаних із їх негативними формами прояву соціально-економічних інститутів у реальній дійсності.

*Різнманіття підходів при формуванні і реалізації податкової політики приховує безліч інтересів.* За конфігурацією конфлікту-ючих інтересів потрібно спостерігати ще уважніше, ніж за змінами теорії, щоб зрозуміти, чому перемагають ті чи інші підходи. Адже насправді важливі відмінні інтереси, а не погляди. Кінець кінцем у податковій сфері домінують певні інтереси, а не позиції. У цьому

контексті інтереси первинні, а погляди – вторинні. Останні часто є об'єктом купівлі-продажу і навіть інтелектуальної корупції.

Найкращий приклад сказаного за останні роки – лобювання переходу до пропорційного оподаткування – ідеї, помилкової теоретично і шкідливої практично для соціально-ринкового середовища. Вона неправильна з точки зору як можливості стимулювання національних інвестицій, так і забезпечення соціально справедливого перерозподілу доходу. Ці два аспекти нероздільні, оскільки перехід до пропорційного оподаткування завжди означає передачу певної величини чистого доходу від бідних багатим, що неминуче призводить (у суспільстві, що перебуває на ранній стадії накопичення капіталу) до зменшення схильності до заощадження на макрорівні. Минулі 20 років перехідного періоду переконливо це підтвердили. Така політика помітно підсилює торговельний дисбаланс, стимулюючи імпорт дорогих товарів і відплив капіталу. Кінець кінцем ресурсів в економіці виявиться менше, а не більше. Про це свідчить і російський досвід в останні роки. Пропорційне оподаткування не лише несправедливе, воно, перш за все, діє дестабілізуюче, підриваючи ефективність виробництва, а отже, негативно впливаючи на перспективи соціально-економічного зростання.

Складність розуміння сутнісного значення явищ і процесів у податковій сфері обумовлює необхідність одночасно займатися найрізноманітнішими питаннями. Звичайно, одні з них важливіші й актуальніші за інші. Здатність виявляти те, що дійсно важливе й актуальне, і відрізнити фундаментальні та стратегічні питання від звичайних повсякденних проблем – це особливий дар, яким володіють не всі політики. З одного боку, політику можна порівняти з геоуправлінням, де необхідно миттєво приймати будь-які рішення (інколи в умовах кризової ситуації) часто на основі неповної інформації і під зовнішнім тиском. З іншої – це стратегічна діяльність, що вимагає широти поглядів, перспективного бачення і здатності глибоко обдумувати проблеми. Необхідно також творчо взаємодіяти зі своїми інтелектуальними прибічниками й експертами, іноземними і, що найважливіше, соціальними партнерами. Якщо вдається досягти певного рівня координації всіх цих компонентів,

мінімізувати «інформаційний шум» і тертя в механізмах ухвалення рішень, політична машина працює: прийняті рішення не суперечать одне одному; функціонують канали позитивного зворотного зв'язку; усуваються перешкоди на шляху бажаних процесів і з часом в економіці починають проявлятися очікувані результати – вона зростає. Потрібно завжди прагнути знаходити творчий консенсус, який би поєднував необхідне з можливим і примиряв суперечливі інтереси суспільства, а також вирішував конфлікт між коротко- та довгостроковими інтересами специфічних соціальних груп, між потребами держави та регіонів, між платниками податків і одержувачами коштів з бюджету, між споживачами і виробниками. Якщо потенційно конфліктні ситуації не будуть пом'якшені за допомогою політичних інструментів, прийти до компромісу буде складніше. Більше того, всі або майже всі повинні бути задоволеними досягнутими результатами приблизно однаковою мірою. Подібний компроміс може слугувати фундаментом для побудови певної розумної довгострокової суспільної конструкції.

Таким чином, проведення хорошої податкової політики за будь-яких структурних, інституційних і культурних умов стає можливим, тому що вона має їм відповідати. З тієї самої причини політика може бути неоптимальною або зовсім непридатною, що підтверджується багатьма прикладами з історії. До речі, це пояснює провал спроб пересадити на ґрунт постсоціалістичної реальності політику, що була якоюсь мірою успішною в інших умовах. Вся справа в її неадекватності конкретній ситуації в тій чи іншій країні. Ми, зокрема, маємо на увазі положення так званого російського консенсусу, використані в Україні на початку 1990-х років. Навіть якщо деяка політична концепція дійсно «спрацювала» на практиці, наприклад в Росії, то це ще не означає, що результати її застосування в наших умовах виявляться такими ж успішними. Причина полягає в неадекватності запропонованих політичних інструментів існуючим інститутам. Оцінювати податкову політику завжди потрібно з огляду на конкретні умови і лише з урахуванням її ефективності.

Зовнішні умови потрібно розглядати як об'єктивно дані для політики лише у короткочасній перспективі. У довготривалій перспек-

тиві структурні, інституційні та культурні умови зростання і розвитку створюються, формуються та змінюються самою політикою. Будучи об'єктом політики, вони впливають на її ефективність.

Інакше кажучи, якщо наша короткострокова політика обмежена існуючими інституційними умовами, в довгостроковій перспективі ми можемо перетворити їх у чинник, що стимулює зростання виробництва і соціально-економічний розвиток. Проте для успішного проведення такої політики потрібні інші знання і навички, ніж для коректування податків і процентних ставок з метою збільшення інвестицій, використання механізмів обмінних курсів і обов'язкових резервів для підтримки динамічної грошової рівноваги або бюджетних асигнувань для поліпшення економічного клімату.

Без усвідомлення важливої ролі створення соціально-ринкових інститутів для ефективного функціонування і розвитку ринкової економіки парадигма державотворення обійшлася українському суспільству дуже дорого. Подібний рецепт, безумовно, недостатній для створення ринкової економіки, що динамічно розвивається<sup>3</sup>. І що ще гірше, втрачені обсяги виробництва непоправні, а соціальні витрати у вигляді фінансової підтримки масового безробіття і маргіналізації пенсійного забезпечення величезні.

Сьогодні вже ніхто не ставить під сумнів роль соціально-ринкових інститутів; навпаки, за останні роки вона всіляко підкреслювалася навіть колишніми прибічниками наївного неоліберального підходу, згідно з яким «невидима рука» ринку сама замінить старі інститути (державну власність, централізоване планування, адміністративне встановлення цін і так далі). У більшості випадків не все виявилось так просто: дійсно, старі інститути мають бути зруйновані або відмерти, але їх місце покликані зайняти нові інститути, створення яких – копіткий процес, що потребує постійного втручання держави, яка сама є одним із найважливіших інститутів у процесі фундаментальних змін<sup>4</sup>.

Перед науковцями і практиками залишається відкритим питання про те, які взаємозв'язки й між якими явищами економічної системи потрібно досліджувати в межах інституціональної теорії. Чи

---

<sup>3</sup> The Contribution of the New Institutional Economics to an Understanding of the Transition Problem / D. North // WIDER Annual Lectures. – 1997. – № 1 (March).

<sup>4</sup> Kornai J. The Role of the State in a Post-socialist Economy / J. Kornai // Distinguished Lectures Series. – 2001. – № 6.

є інституціональна теорія теорією економічних організацій, теорією економічного порядку, теорією правил, теорією економічної влади, теорією трансакційних витрат, теорією організації й контролю в економіці загалом? [52].

Для того, щоб дотримуватись соціально-інституційних правил ринкової гри, потрібні відповідні інституційні знання, які не завжди можна почерпнути з підручників або від інших учасників. Тут важливий індивідуальний підхід до використання сутнісного наповнення соціально-ринкових інститутів при визначенні національних векторів державотворення. Необхідно також сформувати специфічні навички і звички, в яких за колишньої системи практично не було потреби. За нових умов старі звички (так би мовити, стара неринкова культура) стають тягарем, якого треба позбутися, особливо шляхом успішного вивчення ринкових механізмів. Це приклад навчання на практиці, на що треба немало часу. Проте в країнах, у яких ринкові реформи зайшли доволі далеко вже до 1989 р., його потрібно набагато менше, ніж там, де соціально-ринкові інститути більшою мірою не відповідали ортодоксальній соціалістичній моделі. Саме тому, зокрема, перехідна рецесія тривала менше в Польщі та Угорщині, ніж, наприклад, в Росії та Україні.

На початку 2006 р. наші політики на основі незрозумілих економічних умовиводів прийшли до висновку, що Україна вже перетворилася на країну з ринковою економікою, але люди цього ще не усвідомили. Якщо населення не може з достатньою чіткістю зрозуміти природу і механізми ринкової економіки і, отже, не схвалює політику, що проводиться (якій аплодують технократи-економісти), то це ще не ринкова економіка, а економіка, що перебуває в процесі переходу до ринку<sup>5</sup>. В цьому сенсі навіть у країнах Прибалтики все ще немає класичної ринкової економіки, адже системна трансформація ринкових інститутів триває, хоча вони вже стали членами ЄС. Країни, де перерозподіл доходів відбувається не на основі ринкових інститутів на кшталт прогресивного оподаткування, а на основі адміністративних інструментів (на кшталт диференціації тарифів на газ та

---

<sup>5</sup> Kolodko G. Post-communist Transition. The Thorny Road. Rochester // G. Kolodko. – University of Rochester Press, 2000.

електроенергію для різних верств населення) не можуть називатися ринковими, адже за один і цей самий товар споживачі сплачують різну ціну.

Подібні атрибути пострадянського буття, де соціальний захист громадянського суспільства підміняється незрозумілою псевдосолідарною системою соціальної відповідальності із чітко вираженим креном соціального захисту політичної еліти (причина яких має частково організаційний, частково культурний, а кажучи ширше – нецивілізаційний характер) уповільнюючи процес досягнення «критичної маси» ринкової культури, виступають одним із головних чинників (окрім наявності матеріальної інфраструктури і фінансового капіталу), що обмежують темпи економічного зростання. Неабиякою мірою саме ці атрибути обумовлюють наявність і масштаби розриву між теоретично можливими і реально досягнутими темпами суспільного розвитку. Проте якщо це так, то можна говорити про надмірно оптимістичні оцінки реального потенціалу забезпечення високих темпів зростання за таких інституційних умов.

Не вдасться краще використовувати наявний фінансовий, соціальний і людський капітал, якщо відчувається нестача інституціонального капіталу. Отже, потрібний подвійний підхід. З одного боку, необхідно прагнути постійно підтримувати еволюцію інститутів у бажаному напрямі (формування, структуру, дозрівання і навчання), а з іншого – треба терпляче чекати, коли громадянське суспільство усвідомить реальність ринкового середовища, водночас стимулюючи цей процес за допомогою м'якого переконання людей у необхідності рухатися вперед. Насильницькі заходи тут не допоможуть. Навпаки, вони лише спровокують зростаючий опір змінам. Це ми і спостерігаємо сьогодні в Україні у ході проведення пенсійної реформи, хоча масштаби такого протесту із зрозумілих причин у них неоднакові.

Очевидно, що інституційна форма української економіки загалом визначається стратегічною орієнтацією на інтеграцію в Європейський Союз. Поступово наші інститути будуть асимільованими відповідними інститутами ЄС, відтворюючи всі властиві його інституційній структурі недоліки. Багато з них можна виявити при порівнянні з більш ефективною і соціально конкурентноздатною

інституційною інфраструктурою скандинавської моделі економіки. Уявляється, що рівні виробництва (як недержавного, так і державного) (державне виробництво у нашому розумінні поєднує в собі як виробництво підприємств та організацій державного сектору, так і продукування самою державою суспільних благ, які не продукуються приватним сектором економіки) і споживання, які суттєво не постраждали в умовах світової фінансової кризи, і помітно більш стабільні темпи зростання, хоча і не дуже високі, досягнуті, зокрема, шведською економікою за останнє десятиліття, обумовлені переважно високою ефективністю її соціально-ринкових інститутів, а не перевагою економічної політики, що проводиться. Скандинавські інститути, можливо і більш бюрократизовані, ніж європейські, але вони створюють більш сприятливе середовище для розвитку громадянського суспільства і підвищення конкурентоспроможності національних інтересів громадян і підприємств. На основі скандинавського досвіду, який унеможливує збагачення окремої касти політичної еліти за рахунок зубожіння всіх верств населення, можна прийти до деяких висновків про те, що пора модифікувати діючі соціально-ринкові інститути в Україні та її економічну політику відповідно до постулатів оптимуму Паретто на основі теорії суспільного добробуту.

Таким чином, побудова ефективної податкової системи в Україні блокується ідеологічною та психологічною невідповідністю як підприємця-платника податків, так і відсутністю політичної волі у діючій владі. І ті, й інші діють поки що зовсім неадекватно, і змінитися таке становище може тільки за умови розділення бізнесу і влади та виправлення механізму лобювання бізнесових інтересів представників влади упродовж тривалого періоду часу, бо, як відомо, ідеологія та психологія швидко не змінюються.

Розходження між очікуваними та реальними результатами трансформації податкових відносин, які виникають під впливом інституційних умов, є характерною особливістю функціонування сучасних соціально-економічних систем ринкового типу. Причому одні з найбільш резонансних наслідків зумовлює коригування перерозподільних процесів, що, безумовно, ускладнює прийняття



економічно обґрунтованих фіскальних рішень. Неоптимальний перерозподіл ВВП спричиняє відставання реальних темпів економічного зростання від потенційних, що, в свою чергу, обмежує можливості досягнення якісно нового рівня соціально-економічного розвитку. Більш того, пов'язані з інституційними умовами пост-соціалістичної трансформації, значні деформації фіскальної сфери створюють перешкоди для господарювання суб'єктів ринку і не забезпечують ефективного використання акумульованих у бюджеті коштів. Це, негативно відображаючись на макроекономічних показниках, підриває фінансову базу перебудови соціально-економічної системи. У результаті – трансформаційні процеси адміністрування податків сповільнюються, що, як і значно нижчі можливих за ефективнішого перерозподілу ВВП темпи економічного зростання, не сприяє поступу у суспільному розвитку. Тому немає сумнівів, що дослідження інституційного середовища адміністрування податків для України – об'єктивна реальність.

## **1.2. Інституційна теорія адміністрування податків**

Теорію інституціоналізму активно розвивають на Заході. Науковців досліджують природу інститутів та їх вплив на ринкове господарювання, основи інституційних трансформацій та інституційні умови фінансової діяльності держави<sup>6</sup>. Проте, як не прикро констатувати, ці розробки часто мало корисні для пояснення закономірностей трансформаційних процесів економік перехідного типу. «Транзитивна» проблематика розбудови соціально-економічної системи цікавила українських та російських науковців. У своїх дослідженнях вони звертали увагу на недоречність простого копіювання інститутів розвинутої ринкової економіки і особливості

---

<sup>6</sup> Див., наприклад, Эггертссон Т. Экономическое поведение и институты / Т. Эггертссон. – М. : Дело, 2001. – 404 с.; Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт – М. : Начала, 1997. – 190 с.; Бьюкенен Д. М. Сочинения : пер. с англ. Д. М. Бьюкенен – М. : Таурис Альфа, 1997. – 560 с.; Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Ш. Бланкарт – пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенко ; передмова та наук. ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 2000. – 654 с.; Стігліц Д. Е. Економіка державного сектора / Д. Е. Стігліц; пер. з англ. : А. Олійник, Р. Сільський. – К. : Основи, 1998. – 854 с.

національних моделей ринково орієнтованих трансформацій<sup>7</sup>. Інституційні умови фіскального регулювання на теренах пост-радянського простору вивчали В. Л. Андрущенко, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна, С. В. Львовчкін, В. М. Опарін, А. М. Соколовська, В. М. Суторміна, В. М. Федосов (Україна), В. С. Бард, І. В. Горський, В. Г. Князев, Л. П. Павлова, В. Г. Пансков, Т. Ф. Юткіна (Росія). Зокрема, вони наголошували на передчасності застосування ліберальних фіскальних інструментів в умовах транзитивної економіки, розглядали вплив політичних і психологічних чинників на прийняття фіскальних рішень. Однак і ці дослідження, попри всю їх методологічну правильність й академічну скрупульозність, не акцентують уваги (в контексті системного підходу) на врахуванні інституційного середовища у фіскальних стратегіях соціально-ринкового державотворення.

Висновки за результатами дослідження будь-якого економічного явища не можуть претендувати на істинність без розгляду об'єкта дослідження як єдиного цілого і сукупності його елементів, що, функціонуючи взаємоузгоджено, визначають розвиток інших економічних процесів. Системність наукового пошуку – невід'ємна складова сучасної методології пізнання. Тому ми ставимо перед собою завдання проаналізувати взаємодію, з одного боку, структури і функціонування інститутів ринкової економіки, а з іншого – фіскального регулювання, що проводиться в їх межах, з точки зору наслідків для відтворювальних процесів. Вважаємо за доцільне приділити особливу увагу дослідженню синергійного впливу трансформації інститутів та фіскальної сфери на розвиток соціально-економічної системи України.

Насамперед зазначимо, що інститути у вузькому значенні слова – це правила економічної гри, встановлені законом і структурами, які забезпечують дотримання цих правил всіма

---

<sup>7</sup>. Інститути: от заимствования к выращиванию (опыт российских реформ и возможности культивирования институциональных изменений) Кузьминов Я., Радаев В., Яковлев А., Ясин Е // Вопросы экономики. – 2005. – № 5. – С. 5–27; Овсиенко Ю., Российская трансформация и ее результаты / Ю. Овсиенко, М. Петраков // Вопросы экономики. – 2004. – № 5. – С. 59–72; Полищук Л. Нецелевое использование институтов: причины и следствия / Л. Полищук // Вопросы экономики. – 2008. – № 8. – С. 28–44; Геєць В. Деякі порівняльні ознаки трансформаційних моделей економіки України та Росії / В. Геєць // Економіка України. – 2005. – № 5. – С. 4–17; Геєць В. М. Суспільство, держава, економіка: феноменологія взаємодії та розвитку / В. М. Геєць. – К. : Ін-т екон. та прогноз. НАН України, 2009. – 863 с.

економічними суб'єктами, використовуючи стимули, винагороди та покарання («батіг» і «пряник»)<sup>8</sup>. Під усіма економічними суб'єктами ми розуміємо різні організації, підприємства державного і приватного секторів економіки, внутрішні та зовнішні агентства, які оперують у відкритій ринковій економіці, а також домашні господарства.

Крім правил гри, які регламентують дії економічних суб'єктів, є група правил, що визначає механізми їх підтримки і примусу до їх виконання. Ці правила регулюють поведінку тих, хто контролює дотримання умов гри економічними суб'єктами. Правила гри доповнюють правила контролю (правила сплати податків існують разом із правилами податкового адміністрування). Тому, як зазначає Д. Норт, повне визначення інститутів охоплює сукупність правил гри та правил контролю<sup>9</sup>.

До інститутів ринкової економіки, базовими з яких є право власності та вільне ціноутворення<sup>10</sup>, належать: контракт між економічними суб'єктами і судові процедури; ціна товару чи послуги, узгоджена між продавцем та покупцем, і право оскаржити постачання неякісного продукту, а також об'єднання споживачів, які посилюють їх ринкові позиції у суперечках із виробниками та продавцями<sup>11</sup>.

Інститути адміністрування податків – це форми взаємовідносин держави, податкоплатників та громадян-виборців і, з одного боку, право держави встановлювати, законодавчо регламентувати, організовувати форми, інструменти, важелі і засоби справляння податків та податкових платежів, розподіляти податкові надходження, а з іншого – право суб'єктів ринку на судовий захист від неправомірних податкових вилучень, можливість громадського контролю за фіском.

---

<sup>8</sup> Колодко Г. Институты, политика и экономический рост / Г. Колодко // Вопросы экономики. – 2004. – № 7. – С. 40.

<sup>9</sup> Норт Д. Институты и экономический рост: историческое введение: THESIS / Д. Норт. – 1993 – т. 1, вип. 2. – С. 73.

<sup>10</sup> Институты: от заимствования к выращиванию (опыт российских реформ и возможности культивирования институциональных изменений) / Кузьминов Я., Радаев В., Яковлев А., Ясин Е // Вопросы экономики. – 2005. – № 5. – С. 8.

<sup>11</sup> Колодко Г. институты, политика и экономический рост / Г. Колодко // Вопросы экономики. – 2004. – № 7. – С. 40.

Загалом до інститутів можуть належати<sup>12</sup>:

1) процедури і правила поведінки, передбачені законом або звичаєм;

2) законодавчі і регулювальні норми, які захищають інтереси економічних суб'єктів та держави;

3) адміністративні структури, які забезпечують задоволення економічних потреб суспільства – від уряду та державних фінансових органів до комерційних банків і товарних бірж;

4) інститути в широкому значенні слова, які включають ринкову культуру і менталітет.

В адмініструванні податків необхідно враховувати розвиток всіх цих інститутів, які в сукупності утворюють інституційне середовище соціально-економічної системи держави. Причому це доволі складно зробити на практиці, оскільки, як не важко помітити, інституційне середовище дуже неоднорідне. Зокрема, з позицій можливостей проведення інституційних трансформацій можна виокремити, уявивши у вигляді піраміди, три його рівні: формальні інститути (вершина), неформальні інститути та культурні традиції і цінності (основа)<sup>13</sup>.

Формальні інститути фіксуються у правових актах адміністрування податків, а на рівні економічних суб'єктів – в узгоджених ними податкових зобов'язаннях. Неформальні інститути представлені соціальними нормами, а на рівні суб'єктів ринку – їх домовленостями. Формальні та неформальні інститути тісно пов'язані між собою, але відмінності між ними є принциповими. Одна справа, якщо економічні суб'єкти не ухиляються від сплати податків тому, що це забороняє закон і його порушення карається штрафними санкціями, а інша – якщо вони керуються кодексом честі підприємця, виявлення порушення норм якого передбачає втрату репутації у ділових колах.

Формальні норми затверджуються повноважними органами і фіксуються у правових актах або письмових вказівках, які ґрунтуються на правових актах. На відміну від них неформальні правила зазвичай не мають конкретних «авторів». Їх зміст

<sup>12</sup> Колодко Г. Там само. – С. 40 – 41.

<sup>13</sup> Williamson O. The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahead. / O. Williamson // Journal of Economic Literature. – 2000. – vol. 38. – No 3. – P. 595 – 613.

найчастіше документально не підтверджується, а якщо це і відбувається (наприклад, як у разі прийняття уже згаданого кодексу честі підприємця), то такий документ формально не є обов'язковим для виконання. Дотримання неформальних правил базується на соціальному капіталі, на впевненості у тому, що інші знають ці правила і будуть їх дотримуватись, а не на силових структурах держави.

Прихований рівень неформальних інститутів дуже часто залишається поза увагою. Проте їх роль у реальній (а не добре описаній вченими-теоретиками ідеальній) економіці значна. Згадаємо хоча б відомий вислів Д. Норта: «Ми, проживаючи в сучасному західному світі, вважаємо що життя й економічні процеси підпорядковуються писаним законам і правилам власності. Проте навіть у найбільш розвинутих ринкових економіках формальні правила становлять незначну (хоча й дуже важливу) частку тієї сукупності обмежень, які формують поставлені перед нами ситуації вибору... Наша поведінка значною мірою визначається написаними кодексами, нормами й умовностями.»<sup>14</sup>.

Неформальні норми ґрунтуються на ширшій основі культурних традицій і цінностей. Останні пов'язані із відтворенням стійких практик поведінки, що перетворились на звичку. На цьому рівні люди повторюють свої повсякденні дії напівавтоматично, часто не думаючи про їх ефективність і не надаючи їм великого значення. Проте така безпроблемність не має вводити в оману. Якщо неделікатно зачепити сферу традиційних дій з бажанням щось «поліпшити», миттєво виникає захисна реакція, яка може бути доволі болісною і не очікувано емоційною. Культурні традиції – це не просто механічне повторення одних і тих самих операцій. Їх відтворення пов'язане із специфічними стилями життя, способами сприйняття інформації, з ідентифікацією людей з одними групами і їх протиставлення іншим. Саме це надає їм додаткової стійкості.

Водночас неформальні інститути і культурні традиції та цінності не є продуктом лише спонтанного розвитку. На формування цих двох рівнів інституційного середовища можна впливати, але при цьому потрібно розуміти, наскільки різний механізм їх трансформації.

---

<sup>14</sup> Норт Д. Институти, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. – М. : Начала, 1997. – С. 56.

По-перше, різні рівні інституційного середовища змінюються з різною швидкістю. Закони щодо зниження ставок податків і податкових платежів або запровадження податкових пільг для легалізації тіньових капіталів можуть бути прийняті доволі швидко. Але неформальні правила, які підтримують функціонування тіньового бізнесу, значно менше піддаються змінам. Найбільшою інерцією характеризуються усталені традиції й цінності (у нашому прикладі – фіскальний менталітет). Вони не перебудовуються після змін формальних норм та за прикладом окремих, навіть дуже впливових, суб'єктів ринку. І якщо бажані зміни все-таки відбуваються, то цей процес вимагає тривалого проміжку часу. Ще жодній країні не вдавалося швидко детінізувати економіку і, тим більше, остаточно позбутися явища ухилення від сплати податків.

По-друге, інструменти впливу на різні рівні інституційного середовища також різні. Закони, поправки до законів щодо лібералізації оподаткування можуть без протидії прийматися парламентом. Проте щоб змусити суб'єктів ринку розширити їх легальну господарську діяльність та декларувати всю базу оподаткування (відкоригувати неформальні схеми поведінки і ділові стратегії), потрібні, як мінімум, посилення податкового контролю (наполегливе адміністративне супроводження) та поява нових прибуткових легально функціонуючих підприємств (розповсюдження нових прецедентних зразків) протягом певного часу. Для впливу на культурні прошарки цього недостатньо. Необхідно ще переконати громадськість у тому, що держава не «лаштує пастки для бізнесу» і не прагне знову підвищувати рівень оподаткування через нестачу коштів для фінансування видатків бюджету, а намагається, сприяючи у такий спосіб економічному зростанню, забезпечити надійну фінансову основу свого функціонування за рахунок розширення податкової бази. І тут важлива роль відводиться засобам масової комунікації, які не можуть перевернути світ за один день.

Інститути також не ізольовані один від одного. Правила, які регулюють економічні відносини, тісно переплітаються між собою. Тому не можна проводити серйозні зміни в одній сфері, не передбачивши наслідків у суміжних сферах. Наприклад, можна підвищувати розміри санкцій за порушення податкового законо-

давства, але якщо не удосконалювати оподаткування загалом та податковий контроль зокрема, марно сподіватися на поліпшення податкової дисципліни. Або ж можна збільшувати дефіцит бюджету, але якщо не трансформувати акумульовані шляхом державного запозичення кошти у капіталовкладення в розвиток економіки, то пришвидшення зростання ВВП, як і збалансування бюджету у довгостроковій перспективі, теж очікувати не варто. Під час економічних (фіскальних) перетворень потрібно враховувати принцип комоліментарності інститутів, згідно з яким інститути доповнюють один одного і бажаного економічного (фіскального) ефекту можна досягти лише на основі взаємопов'язаних інституційних змін<sup>15</sup>.

У країнах із розвинутою ринковою економікою інституційне середовище адміністрування податків є доволі гармонійним утворенням: культурні традиції і цінності є основою неформальної практики господарювання, а формальні інститути, як правило, не вступають в антагоністичну суперечність із неформальними та добре узгоджуються між собою. І це не дивно, адже розвиток ринкових і фіскальних відносин на Заході відбувався з поступовим утвердженням демократії, визнанням необхідності соціальних гарантій та закріпленням за державою ролі не лише «нічного сторожа» ринку, а й ініціатора соціально-економічних зрушень в інтересах суспільства. Все інституційне середовище трансформувалось одночасно зі змінами у суспільній свідомості, а нові неформальні та формальні інститути, змінюючи вже не адекватні ринковому і фіскальному менталітету старі, органічно вписувались у функціонуючу інституційну структуру. Як наслідок, традиційними для податкових систем країн Заходу сьогодні є: доволі високий (значно вищий, як на початку ХХ ст.) рівень оподаткування, переважно нейтральні за своїм впливом на вибір стратегії господарювання податкові механізми, активне використання позикового інструментарію збалансування бюджету та спрямованість перерозподілу ВВП на створення оптимальних умов для суспільного розвитку на основі економічного зростання.

---

<sup>15</sup> Amable B. Institutional Complementarity and Diversity of Social System of Innovation and Production. / B. Amable // Review of International Political Economy. – 2000. – vol. 7, No 4. – P. 645 – 687.

Проте повної гармонії розбудови податкової сфери досягти не вдалося. І це навряд чи можливо. Перегляд параметрів оподаткування передбачає передачу фінансових активів одних економічних суб'єктів іншим, що не завжди сприймається першими позитивно, а тому блокується. Зокрема, підприємницький сектор зазвичай намагається перешкодити прийняттю законів щодо підвищення ставок податків (збільшення податкових вилучень не компенсує еквівалентне збільшення споживання ним суспільних благ), а якщо це не вдається, часто шукає легальні та нелегальні шляхи зменшення податкового навантаження на бізнес, не бажаючи в повному обсязі виконувати нові фіскальні зобов'язання. В результаті – бюджет недоотримує податкові надходження, що не дозволяє без використання державного запозичення (у країнах єврозони не завжди доступне через обмеження розміру дефіциту бюджету) профінансувати додаткові видатки. Видатки бюджету доводиться коригувати з урахуванням реально можливих обсягів податкових надходжень та залучення позик. Теоретично оптимальні зміни параметрів перерозподільних процесів не відбуваються. Темпи зростання ВВП виявляються меншими від потенційних. Економічний ефект трансформації адміністрування податків повністю або частково нівелюється впливом інерційної маси всього інституційного середовища.

В умовах розвинутої ринкової економіки як підвищення, так і зниження рівня оподаткування не забезпечує теоретично можливого збільшення податкових надходжень<sup>16</sup>, явище тінізації економічних відносин не зникає навіть після створення сприятливих умов для легалізації бізнесу, посилення податкового контролю і популяризації фіскальних програм уряду, а дефіцит бюджету часто призводить до зростання державного боргу. Проте прогнозовані зміни у відтворювальних та перерозподільних процесах, хоч і не в очікуваних масштабах, все-таки відбуваються і ВВП зростає. Розширення бази оподаткування дає змогу своєчасно сплачувати боргові платежі й уникати підвищення рівня оподаткування та (або) бюджетної кризи у майбутньому. Таким чином, зрілі ринкові інститути і відповідне їм податкове регулювання забезпечують

---

<sup>16</sup> При зменшенні податкового навантаження – за рахунок розширення бази оподаткування.



формування умов, необхідних для економічного зростання. На нашу думку, єдине, за рахунок чого ще можна підвищити ефективність перерозподільних процесів, а отже, поліпшити макроекономічні показники, – це відмова від небезпечної з огляду на неочікувані опортуністичні реакції суб'єктів ринку (недоцільної через відносну оптимальність функціонування соціально-економічних систем країн Заходу) радикальної трансформації фіскальної сфери. Так, в умовах кон'юнктурного спаду звикле до стабільності західне суспільство переглядає своє ставлення до реформ (полярність зміни поглядів залежить від глибини кризи), а глобальна рецесія стала потужним імпульсом для міжнародної конвергенції антикризового фіскального регулювання<sup>17</sup>.

У країнах із транзитивною економікою (ринковою економікою, яка утверджується) інституційне середовище, навпаки, є складним, суперечливим утворенням. Адже, по-перше, постсоціалістична трансформація, передбачаючи заміну інститутів командно-адміністративної економіки їх ринковими аналогами, зумовлює тимчасове співіснування елементів двох різних інституційних структур. По-друге, формальні ринкові інститути накладаються на стереотипи соціалістичного господарювання, що призводить до появи специфічної (неформальної) практики економічної поведінки з відповідним формуванням «перехідної» ринкової культури. По-третє, чимало формальних інститутів, не знаходячи ринкового базису свого функціонування, перетворюється на фікцію або зазнає викривлень. Це спричиняє зростання ролі неформальних інститутів у регулюванні соціально-економічних відносин, а пізніше, якщо не відбувається адаптація формальних інститутів до неформальних, – і до їх превалювання над формальними.

Коригування ринкових податкових інститутів відразу після появи ознак їх обмеженої функціональності здійснили Словенія, Чехія, Угорщина, Польща, Словаччина, Естонія, Латвія й Литва. Вони знизили високі для транзитивної економіки ставки податків, запровадили низку податкових пільг та (окремі країни) податкові

---

<sup>17</sup> Погорлецкий А. И. Налоговое регулирование в условиях глобального экономического кризиса. // Налоговые реформы. Теория и практика : моногр. [для магистров, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»] / [И. А. Майбуров и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – С. 407.

канікули зокрема, а також спростили і пристосовували до практики господарювання адміністрування податків. Як наслідок, вдалося уникнути значного згортання (в окремих випадках – активізувати розширення) фінансово-господарської діяльності суб'єктів ринку, призупинити на той час уже доволі масштабну тінізацію економічних відносин, а отже, не допустити поглиблення кризи і подальшого звуження бази оподаткування. В свою чергу, зменшення податкових надходжень компенсувалось за рахунок державного запозичення. Це дозволило профінансувати виконання державою її базових функцій і першочергові заходи щодо трансформування соціально-економічної системи. Економіки цих країн набували дедалі більше ринкових рис. Відбувалось засвоєння ринкової культури та формування позитивного ставлення до фіску, нові податкові (формальні) інститути ставали функціональною складовою інституційного середовища, а відповідне інституційним умовам адміністрування податків стимулювало економічне зростання.

Розширення бази оподаткування та зумовлене ним зростання податкових надходжень доволі швидко дозволили згаданим постсоціалістичним країнам обмежити залучення позик, а доходи від приватизації фінансово забезпечили обслуговування і погашення державного боргу. Потреби скорочення видаткової частини бюджету, як і небезпечного з огляду антагоністичних реакцій суб'єктів ринку (недоцільного за тогочасних соціально-економічних реалій) значного підвищення рівня оподаткування, не було. Функціонування податкової і бюджетної систем сприяло економічному зростанню надалі. При цьому подальші трансформації податкової сфери відбувались уже на вимогу пристосування до нового, дедалі більше схожого на ринкове, інституційного середовища. Поступово скасовувались неадекватні практики господарювання податкові пільги, ускладнювалось адміністрування податків і функціонування податкової системи загалом.

Економічне зростання й успіхи у ринковому державотворенні дозволили цим країнам вступити до ЄС. Утім, на нашу думку, це ще не є достатньою підставою для асимілювання їх податкової сфери із західноєвропейською. Адже, по-перше, доволі значна тінізація економічних відносин (у середньому 20,7% проти 15,1% ВВП у

країнах із розвинутою ринковою економікою<sup>18</sup>) і ще наявна «перехідна» практика господарювання – це не ті інституційні умови, за яких відбувається західноєвропейський перерозподіл ВВП. По-друге, нейтральне оподаткування та значні обсяги фінансування успадкованої із соціалістичних часів розгалуженої соціальної інфраструктури – це не найкращі фіскальні форми сприяння економічному зростанню<sup>19</sup>. Адміністрування податків у пост-соціалістичних країнах ЄС має не лише підтримувати, як цього достатньо за розвинутої ринкової економіки, стабільність функціонування соціально-економічної системи, а й забезпечувати її подальшу ринкову трансформацію. Тому оптимальною стратегією розбудови податкової сфери для цих країн ми вважаємо поступові (відповідні розвитку інституційного середовища) трансформації з урахуванням раніше частково проігнорованого принципу комоліментарності інституційних змін. В умовах масового кон'юнктурного впливу капіталу до країн з розвинутою ринковою економікою актуальність цієї стратегії лише зростає.

В Україні пристосування ринкових податкових форм до інституційного середовища відбувалося вже після настання глибокої економічної кризи і масової тінізації економічних відносин (до 1996 р. спостерігалось стрімке зменшення обсягів ВВП, а тіньові операції становили близько 47% офіційних<sup>20</sup>). У таких умовах зменшення ставок податків та коригування механізмів оподаткування вплинули на відтворювальні процеси позитивно (проявились ознаки макроекономічної стабілізації), але водночас зумовили негативні фіскальні наслідки. Вузька податкова база офіційної економіки не забезпечувала навіть 3/4 податкових надходжень, необхідних для фінансування видатків бюджету; незважаючи на зростання неподаткових надходжень, скасування одних та встановлення обмежень на решту видатків, бюджет зводився із дефіцитом. Покривався цей дефіцит за рахунок доходів від приватизації й

---

<sup>18</sup> Scheider F., *Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences* / F. Scheider., D. Enste. – Wash, 2000. – P. 10.

<sup>19</sup> Відсутність податкових регуляторів активізації стратегічно важливих видів і напрямів економічної діяльності та вимивання фінансових ресурсів бюджету на численні соціальні програми (спрямування їх не на розвиток, а на часто невиправдане «проїдання») призводить до відставання реальних темпів зростання ВВП від потенційних.

<sup>20</sup> Scheider F. Там само. – P. 11.

державного запозичення, проте дуже швидко й ці джерела фінансування видатків бюджету були практично вичерпані.

Через обмеженість об'єктів приватизації і невідповідність ринковій вартості надходжень від їх продажу доходи від приватизації перетворились із джерела збалансування бюджету на його ситуативні надходження, а потреба спрямування значних фінансових ресурсів на обслуговування і погашення державного боргу обмежила залучення позик. При цьому формування видатків бюджету за принципом мінімального фінансування не сприяло зростанню ВВП і не пришвидшувало ринкової трансформації. Утверджувалось негативне ставлення до фіску. Тобто, в Україні податкові інститути спочатку, не відповідаючи інституційним умовам відтворювальних процесів, зазнали значних викривлень, а пізніше (після їх адаптації до практики господарювання без врахування вже об'єктивної на той час потреби системної трансформації всього інституційного середовища) – не забезпечували ефективного перерозподілу ВВП і, внаслідок цього, частково втратили здатність бути регуляторами соціально-економічного розвитку.

Функціонування інших формальних інститутів також було неоптимальним. Формування соціально-економічної системи дедалі частіше підпорядковувалось розвитку неформальних інститутів. Більш того, неформальні інститути почали визначати напрями трансформування формальних, а отже, впливати на розбудову фіскальної сфери. Запроваджувались численні, часто економічно необґрунтовані, податкові пільги, не вживалися адекватні заходи боротьби з тінізацією економічних відносин і навіть адаптація оподаткування до умов інституційного середовища почала переслідувати мету збагачення (за рахунок бюджету) певних економічних суб'єктів<sup>21</sup>. Як наслідок, фіскальні втрати від податкових преференцій перевищували податкові надходження, швидкими темпами зростали обсяги незаконного відшкодування ПДВ, корумпізувався податковий контроль, але все це відбувалося вже в умовах економічного зростання. Починаючи з 2000 р, розширення бази оподаткування компенсувало фіскальні втрати і забезпечувало незначне, порівняно із потенційно можливим, зростання податкових

---

<sup>21</sup> Згадаємо хоча би тіньові схеми використання спрощених форм оподаткування малого бізнесу.

надходжень. Ми навіть вважаємо, що у цей період позитивно вплинули на відтворювальні процеси хіба що скасування низки нарахувань на фонд оплати праці, а також зниження ставки податку на прибуток. А загалом, швидше навпаки, не трансформації фіску сприяли зростанню ВВП, а динамічний економічний розвиток забезпечив збільшення податкових надходжень.

Водночас сутєво збільшити видатки бюджету не вдавалося і надалі. Через неможливість залучення допустимих (за наявного боргового навантаження на бюджет) дешевих позик державне запозичення було мінімальним. Бюджет зводився із профіцитом або незначним дефіцитом, який покривався переважно надходженнями від приватизації. І лише у 2004 р. дефіцит Зведеного бюджету було збільшено до 3,1% та активізувалось залучення позик. Проте за їх рахунок збільшувалися переважно соціальні видатки, що мало доволі опосередкований вплив на динаміку ВВП і не прискорювало ринкову соціально-економічну трансформацію. Фіскальне регулювання, як і раніше, не пов'язувалось із ефективними перерозподільними процесами. Неоптимальний перерозподіл ВВП (за сприятливої кон'юнктури) посилював соціальну напруженість. Тотальна деформалізація економічних відносин, яка забезпечувала «процвітання» одних суб'єктів ринку й «виживання» інших, і менші потенційних темпи економічного зростання створювали не найкращі умови для суспільного розвитку. Необхідність відновлення функціональності формальних інститутів (їх превалювання над неформальними) була визнана офіційно.

У 2005 р. відбулася зміна підходів до податкового адміністрування. Були передчасно скасовані більшість податкових пільг, уточнена база оподаткування податком на прибуток, підвищені ставки акцизів, запроваджена жорсткіша процедура відшкодування ПДВ; значно зросли, наблизившись до життєвих стандартів, соціальні виплати та заробітна плата у бюджетній сфері; вперше від продажу промислового об'єкту було отримано надходження від приватизації, відповідні його ринковій вартості; вживалися заходи щодо посилення податкового контролю. В подальшому, із збільшенням податкових надходжень внаслідок зростання ВВП і детінізації економічних відносин, планувалося знизити ставки ПДВ

та податку на прибуток, зменшити податкове навантаження на фонд оплати праці, а також збільшити капітальні видатки бюджету та профінансувати низку структурних і соціальних реформ. Проте ці наміри були нереалізовані. Крім цього, не все із здійсненого мало однозначно позитивний економічний (фіскальний) ефект.

Передчасне скасування податкових пільг не лише ліквідувало один із способів обходу оподаткування, а й призвело до зменшення інвестиційної привабливості України. Як наслідок, темпи зростання ВВП знизилися, а масштабна детінізація економічних відносин так і не розпочалася<sup>22</sup>. Запровадження жорсткіших умов відшкодування ПДВ не створило стимулів для розвитку експортоорієнтованих виробництв, але разом із збільшенням імпорту, посиленням митного контролю і скасуванням податкових пільг забезпечило вдвічі більші надходження ПДВ, як у 2004 р. Зміни податкового законодавства зумовили зростання надходжень податку на прибуток на 45%, а підвищення середньої заробітної плати було основною причиною зростання надходжень від податку з доходів фізичних осіб на 31%. Надходження акцизного збору, попри підвищення ставок оподаткування, збільшились лише на 18%<sup>23</sup>. Проте навіть таке безпрецедентне зростання податкових надходжень не забезпечило збалансування бюджету: частина додаткових соціальних видатків фінансувалася за рахунок державного запозичення та доходів від приватизації. Бюджет 2005 р. не став «бюджетом розвитку». Так, силові спроби поліпшити функціональність фіску без організації ефективного перерозподілу ВВП були апріорі безперспективними. Заміна керівних кадрів фіскальних органів, удосконалення та інтенсифікація контрольних (нормальних) процедур – це не той комплекс заходів, який може суттєво вплинути на фіскальну поведінку суб'єктів ринку за тотальної деформалізації економічних відносин.

У 2006–2007 рр. податкове середовище господарювання не зазнало значних змін у напрямі погіршення, що сприяло економічному розвитку України. Водночас відновлення окремих податкових пільг і

---

<sup>22</sup> Надмірний радикалізм у трансформації фіскальної сфери дезорієнтує суб'єктів ринку (Балацкий Е. Стабильность фискальной системы как фактор экономического роста Е. Балацкий // Общество и экономика. – 2005. – № 2. – С. 100–119).

<sup>23</sup> За даними звіту Мінфіну «Бюджет 2005» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua> >.

послаблення податкового контролю, які не супроводжувались запровадженням інших заходів запобігання фіскальним зловживанням, поглибили диспропорції перерозподілу ВВП. Внаслідок останнього посилилося підпорядкування фіскальних (формальних) інститутів неформальним, що ми вважаємо дуже небезпечною тенденцією.

У 2008 р. знову суттєво зросли соціальні видатки бюджету та робилися спроби підвищити ефективність податкового контролю. Так, у перші дев'ять місяців спостерігались значне збільшення податкових надходжень (насамперед непрямих податків) і доволі високі темпи економічного зростання. Річ у тім, що розширення внутрішнього споживчого попиту стимулювало імпорт і меншою мірою розвиток національної економіки. Про поступ у детінізації економічних відносин, зрозуміло, не йшлося. Відбулася (набула загрозливих масштабів) часткова переорієнтація перерозподільних процесів на сприяння зростанню ВВП інших країн, що призвело до багатьох негативних економічних та фіскальних наслідків для України під час глобальної економічної кризи (у вітчизняній економіці стала відчутною з кінця 2008 р.).

Рішення про розширення соціальної складової функціонування держави приймалися навіть під час стрімкого падіння обсягів ВВП (звуження бази оподаткування) у 2009 р. Більш того, робилися спроби залучити додаткові надходження до бюджету за рахунок підвищення податкового навантаження (набуло чинності посилення фіскальних позицій акцизів). Проте внаслідок зменшення обсягів споживання та нової (прогнозованої за такої моделі фіскального регулювання) тінізації економічних відносин, значного зростання непрямих податків загалом не спостерігалось. У результаті – дефіцит бюджету понад 10% ВВП фінансувався за рахунок запозичення, а державний борг зростав загрозливими темпами. У 2010 р., за тотальної деформалізації господарювання, структурних перекосів економіки та не «витягнутих з тенет бідності» багатьох верств населення, в Україні також доводилось збільшувати фіскальну орієнтованість податкової системи і, зважено переглядаючи видатки бюджету<sup>24</sup>, сподіватися на залучення нових позикових ресурсів. Позитивним є те, що тепер кредитори нашої

---

<sup>24</sup> Відмова від деякого підвищення мінімальних соціальних гарантій може призвести до вуличних заворушень, а в обмеженні «елітних» пенсій і скороченні управлінських видатків держави не зацікавлені найбільш впливові у сучасному українському суспільстві соціальні групи.

держави (міжнародні фінансові організації) надають позики «під реформи», але й економічні (фіскальні) перетворення сьогодні ускладнені більш серйозними, ніж раніше, інституційними «перешкодами».

Податкова свідомість так і не стала чеснотою українців після прийняття Податкового кодексу, а невдалі трансформації перерозподільних процесів останніх років лише укріпили негативне ставлення до фіску. Недовіра до податкових інститутів і далі спонукатиме суб'єктів ринку підтримувати неформальну практику господарювання. Тому, щоби підвищити ефективність адміністрування податків хоча би до рівня нових країн ЄС, потрібно не просто лібералізувати оподаткування, гармонізувати із європейськими чи спрощувати фіскальні механізми, підвищувати штрафні санкції за порушення податкового законодавства або нарощувати персонал контролюючих органів, а й намагатися створенням позитивних фіскальних прецедентів переконати громадськість у можливості перерозподілу ВВП сприяти зрушенням у суспільному розвитку.

Ухвалення Податкового кодексу стало початком нового етапу розбудови фіскальної сфери. Одночасно із систематизацією податкового законодавства була ініційована податкова реформа: спрощення податкової системи, зниження ставок ПДВ та податку на прибуток, запровадження низки пільг в оподаткуванні (переважно за галузевим принципом і для малого бізнесу), посилення фіскальних позицій акцизів та екологічного оподаткування, запровадження другої ставки податку на доходи фізичних осіб і податку на нерухомість, зміни у податковому адмініструванні. Незважаючи на те, що в Податковому кодексі були відображені дії щодо зміщення фіскальних акцентів із оподаткування прибутку до оподаткування майна, споживання, доходів населення і ще чимало прогресивних положень, а у засобах масової інформації широко висвітлювалася концепція податкових трансформацій, говорити про суттєве зменшення фіскальних проблем в Україні передчасно.

У посткризовий період (в умовах обмежених інвестиційних ресурсів) немає певності у тому, що зниження ставок податків спонукатиме інвесторів вкладати кошти в економіку нашої держави (за української деформалізації економічних відносин), а переважна



більшість нових пільг в оподаткуванні не передбачає обов'язкової реалізації інвестиційних проектів. Утім наслідком такого покращення податкового середовища буде зменшення доходів бюджету. Причому фіскальні втрати для України є небажаними з огляду на необхідність сплати значних обсягів боргових платежів (виявиться тягар позикової експансії). Крім того, не вдалося уникнути непоодиноких суперечностей і «прогалин» у новому податковому законодавстві, а також несприйняття суспільством окремих податкових норм (під впливом громадських протестів з Податкового кодексу були виключені положення, які передбачали зміну підходів до застосування спрощеної системи оподаткування малого бізнесу). Ці «гострі кути» податкової реформи за відсутності помітних зрушень у формуванні видаткової частини бюджету не сприятимуть «пробудженню» фіскальної свідомості.

На нашу думку, відновлення динамічного економічного розвитку на базі поліпшення функціональності податкових норм в Україні можна досягти шляхом першочергового спрямування податкових ресурсів<sup>25</sup> на заходи щодо сприяння зростанню ВВП і проведення ринкових соціально-економічних трансформацій, одночасно із запровадженням (відповідних інституційним реаліям) інвестиційних податкових пільг, спрощенням податкового адміністрування й посиленням податкового контролю. Тільки за таких умов економіка отримує потужний імпульс для розвитку за рахунок створення сприятливого податкового середовища і фіскальної експансії держави, бюджет – максимум коштів для фінансування видатків, а перерозподіл ВВП спонукатиме суб'єктів ринку зменшити їх тіньову фінансово-господарську діяльність. Причому про відмову від збільшення соціальних видатків не йдеться. За значної диференціації доходів населення, яка стримує економічне зростання<sup>26</sup>, це недопустимо. Ми пропонуємо синхронізувати це збільшення із темпами економічного розвитку, зробити його поступовим, а силові заходи, зазначимо ще раз, мають бути лише доповненням прогресивних змін адміністрування податків.

---

<sup>25</sup> Через практичну завершеність приватизації, надходження від продажу підприємств державної форми власності як потенційне джерело наповнення бюджету розглядати не варто.

<sup>26</sup> Barro R. J. Inequality and Growth in Panel of Countries. 1999. [Електронний ресурс] / R. J. Barro. – Режим доступу: <http://www.harvard.edu> >; Шевяков А. Социальное неравенство, бедность и экономический рост / А. Шевяков // Общество и экономика. – 2005. – № 3. – С. 3–12.

## **РОЗДІЛ 2**

# **КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ПІЗНАННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ**

### **2.1. Природа та принципи адміністрування податків**

Становлення ринкових засад господарювання в Україні, необхідність зміцнення і стабілізації фінансової системи країни, забезпечення стійкого надходження бюджетних ресурсів об'єктивно зумовили структурні зміни в системі державного управління оподаткуванням. Позиції нашої держави на світовій арені визначальним чином залежать від реалізації податкової політики, яка має забезпечити достатній обсяг податкових надходжень для виконання державою своїх функцій, ефективного функціонування економіки, підвищення рівня добробуту населення, справедливіший підхід до оподаткування платників податків, усунення перешкод для розвитку виробничої і підприємницької активності та зменшення втручання податкових органів у діяльність суб'єктів господарювання. Вирішення зазначених завдань вимагало заміни адміністративно-командних методів управління податковими відносинами, успадкованими із часів радянської доби, новітніми підходами в організації усіх процесів справляння податків і податкових платежів, тобто використання наукових та практичних досягнень економічно розвинутих країн у галузі управління оподаткуванням – податкового менеджменту.

Водночас на початку нового тисячоліття в контексті успішного проведення податкової реформи та перебудови взаємовідносин податкових органів з платниками податків особливого значення набуває новітній напрямок управлінської діяльності держави у сфері оподаткування – адміністрування податків.

Термін «адміністрування податків» в останні роки набув значного поширення в науковому, діловому і політичному обороті. Зазначимо, що він є порівняно новим терміном для вітчизняної системи оподаткування. Проте ані в жодному законодавчому акті з питань оподаткування, ані у вітчизняних енциклопедіях та словниках поки що офіційного тлумачення цього терміна немає. Враховуючи те, що адмініструванню податків надається значення одного з основних напрямків реалізації сучасної податкової політики України, дослідження його теоретико-методологічної бази є особливо актуальним.

Під час вивчення вітчизняної економічної та юридичної літератури було виявлено, що більшість наукових робіт, у яких досліджуються проблеми адміністрування податків, присвячені переважно розгляду правових та організаційних аспектів. Водночас питання теоретичного обґрунтування і методологічних засад цієї дефініції не набуло достатньої розробки.

Найперший помітний внесок у розкриття сутності адміністрування податків серед вітчизняних науковців зроблений В. М. Мельником, у статті якого зазначено: «адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування та засновується на державних законодавчих і нормативних актах» [78, с. 41]. У цьому визначенні автор підкреслює правове регламентування організації процесу оподаткування, проте не вказує мети заданої управлінської діяльності, її взаємозв'язку з податковою політикою держави.

«Адміністрування податків» як юридичну категорію обґрунтовано професором А. Селівановим: «...адміністрування податків слід розуміти як правовідносини, що складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів із погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків» [121, с. 35]. Однак автор не врахував інших елементів функціонування адміністрування податків, адже для забезпечення мобілізації обов'язкових платежів до централізованих фондів фінансових ресурсів

держави, окрім заходів зі стягнення недоїмки, є інші методи роботи з платниками податків.

У наукових поглядах російських економістів поняття «адміністрування податків» розкривають із двох сторін. По-перше, як систему органів управління, до обов'язків яких належить процедурне забезпечення реалізації податкової політики. По-друге, як сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії та конкретну податкову техніку, а також передбачають відповідальність за порушення податкового законодавства [67, с. 34].

Узагальнюючи відображені погляди на сутність адміністрування податків, зробимо такі висновки: судження про сутність адміністрування податків недостатньо підкріплені теоретико-методологічним обґрунтуванням, відповідною аргументацією, вони висловлені в дефінітивній, остаточній формі, як парадигма. Це знижує їхню пізнавальну цінність, оскільки концептуальна й аналітична сила поняття залишається незрозумілою. Таким чином, на нашу думку, зміст категорії «адміністрування податків», його характерні особливості чітко не визначені, а без цього дослідження механізму адміністрування податків не може бути повним і зрозумілим.

Методологія пізнання, тобто побудова пізнавальної матриці, припускає, насамперед, відбір і визначення ключових слів досліджуваного предмета, технології їхнього застосування. Ключовим у досліджуваному терміні є слово «адміністрування». Зазначимо, що в науковій та економічній літературі адміністрування безпосередньо пов'язують з управлінням та менеджментом. За своєю сутністю всі зазначені поняття обумовлюють наявність певної управлінської діяльності. Спробуємо виявити змістові відтінки цих слів, що дасть змогу визначити важливі для розуміння подібні риси та розходження між ними.

Потреба узгодження дій з метою отримання людиною бажаного результату діяльності зумовила виникнення *управління*. Американські дослідники в галузі управління Гарольд Кунц та Сіріл О'Доннел зазначають, що управління означає «робити що-небудь за допомогою людей з людьми» [69, с. 106]. Професор менеджменту Нью-Йоркського університету П. Друкер визначає управління

як особливий вид діяльності, «що перетворює неорганізований натовп у ефективну цілеспрямовану та продуктивну групу» [82, с. 39]. Управління – це цілеспрямований вплив, необхідний для узгодженої спільної діяльності людей. Його мета полягає в організації спільної діяльності людей, їх окремих груп та організацій, забезпеченні координації і взаємодії між ними, а його суть – у керуючому впливі на певні об'єкти [23, с. 21, 23].

На думку окремих вітчизняних науковців, поняття «управління» надзвичайно містке й глибоке [див., напр.: 124, с. 15; 132, с. 8; 149, с. 11]. Його вживають для позначення цілеспрямованої діяльності людини, що регулює взаємодію і створення умов для функціонування і розвитку технічних систем (автоматизація, верстати тощо), соціальних процесів (через інститути громадського суспільства), соціально-економічного розвитку країни (через систему її органів державного управління та місцевого самоврядування), управління господарською діяльністю організацій, що функціонують у системі ринкових відносин.

У наукових джерелах існують найрізноманітніші визначення сутності *менеджменту*. Фундаментальний оксфордський словник англійської мови дає таке тлумачення «менеджменту»: спосіб, манера ставлення до людей; влада і мистецтво управління; особливий рід уміння та адміністративні навички; орган управління, адміністративна одиниця [91, с. 11].

Окремі американські науковці визначають менеджмент як вміння досягати поставлених цілей, використовуючи працю, інтелект, мотиви поведінки інших людей [89, с. 13]; як ефективне і виробниче досягнення цілей організації шляхом планування, організації, лідерства (керівництва) і контролю над організаційними ресурсами [21, с. 18]. Отже, поняття «менеджмент» є вужчим за поняття «управління».

Проголошення України як незалежної суверенної держави пов'язується з початком новітнього історичного етапу переходу нашої держави від командно-адміністративного устрою до ринкової економіки, від тоталітарної системи до відкритого громадянського суспільства. Враховуючи поширення у зарубіжних країнах терміна «менеджмент» та прагнення України до інтеграції у світове

співтовариство, його почали широко застосовувати і в нашій країні у значенні «управління людьми, колективами, організаціями».

Як показують висновки багатьох науковців, поняття «менеджмент», незважаючи на столітню історію науки, сьогодні остаточно не з'ясоване, досі немає його чіткого визначення. Це зумовлено тим, що ця категорія постійно доповнюється новим змістом, збагачуються її функції, зростають роль і значення в соціально-економічній сфері [89, с. 13].

На думку окремих вітчизняних вчених, використання терміна «менеджмент» в управлінській діяльності органів державної влади є некоректним. Так, Г. Осовська зазначає: «Менеджмент слід розглядати як сукупність раціональних методів і організаційних підойм управління капіталістичною фірмою або корпорацією» [91, с. 11]. В. Сліньков [124, с. 15] та Ф. Хміль [149, с. 25] стверджують, що термін «менеджмент» стосується тільки управління ринковою організацією, яка займається своєю діяльністю з метою отримання прибутку (підприємницького доходу). На думку професора Ф. Хміля, використання терміна «менеджмент» для характеристики сутності управління в системі державних органів, бюджетних установ, політичних партій тощо є необґрунтованим і може скомпрометувати його як ефективну систему управління виробничо-господарськими організаціями [148, с. 67].

На нашу думку, такі висновки недостатньо об'єктивні. Зазначимо, що навіть в англійській мові тлумачення слова «менеджмент» є доволі складним. Так, П. Друкер дає таке пояснення: «Термін «менеджмент» виключно важкий для розуміння. По-перше, він специфічно американського походження і навряд чи може бути перекладений на якусь іншу мову, в т. ч. англійську. Він означає функцію, а також людей, які її виконують; він вказує на соціальне або посадове становище, і в той же час означає навчальну дисципліну, галузь наукового дослідження» [91, с. 11]. Окрім того, первинне значення слова «менеджмент» – «мистецтво верхової їзди», що вказує на значну еволюцію уявлень та трактувань цього терміна, який і сьогодні є об'єктом дискусій щодо правомірності його вживання.

Наші міркування щодо правомірності і доречності використання цієї дефініції в управлінській діяльності податкових органів підтверджуються і висновками професора Н. М. Мартиненка: «В сучасній практиці термін «менеджмент» використовують не тільки по відношенню до управління організаціями, але й у сфері політичних і соціальних відносин. Термін «менеджмент» можна використовувати по відношенню до будь-якого типу організацій: підприємства, державного органу, закладу по наданню різноманітних послуг і ін.» [76, с. 12]. Окрім того, на сучасному етапі більшість американських теоретиків менеджменту висловлюють думку, що державні та публічні організації також мають використовувати принципи і методи менеджменту, якщо тільки вони хочуть досягти своїх цілей при мінімумі затрат і максимумі ефективності [91, с. 11–12].

Як зазначає Р. Л. Дафт, сучасний менеджмент переживає справжню революцію. Традиційні підходи до управління привертають увагу насамперед до контролю над людьми, досягнення стабільності, й ефективності виробництва, запланованих результатів. Новий підхід до менеджменту передбачає використання ентузіазму і творчих здібностей людей, пошук спільних поглядів, норм і цінностей, відкритий доступ до інформації, співробітництво і партнерство, адаптацію організації до раптових змін зовнішнього середовища і досягнення максимальної ефективності їх діяльності [21, с. 11]. Отже, в науково-теоретичному розумінні сутність менеджменту пов'язана з наявністю людського фактора, виконанням функцій планування, організації, координації, контролю та мотивації, здатності прийняття раціональних рішень та гнучкості реагування на зміну зовнішніх факторів з метою досягнення найоптимальнішого результату діяльності. Саме таким характеристикам відповідає така специфічна форма управління у сфері оподаткування, як податковий менеджмент.

У вітчизняних словниках *адміністрування* трактується, як: управління, керування, завідування [1, с. 14]; організаційно-розпорядча діяльність менеджерів й органів управління (аналог керівництва у дещо вужчому змісті) [80, с. 8]. На латині *administrare* означає «керувати за допомогою наказів, бюрократично, не враховуючи думки про сутність

справи» [7, с. 14]. В «Економічній енциклопедії» за редакцією С. Мочерного адміністрування визначено як управлінська діяльність керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази, розпорядження. Властиве командно-адміністративній системі [40, с. 25]. Щодо цього визначення не погодимось із приписом «Властиве командно-адміністративній системі», адже адміністрування податків проводиться і в демократичних державах, а податок – це загальнообов'язковий платіж до бюджету, справляння якого завжди регламентується нормативно-законодавчим актом.

Отже, як видно з вищенаведених визначень, термін «адміністрування» трактується як управлінська діяльність без врахування конкретних умов роботи й сутності справи. У дійсності адміністрування є динамічним процесом, у результаті реалізації якого виявляється необґрунтованість застосування формалізованого підходу. Тому для дослідження сутності адміністрування податків необхідно врахувати специфіку саме податкової сфери. Якщо управління, менеджмент пов'язується зі стратегічними цілями управлінських структур, то адміністрування – це комплекс тактичних заходів, які практично реалізуються в процесі оподаткування. Такої самої думки дотримується й І. Іващук: «Щодо державного адміністрування оподаткування, то, на перший погляд, здається, що управління оподаткуванням та податкове адміністрування тотожні поняття. Однак перша дефініція характеризує методи та процес стратегічного і тактичного впливу державних органів на реалізацію податкової політики. Податкове ж адміністрування характеризує діяльність податкових органів з використанням певного інструментарію по реалізації податкової політики в коротко-строковий термін» [51, с. 33]. В управлінні оподаткуванням, окрім податкових органів, беруть участь органи законодавчої і виконавчої влади. Отже, адміністрування податків виступає частиною управління процесами справляння податків.

Адміністрування податків є специфічним. Це не просто управління певною ланкою роботи в податковій системі чи працівниками податкових органів. Це управління процесами оподаткування при справлянні обов'язкових платежів. Наприклад, адміністрування податку на прибуток визначає облік платників



податку, порядок нарахування, сплати податку, подання звітності, облік надходжень за податком на прибуток та контроль за його справлянням. Зрозуміло, що не можна визначити ці процедури як менеджмент податку на прибуток або управління податком на прибуток.

Адміністрування податків – це особливий вид податкової діяльності, постійна і необхідна її складова, організація якої продиктована, перш за все, потребами фіскальної політики [67, с. 26]. Потрібно зазначити, що в економічній літературі адміністрування податків розглядається як важлива складова фіскального адміністрування. Так М. П. Чорний фіскальне адміністрування визначає, «як обумовлену нормами законодавства діяльність фіскальних органів щодо забезпечення надходжень до бюджетів та цільових державних фондів» [153, с. 6]. Варто відзначити доробок В. Л. Андрущенка [3], який розглядає фіскальне адміністрування як політику, науку та мистецтво: «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 і 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 у всьому, що стосується успішного забезпечення з боку причетних до оподаткування державних діячів, службовців і спеціалістів з реалізації податкової політики шляхом проведення адекватних 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» [3, с. 28].

Адміністрування податків, як і податковий менеджмент, перебуває у тісній взаємодії з податковою політикою, виступаючи

складовою її функціонування і практичного втілення. Розглянемо механізм вказаної взаємодії.

Податкова політика – це діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які виступають знаряддям розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави [66, с. 15]. На перший погляд, сутність податкової політики, податкового менеджменту й адміністрування податків збігається, оскільки і те, й інше є організаційним механізмом податкової системи. Однак у політиці переважає і обґрунтовується ідейна сторона заходів і рішень, у менеджменті – методологічна, а в адмініструванні – організаційно-виконавча (дод. А). На адміністрування податків впливає податкова політика держави: вона формує організаційний механізм податкової системи і визначає зміст адміністрування. Тому помилки в податковій політиці чи прорахунки в концепції розвитку податкової системи спричиняють недоліки механізму адміністрування податків. У процесі адміністрування податків визначаються напрямки удосконалення податкової політики, тобто спостерігається постійна взаємодія цих важливих складових функціонування держави.

У загальному вигляді мета адміністрування податків полягає в забезпеченні проведення ефективної податкової політики через своєчасну і повну мобілізацію обов'язкових платежів до централізованих фондів фінансових ресурсів держави, оптимізацію структури оподаткування та раціоналізацію усіх податкових процесів.

Таким чином, на основі проведеного дослідження пропонуємо власне визначення терміна «адміністрування податків». **Адміністрування податків** – це сукупність взаємопов'язаних управлінських процедур, операцій та функцій прикладного характеру, які виконують органи виконавчої влади в безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування. В широкому розумінні адміністрування

податків – це управлінська діяльність в організації відносин органів виконавчої влади і суб'єктів господарювання в процесі справляння обов'язкових платежів.

Адміністрування податків, як і кожна система управління, складається з двох взаємопов'язаних складових – суб'єкта (керуючої системи) та об'єкта (керованої системи). Суб'єктами адміністрування податків є, з одного боку, податкові та митні органи, управління Пенсійного фонду, органи державної служби зайнятості, виконавчі дирекції відділень Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, управління та відділення виконавчої дирекції Фонду соціального страхування від нещасних випадків, а з іншого – суб'єкти господарювання (юридичні і фізичні особи) – платники податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів. Характерним є те, що в управлінських процесах оподаткування суб'єкти перебувають у неоднаковому положенні. Так, зазначені державні структури володіють владними повноваженнями, які дозволяють їм реалізовувати свою компетенцію, платники обов'язкових платежів мають повноваження іншого характеру – правоздатність фізичної чи юридичної особи, що не надає їм владних повноважень. Об'єктом адміністрування податків виступають процеси, що відбуваються у зв'язку з виникненням, зміною та припиненням обов'язків щодо сплати податків і податкових платежів.

Адміністрування податків має немале значення для проведення оцінки діючої податкової системи і розроблення пропозицій щодо її реформування. Уряд одержує від податкових органів інформацію, аналіз якої дає змогу робити висновки про рівень ефективності проведеної податкової політики. Чимале значення адміністрування податків має для реалізації міжнародної економічної політики та інтеграційних процесів, адже його методами в системі зовнішньоекономічної діяльності суб'єктів господарювання вживаються заходи протекціоністського характеру, відбувається інтегрування національного оподаткування в міжнародну систему податкових відносин.

Для ефективного адміністрування обов'язкових платежів варто дотримуватись певних принципів. Наукова полеміка з приводу

визначення загальних критеріальних вимог, яким повинна відповідати податкова система для досягнення оптимального оподаткування та розвитку економіки, триває вже понад три століття. Головні принципи оподаткування сформувалися в період становлення теоретичної бази податків. Відомий шотландський економіст А. Сміт сформулював чотири основні критерії ефективної системи оподаткування, які залишаються актуальними і сьогодні:

1) піддані держави мають по змозі брати участь в утриманні уряду відповідно до своєї здатності й сил, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під протегуванням та захистом держави – принцип справедливості (рівності);

2) податок, що його зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, має бути точно визначеним, а не довільним. Термін сплати, спосіб платежу, сума платежу – все це має бути зрозумілим і чітким для платника й будь-якої іншої особи – принцип визначеності;

3) кожний податок потрібно стягувати в той час або в той спосіб, коли і як платникові має бути найзручніше його платити – принцип зручності;

4) кожний податок має бути так задуманий і розроблений, аби він брав і утримував з кишень народу якомога менше понад те, що він приносить державній скарбниці – принцип економії [125, с. 505–506].

З часом зазначені принципи доповнювались і конкретизувались. Проаналізувавши відомі економічній науці принципи побудови податкової системи, можна виокремити три підходи до їх розроблення: державницький, підприємницький та конвергентний (бінарний) [59, с. 105].

Державницький підхід ґрунтується на баченні фіскальної функції податку як основи забезпечення виконання державою її функцій. До основних принципів, обґрунтованих прихильниками цього підходу (А. Вагнер, В. Рошер, Г. Шмоллер, Л. Штейн, Г. Кон, А. Шеффле, Дж. М. Кейнс, Р. Харрод та ін.), належать: принцип фіскальної достатності; еластичності (здатність до збільшення надходжень при зростанні фінансових потреб держави); випереджувального зростання податків і державних видатків щодо обсягів сукупного виробництва і ВВП; використання податків для широкомасштабного регулювання соціально-економічних процесів

через високий рівень перерозподілу ВВП; обов'язковості і загальності як умови збільшення податкових надходжень; ефективності менеджменту справляння податків відповідними державними органами (зручність податкової роботи, дешевизна (економічність) стягнення платежів і контролю за їх справлянням для збільшення фінансових ресурсів у розпорядженні держави); визначення об'єктів та рівня оподаткування з огляду на прогнозовану величину державних видатків.

Прихильники підприємницьких критеріїв (У. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, Д. Мілль, Л. Ерхард, Ф. Нітті, А. Лаффер, С. Фішер та ін.) обґрунтовують правила побудови податкової системи з позицій виконання податками насамперед регулюючої функції, спрямованої на забезпечення економічного розвитку країни: помірність в оподаткуванні, гнучкість як здатність до зменшення податкового тиску в разі погіршення соціально-економічної ситуації; випереджувальні темпи зростання сукупного виробництва і ВВП щодо обсягу податків і державних витрат; нейтральність (індиферентність) або мінімізація впливу податків на соціально-економічні процеси; соціальна справедливість (загальність, рівномірність); ефективність податкових технологій з точки зору платника податків (визначеність, стабільність, зрозумілість, простота, зручність податкових процедур ін.); визначення оптимальних об'єктів та норми оподаткування з огляду на можливості платника та інтереси сукупного виробництва.

Беззаперечно, провести чітке розмежування між принципами державницького та підприємницького підходів доволі складно, оскільки дотримання ряду принципів оподаткування може бути доцільне з обох позицій (наприклад, гнучкість та еластичність податкової системи, загальність як прояв принципу справедливості). Все це спонукало до появи нового напрямку розробки принципів ефективної податкової системи – конвергентного (бінарного), що особливо активно обґрунтовується як зарубіжними, так і вітчизняними сучасниками (Дж. Стігліц, Я. Корнаї, Н. Стюбен, В. Андрущенко, Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Соколовська, В. Суторміна, А. Тищенко, В. Федосов, С. Юрій) та визначається симбіозом критеріїв державницького та підприємницького підходів [59, с. 105].

Вказані принципи не втрачають своєї актуальності і сьогодні під час адміністрування податків і податкових платежів. Враховувалися вони і під час формування нової податкової системи України, адекватної ринковим перетворенням, певні із них в тій чи іншій інтерпретації проголошені Законом України «Про систему оподаткування». Проте в умовах відведення адмініструванню податків одного із основних напрямків у реформуванні податкової системи, особливого значення набуває визначення принципів його проведення, які мають враховувати особливості податкових відносин на сучасному етапі, сприяти створенню і оптимізації умов для реалізації кожного з функціональних елементів адміністрування податків. Варто зазначити, що вперше податкові принципи з формою податкового управління пов'язав К. Віксель [63, с. 18].

Основоположними для побудови ефективного адміністрування податків є принципи, що визначають правила функціонування та формування податкового законодавства. Особливо актуальними ці принципи є для України, оскільки в рейтингу складності справляння податків за оцінками фахівців Світового банку у межах дослідження рейтингу країн світу за показником створення ними сприятливих умов ведення бізнесу Doing Business наша держава займає 142 місце із 183 країн [166], причому за рівнем складності оподаткування – 181 місце [172]. За висновками вказаних фахівців український підприємець на сплату обов'язкових платежів витрачає 736 годин – це становить майже 31 добу (для порівняння: суб'єкти господарювання Латвії витрачають 12 діб, Молдови – 10, Росії – 5) [172]. Такий невтішний стан адміністрування податків зумовлений, перш за все, порушенням принципу стабільності та принципу чіткості, повноти і однозначності тлумачення правил оподаткування.

Якщо проаналізувати роботу законотворчих органів над податковим законодавством нашої країни, зазначимо, що періоду, який передував прийняттю Податкового кодексу, характерне грубе порушення принципу стабільності. Всі процеси оподаткування регламентувалися понад 12000 нормативних документів. При цьому практично кожний законодавчий акт піддавався змінам і коригуванням, а в деяких – лише перелік змін займав декілька сторінок. Так, Закони України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня

1997 р. № 168/97-ВР та «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР доповнювалися і редагувалися більш як 120 законодавчими актами. При цьому в ряді випадків однією датою приймалося до чотирьох коригуючих законів. Такий стан справ не міг позитивно відобразитися на процесі адміністрування обов'язкових платежів, адже створював значні ускладнення як для платників податків, які іноді не встигали стежити за нововведеннями, а потім відповідали згідно із законодавством за свою «неуважність», так і для працівників податкової служби, які витрачали чимало робочого часу на вивчення нового законодавства, з'ясування незрозумілостей і розгляд суперечливих ситуацій в адміністративних та судових процедурах. Неодноразово науковці й економісти зазначали про підрив довіри іноземних інвесторів нестабільністю нашого податкового законодавства. Українці-магнати спрямовують капітали за кордон, де можна отримати певні гарантії від держави і прорахувати обсяг отримуваних прибутків та сплачених податків на далеку перспективу.

Зазначимо, що в результаті прийняття Податкового кодексу було систематизовано законодавчу базу у сфері оподаткування, скасовано значну кількість законів України, які урегульовували адміністрування податків та податкових платежів, трансформовано окремі підходи до справляння обов'язкових платежів. Проте Податковий кодекс має і деякі недоліки, усунення яких стало наслідком прийняття вже упродовж перших місяців його чинності кількох поправок (за станом на 01.08.2011 р. прийнято 9 когируючих Законів щодо внесення змін до Податкового кодексу України).

Забезпечення незмінності правил оподаткування передбачає відмову від будь-яких революційних змін у податковому законодавстві і податковій системі, що спрямовані тільки на отримання короткострокового ефекту збільшення обсягу надходжень. Для досягнення позитивних зрушень у практиці адміністрування податків потрібно проводити обґрунтований розрахунок економічної ефективності від впроваджуваних змін на середньо- та довгострокову перспективу. Для цього в процесі законотворення повинні комплексно співпрацювати як науковці (економісти, математики, аналітики), так і практики. Прийняття

Податкового кодексу має забезпечити реалізацію принципу стабільності, який для підвищення ефективності адміністрування податків і податкових платежів має гарантувати: встановлення незмінності переліку податків і зборів; незмінність правил сплати податків протягом тривалого часу, що передбачає відмову від будь-яких революційних змін у податковому законодавстві і податковій системі, спрямованих тільки на можливе отримання короточасного ефекту збільшення обсягу податкових надходжень, не орієнтованих на довгострокову чи середньострокову перспективу розвитку; проведення реформ у системі оподаткування тільки на основі тривалого і ретельного аналізу, обґрунтованого економічного розрахунку.

Ще А. Сміт зазначив: «Точна визначеність того, що кожна окрема особа мусить платити, у питанні оподаткування видається справою такої великої ваги, що вельми значний ступінь нерівномірності, як це, на мою думку, впливає з досвіду всіх народів, є набагато меншим злом, ніж дуже мала міра невизначеності» [125, с. 506]. В умовах реформування податкової системи варто максимально полегшити пристосування до нових адміністративних правил як співробітників податкових органів, так і платників податків через дотримання принципу чіткості, повноти й однозначності тлумачення правил оподаткування. Практичне навчання як податкоплатників, так і податківців має важливе значення, однак на навчання і пристосування до нових умов можуть піти роки, а податкове законодавство вступає в дію одноразово. Отже, є значні переваги від створення зрозумілих та простих правил оподаткування.

Важливими принципами для забезпечення виконання платниками податків обов'язків перед органами державного фіску є принцип справедливості, що передбачає охоплення оподаткуванням всього кола платників, їх рівність перед законом, та принцип зручності, що полягає у застосуванні зручного для платників податків механізму обчислення та сплати податків. На необхідності дотримання цих принципів ще свого часу наголошував Ф. Бекон, зазначаючи: «Податки, стягнуті за згодою народу, не так послабляють його мужність» [11, с. 416–417].



Окремі проблеми функціонування податкових органів у масштабах країни пов'язані з неможливістю оперативно перебудувати організаційну структуру відповідно до мінливого податкового законодавства й організувати ефективну систему роботи з платниками податків, підготовки і перепідготовки кадрів. Механізм адміністрування податків має бути гнучким, тобто здатним швидко реагувати на зміну податкової політики держави. Такий принцип передбачає своєчасність якісних та кількісних змін, методів роботи з платниками податків і, у разі необхідності, організаційної структури податкових органів відповідно до поставлених завдань та новостворених умов.

За оцінкою місії Світового банку в Україні недоліками адміністрування податків є порівняно висока вартість справляння обов'язкових платежів, що є безпосереднім відхиленням від принципу економії. Адміністрування податків має забезпечувати максимально можливий збір обов'язкових платежів при мінімізації відповідних витрат. Зазначимо, що в цьому випадку під витратами розуміються як витрати, пов'язані з діяльністю податкових органів, так і витрати платників податків на забезпечення нарахування та сплати податкових платежів.

Ефективність роботи податкової служби у всьому світі характеризує показник витрат на справляння 100 грошових одиниць податків. В Україні значення цього показника становить у середньому 2,5; у США, наприклад, – не перевищує одиницю [46]. Розглядаючи функціонування державної податкової служби відповідно до принципу економічної ефективності, зазначимо, що податкові органи, як і будь-який інший економічний суб'єкт, мають бути націлені на максимальну результативність своєї діяльності. Досягти визначеного рівня результативності можна шляхом використання різних методів роботи з персоналом, удосконалення системи планування, оцінки результатів і прийняття рішень.

Подальший розвиток податкової системи та її ефективне функціонування залежить не тільки від законодавчої бази, а й від добросовісного ставлення платників податків до своїх обов'язків щодо сплати податків. Тому одним із визначальних напрямків побудови ефективного адміністрування податків має стати перехід від фіскальних до партнерських відносин між суспільством та

органами державної податкової служби. Адже на сьогодні ще не досягнуто належної взаємодії суб'єктів господарювання і держави в процесі справляння податків і подальшого їх використання для вирішення соціальних проблем. Проте в країнах, що входять до Організації Економічного Співтовариства і Розвитку (ОЕСР), вже впродовж трьох десятиліть спостерігається тенденція до співробітництва між податковою службою і платниками податків. Вказане співробітництво стає можливим при створенні атмосфери взаємної довіри за умови дотримання балансу прав і обов'язків усіх учасників податкових відносин.

Певні кроки на шляху до партнерських стосунків в Україні вже зроблено. Податковим кодексом передбачено: коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того самого нормативно-правового акта суперечать між собою і припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків. Однак ще дуже далеким від дійсності залишається принцип рівної відповідальності держави і податкоплатника в їх податкових взаєминах. Одержання платних благ і послуг від держави має узгоджуватись із сумою сплачених податків [43, с. 20]. Невиконання (чи неповне виконання) певних функцій і обов'язків громадян чи підприємств перед державою має призводити до безумовного зменшення фінансових обов'язків держави перед громадянами і підприємствами шляхом скорочення соціальних та інших виплат. Відповідно невиконання (чи неповне виконання) певних функцій і обов'язків держави перед громадянами має призводити до безумовного зменшення фінансових обов'язків громадян перед державою шляхом скорочення податкових чи інших платежів [118, с. 145]. Вирішення цих суперечностей є стратегічним завданням.

Отже, узагальнюючи наукові погляди видатних економістів та результати проведеного дослідження, сучасні принципи ефективного адміністрування податків в Україні, на нашу думку, можна сформулювати так:

- 1) принцип стабільності податкового законодавства;

2) принцип чіткості, повноти й однозначності тлумачення правил оподаткування;

3) принцип справедливості, що поєднує принципи всезагальності та рівності платників податків перед законом;

4) принцип зручності сплати податку;

5) принцип гнучкості адміністрування податків відповідно до змін податкової політики;

6) принцип економічної ефективності;

7) принцип партнерства між державою в особі податкової служби та платниками податків.

Адміністрування податків – це важлива системоутворююча складова процесу соціально-економічного розвитку країни, що трансформуюче впливає на поведінку суб'єктів ринку та їх конкурентоздатність, економічну динаміку та спроможність виконання державою її функцій. Зазначене обумовлює необхідність організації механізму адміністрування податків на основі таких критеріальних вимог, що забезпечуватимуть оптимальну гармонізацію інтересів у процесі оподаткування. Тільки за такої умови податкова система стане надійним інструментом реалізації соціально-економічних перетворень, спрямованих на трансформацію України у високо-розвинуту демократичну європейську країну.

## **2.2. Функціональні елементи адміністрування податків**

Основною метою адміністрування податків є забезпечення своєчасного і повного надходження податків і податкових платежів до бюджетів усіх рівнів. Досягнення зазначеної мети передбачає цілий комплекс взаємопов'язаних, взаємообумовлених складових процесів, які є функціональними елементами адміністрування податків:

1. Облік у податкових органах, що охоплює:

– реєстрацію та облік платників податків – юридичних та фізичних осіб;

– облік обов'язкових платежів;

2. Нарахування податкових зобов'язань податковим органом;

3. Аналіз стану надходження податків і податкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів;

4. Виконання планових завдань із мобілізації податків і податкових платежів;

5. Податковий контроль;

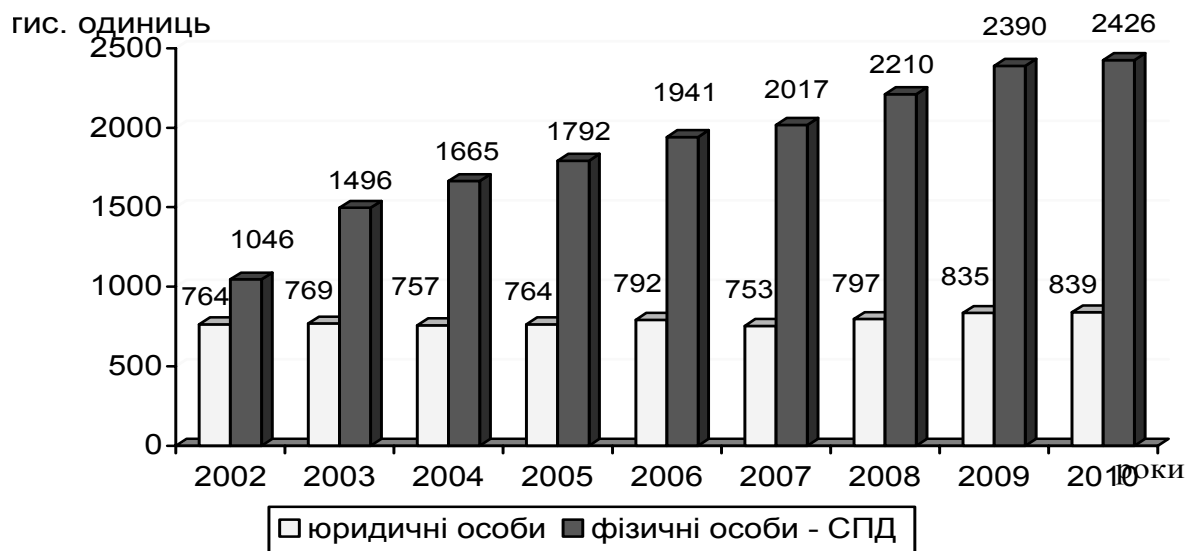
6. Стягнення податкового боргу.

Основним завданням облікової роботи податкових органів є формування інформації переважно для податкових органів, тобто внутрішніх користувачів, для прийняття ними управлінських рішень у процесі адміністрування податків, а також для інших органів державної влади, платників податків, іноземних інвесторів і ін., що є зовнішніми користувачами.

Первісною функцією податкових органів на шляху до забезпечення ефективного адміністрування податків є реєстрація та облік юридичних та фізичних осіб як платників податків. Постановка на податковий облік забезпечує фіксацію найважливіших параметрів, необхідних для виконання конституційного обов'язку сплати податків. Облік платників – це інформаційна основа всієї податкової роботи. Від того, наскільки якісно будуть виконані всі процедури на цій ділянці, залежить якість усіх складових адміністрування податків, насамперед, контроль за дотриманням податкового законодавства. Саме цю ділянку роботи податкових органів ряд науковців розглядають як необхідну передумову дотримання податкового законодавства [напр.: 92, с. 72; 160, с. 81].

Реєстрація й облік платників податків служать для ідентифікації суб'єктів і об'єктів оподаткування, яка потрібна податковим органам для підвищення точності розрахунків сум податків і зборів, що мають бути перераховані в бюджети відповідно до законодавства. Крім того, ідентифікація дозволяє організувати доступ до всієї інформації, що стосується суб'єкта, наприклад, до карток особових рахунків, податкових декларацій. Динаміку обліку платників податків відображено на рис. 2.1. За 2002–2009 рр. спостерігається підвищення підприємницької активності фізичних осіб: на обліку в податкових органах кількість платників податків – фізичних осіб – СПД – на початок 2010 р. зросла в 2,3 раза порівняно з аналогічним показником станом на початок 2002 р.

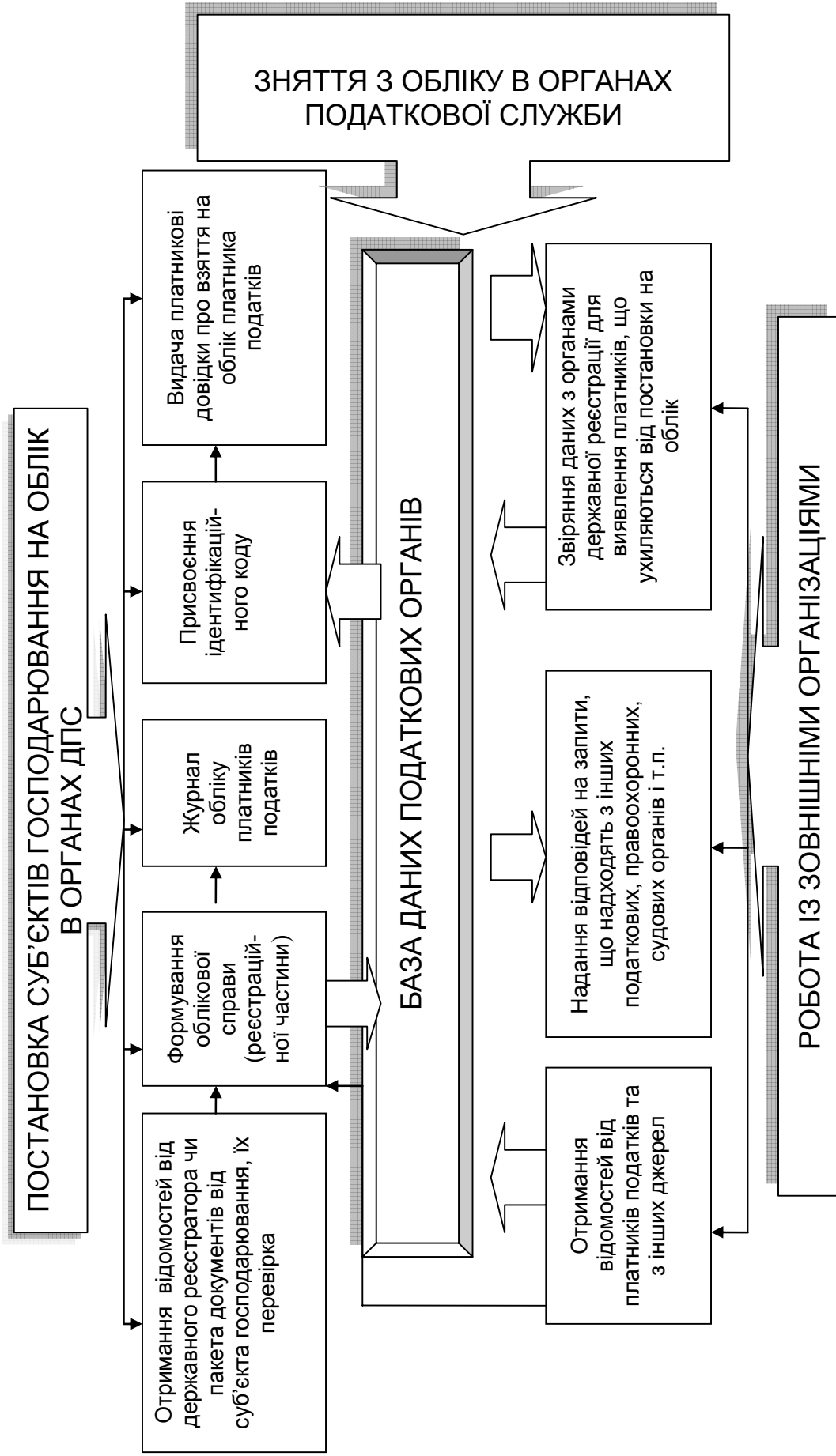
Натомість показник кількості юридичних осіб, які перебували на обліку в органах податкової служби, за зазначений період вирізнявся відносною стабільністю – середньорічні темпи приросту кількості підприємств, установ та організацій, що знаходились на обліку в податкових органах, склали 1,2%, а приріст платників – юридичних осіб – на початок 2010 р. порівняно з показником на початок 2002 р. склав 9,8%. Загалом за досліджуваний період кількість зареєстрованих у податкових органах платників податків – фізичних осіб – СПД – перевищувала аналогічний показник по юридичних особах на 37–189%.



**Рис. 2.1. Кількість платників податків, що перебували на обліку в органах ДПС станом на початок року\***

\* Складено за [26, 27, 28, 29, 31, 33, 35, 37].

Облік платників податків – юридичних та фізичних осіб (суб'єктів підприємницької діяльності) об'єднує сукупність дій, що виконуються як платниками податків, так і працівниками податкового органу (рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Процедури податкових органів, пов'язані з обліком платників податків**

\* Складено на підставі [104].

На сьогодні реєстрація й облік платників податків має автоматизовану підтримку практично всіх основних кроків.

З метою централізації обліку платників податків ДПА України веде Єдиний банк даних юридичних осіб і Державний реєстр фізичних осіб – платників податків. Завданням створення автоматизованих банків даних обліку платників є забезпечення працівників податкових органів якісною інформацією для контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати обов'язкових платежів і прийняття управлінських рішень. Автоматизація обліку платників податків сприяє підвищенню продуктивності та оперативності праці працівників органів ДПС, покращенню якості самого обліку платників, підвищенню ефективності контролю за дотриманням податкового законодавства платниками податків, скороченню обсягу паперового документообігу, задоволенню інформаційних потреб працівників податкових органів.

Ефективне адміністрування податків до бюджетів та державних цільових фондів забезпечується налагодженою роботою податкових органів з обліку податків і податкових платежів (дод. Б). Основою обліку обов'язкових платежів є ведення карток особових рахунків, що відображають стан розрахунків платника з бюджетами всіх рівнів, тобто він є інформаційною основою для роботи з повернень і заліків зайвих сплачених податків, примусового стягнення податкового боргу, пені і штрафів, реструктуризації і списання заборгованості перед бюджетами та державними цільовими фондами. Інформація особових рахунків, з одного боку, надає управлінському персоналові зведення про поточний стан збору податків, а з іншого – ініціює початок робіт з багатьох визначальних напрямків: контрольної роботи, аналізу і прогнозування.

Законодавством України передбачено випадки, в яких податкові зобов'язання у процесі адміністрування податків визначають працівники податкових органів, а саме: у випадку неподання платником податків у встановлені строки податкової декларації; якщо дані документальних перевірок свідчать про заниження або завищення суми податкових зобов'язань платника податків; у випадку виявлення внаслідок проведення камеральної перевірки арифметичних або методологічних помилок у поданій податковій декларації; якщо нарахування податку відповідно до законодавства покладається на податковий орган.

У процесі адміністрування податків працівники податкових органів націлені на максимальне поповнення бюджетів країни в межах діючого податкового законодавства: органи державної податкової служби України забезпечують більше половини доходів зведеного бюджету України. В контексті важливості виконуваної функції досягнення цієї мети супроводжується аналізом стану податкових надходжень. Характеризуючи аналіз як елемент податкового менеджменту, Б. Ярема та В. Мартинець зазначають: за допомогою аналізу забезпечується кількісна і якісна оцінка всіх змін, що відбуваються в об'єкті управління щодо встановлених завдань і програм [160, с. 21]. Конкретизуючи зміст аналізу як функціонального елементу адміністрування податків, зазначимо: вихідною метою проведення аналізу стану надходження обов'язкових платежів до бюджетів є оперативне реагування на недоліки в процесі справляння податків і податкових платежів. Так, на основі облікової інформації, що характеризує стан і динаміку кількості платників податків, які перебувають на обліку, надходження обов'язкових платежів, оцінюється повнота та своєчасність мобілізації податковими органами зобов'язань суб'єктів господарювання перед зведеним бюджетом, виявляються недоліки в адмініструванні та здійснюється реагування на чинники, що спричинили зазначені недоліки.

У процесі адміністрування податків діяльність податкових органів регламентується доведеними плановими завданнями – показниками Міністерства фінансів та розрахунковою базою ДПА України. Якщо Міністерство фінансів формує план на основі показників соціально-економічного розвитку, то ДПА України щомісячно доводить податковим органам регіонального рівня планові завдання, які на 25–30 відсотків більші від показників Мінфіна. Тому насправді у процесі адміністрування податків працівники податкових органів націлені на виконання саме розрахункової бази, яка доводиться Наказом ДПА України Державним податковим адміністраціям в областях, Автономній республіці Крим та м. Києві і м. Севастополі за загальним та спеціальним фондом державного і місцевого бюджетів у розрізі податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Окремо визначаються завдання щодо надходження платежів за рахунок донарахованих сум підрозділами аудиту юридичних осіб; вжитих заходів підрозділами



погашення прострочених податкових зобов'язань та погашення податкового боргу; за рахунок участі підрозділів податкової міліції. Встановлюється і граничний рівень з попередження незаконного відшкодування ПДВ за сумами, які були невідшкодовані на початок місяця. Наказом ДПА України разом з розрахунковою базою доводяться чотири-п'ять контрольних дат виконання показників: до першої повинно бути забезпечено виконання 5–6% розрахункової бази, до другої – 19–21%, до третьої – 50–53%, до четвертої – п'ятої – 95–100%. Керівництвом ДПА в областях та Автономній республіці Крим проводиться розподіл розрахункової бази та контрольних дат за Державними податковими інспекціями нижчого рівня відповідно до податкового потенціалу району чи міста, що визначається економічною структурою регіону та його забезпеченістю базою оподаткування. Відповідно до отриманої розрахункової бази та контрольних дат керівництво ДПІ в районах, містах та районах у містах доводить планові завдання до управлінь та відділів адміністрування податків, податкового аудиту, примусового стягнення податкової заборгованості, податкової міліції, керівники яких у свою чергу розподіляються завдання серед особового складу.

Невиконання розрахункової бази згідно з контрольними датами дисциплінарне стягнення з посадових осіб; невиконання розрахункової бази за підсумками місяця – від дисциплінарного стягнення до звільнення із займаної посади. Окрім того, стимулів до перевиконання плану теж немає, оскільки на наступний місяць розрахункова база зростає на 5–7% від виконаних показників звітного періоду. Такий підхід фактично обумовлює лише фіскальний характер діяльності податкових органів, а якщо врахувати встановлення завдань податковій міліції і відділам податкового аудиту за донарахованими сумами та граничного рівня з попередження незаконного відшкодування ПДВ, стає очевидною сумнівність проголошених високосадовцями перетворень у напрямку налагодження партнерських взаємовідносин із платниками податків.

В економічній літературі податковому контролю надають значення найважливішої функції податкових органів [66, с. 271]. Вітчизняні науковці податковий контроль здебільшого розглядають як складову системи державного фінансового контролю [38, с. 16; 152,

с. 7], систему дій та заходів у державному управлінні фінансами [151; 44, с. 43] та елемент податкового менеджменту [144, с. 13; 64, с. 48], визначаючи необхідність виконання органами податкової служби контролюючих дій з метою дотримання економічними суб'єктами податкового законодавства. Враховуючи примусовий характер оподаткування, зазначимо: податковий контроль є об'єктивною необхідністю забезпечення формування зведеного бюджету за рахунок податкових надходжень, тобто є визначальним елементом адміністрування податків. Сфера проведення податкового контролю в адмініструванні податків доволі широка: перші прояви контрольної діяльності податкових органів спостерігаються вже під час проведення реєстрації суб'єктів господарювання як платників податків, а в подальшому – під час подання ними податкової звітності (стосовно своєчасності подання та її достовірності), у процесі їх фінансово-господарської діяльності щодо повноти визначення об'єкта оподаткування, правильності обчислення і своєчасності сплати податків до державного та місцевих бюджетів.

Отже, податковий контроль – це функціональний елемент адміністрування податків, який охоплює облік платників податків, приймання і обробку податкової звітності, облік обов'язкових платежів та контроль за своєчасністю їх надходження, виконання податкових перевірок, реалізацію матеріалів їх проведення, опитування, спостереження та огляд з метою виявлення об'єктів оподаткування та повної і своєчасної мобілізації податків і податкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів, застосування заохочувальних методів впливу. Тобто податковий контроль як елемент адміністрування податків пронизує всі напрямки діяльності податкових органів.

У контексті реалізації мети податкового контролю пропонуємо виокремити такі його завдання:

- 1) моніторинг податкових надходжень у зведений бюджет, контроль за дотриманням всіма учасниками податкових відносин законодавства про податки та збори, покарання порушників податкового законодавства, відшкодування збитків, завданих державі в результаті невиконання платниками податкових зобов'язань, що обумовлено фіскальною спрямованістю діяльності податкових органів;

2) профілактика податкових правопорушень – виконання превентивної функції податкового контролю;

3) формування інформаційного масиву про платника податків і податкових платежів, тобто його податкової історії;

4) аналіз ефективності адміністрування податків, його вплив на економічний розвиток країни, доцільність введення нових чи відміни існуючих видів обов'язкових платежів, зміни механізму адміністрування окремих податків, надання податкових пільг;

5) дослідження методів ухилення від оподаткування, виявлення колізій і прогалин податкового законодавства та вироблення пропозицій щодо їх усунення;

6) зміна пріоритетів податкової політики держави.

Особливе значення податкового контролю полягає у необхідності стабілізації фінансової системи, дотриманні податкової дисципліни як умови якісного виконання зобов'язань перед державою фізичними і юридичними особами, забезпеченні стійких податкових надходжень до зведеного бюджету. Про схильність вітчизняного бізнесу до вчинення податкових правопорушень свідчить динаміка додатково нарахованих податків, зборів та інших обов'язкових платежів за результатами контрольної-перевірочної роботи органів податкової служби України. Так, 2009 р. відзначається максимальним показником донарахованих за результатами податкових перевірок податків і податкових платежів – величина додатково нарахованих податковими органами обов'язкових платежів до зведеного бюджету України становила 14,9 млрд. грн., що вимагає трансформації механізму адміністрування податків у напрямку зниження рівня податкових правопорушень (рис. 2.3).

Проведення податкового контролю базується на визначених принципах, які доцільно об'єднати у дві взаємопов'язані групи:

1. Загальноправові принципи, що об'єднують принцип законності, дотримання прав людини і громадянина, презумпції невинності платника податків, відповідальності за порушення податкового та валютного законодавства, дотримання податкової таємниці.

2. Спеціальні принципи податкового контролю: незалежності, всезагальності, систематичності, об'єктивності, достовірності, взаємодії та обміну інформацією з іншими органами виконавчої влади,

документального оформлення результатів контролю, економічності та ефективності.



**Рис. 2.3. Динаміка додатково нарахованих податків і податкових платежів за результатами контрольно-перевірочної роботи органів податкової служби України в 2003–2010 рр.\***

\* Складено за даними [26–37].

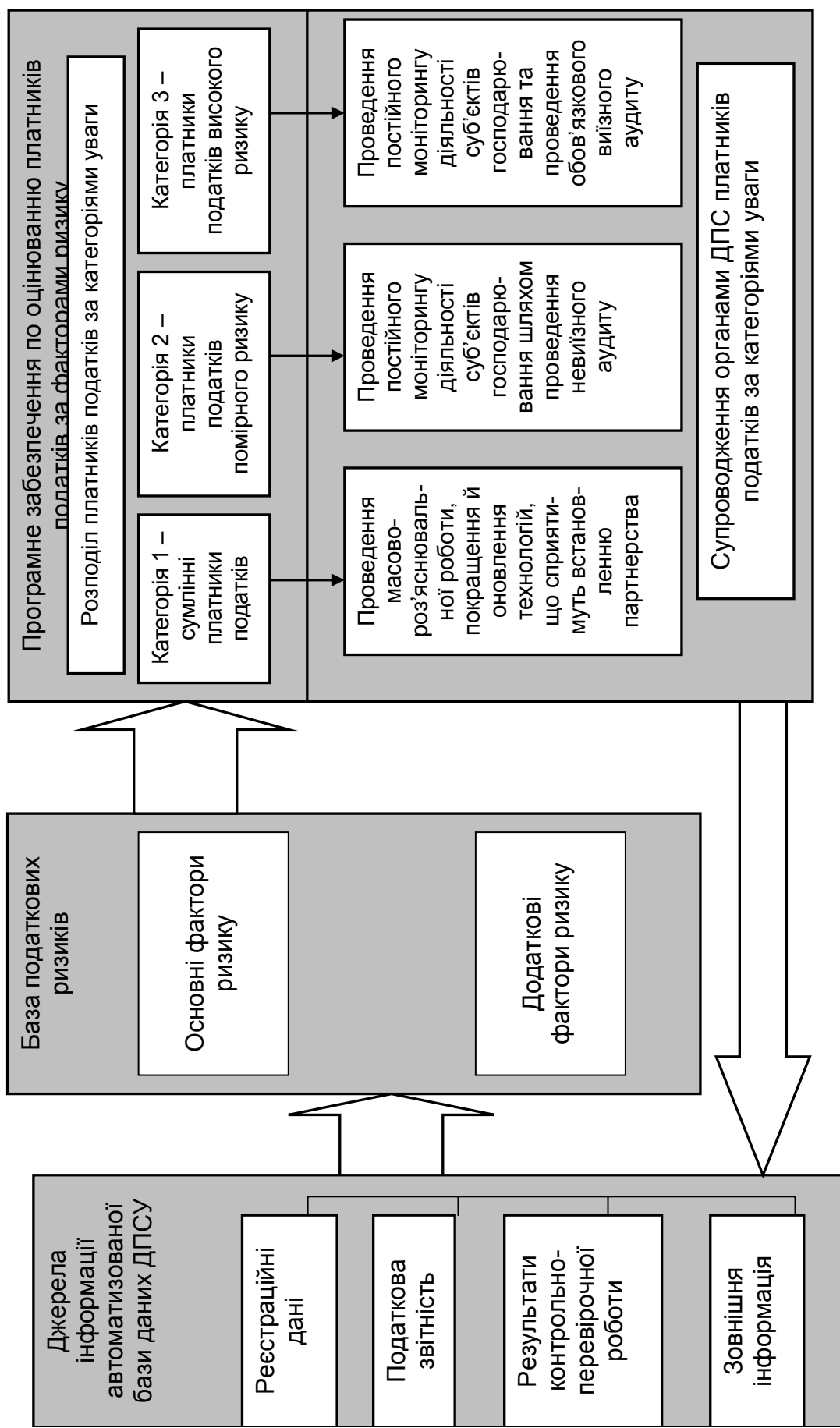
Обрання курсу на налагодження партнерства між податковим органом та платником податків передбачає зменшення втручання у господарську діяльність останніх з одночасним забезпеченням належного рівня добровільної сплати податків, що вимагає зміни пріоритету фіскальної функції податкової служби на функцію супроводження шляхом проведення постійного моніторингу клієнта (платника податків). Метою такого моніторингу є постійне спостереження за діяльністю суб'єкта господарювання, її аналіз на підставі інформації з бази даних податкових органів і зовнішніх джерел та з'ясування можливості порушення податкового законодавства без проведення виїзного аудиту. На виконання цих завдань спрямована розробка системи роботи з податковими ризиками, що дасть можливість покращити якість відбору платників податків до проведення податкового аудиту, підвищити його ефективність та звести до мінімуму вплив людського чинника на прийняття рішень про

проведення податкових перевірок (рис. 2.4). Робота з податковими ризиками є новітнім напрямком діяльності податкової служби України, результатом якої є супроводження органами ДПС платників податків відповідно до розподілу за категоріями уваги.

Визначення податкових ризиків представляє собою створення єдиної бази даних податкових ризиків на основі реєстраційних даних, податкової звітності, інформації із зовнішніх джерел (фінансових структур, економічних агентів, інших органів виконавчої влади); передбачає узагальнення результатів контрольної-перевірочної роботи (виділення ознак, що можуть вказувати на порушення податкового законодавства, систематизація схем ухилення від оподаткування та порушень суб'єктами підприємництва нормативно-правових актів). У результаті постійної контрольної роботи, в умовах виникнення нових видів, форм та методів господарської діяльності база даних податкових ризиків буде постійно змінюватись і доповнюватись новими ризиками. При цьому деякі ризики можуть втратити свою актуальність або видозмінюватись.

Головна мета податкового контролю полягає у забезпеченні своєчасної і повної мобілізації податкових надходжень у бюджети всіх рівнів. Проте не завжди податкові зобов'язання сплачуються добровільно й у визначений законодавством термін, зокрема на початок 2004 р. 41,7% нарахованих сум податкових платежів займав податковий борг за податковими зобов'язаннями. У результаті регламентованих законодавством дій працівників органів податкової служби із забезпечення погашення та стягнення податкової заборгованості (надсилання податкових вимог, передача активів платника податків у податкову заставу, арешт та продаж активів, безспірне стягнення коштів із банківських рахунків) зазначена величина за шість років зменшилась майже у 3 рази і становила 14,7% (табл. 2.1).

Варто зазначити, що в Україні податкові органи в боротьбі з накопиченням податкового боргу володіють ефективним інструментарієм розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань платника податків при наявності підстав у вигляді наданих платником податків достатніх доказів щодо загрози виникнення або накопичення податкового боргу чи банкрутства такого платника.



**Рис. 2.4. Механізм моніторингу платників податків із використанням системи роботи з датковими ризиками\***

ладено на підставі: [155].

**Оцінка податкового боргу в структурі нарахованих податків і податкових платежів \***

<b>Звітна дата</b>	<b>Нараховано податкових платежів, млн. грн.</b>	<b>Податковий борг за податковими зобов'язаннями, млн. грн.</b>	<b>Частка податкового боргу в структурі нарахованих платежів, %</b>
01.01.2004 р.	29848,5	12460,0	41,7
01.01.2005 р.	35404,9	7335,6	20,7
01.01.2006 р.	53742,4	7542,2	14,0
01.01.2007 р.	57366,0	6331,5	11,0
01.01.2008 р.	67370,2	5429,6	8,1
01.01.2009 р.	89189,0	7290,0	8,2
01.01.2010 р.	66283,0	9745,2	14,7

\* Складено за даними: [26–37].

Отже, ми розглянули загальні та найбільш характерні особливості сутності та функціонування елементів адміністрування податків. Для розуміння механізму адміністрування податків важливо усвідомити: всі вищезазначені елементи є нерозривно взаємопов'язаними процесами, що доповнюють та продовжують один одного і на практиці реалізуються податковими органами. Тобто, адміністрування податків – це складний механізм взаємодії процесів обліку платників податків, обліку податкових зобов'язань суб'єктів господарювання та їх надходжень, нарахування обов'язкових платежів органами податкової служби, аналізу, стягнення податкового боргу та контролю за дотриманням податкового законодавства, які функціонують у нерозривній єдності і реалізуються податковими органами.

### **2.3. Держава і оподаткування: наукова парадигма фіскального вибору**

Питання про цілі, межі та можливості держави у сфері регулювання економіки є одним із центральних і в економічній теорії, і в реальній практиці господарювання. Відомо, що податки є одним з найважливіших елементів державного регулювання економіки. Створюючи податкову систему країни, держава прагне використовувати її для реалізації своєї фінансової політики. У зв'язку з цим вона стає відносно самостійним напрямком –

податковою політикою, що базується на теорії та методології оподаткування. Базою для обґрунтування характеру і ступеня державного впливу на економіку в процесі оподаткування є різноманітні соціально-економічні теорії.

Особливе місце в теоріях оподаткування займає класична школа в особі А. Сміта, Д. Рікардо, Ж. Б. Сея, Ф. Бастіа, П. Леруа-Болье, І. Канта та ін. У своїй праці «Дослідження про природу та причини добробуту націй» А. Сміт, базуючись на ліберальній теорії ринкової економіки, виступав проти централізованого управління економікою, вважаючи ефективною її лише у випадку підпорядкування об'єктивним законам ринку. В ринкових умовах задоволення індивідуальних потреб забезпечується шляхом надання економічної свободи суб'єктам економіки. У межах вчення про закономірності функціонування та еволюцію державних фінансів (друга половина XVIII ст.) А. Сміт розглядає податки як один із видів державних доходів (проте далеко не основний), якими мають покриватися витрати на: захист суспільства від насильства й посягань з боку інших незалежних суспільств (тобто витрати на утримання армії); захист кожного члена суспільства від несправедливості й утисків з боку інших членів суспільства (обов'язок правителя щодо вчинення правосуддя); заснування й утримання суспільних установ і громадських робіт, які не можуть бути засновані та утримані приватною особою чи невеликою групою людей (наприклад, будівництво та утримання доріг, мостів, барж, освітніх закладів та ін.); витрати на підтримання гідності правителя. Проте лише першу і четверту групу видатків вчений вважає за доцільне покривати за рахунок загального оподаткування. Що стосується витрат на фінансування інших видатків, то вони мають здебільшого покриватися за рахунок мит, зборів та платежів, що сплачуються зацікавленими особами (користувачами доріг, мостів, позивачами чи відповідачами в судах, учнями в закладах освіти й ін.). При цьому А. Сміт мито та збори не розглядав як податки, оскільки податки мають безповоротний характер [125, с. 427–500]. Будь-яка інша роль в управлінні оподаткуванням (регулювання економіки, страховий платіж та ін.) державі не відводилась.



Англійський економіст Д. Рікардо, послідовник А. Сміта, на межі XVIII–XIX ст. дотримувався «предметного, матеріального погляду на господарство», вважаючи, що державні послуги не належать до виробничих затрат [115, с. 62]. Послідовники А. Сміта розвивали його індивідуалістичні ідеї про невтручання держави в життя громадян. Ж. Б. Сей писав, що «найкраще управління – те, що найменш дієве», «глава держави робить багато хорошого вже тим, що не робить нічого поганого». Ф. Бастіа вважав, що бюджет потрібно звести до нуля, П. Леруа-Больє, розвиваючи ці ідеї, робить висновок про непридатність держави у виконанні господарських функцій. Німецький філософ І. Кант сформулював вчення про автономію людської особистості, що не сумісна з державною регламентацією й опікою [115, с. 27]. Отже, з одного боку, класики вважають податок платою за послуги держави, а з іншого – висловлюються про невиробничий характер державних послуг, доводять теорію обмеженого втручання держави в економіку та зниження загального рівня податків.

Історичні умови розвитку держав Європи в XVII ст., гостра необхідність у збільшенні їх доходів активізували розвиток теорій, які обґрунтовували необхідність державного втручання в економічні процеси через оподаткування. На початку XVII ст. з'являються перші трактати із державного управління. Наука державного управління одержала назву «наука про поліцію». Термін «поліція» трактувався як мистецтво державного управління, а діяльність держави мала назву поліцейської. Теорія поліцейської держави була розроблена Х. Вольфом. Відповідно до цієї теорії «вся діяльність держави визначається моральними цілями людини. Держава має право вживати всі потрібні засоби, щоб кожен її член виконував свої обов'язки, і ніхто не ставив би своєї приватної користі вище суспільної». Наука про поліцію охоплювала усі внутрішні функції держави, у тому числі й управління державним господарством. Пізніше в державному управлінні відбулися зміни, що вплинули і на предмет науки про нього. Колишні назви «поліції» і «поліції добробуту» втратили своє первісне значення. Для позначення всієї сукупності функцій держави стали вживати термін «адміністративна діяльність», а термін «поліція» зберігся тільки для

позначення діяльності держави із забезпечення безпеки громадян і майна [115, с. 23].

Розвиток адміністративної науки у XVII–XVIII ст. виявився у зародженні науки камералістики – науки, завданням якої стало вивчення мистецтва управління державним майном, наповнення казни та професії збирача податків. Осередком розвитку камералістики стало наукове товариство університетів Німеччини, найяскравішими представниками якого визнаються Л. Секендорф, Й. Бехер, Й. Юсті, Ж. Зонненфельс. Камералісти першими виклали в науковій формі та запровадили в практику просту істину, що на управлінському рівні успіх оподаткування залежить від двох базових передумов – мистецтва адміністрування податків з боку податкової служби як результату професійної підготовки і службової лояльності персоналу та законослухняності з боку платників податків. Тобто в обох випадках – від рівня правосвідомості, дисципліни, морально-етичних якостей усіх учасників податкового процесу [3, с. 35]. Під впливом вчення про державне управління наприкінці XVII – початку XVIII ст. у європейських країнах починає формуватися адміністративна держава, що створювала чиновницький апарат у вигляді мережі установ, у тому числі фінансових.

Початок епохи монополістичного капіталізму відводив державі роль виробника найрізноманітніших суспільних цінностей. Індивідуалістичні ідеї, що пропагували невтручання держави в економіку, перестали відповідати реаліям життя. Під впливом бачення платником у податках лише матеріального збитку та посягання на приватну власність починають з'являтися теоретичні розробки, спрямовані на визнання виробничого характеру державних послуг, відмову від розуміння податку як збитку для суспільства.

Теоретичним надбанням фіскальної науки є класичні податкові теорії, якими визначається місце держави в справлянні обов'язкових платежів. Найбільш поширеною є теорія вигоди, обміну послуг, суспільного договору або атомістична теорія податків, яка вперше розроблена в епоху Просвітництва в XVIII ст. Ж. Ж. Руссо. Її представники (С. Вобан, Ш. Монтеск'є, Вольтер, О. Мірабо) вважали, що державу необхідно розглядати як добровільне об'єднання громадян для досягнення загальних інтересів; вони підписують «договір», за яким певні права та

повноваження надаються державі, у відповідь на що держава пропонує певні види послуг, котрі в іншому разі були б неможливі або можливі за умови значно більших затрат [142, с. 147]. В обмін на сплату податків громадянин отримує від держави послуги з охорони їх особистої безпеки, власності як від зовнішніх, так і від внутрішніх ворогів, тобто між громадянином і державою виникає певна угода. Проте ця угода є примусовою і не завжди справедливою.

Насправді безпосередній зв'язок між сплатою податків та отриманими від держави вигодами не простежується, податки справляються не на основі угоди, а в силу примусової влади держави. При цьому неможливо встановити будь-яку рівність між сумою сплаченого податку особою та користю, яку вона отримує від діяльності держави.

Цікавими для економічної науки цього періоду є ідеї, висловлені англійським філософом та економістом Т. Гоббсом. Він вважав, що «податки, якими верховна влада обкладає людей, є не що інше, як суспільна плата, що повинна надаватися тим, хто тримає державний меч для захисту людей, які займаються різними промислами і ремеслами» [18, с. 269]. Вчений визнає за державою функцію управління в справлянні податків, вказує на необхідність дотримання помірності і рівномірності в оподаткуванні, надаючи перевагу непрямим податкам: рівність оподаткування визначається, перш за все, рівністю споживання, ніж багатством тих осіб, які однаково споживають. Т. Гоббс вважав, що податками не може бути переобтяжений той, хто багато працює і мало споживає, зберігаючи плоди своєї праці, порівняно з тими, хто, мало виробляючи, витрачає все вироблене. Отже, вже у Т. Гоббса простежується наукова позиція, яка полягає в тому, що держава в процесі оподаткування має реалізовувати не тільки фіскальну функцію податків, а й стимулюючу, спрямовану на загальний економічний розвиток.

Різновидністю атомістичної теорії стала теорія насолоди, яка з'явилася в першій половині XIX ст. Її розробник – французький економіст Ж. Симон де Сисмонді трактує, що громадяни повинні дивитись на оподаткування, як на винагороду за наданий державою захист їх особистості та власності. Податки, що сплачуються

громадянами, мають справедливо відповідати тим вигодам, які суспільство їм надає, і тим витратам, які воно робить заради них. За допомогою податків кожний платник купує не що інше, як насолоду. Насолоду він отримує у вигляді суспільного порядку, правосуддя, забезпечення охорони особистості та власності [122, с. 135–149]. Одночасно у своїй концепції вчений обґрунтовує оподаткування як плату державі за стабільне функціонування національного ринку.

У другій половині XIX ст. французькими економістами А. Тьером, Є. де Жирарденом, Д. Мак-Куллохом була обґрунтована теорія страхової премії, яка полягала в тому, що податок прирівнювався до страхового платежу. Оподаткування в цьому випадку виступає як механізм страхування власності від різних надзвичайних ситуацій. Суспільство створює ніби страхову компанію, в якій кожен повинен сплачувати пропорційно до свого доходу чи майна тому, що витрати на охорону і захист мають розподілятися згідно з величиною власності, що охороняється [115, с. 60].

У XIX – поч. XX ст. Н. Канар, Б. Мільгаузен, Д. С. Мілль, К. Еєберг, С. Ю. Вітте, Я. Таргулов, І. І. Янжул розглядали взаємовідносини між державою та громадянами в процесі оподаткування з точки зору теорії жертви. Вони дотримувались думки, що, сплачуючи великі податки державі, люди зазнають втрат, тобто приносять жертву. Держава є примусовим органом, що справляє податок як необхідне пожертвування громадян для задоволення потреб суспільства.

Заслужують на окрему увагу щодо місця держави в управлінні податковими процесами погляди Д. С. Мілля (1806–1873 рр.) – останнього з представників англійської класичної політекономії. Він, на відміну від А. Сміта та Д. Рікардо, розуміє, що система вільної конкуренції не може забезпечити вирішення ряду економічних проблем, і покладає на державу функції справляння обов'язкових платежів, без виконання яких неможливий економічний та соціальний прогрес. Д. Мілль вважав, що податок – це плата з боку виробництва за забезпечення нормальних умов господарювання [83, с. 154]. Отже, вчений визнає за державою обов'язок збирання доходів для її існування у формі податків, що є жертвою, обумовленою необхідністю. Він не тільки дотримувався точки зору на податок як

жертву, а й розробив теорію рівності жертви, в якій вперше акцентує увагу на необхідності дотримання державою в управлінській діяльності зі справляння податків принципу платоспроможності, відповідно до якого кожний індивід повинен нести тягар жертви податків, сумірний з величиною його доходів, тобто повинна дотримуватись умова втрати однакової корисності [66, с. 57].

Ще одним кроком в еволюції наукових поглядів на роль держави в управлінні оподаткуванням стала теорія колективних потреб. Вона була відображена в кінці XIX – поч. XX ст. у працях Л. Штейна, А. Шеффле, Ф. Нітті, Е. Сакса, А. Вагнера, М. Фрідмена, Є. Селігмана, А. Буковецького, А. Соколова, П. Мікеладзе та ін. Обумовлена різким зростанням державних витрат і необхідністю обґрунтування відповідного збільшення податкового тягаря, теорія колективних потреб трактує: держава має виконувати суспільні функції, а покривати такі витрати – покликання податків. Податки не є збитком для суспільства, а мають характер плати за колективні неподільні послуги. Так, Л. Штейн вважав: кожний податок належить до витрат виробництва товарів і таким чином перекладається на всіх споживачів, але державні послуги, збільшуючи продуктивність праці, повертають громадянам сплачений податок [146, с. 107].

На окрему увагу з позиції обґрунтування домінант держави в управлінні оподаткуванням заслуговують теоретичні постулати А. Вагнера. Він один із перших визначив значення податків як примусових платежів, що стягуються державою частиною для покриття загальнодержавних потреб, а частиною для перерозподілу народного багатства [86, с. 75]. Тобто, вчений визначає за державою обов'язок використання, окрім фіскального, і регулюючого призначення податкових платежів та підкреслює моральний зв'язок між державою й особистістю у процесі оподаткування. Такої самої позиції дотримуються Л. Штейн, А. Шеффле, Г. Кон [66, с. 49].

Натомість Е. Сакс аргументує виключення понять морального обов'язку та справедливості з процесів оподаткування та намагається обґрунтувати податок на суто економічних явищах, на поняттях обміну між державою, яка надає колективні блага, та особою, яка за це сплачує відповідну суму грошей [86, с. 242].

Французькі економісти П. Леруа-Больє, Р. Струм дії держави у справлянні податків теж розглядають як засіб покриття потреб держави, не згадуючи про моральний обов'язок громадян.

Усі відомі фінансові школи – німецька, австрійська, італійська, американська – вважають податок еквівалентом за надані державою послуги, податок вже не сприймається як збиток суспільства. Таке розуміння означає визнання економічної функції держави, а отже, і доцільності та необхідності участі держави в управлінні оподаткуванням.

Криза світової капіталістичної системи 1929–1933 рр. довела неспроможність економіки вільного ринку до саморегулювання й досягнення на цій основі рівноваги в господарстві. З урахуванням економічної реальності кризового та посткризового періоду в 30-х роках ХХ ст. англійський економіст Дж. М. Кейнс науково обґрунтовує теорію втручання держави в економіку задля регулювання циклічних коливань. Дж. Кейнс та його прихильники доводять, що неухильно зростаюча роль держави пояснюється подальшим розвитком суспільних потреб і необхідністю їх задоволення. Концепція кейнсіанської теорії заснована на понятті «ефективного попиту», тобто попиту, рівень якого забезпечує максимально повну відповідність пропозиції [66, с. 60]. Заслугою Дж. Кейнса і його послідовників є те, що державі через управління системою оподаткування відводиться роль головного регулятора економіки, оскільки податкові вилучення тісно пов'язані з показником попиту: чим більше вводиться податків, тим нижчий попит, і, навпаки, скорочення податків приведе до стимулювання попиту.

Важливою умовою кейнсіанської теорії є залежність економічного зростання від достатніх грошових заощаджень тільки в умовах повної зайнятості. Якщо цього немає, то великі заощадження як пасивне джерело доходу заважають зростанню економіки, тому їх потрібно вилучати за допомогою податків. Податки як невід'ємна частина бюджету впливають на збалансування в економіці як «вбудовані механізми гнучкості». Так, у період економічного підйому оподатковувані доходи зростають повільніше, ніж податкові доходи, а під час кризи податки зменшуються швидше, ніж падають доходи.

Тим самим досягається відносно стабільне соціальне положення в суспільстві [60, с. 364–365].

Розвиваючи цю думку, послідовники Дж. М. Кейнса (А. Хансен, А. Оукен, У. Хеллер, У. Шульц, С. Харріс, Р. Харрод і ін.) обґрунтовували необхідність постійного державного втручання на всіх стадіях відтворювального процесу, а не тільки в період кризи, що дало поштовх до створення концепції економічного зростання й антициклічної фіскальної теорії. Основна ідея цієї теорії полягає в тому, що держава може досягнути рівноваги в економічному розвитку шляхом маніпулювання податками і бюджетними видатками. При цьому перевага надається державним видаткам, зростання яких забезпечує економічні умови для встановлення рівноваги між попитом і пропозицією. Податки розглядаються як головний регулятор накопичення, «вбудований механізм гнучкості», який має забезпечити підйом економіки. Податки разом з державними витратами й іншими заходами, що забезпечують збільшення дефіциту державного бюджету під час спаду та його зменшення в період інфляції, стали називати «вбудованими стабілізаторами». Серед «вбудованих стабілізаторів» пропонувалися автоматичні (прогресивний прибутковий податок, бюджетні витрати) і керовані (різноманітні податкові та інші фінансові заходи). Балансуючи цими стабілізаторами, на думку ортодоксальних кейнсіанців та некейнсіанців, можна забезпечити господарське піднесення [79]. Економічна політика, що базувалась на вбудованих стабілізаторах, продемонструвала свої великі можливості в 60-ті роки в США при Президенті Дж. Кеннеді.

Таким чином, заслугою кейнсіанської парадигми є те, що вперше розроблено механізм участі держави в управлінні оподаткуванням не лише з позицій забезпечення грошових доходів бюджету, а й визначено можливості використання податків для регулювання норми споживання, накопичення і формування оптимальної структури відтворення. Досвід США, в яких кейнсіанська концепція домінувала після Великої депресії 30-х років, країн Західної Європи, де теорія практично застосовувалась після Другої світової війни, Японії, яка з післявоєнного періоду і до сьогодні надає перевагу кейнсіанському підходу, демонструє високу ефективність цієї концепції.

В історії економічних вчень етап з 1940 р. до першої половини 1970-х років називають «ерою кейнсіанства», оскільки цей напрямок відіграв домінуюче значення в академічних і урядових колах економічно розвинутих капіталістичних країнах. Проте кейнсіанська теорія могла виникнути і зробити переворот тільки за відповідних історичних умов. Так, умовою, що становила вихідну позицію економічної моделі теорії Кейнса, виступала депресивна ситуація у виробництві, коли наявні ресурси не використовувались і була можливість для штучного збільшення сукупного попиту. На першому плані тоді стояла проблема зайнятості і недонавантаження потужностей. Тому для основної моделі Дж. Кейнса характерна статичність, при якій всі економічні процеси розглядаються в межах короткострокового періоду, а обсяги виробництва не змінюються в часі [49, с. 36].

Новий неокласичний напрямок в економічній теорії виступив прогресивною опозицією кейнсіанським твердженням та базувався на ідеях домінування вільної конкуренції і природності, стійкості економічних та, зокрема, виробничих процесів. Прихильники цього напрямку (Дж. Мід, М. Фрідмен, Д. Роббінсон, Р. Соллоу, Г. Хезліт та ін.) обґрунтовують необхідність формування коригуючих заходів, спрямованих на усунення перепон, що перешкоджають дії законів вільної конкуренції. Дж. Мід, який побудував неокласичну модель, у регулюванні економічних процесів надавав державі лише непрямого значення, вважаючи державу дестабілізуючим фактором з безмежним зростанням її витрат, неспроможну ефективно впливати на виробництво. Державне втручання не повинно обмежувати ринок з його природними саморегулюючими законами, здатними без будь-якої допомоги досягнути економічної рівноваги [88, с. 127–133]. Отже, з позицій цього напрямку, державі через управління податковими процесами відводиться місце допоміжного регулятора ринкового господарства, спрямованого на збалансування зростання виробництва, попит і пропозицію.

У неокласичній теорії податків можна виокремити два основні наукові напрямки: монетаризм та теорію економіки пропозиції.

У 50-ті роки ХХ ст. на противагу кейнсіанству з'явилася теорія монетаризму, висунута М. Фрідменом. Монетаризм поставив під



сумнів механізм бюджетного мультиплікатора, в якому зміна податкових ставок і видатків з бюджету забезпечує багатократний приріст національного доходу, а також твердження кейнсіанців про сильний і добре прогнозований вплив бюджетних заходів на стан платіжної спроможності попиту, зайнятості та цін [66, с. 54]. М. Фрідмен пропонує обмежити роль держави регулюванням грошового обігу, головним інструментом впливу на інфляцію і вилучення зайвих грошей з обігу вважати податки [8, с. 113, 159]. Регулювати економіку можна через грошовий обіг, що залежить від кількості грошей і банківських процентних ставок. Держава не повинна використовувати податкову політику як засіб короткострокової стабілізації, оскільки, на думку монетаристів, у цьому випадку стагфляція стає неминучою. Зростання податків розглядається як інструмент зростання інфляції, що було підтверджено в практиці господарювання. Загалом монетаристи закликають якомога менше втручатися в економіку, в тому числі через державну участь в управлінні податковою системою.

Кейнсіанці та монетаристи надають фіскальній політиці в регулюванні економіки майже діаметрально протилежне значення. Хоча кейнсіанці визнають важливість кредитно-грошової політики, вони вважають, що фіскальна політика – більш потужний і надійний стабілізаційний засіб, оскільки, на їх думку, управління споживанням та інвестиціями через систему оподаткування є надійним і передбачуваним. Монетаристи ж відхиляють фіскальну політику як засіб перерозподілу ресурсів і стабілізації [49, с. 38].

Широкого практичного застосування монетаризм набув із середини 1970-х років у практиці урядів США, Великобританії, ФРН, коли інфляція, спровокована разом з іншими причинами підвищеною увагою урядів до збільшення сукупного попиту через невиробничі бюджетні витрати, стала постійним параметром макроекономічної динаміки. Реалізація його ідей хоча і сприяла сповільненню інфляційних процесів, проте прискорила розвиток кризових явищ в економіці [66, с. 55].

Певним симбіозом некейнсіанських та монетаристських теорій є так звана теорія економіки пропозиції, сформульована на початку 80-х років ХХ ст. американськими вченими М. Уейденбаумом, М. Бернсом,

Г. Стайном, А. Лаффером та ін. Вони знову визнають високу ефективність податкового регулювання економіки. На їхню думку, в ринковій економіці базовим показником є пропозиція товару. При цьому високе оподаткування негативно впливає на підприємницьку й інвестиційну діяльність, гальмують процеси оновлення та розширення виробництва, що позначається на базі оподаткування у бік її скорочення. Зниження ж податкових ставок веде до зростання доходів, збільшення заощаджень у населення і нагромадження капіталу у підприємців, а в кінцевому підсумку – до підвищення національного виробництва і доходу та податкових надходжень у бюджет. Теорія економіки пропозиції полягала в радикальному зниженні граничних податкових ставок з одночасним скороченням державних видатків.

У 80-ті роки ряд принципів теорії пропозиції слугували основою економічної політики, в тому числі й податкової, уряду США, Великобританії та деяких інших економічно розвинутих країн, зокрема ця теорія стала основою для економічної політики США під час президентства Р. Рейгана. Відзначимо, що економіко-статистичні дослідження податкової реформи США у 80-ті роки підтвердили стимулюючий вплив зниження рівня оподаткування прибутку підприємств на інвестиційну активність. Однак зниження максимальної ставки податку на доходи фізичних осіб з 70% до 28% не зробило очікуваного впливу на спрямування заощаджень населення в інвестиції. Натомість проведена реформа обернулась надзвичайним дефіцитом федерального бюджету США, що вкрай негативно позначилось на значній частині макроекономічних параметрів, зводячи нанівець стимулюючі ефекти зменшення податків, особливо прибуткових [17, с. 18]. З'являються теоретичні розробки, які доводять пагубність для економіки рекомендацій теоретиків економіки пропозиції щодо радикального зниження ставок прибуткового податку [165]. П. Самуельсон при розгляді ефектів впливу тимчасового зниження ставок прибуткового податку на стадії економічного спаду висуває таке заперечення: «... у демократичному суспільстві може бути складно знов підняти податки після подолання спаду» [120, с. 285]. У результаті економічних і політичних дискусій, після десяти років кумулятивного

наростання відносних і абсолютних обсягів дефіцитного фінансування адміністрація президента Дж. Буша влітку 1990 р. була вимушена підвищити як прибутковий податок, так і податок на прибуток корпорацій, що сприяло виникненню і розвитку економічної рецесії 1990–1991 рр. [17, с. 18, 28]. У подальшому Б. Клінтон посилив прогресивність податкової шкали прибуткового податку, підвищив ставки всіх федеральних податків, що в результаті, разом із застосуванням інших заходів макроекономічного регулювання, довело послідовність та ефективність обраного курсу: зменшено обсяг бюджетного дефіциту, державного боргу, знижено темпи інфляції та скорочено норми безробіття. Таким чином, не всі практичні результати застосування положень концепції «економіки пропозиції» довели беззаперечну й однозначну ефективність, проте багато з них отримали своє підтвердження.

Сучасна теорія управління оподаткуванням розвивається в межах нового напрямку економічної теорії – неоінституціоналізму (Дж. М. Б'юкенен, Р. Коуз, Д. Норт, О. Уільямсон і ін.), що, як і неокласицизм, актуалізує ліберальні принципи економічної науки. Однак, на відміну від неокласичного, це лібералізм нового типу. В ньому об'єднались, на перший погляд, несумісні речі – з одного боку, посилення і зростання можливостей державного регулювання, з іншого – обмеження прямого втручання чиновництва в економічні процеси і розширення простору для індивідуальної ініціативи економічних агентів [57, с. 17].

Інститути визнаються головними елементами будь-якої системи. Це встановлені у суспільстві «правила гри» чи створені людиною обмежувальні рамки, які організують взаємовідносини між людьми [84, с. 17]. Виокремлюють формальні (офіційні, правові обмеження, які є результатом надання правових рамок інституціональним нормам суспільства) та неформальні інституції (наявні неофіційні, неправові обмеження – традиції, звичаї, неписані кодекси поведінки, господарська етика, культурна спадщина та ментальні стереотипи).

Інституціоналізм – економічна наукова концепція, що для дослідження і оцінювання управління оподаткуванням використовує міждисциплінарний аналіз, який, окрім сфери наукових знань

економіки, активно використовує важливі фактори, ідеї та дані психології, соціології, права, політології та антропології. Це дає змогу по-новому досліджувати процеси та рушійні сили економічної динаміки, зрозуміти і правильно оцінити вплив управлінської діяльності держави у сфері оподаткування на розвиток економіки та поведінку людини, використати отримані результати як підґрунтя для прийняття рішення про коригування певних складових управлінських процесів для досягнення бажаного ефекту.

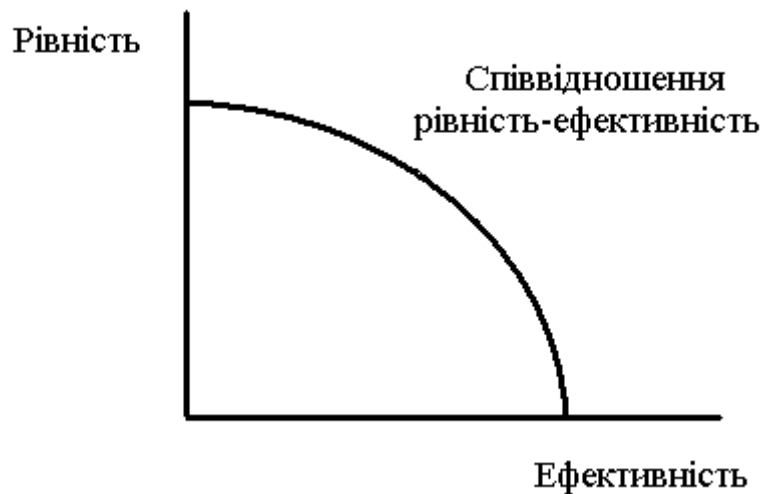
Особлива цінність наукових надбань у сфері оподаткування належить теорії суспільного вибору – теоретичного напрямку неоінституціональної теорії, найвідомішими представниками якого є Дж. Б'юкенен, Д. Норт, М. Олсон. Дж. М. Б'юкенен – видатний представник теорії економіки суспільного вибору – у своїй роботі «Державні фінанси в умовах бюрократії» розглядає податки як прямі витрати громадян за надані урядом послуги, тому метод їхнього стягнення може суттєво вплинути на ставлення громадян до розширення чи скорочення обсягу надання послуг [22, с. 117]. «На ринку люди міняють яблука на апельсини, – зазначає науковець, – а в політиці – погоджуються платити податки в обмін на необхідні всім і кожному блага: від місцевої пожежної охорони до суду» [10, с. 23]. Дж. М. Б'юкенен, вийшовши за межі традиційних наукових доктрин (класичної, неокласичної, кейнсіанської), розглядає управлінські функції держави в процесах оподаткування не в приватній, а в суспільно-громадській сфері діяльності.

Еволюція фінансового знання про суспільний характер управлінської діяльності держави у сфері оподаткування нерозривно пов'язана з теоретичною концепцією державних благ, адже податки – ціна суспільних благ і держава як виробник суспільних благ, використовує податкові надходження на їх оплату.

Останнім часом ефективну податкову діяльність держави науковці все частіше обґрунтовують у контексті розгляду парадигми економіки добробуту, основи якої викладені визнаним фахівцем економіки державного сектору Джозефом Е. Стігліцем. Головною проблемою в обґрунтуванні концепції будь-яких економічних реформ чи рішень є визначення оптимального співвідношення між ефективністю та рівністю (справедливістю). Економіка добробуту

допомогла створити основу для систематичного аналізу центральних понять справедливості та ефективності. Щоб збільшити рівність, необхідно загалом пожертвувати певною кількістю ефективності [142, с. 125] (рис. 2.5).

З позиції економіки добробуту будь-які зміни урядової політики визначаються за критерієм Парето. За цим критерієм поліпшення добробуту одних осіб неможливе інакше, ніж за рахунок зменшення достатку інших. Якщо ж відбуваються зміни, завдяки яким певні індивіди виграють, а добробут інших не погіршується – є парето-вдосконалення. Коли немає подальших змін, які б могли збагатити когось, не знижуючи рівень життя інших – це парето-ефективність або парето-оптимальність [142, с. 127].



**Рис. 2.5. Співвідношення «рівність – ефективність»**

За критерієм Парето падіння суспільного добробуту спричиняють будь-які зміни в податковій політиці, результатом яких є підвищення добробуту одних осіб і його зниження для інших. Наприклад, до таких втрат призводять часткові податкові пільги, за винятком тих з них, які спрямовані на виправлення дефектів ринку [128, с. 10]. Перевагою такого підходу до визначення парето-ефективної податкової структури є наявність аналізу набору наявних для суспільства альтернатив через призму функцій суспільного добробуту.

Суттєво похитнули погляди на модель суспільної рівноваги висновки, зроблені неоінституціоналістами Дж. фон Нейманом, Дж. Нешем, О. Моргштейном та ін. в межах теорії ігор. Було доведено, що в економічній системі може бути декілька точок рівноваги, і серед них може не бути точки, оптимальної за критерієм Парето, більш того – рівноваги може не бути взагалі [57, с. 19].

Економічна теорія не виробила критерію, щоб довести правдивість прихильника справедливості чи прихильника ефективності. Ці питання були предметом бурхливих дискусій економістів, філософів та науковців. Класики економічної науки, перш за все, обґрунтовували справедливість в оподаткуванні. Зокрема, Т. Гоббс справедливість у податковій системі визначав як рівномірність оподаткування, рівність якого залежить не від рівності багатства, а від рівності обов'язку будь-якої особи перед державою за свій захист [18, с. 269].

У межах проведення цього дослідження доволі цікавою є наукова спадщина П. А. Гольбаха [19, с. 194–413]. Він визнавав оподаткування справедливим тільки в тому випадку, якщо народ дав згоду підкоритися йому, і законне лише за умови, що воно використовується суворо за призначенням, тобто в інтересах збереження держави. Органи державної влади, будучи лише розпорядниками, а не власниками суспільних коштів, зобов'язані надавати платникам податків звіт про те, на що витрачаються внесені ними кошти. Закони мають створювати обмеження, які б не змогли переступити зацікавленість та жадібність, навіть уживши хитрість. Рівень податкового тягаря повинен визначатися дійсними потребами нації і обставинами її життя. Чим більше народ буде любити свій уряд, тим більшою довірою він буде перейматися до нього; чим більше переваг забезпечить уряд громадянам, тим більше вони будуть схильні приносити йому жертви. Податки завжди є співрозмірними з добротою уряду щодо громадян, з багатством народу і з вигодами та перевагами, якими він користується. Оподаткування має бути загальним, оскільки звільнення від податків створює між громадянами несправедливу й образливу нерівність. Коли ж податок переступає межі справедливості, підданий позбавляється енергії: він прагне обійти

закони або перестає працювати, а нерідко й зовсім покидає батьківщину. Для того, щоб народ міг сплачувати податки своєму государю, він повинен забезпечити їм можливість жити у статку і здобувати багатства. Жоден уряд не може бути багатим, доки його піддані животіють у бідності.

В цьому аспекті заслуговують уваги наукові здобутки представника шведської школи маржиналізму К. Вікселя, який вважав, що головною проблемою оподаткування є досягнення справедливості. Вчений вперше застосував та науково обґрунтував роль податків у підвищенні суспільного добробуту. До його заслуг належить те, що він заклав основи справедливого оподаткування відповідно до принципу еквівалентності між сумою сплачених податків і отриманими суспільними благами й послугами. Дослідження К. Вікселя в галузі оподаткування були спрямовані на досягнення рівності усіх громадян перед законом, зростання економічного добробуту й мирного співіснування. Новим принципом справедливого оподаткування науковець вважав корисність податків та досягнення еквівалентності між сумою вилучених податків та одержаними від держави послугами. На його думку, доцільно розширити державний сектор із метою забезпечення послугами населення з низькими доходами. Найбільш відомим послідовником К. Вікселя слід вважати Е. Ліндаля, який у своїх працях найбільшу увагу приділяв теорії рівноваги [66, с. 32, 58].

На сучасному етапі до найбільш відомих теорій суспільного вибору між справедливістю та ефективністю відносять теорію утилітаризму та роулсіанство.

Згідно з поглядами утилітаристів (що вперше були висловлені в XIX ст. Єремією Бентамом) добробут суспільства розглядається як сума корисностей різних індивідів. Такий критерій дає змогу відмовитися від незначної корисності біднішого індивіда заради аналогічного підвищення корисності багатшої особи. Утилітаристська функція суспільного добробуту показує, що зростання корисності будь-якого індивіда має будь-яким способом урівноважуватись. Суспільний добробут зростає, якщо зростання корисностей одного індивіда перевищить втрати іншого, і, навпаки, якщо втрати корисностей одного індивіда перевищать зростання вигод іншого –

знизиться рівень суспільного добробуту. Традиційно утилітаризм обґрунтовував прогресивне оподаткування, за якого багатші оподатковуються за вищими нормами, ніж бідніші. Якщо гранична корисність доходу першого індивіда більша, ніж другого, то зменшення оподаткування першого індивіда на грошову одиницю і збільшення податку другого на таку саму величину підвищує сумарну корисність (суспільний добробут), оскільки збільшення корисності першого перевищує втрату корисності другого. Оскільки позбавлення багатого індивіда грошової одиниці спричиняє меншу втрату його добробуту, ніж позбавлення бідної особи такої самої грошової одиниці, утилітаризм пропонує базу для прогресивного оподаткування.

Проте цей аргумент не бере до уваги того, що доходи індивідів залежать від їхньої праці (трудових зусиль), і тому підвищення норми податку для тих, хто заробляє більше, призведе до зменшення їхніх трудових зусиль. Таким чином, можна вважати, що підвищення норми податку на практиці зменшує податкові надходження держави, або, що втрата граничної корисності індивіда на грошову одиницю, вилучену державою, може бути доволі значною. Попередній аргумент, інакше кажучи, означав, що дохід не залежатиме від оподаткування; тепер загальновідомо, що така залежність є. Вимагається, щоб відношення зміни корисності до зміни податкових надходжень було однаковим для всіх індивідів. Якщо певна група індивідів має дуже еластичну пропозицію праці (тобто зростання норми податку значно зменшує пропозицію праці), то зростання норми прибуткового податку для цієї групи принесе відносно незначну виручку, тому вони не мають нести тягар такого значного податку [142, с. 143, 489].

За переконаннями Джона Роулса, професора філософії Гарвардського університету, добробут суспільства залежить лише від добробуту найбіднішої особи; суспільство виграє тоді, коли достаток цієї особи поліпшується, проте нічого не виграє від зростання добробуту інших. На думку роулсіанців, жодної альтернативи немає. Інакше кажучи, жодне збільшення багатства забезпеченої особи не може компенсувати суспільству зниження рівня життя найбіднішого індивіда. З точки зору роулсіанства,



держава має так планувати податкову політику та політику соціального захисту, щоб максимізувати добробут саме найбіднішого громадянина. В податковій політиці така функція суспільного добробуту має безпосереднє втілення в підвищенні норми податку на індивідів, відмінних від найменш забезпечених, до межі, де податкові надходження максимізуються. Це не обов'язково означає те, що дуже багаті індивіди мають сплачувати 80% чи навіть 90% свого доходу або те, що граничні норми податку мають завжди зростати разом із доходами. Може виявитися, що особи з високими рівнями доходу мають пропозицію праці значно чутливішу, ніж індивіди із середнім рівнем доходу [142, с. 144, 490].

Деякі економісти та науковці вважають, що навіть роулсіанський критерій є недостатньо егалітарним. Зміна, яка веде до підвищення добробуту однієї особи, не ображаючи іншого індивіда, в тому числі найменш забезпеченого, може бути все ж соціально небажаною, якщо особа, рівень добробуту якої підвищується, є, скажімо, особливо багатою. З цієї точки зору сама нерівність є соціальним злом або породжує соціальне зло. Відмінності між рівнями достатку можуть, наприклад, створювати суспільну напруженість [142, с. 491].

Очевидно, компроміс між економічною ефективністю та справедливістю в процесі адміністрування податків знаходиться кожною державою самостійно залежно від етапу соціально-економічного розвитку. Водночас, пошуку такого компромісу сприяють адекватні податкові відносини між державою, економічними агентами та суспільством, що передбачають наявність високого рівня політичної, соціальної та моральної відповідальності усіх сторін; оптимальна система державного управління оподаткуванням, спрямована на дотримання загальноприйнятих інтересів; наявність ефективного інституціонального механізму розробки та втілення прогресивних рішень у сфері оподаткування.

На сучасному етапі, коли історія довела неспроможність ефективного регулювання економіки як «невидимою рукою» вільного ринку (Велика депресія 30-х років), так і тоталітарною системою державного управління (крах економіки Радянського Союзу), весь науковий світ не піддає сумніву необхідність участі держави в перерозподільчих процесах через використання

податково-бюджетних інструментів, проте і далі проводяться дискусії про межі державного втручання в економіку.

Розглянувши бачення функцій держави в регулюванні економіки через управління оподаткуванням різними економічними школами, ми дійшли висновку: було б неправильно абсолютизувати одну правильну наукову теорію економічного регулювання, оскільки в кожній з них можна знайти позитивні та негативні наслідки. Цінні постулати щодо управлінської діяльності держави у сфері оподаткування та регулювання економічного розвитку є в кожній теорії відповідно до етапу розвитку суспільства й економіки. На сучасному етапі в методах регулювання, що застосовуються урядами багатьох зарубіжних країн, простежується взаємодія таких основних концепцій: кейнсіанство, теорія економіки пропозиції, монетаризм та інституціоналізм.

У напрямку розбудови ефективного адміністрування податків потрібно аналізувати конкретну діючу податкову систему, виявляючи позитивні та негативні наслідки її функціонування, коригуючи її складові та шукаючи оптимальні межі податкового управління. Узагальнюючи висновки фахівців у галузі інституціональних досліджень [4, 5, 114, 150], зазначимо: неефективність проведення економічних реформ в Україні переважно обумовлюється гальмуючим чинником слабкості інституціонального середовища. Розбудова ринкового середовища на зруйнованих інститутах авторитарної системи породила суперечності між успадкованими від командно-адміністративної системи неформальними правилами господарської етики, звичаями, традиціями та новоствореними нормами поведінки в економічному середовищі, що рикошетом відобразилось у вигляді неадекватних проявам ринкового середовища явищах (нерозвиненість конкурентного середовища, надмірна концентрація влади та власності в руках окремих олігархічних угруповань, бюрократизм, корупція, дискримінаційність регуляторного впливу та ін.). Отже, трансформаційність економіки України вимагає супроводження прийняття будь-яких управлінських рішень у сфері оподаткування теоретичними надбаннями інституціонального наукового підходу, оскільки він «передбачає розгляд економіки не як раз і назавжди статичну систему, а як живий, такий, що постійно трансформується,

організм» [75, с. 32]. Для використання в макроекономічному управлінні України засвідчених світовою практикою ефективних теоретичних методів та засобів податкової діяльності необхідна зважена, науково обґрунтована економічна політика держави, спрямована на вирішення найважливіших завдань розвитку економіки і суспільства, погоджена та скоригована відповідно до національних умов, підкріплена відповідними інституціональними перетвореннями в напрямку розбудови соціальноорієнтованої ринкової економіки.

## **РОЗДІЛ 3**

# **МОНІТОРИНГ ОРГАНІЗАЦІЇ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ**

### **3.1. Оцінка стану надходження податків і податкових платежів та проблеми їх адміністрування**

Ринкова трансформація соціально-економічних відносин України визначила формування нових перерозподільчих процесів у напрямку підвищення значення податкових платежів у централізації грошових фондів фінансових ресурсів держави. Податки виступають головним джерелом покриття видатків держави на фінансування суспільних товарів та послуг, без яких неможливо забезпечити стійкий розвиток економіки, а адміністрування податків, що базується на реалізації ідей податкової політики України, значною мірою спрямоване на досягнення аналогу європейських країн. Однак адмініструванню податків в Україні властиві специфічні вияви, що впливають на рівень податкових надходжень у ВВП, їх склад та структуру, стан економічної активності та соціально-економічний розвиток країни загалом.

Провідна роль у забезпеченні фінансовими ресурсами держави належить податковим органам, що мобілізують більше половини доходів зведеного бюджету (табл. 3.1). На величину частки акумульованих податковими органами доходів зведеного бюджету в 2005–2009 рр. та, зокрема, податкових надходжень визначально впливали зміни макроекономічних тенденцій (зростання ВВП, співвідношення темпів зростання імпорту та експорту, збільшення доходів громадян і ін.).

У структурі адміністрованих державною податковою службою до зведеного бюджету України обов'язкових платежів у 2005–2009 рр. домінують надходження від податку з доходів фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість та акцизного збору (дод. В). За рахунок вказаних податків мобілізовано 82–89,1% усіх податкових надходжень у 2005–2009 рр.

Таблиця 3.1.

**Показники мобілізації податковими органами обов'язкових платежів у структурі доходів зведеного бюджету України\***

Показники	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
Доходи зведеного бюджету, млн. грн.	134183,2	171811,5	219936,5	297893,0	288579,6
Обсяг акумульованих сум до зведеного бюджету органами ДПС, млн. грн.	76878,2	96168,6	120510,8	182823,0	171815,2
Питома вага в структурі доходів зведеного бюджету, %	57,3	56,0	54,8	61,4	59,5
Податкові надходження зведеного бюджету, млн. грн.	98065,2	125743,1	161264,2	227164,8	208073,2
Питома вага в структурі доходів зведеного бюджету, млн. грн.	73,1	73,2	73,3	76,3	72,1
Податкові надходження, мобілізовані органами ДПС, млн. грн.	67389,7	84899,2	107912,7	165691,6	159229,0
Питома вага в структурі податкових надходжень зведеного бюджету, %	68,7	67,5	66,9	72,9	76,5

\* Складено за даними: [29–37; 141, с. 25].

Протягом 2005–2009 рр. жодному із бюджетоутворюючих податків не були характерні стійкі тенденції у формуванні доходів зведеного бюджету (дод. Д), вказує на непослідовності податкової, економічної та соціальної політики в Україні. Визначальними факторами впливу на адміністрування податків у досліджуваному періоді були: зростання внутрішнього приватного попиту, обумовленого зростанням реальної заробітної плати в результаті соціальної спрямованості бюджетної політики та розширенням банківського мікрокредитування; рівень економічної та інвестиційної активності суб'єктів господарювання; сальдо зовнішньоторговельного

балансу; підвищення цін на енергоресурси та світових цін на метал, коливання курсів євро та доларів США, фінансово-економічна криза.

Провідне місце в структурі адміністрованих податковими органами податків і податкових платежів займає податок на прибуток. Протягом досліджуваного періоду визначальними чинниками, що впливали на адміністрування податку на прибуток, стали макро-економічні тенденції розвитку України та внесення законодавчих змін у порядок справляння податку, зокрема вдосконалено порядок оподаткування податком на прибуток операцій з надання (отримання) фінансової допомоги; розширено перелік груп основних фондів, що підлягають амортизації, з одночасним збільшенням ставок нарахування амортизації; знижено основну ставку податку на прибуток з 30 до 25%; скасовано територіальні та низку галузевих податкових пільг; запроваджено обмеження щодо перенесення збитків минулих періодів.

Значною проблемою для податкових органів у процесі адміністрування податку на прибуток підприємств є їх збитковість. Варто зазначити, що, окрім легальних способів зменшення сум оподатковуваного прибутку (збільшення амортизації, додаткові закупівлі, пільги), підприємства використовують і незаконні методи (бухгалтерські фальсифікації, фіктивне підприємництво). Податкові органи вживають заходи, спрямовані на розширення бази оподаткування за рахунок зниження збитковості підприємств (їх кількості та суми збитків): проводиться аналіз фінансово-господарської діяльності збиткових підприємств для визначення причин збитковості і пошуку шляхів виходу з кризового стану; проводяться засідання робочих груп із вивчення причин збиткової та малоприбуткової діяльності з керівниками підприємств, що застосовують схеми мінімізації податкових платежів, а також декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування; проводяться обстеження СПД та проведення хронометражу виручки та ін.

Чималі деформації адміністрування податку на прибуток спричинені наданням пільг. У результаті скасування низки територіальних та галузевих пільг у 2005 р. обсяг втрат держави від пільгового оподаткування прибутку підприємств знизився в 2,6 разу або на 406,2 млн. грн. (з 653,1 млн. грн. за станом на 01.10.2004 р. до 246,9 млн. грн. станом на 01.10.2005 р.). Проте вже за станом на

01.10.2006 р. сума втрат державного бюджету внаслідок пільгового оподаткування податком на прибуток збільшилась у 2 рази порівняно з показником на 01.10.2005 р., а в 2009 р. – у 2,2 разу перевищила показник 2004 р. (дод. Е).

Водночас надання пільг в адмініструванні податку на прибуток не забезпечує виконання регулюючої функції податків, стимуляції інвестиційної та інноваційної діяльності підприємств. Сьогодні для промисловості України характерний високий рівень зносу, старіння обладнання; частка інноваційних технологій є незначною і не демонструє тенденції до зростання; основні фонди фактично не оновлюються, а їх вік становить у середньому 21,7 року [95, с. 36]; технологічне оновлення економіки потребує капіталовкладень на рівні 500 млрд. дол. [56]. Основними фінансовими джерелами інвестування в Україні є амортизаційні відрахування й невелика частка чистого прибутку підприємств, які сьогодні вкладаються переважно у застарілі затратні технології, устаткування і споруди. За наявного рівня капіталовкладень (за підсумками 2009 р. сума інвестицій в основний капітал у нашій країні становила 151,8 млрд. грн. [52], що за середньорічним офіційним курсом національної грошової одиниці до дол. США становить 19,5 млрд. дол. США) для досягнення бажаного технологічного оновлення економіки потребується понад 25 років.

У промисловості України залишається надзвичайно низький рівень інноваційної активності порівняно з державами-членами ЄС. Питома вага підприємств, що займалися інноваціями, в Україні є у 4–6 разів меншою, ніж у країнах ЄС. У 2008 р. у країнах ЄС-27 (за винятком Греції) 51,6% підприємств були інноваційно активними, в Німеччині – 79,9%, Люксембурзі – 64,7%, Бельгії – 58,1%, Португалії – 57,8%, Ірландії – 56,5%. Питома вага підприємств, що займалися інноваційною діяльністю у 2008 р. в Україні, була у два рази нижчою, ніж у найменш інноваційно активних країнах ЄС: Латвії (24,3% – інноваційно активних підприємств), Польщі (27,9%), Угорщині (28,9%), Литві (30,3%) та Болгарії (30,8%). За результатами вивчення інноваційної діяльності підприємств у 2006–2008 рр., з використанням методології CIS, лише 18% всіх українських підприємств були інноваційними, включаючи маркетингові та організаційні інновації

(38,9% у ЄС-27), що свідчить про неконкурентоздатність переважної більшості вітчизняних підприємств на світовому ринку [156].

Враховуючи махінації в напрямку створення штучної збитковості, випередження темпів зростання обсягів втрат зведеного бюджету внаслідок пільгового оподаткування податком на прибуток над темпами зростання надходжень податку в 2006, 2007 та 2009 рр. (у 2006 р. – 198% проти 111,5%; у 2007 р. – 174,7% проти 131,5%, у 2009 р. – 129,1% проти 69,1%) (дод. Ж), зробимо висновок про збільшення нерівномірності розподілу тягаря з податку на прибуток підприємств у економіці. Взнявши до уваги, що Україна до набуття чинності Податковим кодексом мала найвищу ставку оподаткування прибутку підприємств серед постсоціалістичних країн Європи, де в останні роки відбуваються процеси суттєвого зниження ставок податку на прибуток підприємств (наприклад, у Польщі – до 19% [175, с. 204], Латвії – до 15% [175, с. 184], Литві та Чехії – до 20% [175, с. 144, 189]), зазначимо, що тактика зменшення базової ставки податку на прибуток (із 25% у 2010 р. до 16% у 2014 р.) є перспективним напрямком стратегічної діяльності держави у боротьбі за інвестиційні ресурси.

В Україні аналогічно до зарубіжних країн податкова система інтерпретує доміанти оподаткування доходів громадян – податок на доходи фізичних осіб є третім значним джерелом, яке забезпечує близько однієї п'ятої податкових надходжень зведеного бюджету та більше половини доходів місцевих бюджетів (не враховуючи трансферти, що передаються з державного бюджету). Підвищенню рівня надходжень від податку з доходів фізичних осіб сприяло зростання мінімальної заробітної плати та середнього рівня заробітної плати в Україні (дод. З). Вважаємо за доцільне зазначити: незважаючи на позитивні зрушення у формуванні доходів населення (зростання заробітної плати, збільшення її частки в сукупних доходах населення), в Україні загальний рівень доходів залишається низьким за стандартами країн не тільки з розвиненою, а й з перехідною економікою. Так, згідно з міжнародними стандартами, для країн Центральної і Східної Європи та СНД введено міжнародний критерій бідності: відповідно до критеріїв Світового банку бідними вважаються особи, у яких



вартість добового споживання становить 4,3 дол. США (в обрахунку за паритетом купівельної спроможності). Для порівняння: для країн з розвинутою ринковою економікою критерій бідності – вартість добового споживання в розмірі 14,46 дол. США. До категорії бідних в Україні належать за цим критерієм 26,7% населення, 14,7% проживають у злиденності. Існує суттєвий розрив навіть з країнами Євросоюзу, які згідно з Євростатом належать до умовної категорії за рівнем мінімальної гарантованої заробітної плати, де вона не досягає 600 євро, зокрема мінімальна зарплата становила у Болгарії 244 євро, Румунії – 268, Латвії – 353, Естонії – 356, Литві – 358, Угорщині – 429, Польщі – 543 [169].

Податковим кодексом зроблено спробу стимулювати нарощення обсягів виплачуваної заробітної плати найманим працівникам. Так, пунктом 154.6 ст. 154 Кодексу встановлено на період з 1 квітня 2011 р. до 1 січня 2016 р. застосування ставки 0% до прибутку малих підприємств при відповідності окремих показників визначеним умовам, однією з яких є: нарахована за кожний місяць звітного періоду заробітна плата (дохід) працівників, які перебувають з платником податку у трудових відносинах, має бути не меншою, ніж дві мінімальні заробітні плати. Одним із критеріїв відшкодування ПДВ у автоматичному режимі, визначених Податковим кодексом, є вимога про середню зарплату суб'єкта господарювання, що в 2,5 рази перевищує мінімальну. Проте з метою отримання пільги юридичні особи можуть вдаватися до заниження показника офіційно працюючих осіб, а отже, в цьому разі проблема легального підвищення рівня доходів працівників буде не вирішеною.

Дослідження показали, що в результаті введення пропорційного податку з доходів фізичних осіб в Україні було реалізовано принцип Паретоефективності. Найбільшу вигоду отримали громадяни з рівнем доходу вищим 5000 грн. [123, с. 17]. Однак у грудні 2006 р. лише 1,7% працівників, які відпрацювали не менше 50% робочого часу, отримували заробітну плату більше 5000 грн. [96, с. 232], у грудні 2007 р. таких осіб було 2,9% [198, с. 240], у грудні 2008 р. – 4,8% [98, с. 229]. Крім того, у 2009 р. середньодушові доходи 21,4% громадян були нижчими прожиткового мінімуму [25]. Отже, ми схилиємося до

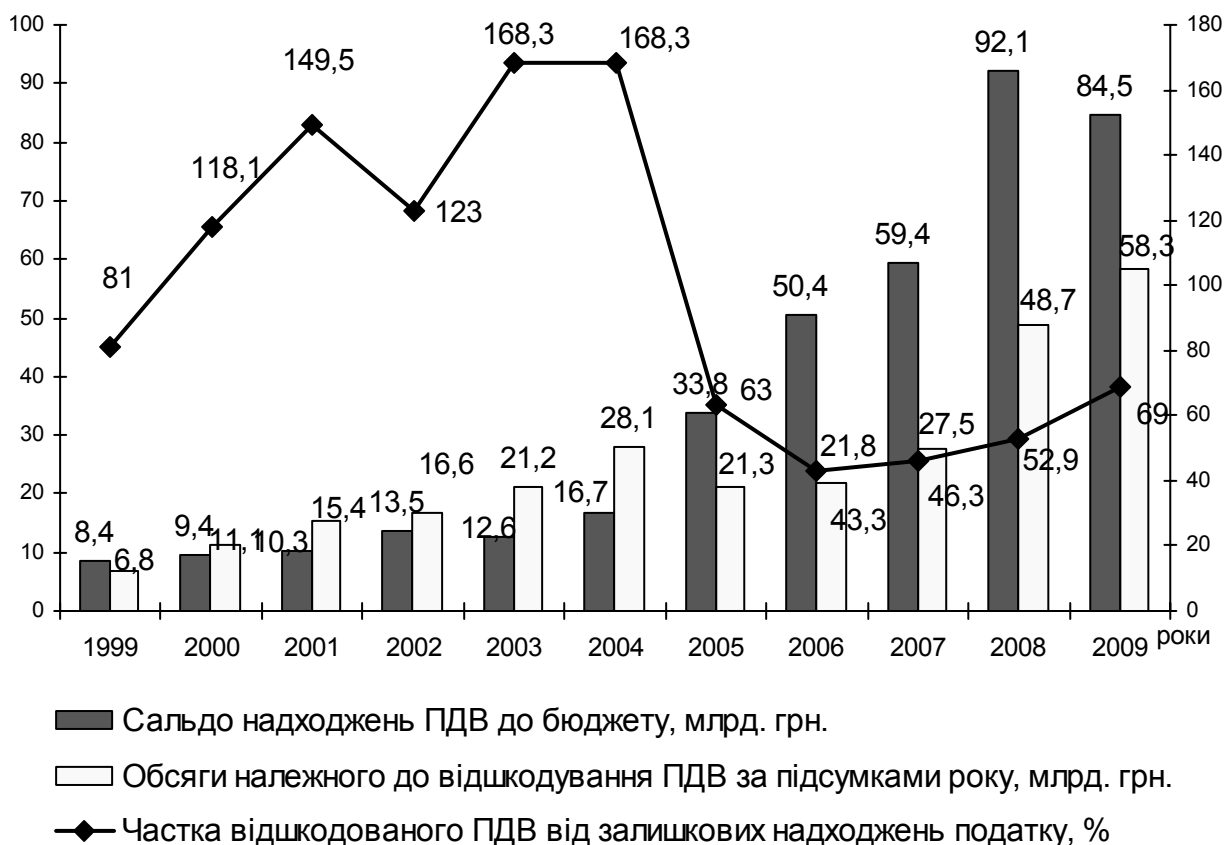
думки, що для домінуючої частини населення ставка в розмірі 15% оподаткованого доходу є надзвичайно високою, а справляння податку з багатих осіб перетворилося на свого роду механізм їх пільгового оподаткування. Тобто, з відміною прогресивної шкали податку на доходи фізичних осіб було порушено один з найважливіших принципів оподаткування – його справедливості. Така ситуація сприяє посиленню майнової нерівності, оскільки граничні втрати малозабезпечених громадян значно більші за втрати, спричинені оподаткуванням осіб з високим та середнім рівнем доходів. За висновками А. Алесіна та Р. Перотті [162, с. 35], посилення нерівності доходів громадян створює соціально-політичний дисбаланс у суспільстві, породжує невпевненість суб'єктів господарювання у соціально-економічному середовищі, що негативно відображається на обсягах інвестицій та темпах економічного зростання.

Бюджетний ресурс з податку на додану вартість формується за рахунок надходжень ПДВ з вітчизняних товарів (робіт, послуг), що адмініструються органами Державної податкової служби, та ПДВ із ввезених в Україну товарів (робіт, послуг), що контролюються органами Державної митної служби (дод. К.1). Визначальними чинниками, що впливали на стан адміністрування ПДВ протягом досліджуваного періоду, були: збільшення обсягів споживання, що обумовлено сталим збільшенням доходів громадян; зміна темпів зростання імпорту (що впливає на величину ПДВ із ввезених в Україну товарів) та експорту (що визначає величину ПДВ, заявленого до відшкодування експортерами), скасування територіальних та ряду галузевих пільг.

Протягом всієї історії існування ПДВ гострою проблемою в адмініструванні податку виступало питання відшкодування. У науковому та політичному середовищі через значні обсяги відшкодувань ПДВ стали характеризувати як бюджетовитратний податок: у 2000–2004 рр. належні до відшкодування суми перевищували відповідні показники надходжень ПДВ до бюджету на 18–68%; у 2006 рр. співвідношення сум до відшкодування та касових надходжень було найнижчим (43,3%), проте вже у 2009 р. ця величина становила 58,3% (рис. 3.1). За винятком 2005 рр.,

упродовж розглядуваного періоду в умовах зростання заявок на відшкодування податку та здебільшого фіскального спрямування діяльності податкових органів спостерігалось накопичення залишків невідшкодованих сум ПДВ (дод. К.2).

Питання відшкодування податку на додану вартість є гострою проблемою як для платників податків, для яких невідшкодовані кошти є резервом фінансових ресурсів, так і для держави, яка з метою збереження бюджетних коштів вже тривалий час намагається знайти альтернативні шляхи вирішення цього питання. Так, у 2002–2003 рр. з метою зменшення протермінованої заборгованості з відшкодування ПДВ, що не веде до відпливу бюджетних коштів, Постановами КМУ № 1210 від 19.09.2001 [111], № 1270 від 26.09.2001 р. [101] та № 709 від 15.05.2003 р. [110] регламентовано спеціальний механізм з проведення розрахунків щодо бюджетного відшкодування підприємствам ПДВ у рахунок погашення податкового боргу платників податків.



**Рис. 3.1. Співвідношення обсягів надходження ПДВ до державного бюджету та відшкодованих сум\* у 1999–2009 рр.**

\*Складено за даними аналітичних матеріалів ДПА України за 1999–2009 рр.

Як і всі попередні схеми взаємозаліків, які широко застосовувалися для одночасного регулювання бюджетної, дебіторської та кредиторської заборгованості між суб'єктами господарювання та заборгованості з платежів до державного бюджету, механізми постанов № 1210, № 1270 та № 709 передбачали складання ланцюга учасників, пов'язаних між собою господарськими відносинами та наявністю дебіторської або кредиторської заборгованості, перший з яких повинен мати невідшкодовані суми ПДВ, належні до перерахування на його поточний рахунок (ці суми обов'язково мають бути перевірені підрозділами аудиту органів державної податкової служби), а останній – податковий борг із платежів до державного бюджету. На відміну від взаємозаліків, ці розрахунки є грошовими і, відповідно, враховувались у касовому виконанні державного бюджету як грошові надходження. Спрощену схему відшкодування ПДВ з використанням зазначених механізмів наведено у дод. К.3.

Однак, незважаючи на значні суми ПДВ, які належать до зарахування на поточні рахунки підприємств-експортерів, взаємні неплатежі між суб'єктами господарювання, великі обсяги простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості, особливо в електроенергетиці, а також наявність податкового боргу платників податків перед державним бюджетом, зазначена схема не набула значного поширення: вона є доволі простою, якщо коло учасників розрахунків є обмеженим, і заявник на відшкодування звертається до податкового органу з визначеною та узгодженою схемою розрахунків. При наявності ж довгого ланцюга учасників, кожен з яких має обмежену інформацію про своїх контрагентів та їх кредиторів, реальне застосування такої схеми значно обмежується, оскільки воно вимагало опрацювання податковими органами суб'єктного та кількісного складу кредиторської заборгованості підприємств-експортерів, пошуку наступних можливих учасників розрахунків аж до кредитора, який має борг перед державним бюджетом. Саме з покладанням сподівань на масове поширення використання взаєморозрахунків з бюджетом за постановами № 1270 та 709 можна пов'язати найнижчі темпи зростання фактично відшкодованих сум ПДВ у 2002 та 2003 рр. Якщо в 2002 р. відповідно до механізму

відшкодування ПДВ, викладеного в постановах № 1210 та № 1270, загалом по Україні розрахунків було проведено на суму 961 млн. грн. (7% фактично відшкодованих сум), то в 2003 р. відповідно до механізмів відшкодування ПДВ згідно з постановами № 1210, № 1270 та № 709 – на суму 911,6 млн. грн. (4,2% фактично відшкодованого ПДВ), тобто обсяги відшкодованих сум податку зменшились на 5,1%. У 2005 р. провадження зазначених механізмів припинено рішенням уряду.

Певні зрушення у напрямку зменшення протермінованої заборгованості з податку зроблено в 2004 р.: залишки невідшкодованих сум зменшились більше ніж вдвічі (з 7,4 млрд. грн. на кінець 2003 р. до 3,5 млрд. грн. на кінець 2004 р.). Водночас зазначене зменшення не стало свідченням покращення адміністрування податку, а лише спробою уряду вирішити накопичені проблеми, не спричиняючи відпливу бюджетних коштів: повернення бюджетного боргу через ПДВ-облігації внутрішньої державної позики номінальною вартістю 1000 грн. з терміном обігу п'ять років [99]. Скористатися таким механізмом відшкодування ПДВ мали право платники податку, яким бюджетна заборгованість, що утворилася за станом на 01.11.2003 р., не відшкодована до 01.01.2004 р. З метою отримання суми боргу платники податку відкривали в банках рахунки в цінних паперах для зарахування належної їм кількості облігацій. Підставою для проведення розрахунків облігаціями був реєстр і висновки органів ДПС про відшкодування ПДВ, які подавались органам Держказначейства за місцем реєстрації платника податку. Постановою № 2014 передбачається щорічне погашення 20% вартості облігацій та доходу за облігаціями в розрахунку 120% облікової ставки НБУ. Проте окремі платники в умовах дефіцитності оборотних коштів, не погодившись очікувати п'ятирічного терміну погашення боргу державою, уклали угоди з банками, які викупили їх ПДВ-облігації з комісією в 20%.

У 2005 р. завдяки заходам податкової служби щодо вдосконалення порядку адміністрування та відшкодування ПДВ вдалося значно покращити ситуацію як з мобілізацією податку до державного бюджету, так і з його відшкодуванням. Завдяки змінам, внесеним до Закону України «Про податок на додану вартість»,

зроблено реальні кроки з удосконалення податкового законодавства та обмеження застосування схем безпідставного отримання бюджетного відшкодування. Враховані вимоги Шостої Директиви Ради Євросоюзу 77/388/ЄС щодо визначення бази оподаткування; визначення місця надання послуг, що підлягають оподаткуванню; включення супутніх послуг до об'єкта оподаткування; сфери та умов застосування податкового кредиту, скасовано ряд податкових пільг. У результаті цього обсяги чистих надходжень ПДВ до державного бюджету вдвічі зросли порівняно з показником 2004 р. (33,8 млрд. грн. проти 16,7 млрд. грн.). Разом із посиленням контролю за правомірністю декларування це дало змогу зменшити суми заявок на відшкодування ПДВ із 28,1 млрд. грн. у 2004 р. до 21,3 млрд. грн. у 2005 р., або на 24,1%. Водночас кардинально трансформувалася механізм проведення відшкодування: на фоні скасування будь-яких альтернативних схем та обмеження форм відшкодування винятково грошовою (для прикладу: в 2004 р. грошовою формою відшкодування забезпечено лише 37,4% повернених сум) покращилася своєчасність виконання зобов'язань податкових органів у адмініструванні податку – за 2005 р. залишок невідшкодованих сум зменшився у 5,8 разу (з 3,5 млрд. грн. на початок 2005 р. до 0,6 млрд. грн. на початок 2006 р.).

Проте вже за станом на 01.01.2007 р. залишок невідшкодованих сум становив 6,8 млрд. грн., що стало наслідком невідповідності темпів зростання експорту (113% у 2006 р. проти 2005 р.) та відшкодування ПДВ (69% у 2006 р. проти 2005 р.).

У березні 2008 р. зроблено нову спробу врегулювання взаємовідносин податкових органів та платників податків у питанні відшкодування ПДВ – запроваджено новий механізм контролю за правильністю адміністрування податку за рахунок використання системи подання платниками податку на додану вартість розшифровок податкового кредиту та податкових зобов'язань у розрізі контрагентів як додатка до податкової декларації та автоматизованого співставлення податкових зобов'язань і податкового кредиту в розрізі контрагентів на рівні ДПА України. Спрощену схему реалізації механізму перевірки правильності проведення нарахувань ПДВ з використанням розшифровок

податкового кредиту та податкових зобов'язань у розрізі контрагентів подано в дод. К.4.

Використання зазначеного механізму є реальним кроком на шляху вдосконалення механізму адміністрування ПДВ внаслідок руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань, ліквідації віртуального податкового кредиту з податку на додану вартість, забезпечення повноти декларування податкових зобов'язань та своєчасності відшкодування податку на додану вартість. Система одразу вказує на розходження відображення в декларації податкового зобов'язання та податкового кредиту між суб'єктами господарювання – контрагентами. Причини розходжень з'ясовуються в ході проведення невиїзної документальної перевірки за наданими платником ПДВ первинними документами. У разі позитивного розгляду ситуації на користь податкоплатника інспектор засобами електронного зв'язку проводить запит до податкового органу за місцем знаходження контрагента з вимогою проведення зустрічної перевірки із вказаного питання.

Незважаючи на прогресивність ідеї запровадження механізму проведення перевірки правильності відображення у податковому обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту між суб'єктами господарювання – контрагентами, – процедури податкових органів, що передують відшкодуванню коштів із податку на додану вартість, і надалі залишаються надміру бюрократизованими. Так, матеріали проведення документальної невиїзної перевірки та поданих декларацій підприємств – заявників на відшкодування – підлягають повторній перевірці працівниками податкової міліції; за наявності відповідних підстав (дод. К.5) матеріали подаються для проведення виїзної документальної перевірки відділам податкового аудиту; за умови підтвердження суми податку, заявленого до відшкодування, за результатами проведених перевірок рішення про проведення відшкодування приймається на засіданні осіб керівного складу податкового органу місцевого рівня, далі – органу ДПС регіонального рівня та ДПА України. Отже, залишається вагомим суб'єктивний чинник прийняття рішення органами податкової служби про проведення відшкодування податку на додану вартість, а діяльність податкових органів при розгляді вказаного питання спрямована

здебільшого на збереження коштів у державному бюджеті, що порушує встановлені законодавством зобов'язання держави в процесі адміністрування податку.

На початок 2010 р. під впливом подальшого зростання обсягів заявок на відшкодування (у 2,7 разу у 2010 р. проти показника 2005 р.) невідшкодований ПДВ накопичився до рекордної величини – 21,8 млрд. грн. Загострення проблеми обумовилось і відмовою митних органів у 2008 р. приймати до митного оформлення податкові векселі щодо сплати податку на додану вартість. Так, експортний ПДВ до відшкодування виробникам-експортерам, які використовують у виробничому процесі імпортовану сировину, комплектуючі та обладнання, за допомогою податкових векселів зараховувався в оплату ПДВ при імпорті. Отже, ситуація створює передумови до виникнення значних диспропорцій у реалізації бюджетно-податкової політики та обумовлює вимивання обігових коштів суб'єктів господарювання.

Накопичення залишків протермінованого невідшкодованого податку обумовило прийняття урядом у травні 2010 р. рішення про випуск облігацій внутрішньої державної позики (на кшталт діючого у 2004 р. механізму) для погашення накопиченої бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ за станом на 30.04.2010 р. [100]. Термін обігу паперів – 5 років під 5,5% річних, щорічно гаситиметься по 20% ПДВ-облігацій. Відсутність доступного кредитування (проценти за кредит у 3–4 рази перевищують дохідність від ПДВ-облігацій) і бажання компаній-експортерів залучити кошти для поточного функціонування бізнесу через продаж ПДВ-облігацій обумовить зниження їх ринкової вартості. Крім того, ціна ПДВ-облігацій залежить від ситуації на ринках капіталу у світі, оцінки ринком рівня ризику України, наявності вільних грошових ресурсів на внутрішньому ринку й альтернативних проектів для капіталовкладень. Отже, запровадження зазначеної схеми відшкодування податку на додану вартість для держави є черговою альтернативою щодо уникнення виконання зобов'язань перед платниками податків, для суб'єктів господарювання – втратою фінансових ресурсів, що в умовах кризового стану економіки є вагомим чинником забезпечення рентабельності та конкурентоспроможності.



Неповернені кошти з податку на додану вартість в умовах обмеженості обігових коштів для суб'єкта підприємництва є вагомим фінансовим ресурсом, недоотримання якого провокує стагнацію діяльності, а для економічного суб'єкта – додаткові трансакційні витрати, пов'язані із залученням і оплатою кредитних ресурсів, простоями виробництва, затриманням реалізації угод і оплатою штрафів за невиконання умов контрактів та ін., а тому ця проблема потребує пошуку ефективних шляхів її вирішення.

Значні недоліки в процесі адміністрування ПДВ викликані пільгами, які в науковому світі характеризують як «найчисленніші та найбільш деформуючі» [42, с. 6]. Так, у 2004–2009 рр. у структурі втрат зведеного бюджету внаслідок пільгового оподаткування сума ПДВ коливалась від 87 до 93% (дод. Д), а її величина за 5 років зросла в 2,2 разу – від 7471 млн. грн. за станом на 01.10.2004 р. до 16788,6 млн. грн. за станом на 01.10.2009 р. До найзначніших втрат зведеного бюджету призводить надання пільг у зв'язку з підтримкою сільськогосподарських товаровиробників; оподаткуванням операцій з надання послуг, пов'язаних з перевезенням (переміщенням) пасажирів і вантажів через територію та порти України; звільненням від оподаткування операцій з поставок (у тому числі аптечними закладами) лікарських засобів і виробів медичного призначення за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України; стимулюванням виробництва автомобілів в Україні; підтримкою національної освіти.

Найбільші втрати держава зазнає від законодавчо встановленого режиму використання сум ПДВ, отриманого сільськогосподарськими товаровиробниками від продажу власної продукції. Зазначимо, що законодавчі норми щодо пільгового оподаткування сільськогосподарських товаровиробників з 1 січня 2009 р. зазнали змін. Так, до зазначеної дати сума ПДВ, що підлягала сплаті до державного бюджету сільськогосподарськими підприємствами усіх форм власності за реалізовані ними молоко, худобу, птицю, вовну, молочну продукцію та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, повністю залишалася у розпорядженні цих підприємств для підтримки власного виробництва тваринницької продукції та продукції птахівництва. Крім того, сільгосп-

товаровиробники реалізували переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі за нульовою ставкою, за якою вхідний податок зменшував нараховані податкові зобов'язання щодо інших, крім власного виробництва, товарів (робіт, послуг). Ще одна пільга передбачала: якщо сума, одержана сільськогосподарськими виробниками від поставки сільгосппродукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний рік, становила не менше 50% загальної суми доходу – у таких виробників суми ПДВ не переказувалися до державного бюджету, а залишалися в їх розпорядженні для використання на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення.

З 1 січня 2009 р. суб'єкт господарювання, який провадить підприємницьку діяльність у сфері сільського господарства, може обрати спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість, згідно з яким сума ПДВ, нарахована на вартість поставлених сільськогосподарським підприємством товарів (послуг), не підлягає сплаті до бюджету, а повністю залишається у його розпорядженні для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей. Про низьку ефективність стимулювання розвитку сільського господарства за рахунок пільгового оподаткування податком на додану вартість сільськогосподарських товаровиробників свідчать матеріали Рахункової палати України. Так, за результатами перевірки стану справляння ПДВ в агропромисловому виробництві та ефективності його використання сільськогосподарськими товаровиробниками зроблено висновок про відсутність в Україні прозорої, цілісної та ефективною системи державної підтримки сільського господарства через цей механізм. Встановлено, що спеціальні режими оподаткування ПДВ суттєво не вплинули ні на обсяги виробництва продукції тваринництва, ні на подолання його збитковості. За рахунок державних коштів ПДВ сільськогосподарські товаровиробники у 2007–2008 рр. та першому півріччі 2009 р. отримали 15,7 млрд. грн., що в 1,5 разу перевищує фінансування за рахунок бюджетних програм. Незважаючи на таку значну державну

підтримку, обсяг сільськогосподарського виробництва знизився за 2009 р. порівняно з 2008 р. на 1,8% [55].

Широкий аспект пільг в оподаткуванні та використанні сум ПДВ сільськогосподарськими товаровиробниками спричиняє подвійні втрати державою, оскільки наявність законодавчого права виписки такими товаровиробниками податкових накладних призводить до можливості формування податкового кредиту споживачами такої продукції, тобто знову ж таки зменшуються суми ПДВ, нараховані до сплати.

Зростаюча динаміка мобілізованого податковими органами акцизного збору в 2001–2009 рр. (дод. Л) є результатом як збільшення обсягів виробництва та реалізації підакцизної продукції в Україні, так і заходів із удосконалення адміністрування збору, що проводились податковою службою: проведено роботу із введення акцизних марок нового зразка з голографічним захистом і наскрізною нумерацією (в 2003 р.); впроваджено механізм видачі податкових векселів при отриманні спирту за пільговими ставками акцизного збору і контролю за його цільовим використанням; розроблено форми декларацій про максимальні роздрібні ціни на тютюнові вироби; вдосконалено порядок застосування фінансових санкцій за порушення у сфері виробництва й обігу спирту, алкоголю та тютюну; запроваджено акцизні склади; уведено змішані ставки акцизного збору на тютюнові вироби; підвищено ставки акцизного збору на тютюнові вироби.

Водночас глобальною проблемою адміністрування акцизного податку (який перейменовано Податковим кодексом) залишається наявність потужного сектору тіньового обігу насамперед алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Так, за підсумками діяльності підрозділів податкової міліції у 2009 р. викрито 768 злочинів щодо незаконного виготовлення, зберігання, збуту і транспортування підакцизної продукції та 105 злочинів щодо незаконного виготовлення та використання марок акцизного збору. За результатами проведення перевірок регіональними управліннями Департаменту контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів ДПА України суб'єктів господарювання, діяльність яких пов'язана з ринком спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, у 2008 р.

відношення кількості виявлених порушень до кількості проведених перевірок становило 0,86; у 2009 р. цей показник підвищився до 1,16. Зазначене вказує на значну фальсифікацію виробництва підакцизної продукції та можливість підробки акцизних марок з голографічними захисними елементами.

Усунення визначених проблем адміністрування податків є необхідною передумовою підвищення ефективності податкової системи, що створить передумови для спрощення справляння обов'язкових платежів, процедур контролю податкових органів за дотриманням податкового законодавства економічними агентами, сприятиме підвищенню рівня справедливості оподаткування та налагодженню партнерських відносин платників податків і податкових органів у процесі адміністрування податків в Україні.

### **3.2. Аналіз мобілізації обов'язкових платежів органами податкової служби України**

Забезпечення повного та своєчасного виконання податкових зобов'язань платниками податків є одним із найважливіших пріоритетів трансформації взаємовідносин податкових органів та податкоплатників у процесі адміністрування податків, що має визначальний вплив на бюджетно-податкову політику та економіку країни загалом. Податки не люблять платити всі. «Мистецтво справляння податків подібне мистецтву обскубування гусака – максимум пуху при мінімумі шипіння», – вислів відомого французького міністра фінансів XVII ст. Ж. Б. Кольбера, який актуальний і сьогодні. Податкові органи не в змозі справлятися зі своїми обов'язками, якщо велика кількість платників податків не виконують своїх зобов'язань. Найважливішою складовою частиною системи добровільного дотримання податкових зобов'язань є принцип самооподаткування. В межах модернізації адміністрування податків діяльність податкових органів все більше зорієнтована на підвищення рівня самооподаткування, що поєднує:

- облік доходів, витрат та об'єктів оподаткування;
- своєчасне декларування об'єктів оподаткування, обчислення податку, що підлягає сплаті;
- сплата податку в законодавчо встановлений термін;
- зберігання документів податкового обліку.

Питання добровільної сплати податків посідає вагоме місце в теоретико-прикладних дослідженнях фіскальної науки. Проблематика взаємовідносин податкоплатника та держави у процесі оподаткування актуалізується і під впливом бурхливого розвитку інституціональних досліджень та посилення інтересу вітчизняних науковців до вивчення теоретико-методологічних основ інституціональної теорії.

У контексті питання досягнення суспільного добробуту виникає новий теоретичний напрямок неоінституціоналізму – теорія суспільного вибору, що досліджує поведінку індивіда як раціонального, егоїстичного максимізатора власного добробуту (*Homo economicus*) у процесі сплати податків в обмін на суспільні блага, які держава надає населенню з урахуванням суспільних потреб [9, с. 51–70].

Варто зазначити: навіть законослухняна сплата податків, що передбачає своєчасне та повне перерахування обов'язкових платежів відповідно до чинного законодавства, за термінологією інституціоналізму, є квазідобровільною, що обумовлено примусовим характером сплати податку та наслідком відчуження частини приватних активів суб'єкта господарювання. У теоретичному трактуванні примусовий характер сплати обов'язкових платежів державі в обмін на суспільні блага у фінансовій літературі називають податком за Пігу [62, с. 8]. Однак відносини між податковими органами та платниками податків є асиметричними через існування факту нерівності: органи податкової служби мають владними повноваженнями при адмініструванні податкових платежів, податкоплатники не мають реального вибору при «купівлі» суспільних благ та впевненості в їх отриманні. З цього приводу М. Олсон зазначає «Коли один індивід володіє значно більшою владою, ніж інший, він може визнати кращим обслуговування своїх інтересів шляхом погрози застосування – чи застосуванням – сили, аніж шляхом добровільного обміну, тобто є здатним отримувати без витрат те, що інакше коштувало б дорого» [172, с. 60]. Саме така економічна сутність характерна оподаткуванню в авторитарних, недемократичних системах управління: у взаємовідносинах «платник податків – держава» відсутній критерій еквівалентності, а примус і послух не створює гарантій отримання податкоплатниками суспільних благ.

У контексті визнання нерівності у відносинах «платник податків – податкові органи – держава» цікавий висновок щодо визначального впливу влади на громадськість належить Д. Юму, який, розглядаючи основи управління, зазначив: «Ніщо не видається більш дивним тим, хто по-філософськи розглядає людські справи, ніж та легкість, з якою меншість управляє більшістю, і те безумовне смирення, з яким люди відмовляються від власної точки зору і афектів на користь точки зору і афектів своїх правителів. Якщо ми будемо досліджувати, з допомогою яких засобів досягається це чудо, то з'ясуємо, що оскільки сила завжди на боці керованих, то правителі в якості своєї опори не мають нічого, окрім точки зору (ідеології – авт.). Тому управління базується тільки на точці зору; і це правило поширюється як на найдеспотичніші і диктаторські системи управління, так і на найвільніші і демократичніші» [158, с. 503–504]. Саме ідеї обґрунтування прав людини в управлінні державою через реалізацію свого виборчого права стали передумовою трансформації відносин «платник податків – держава» в демократичних суспільно-політичних системах. Тут податок сприймається як громадянський обов'язок. Податок, що сплачується на основі свідомого індивідуального вибору і власної оцінки характеру державної діяльності виборцем-податкоплатником, у фінансовій науці отримав назву «податку Кларка» [2, с. 187].

Як сама держава в умовах демократії – це не просто зовнішній стосовно індивіда апарат насильства, а втілення його власної волі через демократичні механізми прийняття рішень, так і її невід'ємний атрибут – податок – за своєю сутністю є добровільним відчуженням майна у власних інтересах раціонально діючого індивіда. Важливо розуміти, що в розвинутих демократіях податки сумлінно платять не тому, що їх не можна чи складно уникнути (хоча витрати такого уникнення, на відміну від України, можуть бути дійсно високими), а тому, що такі платежі базуються на добром волевиявленні й усвідомленні значимості кожного індивіда в громадянському суспільстві, його особистої незамінної участі в наданні суспільних благ [12, с. 80–81].

В Україні питання добровільної сплати податків постало у зв'язку з розвитком демократичних форм управління та господарювання. Підвищення рівня добровільної сплати податків є пріоритетним

завданням податкової служби України, на виконання якого спрямовано заходи із вдосконалення податкового законодавства та процедур адміністрування податків, з налагодження партнерських стосунків із платниками податків. Наявність великого обсягу податкової заборгованості є особливою проблемою в податковій діяльності держави: втрати держави від неотримання узгоджених сум податкових зобов'язань вимірюються в мільярдах гривень. У структурі податкового боргу близько 2/3 становить недоїмка за двома податками – ПДВ та податком на прибуток (табл. 3.2). І якщо несплачені суми з податку на прибуток є частиною особистого прибутку підприємства, вилучення якої певною мірою впливає на величину оборотного капіталу підприємства, то суми ПДВ, що підлягають сплаті в державний бюджет, суб'єктам господарювання не належать, а отримані ними від покупців товарів і послуг як посередниками у ланцюгу відносин «споживач – держава». Враховуючи, що в 2001 р. за ПДВ згідно зі ст.18 Закону України № 2181-III було списано 3,3 млрд. грн. або 43,4% списаного податкового боргу за податковими зобов'язаннями, можна уявити значні обсяги втрат державного бюджету від невиконання покладених на платників податку обов'язків із перерахування ПДВ до бюджету.

Для скорочення податкового боргу податковими органами вживаються такі заходи, як надсилання податкових вимог, реалізація майна боржників, вилучення грошових коштів, застосування адміністративних стягнень з арештованих рахунків, залучення до сплати підприємств, що перебувають у процедурі банкрутства, проведення профілактичної роботи.

Таблиця 3.2

**Структура податкової заборгованості за податковими зобов'язаннями\* за видами податків\*\***

Податковий борг за податковими зобов'язаннями	Податковий борг за податковими зобов'язаннями за станом на 01.01.:				
	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.
1	2	3	4	5	6
Всього до зведеного бюджету, млн. грн.	9401,8	7790,7	6324,4	9129,6	11752,7
ПДВ, млн. грн.	4348,4	3181,2	2642,8	3714,8	4542,9
Частка в структурі податкового боргу, %	46,2	40,8	41,7	40,7	38,7

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4	5	6
Податок на прибуток, млн. грн.	2328,2	2334,1	2123,1	1938,8	2265,0
Частка в структурі податкового боргу, %	24,7	30,0	33,6	21,2	19,3
Збори за спеціальне використання природних ресурсів	297,9	419,7	379,3	753,3	1262,7
Частка в структурі податкового боргу, %	3,2	5,4	6,0	8,3	10,7
Акцизний збір	204,1	88,3	37,3	581,5	1184,8
Частка в структурі податкового боргу, %	2,2	1,1	0,6	6,4	10,1
Інші обов'язкові платежі, млн. грн.	2223,2	1767,4	1141,9	2141,2	2497,3
Частка в структурі податкового боргу, %	29,1	29,2	24,6	23,5	21,2

\* без урахування сум податкового боргу платників податків, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство або прийнято рішення суду про призупинення стягнення з податків і податкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів

\*\* Складено за даними: [29–37].

Покращенню платіжної дисципліни платників податків сприяло законодавче закріплення в лютому 2003 р. права податкових органів на застосування штрафних санкцій за порушення граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання: при затримці до 30 календарних днів – 10% погашеної суми податкового боргу; при затримці від 31 до 90 календарних днів включно – 20%; при затримці понад 90 календарних днів – 50% [109]. Щоправда, Податковим кодексом значно пом'якшено зазначений штраф: обмежено величину штрафу до 20% при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання. Оцінюючи результати діяльності податкових органів у процесі стягнення податкового боргу, доцільно визначити співвідношення між темпами зростання податкового боргу та темпами зростання надходжень від його скорочення, при цьому враховуючи, що заходи податкових органів є ефективними за наявності оберненої залежності між цими двома величинами, тобто при наявності моделі «зменшення податкового боргу – збільшення обсягів надходжень від скорочення податкового боргу». В результаті протягом досліджуваного періоду зазначеному



критерію відповідають лише показники діяльності податкових органів у 2006 р. (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Динаміка надходжень від погашення податкового боргу в 2005 – 2009 рр.\***

Рік	Податковий борг з платежів до зведеного бюджету, млн. грн.**	Темп зростання, %	Надходження від погашення податкового боргу, млн. грн.	Темп зростання, %
2005	9401,8	–	9157	–
2006	7790,7	82,9	11454	125,1
2007	6324,4	81,2	8834	77,1
2008	9129,6	144,4	12052	136,4
2009	11752,7	128,7	5217	43,3

\*Складено за даними: [29–37].

\*\* без урахування сум податкового боргу платників податків, щодо яких порушено провадження у справі про банкрутство або прийнято рішення суду про призупинення стягнення з податків і податкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів

Водночас динаміка кількості боржників у 2005–2009 рр. є зростаючою (дод. М), а дослідження результатів діяльності податкових органів показали, що зниження суми боргових зобов'язань перед державою часто відбувалось за рахунок зменшення штрафних санкцій минулих років у зв'язку із закриттям кримінальних справ щодо окремих підприємств та списанням боргу чи його сторнуванням як неправомірно нарахованого за рішенням суду, що знову ж таки вказує на недоліки в діяльності податкових органів.

Близько половини боржників винні в державну казну до 1 тис. грн. Безумовно, така величина заборгованості не може бути вагомим фінансовим ресурсом для забезпечення господарської діяльності підприємства. Такі факти слугують підтвердженням, по-перше, низького рівня податкової культури суб'єктів господарювання, а по-друге, недостатнього рівня використання податківцями заходів примусового стягнення податкового боргу. Певні перешкоди у стягненні податкової заборгованості встановлено законодавством: за відсутності законодавчо регламентованих процедур співпраці з банківськими установами податкові органи змушені відстежувати наявність коштів у платника податків лише оперативним шляхом натомість існуючої раніше картотеки. При цьому боржник має

можливість маніпулювати своїми коштами, перераховуючи їх на інші рахунки, кількість яких необмежена.

Безумовно, податковий борг – це певною мірою результативний показник якості адміністрування податків. Однак недоліки в акумулюванні податків до зведеного бюджету не лише прорахунками у діяльності податкових органів. Проблема своєчасності виконання податкових зобов'язань обумовлюється як зовнішніми (що відображають закономірності об'єктивної реальності), так і внутрішніми чинниками (що визначаються умовами діяльності окремих економічних суб'єктів). Серед об'єктивних причин несвоєчасного погашення податкового зобов'язання платників податків є такі:

1) встановлений законодавством метод нарахування податків за першою подією. У результаті розходження звітних періодів щодо відвантаження товару (виконання робіт, послуг) та отримання коштів за проведеною операцією підприємство не володіє достатнім обсягом фінансових ресурсів для своєчасного проведення розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами;

2) недостатність обігових коштів, що спонукає суб'єкта господарювання до прийняття управлінського рішення про затримання терміну розрахунків із зведеним бюджетом, якщо економічний ефект від прийнятого рішення перевищуватиме зазначені втрати (штраф, пеня);

3) збитковість підприємств. При чому, якщо у докризовому 2007 р. (за даними Держкомстату) частка підприємств України, які працювали зі збитками, становила 32,5% загальної кількості суб'єктів господарювання – юридичних осіб, то за підсумками січня-травня 2010 р. таких підприємств вже було 47,1%.

Ефективному адмініструванню податків перешкоджає і факт затвердження порядку виконання розрахункової бази відповідно до встановлених контрольних дат. Такий підхід загалом суперечить існуючому порядку адміністрування обов'язкових платежів, оскільки законодавством України встановлено інший порядок їх сплати відповідно до звітного періоду (наприклад, за податком на прибуток – протягом 50 календарних днів після закінчення звітного кварталу та протягом 70 календарних днів після закінчення звітного року; за

ПДВ – протягом 30 днів після закінчення звітного місяця та 50 днів після закінчення звітного кварталу) або виду обов'язкового платежу та об'єкта оподаткування (наприклад, за податком на доходи найманих працівників утримання проводиться разом з виплатою заробітної плати, за податком на доходи фізичних осіб – СПД – авансовими платежами, за акцизним податком – залежно від об'єкта оподаткування (алкогольні напої, підакцизна продукція, виготовлена із давальницької сировини, ін.) [93] та ін.). Такий механізм регламентування діяльності податкових органів ставить у складне становище їх працівників у процесі виконання планових завдань, причому у випадку незабезпечення виконання доведених показників розрахункова база головним чином виконується за рахунок авансованих коштів добросовісних платників податків – суб'єктів господарювання, які проявляють готовність до співпраці з податковими органами. Таким чином, боржники залишаються осторонь, натомість податковий тягар знову ж збільшується на законослухняних платників. Все це аргументує фіскальну спрямованість діяльності податкових органів, низький рівень реалізації заходів підвищення ефективності адміністрування податків, невідповідність дій працівників податкових органів проголошеним принципам побудови взаємовідносин із платниками податків та дискредитує діяльність податкових органів як виконавчого органу державної влади.

Зазначимо, що в 2005 р. було скасовано механізм доведення розрахункової бази податковим органам регіонального та місцевого рівнів. Водночас за результатами діяльності органів ДПС у 2005 р. спостерігались найвищі темпи зростання податкових надходжень до зведеного бюджету, що вказує на здатність працівників податкових органів професійно виконувати свої обов'язки і без планових нормативів. Тому для надання органам податкової служби дійсно позитивного іміджу варто відмовитись від доведення планових показників, насамперед підрозділам контрольно-перевірочної роботи, а практику виконання розрахункової бази за рахунок авансових платежів визначити як незаконну та передбачити адміністративну і кримінальну відповідальність за вчинення таких дій посадовими особами податкових органів.

Трансформування соціально-політичного статусу держави з авторитарного на демократичний вимагає перебудови взаємовідносин між податковими органами та платниками податків у напрямку налагодження партнерства, створення умов найбільшого сприяння законослухняним суб'єктам господарювання, створення позитивного іміджу діяльності податкових органів. Водночас проведений аналіз адміністрування податків вказує, що податкова політика України спрямована переважно на забезпечення виконання фіскальної функції оподаткування. В результаті – найбільше податкове навантаження перекладається саме на законослухняного платника податків, що суперечить проголошеним трансформаціям процесу адміністрування податків. Разом з тим, зазначимо: заходи, які вживають податкові органи для посилення мобілізації податкових ресурсів до зведеного бюджету, кардинально не змінюють стан збирання податків, переконує – виконання податкових зобов'язань ґрунтується на сукупності взаємопов'язаних та взаємозалежних чинників економічного, фінансового та правового механізму. Доки не буде урегульовано та гармонізовано ці сторони господарського життя країни, проблема заборгованості не зникне.

### **3.3. Вітчизняні реалії контрольно-перевірочної роботи за повнотою і своєчасністю сплати податків і податкових платежів**

Період трансформування командно-адміністративної системи управління економікою України в економіку ринкового типу супроводжується кризовими явищами у всіх сферах суспільного життя. Лібералізація економічної діяльності в період відсутності зрілих демократичних і ринкових інститутів, нестабільності та недосконалості бюджетно-податкової політики, посилення податкового навантаження на економіку України, низького ступеня довіри громадян до органів влади та наявності правових «дір» у податковому законодавстві призвела до посилення криміналізації підприємницької діяльності та масового вчинення суб'єктами господарювання податкових правопорушень. Враховуючи наявність значного тіньового сектору (за різними оцінками 30–60% ВВП), що породжує деформації економіки України, виявляючись викривленням конкурентного середовища, надмірним податковим навантаженням представників легального

бізнесу та втратою державою значних обсягів фінансових ресурсів, значення податкового контролю як елемента адміністрування податків є важливим для забезпечення дотримання податкового законодавства всіма учасниками фінансово-господарського механізму країни.

Контролюючі дії податкових органів України в 2009 р. охоплювали діяльність 838,9 тис. платників податків – юридичних осіб та 2426,0 тис. платників податків – фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності. Аналіз залучення суб'єктів господарювання до сплати податків і податкових платежів показує, що протягом останніх років є проблема, зумовлена розбіжністю між кількістю зареєстрованих платників та тих, які сплачують податки (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Оцінка залучення суб'єктів господарювання до сплати податків і податкових платежів \***

Рік	Юридичні особи			Фізичні особи		
	Зареєстровані, одиниць	Сплачували податки, одиниць	Частка платників, які сплачували податки, до тих, що повинні сплачувати, %	Зареєстровані, одиниць	Сплачували податки, одиниць	Частка платників, які сплачували податки, до тих, що повинні сплачувати, %
2001	760405	489836	64,4	1045926	848284	81,1
2002	769210	531744	69,1	1495982	1256855	84,0
2003	756777	555475	73,4	1665073	1437870	86,4
2004	764387	594673	77,8	1792167	1616785	90,2
2005	792153	634258	80,1	1940626	1767139	91,1
2006	752511	646742	85,9	2017327	1858816	92,1
2007	796627	684463	85,9	2209930	2079593	94,1
2008	835097	747854	89,6	2390300	2367465	99,0
2009	838857	759258	90,5	2426018	2401918	99,0

\* Складено за даними [26–37].

У результаті вжитих заходів податкових органів щодо залучення суб'єктів господарювання до сплати податків і податкових платежів за 2001–2009 рр. частка платників, що сплачують обов'язкові платежі, до загальної кількості зареєстрованих зросла на 26,1% за юридичними особами та на 17,9% за фізичними особами – СПД. І якщо тільки 1% підприємців перебуває на податковому обліку, не поповнюючи державної казни, то за підприємствами цей показник залишається

доволі вагомим – 9,5%. Такий стан справ пояснюється перебуванням на обліку платників, які не мають об'єкта оподаткування, є банкрутами, не займаються господарською діяльністю, перебувають у розшуку.

Спостерігається невідповідність кількості суб'єктів господарювання, які перебувають на обліку в органах державної реєстрації та податкових органах, причому якщо на початок 2002 р. на обліку в податкових органах перебувало 85,5% зареєстрованих у Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України, то на початок 2009 р. цей показник знизився до 67,9% (дод. Н), що зумовлено несвоєчасним зняттям економічних агентів з обліку в органах держреєстрації. Іноді податкові органи самостійно порушують провадження у справі щодо припинення державної реєстрації юридичної чи фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності. Така ситуація вимагає додаткових витрат часу та залучення працівників податкових органів до відстеження і врегулювання невідповідностей.

Основною формою податкового контролю є податкові перевірки, що дають змогу найповніше простежити виконання платниками податків законодавчо встановлених обов'язків щодо наповнення казни держави. За результатами податкових перевірок щороку податковими органами до зведеного бюджету та державних цільових фондів додатково нараховуються податки, збори й інші обов'язкові платежі та фінансові санкції за порушення податкового законодавства, зменшуються суми задекларованих щодо податку на прибуток збитків та виявляються безпідставно заявлені до відшкодування суми податку на додану вартість. Оцінюючи ефективність вказаних заходів контрольно-перевірочної роботи в 2005–2009 рр., зазначимо: одним із показників, який в абсолютному виразі характеризує рівень ефективності контрольно-перевірочної роботи працівників податкових органів, є додатково нараховані за наслідками перевірок обов'язкові платежі. При цьому більш об'єктивним показником абсолютної величини якості контрольно-перевірочної роботи ми вважаємо не загальну величину донарахувань, а суму основного платежу, оскільки фінансові санкції (штрафи та пеня) є засобами карного характеру, похідними від нього. Структурі додатково нарахованих за результатами податкових перевірок платежів характерна різноманітна динаміка. Найвищого

значення основного платежу в структурі донарахувань за актами перевірок досягнуто в 2007 р. – 57,1% (табл. 3.5).

Особлива увага підрозділів контрольно-перевірочної роботи приділяється попереджувальним заходам щодо зменшення безпідставно заявлених підприємствами збитків.

Згідно із затвердженими графіками проводяться обстеження приміщень, пов'язаних з отриманням доходів, виконуються хронометражі виручки та інших видів доходів суб'єктів підприємницької діяльності, які постійно декларують збитки. Відповідні матеріали для подальшої роботи з підприємствами, що декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування, особливо в галузі торгівлі і громадського харчування, передаються підрозділам податкового аудиту і податкової міліції. У результаті проведення документальних перевірок підрозділами податкового аудиту та податкової міліції у 2005–2009 рр. 11849 суб'єктам господарювання зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на суму 19289 млн. грн. Крім того, за результатами перевірок 4657 підприємств стали прибутковими, за якими додатково нараховано 213,1 млн. грн. податку на прибуток.

Намагання незаконним шляхом отримати від держави відшкодування податку на додану вартість обумовлює використання суб'єктами господарювання різноманітних схем взаєморозрахунків з використанням фірм, які мають ознаки фіктивності. У межах нашого дослідження ми не будемо вдаватися до вивчення схем ухилення від оподаткування ПДВ, що здійснюються через недосконалість митного законодавства та корупційні діяння працівників митних органів і прикордонної служби (наприклад, псевдоекспорт, фіктивний імпорт, штучне заниження ціни товару при імпорті, завищення ціни товару при експорті, транспортування товарів об'їзними шляхами із сусідніх держав – членів СНД, перерваний транзит, оформлення вантажно-митної декларації на товар під іншою назвою, використання схем ввезення та вивезення давальницької сировини і готової продукції, бартерні схеми, які застосовуються для заниження митної вартості як увезених, так і вивезених товарів та ін.). Розглянемо деякі схеми незаконного відшкодування ПДВ, що використовуються через наявність прогалин та суперечностей у законодавстві України.

Таблиця 3.5.

**Результати контрольно-перевірочної роботи  
податкових органів у 2005 –2009 рр.\***

№ з/п	Показник	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
1.	Донараховано, всього (млн. грн.)	6720,0	6692,4	5479,3	8519,9	14911,3
1.1	У тому числі Основний платіж	3719,1	3319,3	2669,5	4545,5	8518,4
	Частка в структурі донарахувань, %	55,3	49,6	48,7	53,4	57,1
1.2.	Штрафні санкції	2897,5	3224,6	2696,5	3496,3	5854,6
	Частка в структурі донарахувань, %	43,1	48,2	49,2	41,0	39,3
1.3.	Пеня	103,4	148,5	113,4	478,1	538,2
	Частка в структурі донарахувань, %	1,6	2,2	2,1	5,6	3,6
2.	Результати роботи щодо зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток					
2.1.	Кількість підприємств, на яких за результатами перевірок зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування, одиниць	4421	2827	1804	1112	1685
2.2.	Сума зменшеного від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток, млн. грн.	4346,4	2595,1	2703,8	2033,8	7609,9
2.3	Кількість підприємств, які внаслідок зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування стали прибутковими, одиниць	1206	1074	871	533	973
2.4	Сума нарахованого податку на прибуток, млн. грн.	24,7	47,7	37,4	36,4	66,9
3.	Зменшено відшкодування з державного бюджету заявлених сум за ПДВ, млн. грн.	1780,7	2273,5	5849,6	6694,7	7382,3

\* Складено за даними [29–37].

Так, чимало зловживань у сфері справляння податку на додану вартість пов'язано із використанням суб'єктами господарювання вексельних схем розрахунків. Поширеною є схема, за якої покупець, отримавши від постачальника товари (роботи, послуги), на підставі податкової накладної зараховує суму ПДВ до податкового кредиту, оформляючи при цьому простий вексель. Продавець, який часто є фіктивною фірмою, не зараховує відповідну суму до податкового зобов'язання. Далі можливе



ускладнення схеми шляхом придбання за цілком символічну суму векселів знову ж таки фіктивних фірм чи підприємств, що вже зняті з державної реєстрації, номінальною вартістю, рівною номінальній вартості виданих векселів, та їх обмін згідно з договорами міни цінних паперів – векселів. Таким чином, в результаті проведення операцій з векселями підприємство повертає собі векселі власної емісії, видані постачальникам, закриває за бухгалтерським обліком заборгованість перед постачальниками за цінними паперами за фактом збігання боржника за векселями, виданими та отриманими в одній особі, при цьому погашення векселів власної емісії не проводило, витрат щодо сплати податку на додану вартість, зарахованого до вартості придбаних товарів, робіт, послуг, не зазнало (дод. П).

Варто зазначити, що позиція суддів у розгляді цієї ситуації є неоднозначною. З одного боку, згідно зі ст. 201 Податкового кодексу податкова накладна є підставою для включення суми ПДВ за придбаними товарами, роботами та послугами, з іншого – п. 189.7 Кодексу визначає: на номінал векселя, у тому числі без урахування дисконтів або з урахуванням процентів, податкові зобов'язання не нараховуються. Саме наявність законодавчих колізій за відсутності єдиної практики застосування судами норм бюджетного та податкового законодавства створила можливість використання судової системи для реалізації «тіньових» схем відшкодування податку.

Загалом аналітичні матеріали розгляду судових справ за категорією платників, що проводили операції сумнівного походження, вказують на недостатнє дослідження судами результатів документальних або зустрічних перевірок, проведених органами податкової служби, а тому прийняття судових рішень, як правило, базується лише на даних податкових декларацій, що призводить до невиправданих втрат зведеного бюджету. В результаті розгляду справ судами в 2008 р. 50% суми позовів про відшкодування задоволено на користь платників податків, у 2009 р. – 21,8%. У результаті – податкові органи перебувають під постійним тиском прийнятих рішень судових органів щодо відшкодування податку на додану вартість (як за новими вимогами, так і за сумами, заявленими у попередніх роках).

Враховуючи значні обсяги ПДВ, заявлені платниками до відшкодування з державного бюджету, а також те, що методи і схеми

намагань деяких підприємств незаконно отримати бюджетне (експортне) відшкодування постійно вдосконалюються та стають все більш витонченими, з метою упередження необґрунтованого вимивання коштів з державної казни ДПА України організовано систему контрольної-перевірочної роботи за правомірністю заявленого до відшкодування податку. За наявності визначених підстав (дод. К.5) відділи адміністрування ПДВ відбирають сумнівні податкові декларації та передають їх відділам податкового аудиту для проведення позапланових документальних перевірок правомірності заявленого до відшкодування податку. Варто відзначити зростання обсягів відшкодування ПДВ, що перевіряються відділами податкового аудиту за поданими деклараціями. Так, упродовж 2003–2009 рр. сума заявленого до відшкодування ПДВ, що підлягала перевірці підрозділами контрольної-перевірочної роботи, зростає в 50 разів. При цьому за перевіреними деклараціями заявленого до відшкодування податку зменшення в результаті проведених перевірок у 2004–2009 рр. коливалось від 10,6% суми заявленого до відшкодування ПДВ до 24,7%, тоді як у 2003 р. у результаті контрольної-перевірочної роботи зменшено 99,1% заявлених сум (табл. 3.6). Така ситуація є свідченням переважно необґрунтованого втручання податкових органів у фінансово-господарську діяльність платників податків через проведення виїзного податкового аудиту з питання перевірки законності заявленого до відшкодування ПДВ, а отже, неефективного відбору сумнівних декларацій з податку відділами адміністрування ПДВ.

На подолання такого негативного явища, як тіньовий ринок підакцизної продукції, вже понад 15 років спрямовані зусилля органів законодавчої та виконавчої влади. Так, з 2002 р. у складі ДПА України функціонує Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, який у 2007 р. реорганізовано у Департамент контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; для контролю за відвантаженням спирту на спиртових заводах створено податкові пости; у вересні 1995 р. впроваджено акцизні марки на алкогольні та тютюнові вироби, які протягом 16 років підлягали періодичному вдосконаленню та заміні; вживаються спеціальні оперативні заходи як органами внутрішніх справ, так і

податковою міліцією; створюються спільні робочі групи з представників ДПА України, Міністерства внутрішніх справ України, Головного контрольно-ревізійного управління, Держмитслужби України для проведення перевірок Державної служби спиртової та лікєро-горілкової промисловості, до складу якої належать понад 80 державних підприємств спиртової та лікєро-горілкової промисловості, суб'єктів господарювання, що діють на ринку спирту й алкогольних напоїв та ін.

Таблиця 3.6

**Динаміка показників результативності контрольно-перевірочної роботи підрозділів податкового аудиту щодо зменшення неправомірно заявленого до відшкодування ПДВ\***

Показник	Рік						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Сума заявленого до відшкодування ПДВ за перевіреними деклараціями	1119,1	20053,5	16746	17002,1	23656,1	47194,9	56349,3
Зменшено заявлені до відшкодування з бюджету суми ПДВ	1108,7	4491,7	1780,7	2273,5	5849,6	6694,7	7382,3
Відсоток зменшення заявленого до відшкодування ПДВ	99,1	22,4	10,6	13,4	24,7	14,2	13,1

\* Складено за даними [27–37].

Зазначимо, що спиртова галузь є найбільш ризикованою щодо забезпечення надходжень акцизного податку до державного бюджету. На нашу думку, вжиті заходи в боротьбі з тінювим обігом алкогольної продукції не повною мірою реалізують потенціал контролюючих ресурсів. Так, заміна акцизних марок, як показує досвід, не забезпечує ліквідацію фіктивного виробництва, що швидко винаходить способи підробок марок нового зразка, тому від нововведень страждають лише легальні підприємства. Проведеними ревізіями фінансово-господарської діяльності підприємств спиртової галузі, безумовно, виконано значний обсяг роботи з виявлення і перекриття схем незаконного обігу спирту та алкогольних напоїв, що спричинило певні

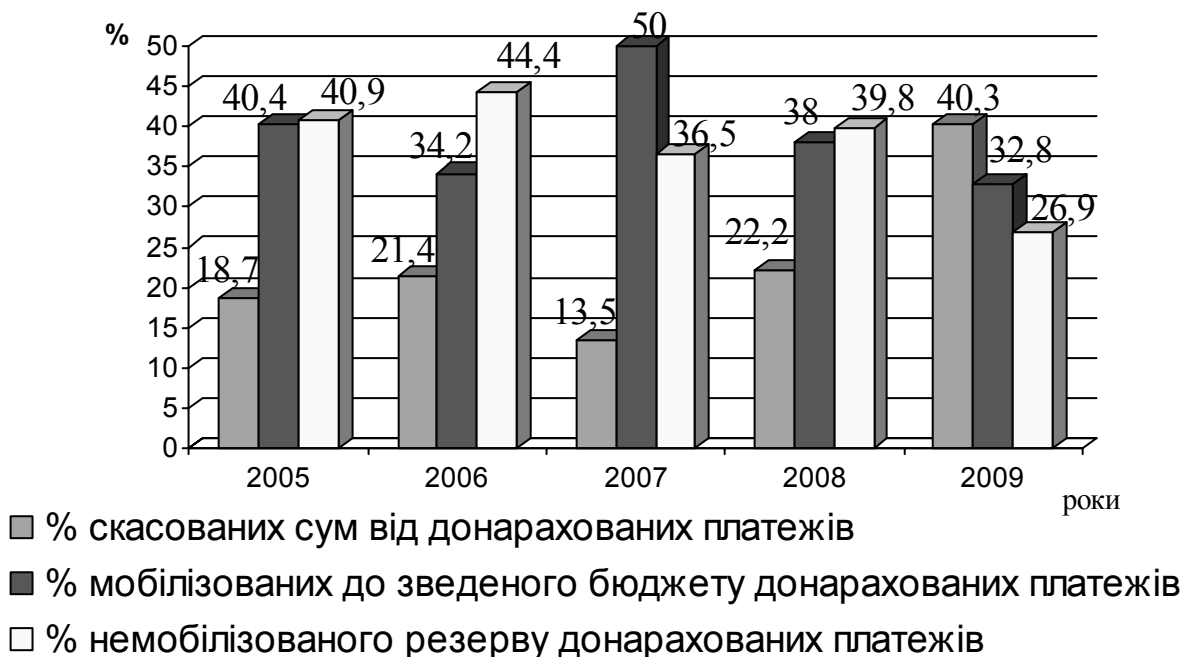
зрушення у боротьбі з тіньовим обігом підакцизної продукції в Україні: якщо в 2001–2002 рр. частка тіньового обігу горілки оцінювалась експертами у 50–60% від загального обсягу виробництва української горілки, то завдяки вжитим заходам цей показник зменшився майже втричі [157]. Проте ситуація залишається невтішною: так, лише заходами податкової міліції протягом 2009 р. з незаконного обігу вилучено лікєро-горілочаних виробів на суму 134,6 млн. грн. та знешкоджено діяльність 411 підпільних цехів з виготовлення фальсифікованої алкогольної продукції [41].

Крім того, проаналізувавши матеріали ГоловКРУ [112], дійдемо висновку: часто за результатами перевірок виявляються схеми, наявність яких більшою мірою ґрунтується на припущеннях щодо можливості виробництва неоприбуткованого спирту (надмірна кількість використаних обсягів газу, електроенергії, понаднормове списання на виробництво сировини і т.ін.), а тому, імовірно, що правомірність зроблених висновків доведеться обґрунтовувати в суді. Щодо працівників податкових органів – їх чергування на спиртових заводах зводиться до контролю за відвантаженням легального спирту. Необлікований спирт залишається поза увагою контролюючих органів. Відомі випадки, коли зі спиртосховищ пропадали цистерни спирту, а винуватців не знаходили. Так, наприклад, на початку 2008 р. в одному із спиртозаводів західного регіону встановлена нестача спирту у кількості 600 т. Лише на цьому держава втратила 13 млн. грн. несплаченого акцизного збору [94].

Логічно, що виробництво фальсифікованої алкогольної продукції забезпечується використанням тіньового спирту. Джерелом одержання такого спирту часто є реалізація спиртовими заводами неоприбуткованого спирту, технічних спиртовмісних рідин та фракції головної етилового спирту. Отже, трансформацію механізмів контролю за обігом підакцизної продукції потрібно проводити через комплекс заходів із мінімізації сегмента тіньового ринку підакцизних товарів переважно шляхом недопущення відвантаження та оприбуткування сировини для виробництва необлікованої підакцизної продукції.

На ефективність контрольно-перевірочної роботи податкових органів вказує показник мобілізації донарахованих за результатами

перевірок сум до державної казни та відсоток скасованих донарахувань (на підставі рішень суду, зменшення та списання платежів за актами документальних перевірок). Протягом 2005–2009 рр. у середньому 23,2% суми, донарахованої за результатами податкових перевірок, скасовано. Найнижчою фіскальною ефективністю відзначимо 2009 р., в якому спостерігаються критичні значення частки скасованих (40,3%) та акумульованих платежів (32,8%) від донарахованих за результатами податкових перевірок. З аналогічної позиції оцінювання ефективною в реалізації заходів контрольно-перевірочної роботи варто назвати діяльність податкових органів у 2007 р.: частка скасованих сум становить 13,5% донарахованих платежів, до зведеного бюджету мобілізовано 50,0% додаткових нарахувань (рис. 3.2).



**Рис. 3.2. Стан мобілізації донарахованих обов'язкових платежів за результатами контрольно-перевірочної роботи податкових органів\***

\* Складено за даними [29–37].

Варто зазначити: в деяких регіонах спостерігалось зменшення більше половини донарахованих за результатами податкових перевірок обов'язкових платежів (дод. Р.1). Так, у 2007 р. за результатами податкових перевірок 13 ДПА із 27 скасовано понад 50%

донарахованих платежів; у 2009 р. скасовано рішення податкових органів Донецької області на суму, що становить 85,5% донарахувань. Проте, на нашу думку, висновок про некомпетентність та низький професіоналізм податкових інспекторів – аудиторів, зроблений на підставі інформації про динаміку скасованих сум за донарахованими платежами в умовах існування колізій, невизначеності податкового законодавства та корумпованості всіх рівнів влади, є упередженим. Інституціональні чинники, що сформувалися в Україні, є перешкодою на шляху правомірного застосування заходів карного характеру до податкових злочинців та залишає ревізора-інспектора незахищеним з фізичної та правової точки зору.

Щодо мобілізації податкових платежів, донарахованих за результатами податкових перевірок: протягом 2005–2009 рр. частка акумульованих до зведеного бюджету податковими органами донарахованих за результатами податкових перевірок сум коливалась у межах 32,8% – 50,0%. У 2005 р. мобілізацію більше 50% донарахувань забезпечили 17 ДПА, у 2006 –2009 рр. – 13 регіонів (дод. Р.2).

Зазначимо, невикористані резерви поповнення доходів зведеного бюджету за рахунок стягнення додатково нарахованих платежів є доволі вагомими. У цьому контексті ще раз варто звернути увагу на недоліки існуючого механізму стягнення податкового боргу, що не забезпечує залучення всіх належних державі платежів.

Одним із основних векторів трансформації управлінської діяльності податкових органів, визначених Стратегічним планом розвитку державної податкової служби України [105], реалізація якої розпочалась у 2003 р., є налагодження партнерських стосунків податківців і платників податків та зменшення податкового тиску на економіку України. Одним із результатів стратегічних перетворень визначено зменшення кількості перевірок та підвищення їх якості за рахунок впровадження аналітичної субсистеми планування податкового аудиту. Дійсно, дотримання проголошеного курсу спостерігається в плануванні контрольної-перевірочної роботи: за сім років реалізації програми кількість запланованих до податкового аудиту підприємств, установ, організацій зменшилась на 49,7%, або 23602

платників, при цьому частка цих підприємств у загальній кількості зареєстрованих платників податків – юридичних осіб зменшилась із 6,2% у 2003 р. до 2,8% у 2009 р. (табл. 3.7).

Однак продеклароване зменшення кількості перевірок становило лише планових документальних перевірок, натомість втручання податкових органів у діяльність суб'єктів господарювання зросло за рахунок позапланових перевірок: у 2009 р. позаплановим перевіркам підлягало 409630 платників (або 48,4% платників, що перебували на обліку в податкових органах), що на 144945 платників або в 1,5 разу більше показника 2003 р.

Таблиця 3.7

**Співвідношення планових та позапланових податкових перевірок підприємств, установ, організацій\***

Показник	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
Кількість запланованих до перевірок платників податків	46920	40512	43989	32136	32355	25910	23318
% до зареєстрованих платників	6,2	5,3	5,6	4,3	4,1	3,1	2,8
Перевірено платників	311605	385953	330479	389996	428842	423434	432948
Питома вага перевірених платників до кількості зареєстрованих платників	41,2	50,5	41,7	51,8	53,8	50,7	51,6
Кількість платників податків, що підлягали позаплановим податковим перевіркам	264685	345441	286490	357860	396487	397524	409630
Відхилення відсотка перевірених та запланованих до перевірок платників податків	+35,0	+45,2	+36,1	+47,5	+49,7	+47,6	+48,8

\* Складено за даними: [27–37].

У результаті цього кількість податкових перевірок зменшилась лише в 2005 р., а в 2009 р. кількість перевірених платників податків – юридичних осіб на 38,9% перевищила показник 2003 р., за фізичними особами – СПД – на 141,1%. Охоплення виїзними перевірками

платників, які сплачували податки, за п'ять років модернізації державної податкової служби України збільшилось на 4,3% за підприємствами, установами, організаціями (з 52,7% у 2003 р. до 57,0% у 2009 р.) та за фізичними особами – СПД – на 6,8% (з 15,3% у 2003 р. до 22,1% у 2009 р.) (табл. 3.8).

Для порівняння: реально Служба внутрішніх доходів США в змозі провести розслідування фінансових справ тільки за 1% поданих декларацій фізичних осіб [129], Канадським агентством мит і зборів щорічно перевіряється не більше 2% податкоплатників [70, с. 17], що обумовлено активним використанням інформаційних технологій та програмного забезпечення, яке дає змогу шляхом співставлення різноманітних контрольних параметрів та даних з різних джерел проводити відбір до проведення податкової перевірки платників, імовірність порушення якими податкового законодавства особливо велика. В результаті – зусилля податкових органів спрямовуються на перевірки суб'єктів господарювання, імовірність порушення якими податкового законодавства особливо велика.

*Таблиця 3.8*

**Охоплення податковими перевітками платників податків \***

Показник	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
Контроль за дотриманням податкового законодавства підприємствами, установами та організаціями							
Перевірено платників	311605	385953	330479	389996	428842	423434	432948
Темп зростання, %	127,9	123,9	85,6	118,0	110,0	98,7	102,2
Питома вага перевірених платників до кількості платників, які сплачували податки, %	52,7	62,1	52,1	60,3	62,7	56,6	57,0
Контроль за дотриманням податкового законодавства фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності							
Перевірено платників	219687	239935	223289	276472	374433	421550	529729
Темп зростання, %	111,7	109,2	93,1	123,8	135,4	112,6	125,7
Питома вага перевірених платників до кількості платників, які сплачували податки, %	15,3	14,8	12,6	14,9	18,0	17,8	22,1

\* Складено за даними: [27–37].



В Україні під час планування контрольних заходів автоматизовану систему управління податковими ризиками практично не використовують, натомість людський фактор залишається вирішальним у відборі платників податків до проведення перевірки. В результаті – рівень втручання у фінансово-господарську діяльність суб'єктів підприємництва є завищеним, а рішення про проведення податкових перевірок є часто необґрунтованими, що призводить до неефективного витрачання ресурсів як з боку податкових органів, так і платників податків. За результатами дослідження Міжнародної фінансової корпорації, що входить до групи Міжнародного банку реконструкції та розвитку, режим контролю в Україні – один із найжорсткіших, навіть серед країн СНД. Податкові органи Узбекистану, Білорусі та Грузії на контроль витрачають менше часу, ніж їхні українські колеги, відповідно, на 21%, 33% та 60% [67]. Для підприємств тривалі перевірки – це фінансові втрати та зниження ефективності діяльності.

Динаміка середнього показника донарахованих платежів податку з доходів найманих працівників на одного перевіреного платника вказує на підвищення рівня донарахувань майже у п'ять разів (з 1,4 тис. грн. у 2003 р. до 6,9 тис. грн. у 2009 р.), що на фоні динамічного зниження частки охоплення податковими перевірками юридичних осіб з питання повноти та своєчасності справляння податку з доходів фізичних осіб (з 9,9% у 2003 р. до 3,9% у 2009 р.) є свідченням погіршення податкової дисципліни суб'єктів господарювання (рис. 3.3).

Збільшення обсягів порушень спостерігається і при перевірці фізичних осіб-підприємців: величина на одного перевіреного платника збільшилась із 0,9 тис. грн. в 2003 р. до 2,1 тис. грн. в 2009 р. Зростання обсягів порушень при оподаткуванні фізичних осіб, всупереч зниженню рівня оподаткування доходів громадян у результаті реформи 2004 р., є наочним підтвердженням того, що проблема ухилення від оподаткування не лежить лише у площині фіскального тиску на платника податку.



**Рис. 3.3. Середня величина донарахованих платежів на одного перевіреного платника податків**

Ухилення від оподаткування є загрозою не лише економічній, а й суспільній безпеці держави, що обумовлює, по-перше, недоотримання державою фінансових ресурсів та, відповідно, звуження меж фінансування суспільних благ; по-друге, недостатність фінансових засобів провокує збільшення податкового навантаження знову ж таки переважно на представників легального бізнесу; по-третє, сприяє викривленню конкурентного середовища, оскільки податковий правопорушник опиняється у вигідніших економічних умовах господарювання, ніж сумлінний платник податків, тим самим провокуючи інших до аналогічних дій. Отже, поширення зловживання податковим законодавством створює своєрідне замкнуте коло, розірвати яке можна лише шляхом вжиття заходів щодо розширення податкової бази за рахунок перекриття каналів ухилення від оподаткування, недопущення використання незаконних схем мінімізації податкових зобов'язань та підвищення ефективності роботи контролю податкових органів.

### **3.4. Характеристика факторів впливу на виникнення податкових правопорушень у процесі адміністрування податків**

Питання визначення причин виникнення податкових правопорушень та обґрунтування поведінки платника податків при вчиненні податкового правопорушення активно вивчається вітчизняними та зарубіжними науковцями в аспекті інституціональної теорії та фіскальної соціології [напр.: 9, 12, 71, 81]. В обґрунтуванні ухилення від оподаткування науковці виокремлюють дві форми податкової поведінки платника податків – індивідуальна раціональність та опортунізм.

Раціональність виражається в прагненні платника податків мінімізувати податкові зобов'язання перед державою, приймаючи рішення про зменшення чи приховування об'єкта оподаткування на основі аналізу інформації, якою він володіє щодо адміністрування податків, а саме:

- правової бази, що регламентує методологію адміністрування податків (визначення величини податкових зобов'язань);
- механізму податкового контролю (періодичність проведення податкових перевірок, напрямки та глибина охоплення фінансово-господарської діяльності, документів податкового та бухгалтерського обігу);
- величини фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності.

Теорією контрактних відносин раціоналізм визначають як обмежений, тобто діяльність людей обмежується формальними нормами – законами.

Опортунізм характеризує поведінку людей, коли оминають закони і угоди, якщо їм це вигідно, та порушують права інших [14, с. 393]. Опортуністичний тип податкової поведінки обумовлюється неформальними інституціональними нормами та передбачає зумисне представлення неповної чи спотвореної інформації в податковій звітності, приховування фактичних обсягів виробництва і доходів, навмисний обман учасників податкових відносин [81, с. 162].

Зазвичай, підприємці виправдовують зловживання в процесі оподаткування, нарікаючи на надмірний податковий тягар в Україні. Спробуємо з'ясувати, чи дійсно причина полягає у непомірному податковому навантаженні на економіку України.

Визначальним критерієм оцінювання ефективності стану адміністрування податків є визначення його відповідності загальному стану економічного розвитку. Для цього застосовується коефіцієнт еластичності податків, що відображає зміни податкових надходжень під впливом зміни валового внутрішнього продукту. Коефіцієнт розраховується за формулою (3.1):

$$K_e = \frac{X^0}{X} : \frac{Y^0}{Y}, \quad (3.1)$$

де  $K_e$  – коефіцієнт еластичності податків;  $X$  – відносний базовий рівень податкових надходжень;  $X^0$  – приріст податкових надходжень відносно базового рівня;  $Y$  – відносний базовий рівень ВВП;  $Y^0$  – приріст ВВП відносно базового рівня.

Коефіцієнт еластичності податків вказує, на яку величину змінюються податкові надходження при зміні ВВП на одиницю. Якщо коефіцієнт більше одиниці, то податкові надходження зростають швидше, ніж ВВП; при коефіцієнті нижчому за одиницю рівень оподаткування не відповідає стану економічної динаміки. Рівність коефіцієнту одиниці вказує на адекватність фіскальної політики держави рівню економічного розвитку країни.

У наших розрахунках за відносний базовий рівень приймаємо показники 2000 р., що є доцільним, оскільки цей рік знаменує початок економічного зростання в країні. Отже,  $X = 31318$  млн. грн.,  $Y = 170070$  млн. грн.

Проведені розрахунки (табл. 3.9) вказують на лібералізацію податкової політики в 2001 р. (коефіцієнт еластичності нижчий за одиницю – 0,859) та адекватність адміністрування податків реаліям економічного розвитку України в 2004 р. Невідповідність зростання ВВП та податкових надходжень спостерігається в 2002, 2003 та 2005–2009 рр.: рівень податкових надходжень випереджає темпи зростання ВВП, що вказує на посилення фіскального тиску на економіку.

Таблиця 3.9

## Розрахунок коефіцієнта еластичності податків за 2001–2009 рр.

Показник	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
Податкові надходження зведеного бюджету, млн. грн.*	36717	45393	54321	63162	98065	125791	161264	227165	208073
Приріст податкових надходжень відносно 2000 (базового) року ( $X^0$ )	5399	14075	23003	31844	66747	94473	129946	195847	176755
$\frac{X^0}{\bar{X}}$	0,172	0,449	0,734	1,017	2,131	3,017	4,149	6,253	5,6
ВВП*	204190	225810	267344	345113	441452	544153	712945	948056	914720
Приріст ВВП відносно 2000 (базового) року ( $Y^0$ )	34120	55740	97274	175043	271382	374083	542875	777986	744650
$\frac{Y^0}{\bar{Y}}$	0,201	0,328	0,5720	1,029	1,596	2,2	3,192	4,575	4,4
Коефіцієнт еластичності податків ( $K_e$ )	0,856	1,369	1,2832	0,988	1,335	1,371	1,3	1,367	1,273

\*Складено за даними: [136, с. 53; 141, с. 54], звіту Міністерства фінансів про виконання зведеного бюджету України у 2009 р.

Враховуючи зростаючі потреби держави у фінансових ресурсах та наявність значного сектору тіньової економіки в Україні, можна без перебільшення визнати, що питання податкового тягара найбільш хвилююче є для представників легального сектору економіки та громадян, джерелом доходу яких є заробітна плата.

Однією з найбільш актуальних проблем, пов'язаних із регулюючими процесами в податковій системі, є проблема нерівномірного розподілу податкового тиску в Україні, що створює умови для викривлення конкурентного середовища, деякої монополізації та пригнічення суб'єктів господарювання, дестимулює розвиток ринку загалом.

Дискримінаційний характер податкової системи України, що виявляється у нерівномірності розподілу податкового навантаження, породжений непомірною кількістю різноманітних пільг. За розрахунками Гарвардського інституту міжнародного розвитку на частину економіки з жорсткими бюджетними обмеженнями в Україні припадає 50% ВВП. Іншу половину становить сектор з м'якими бюджетними обмеженнями, який частково або повністю фінансується державою [72, с. 72]. Якщо проаналізувати обсяги втрат зведеного бюджету в результаті пільгового оподаткування протягом трьох кварталів 2005–2009 рр., очевидним є їх динамічне зростання (незважаючи на скасування у 2005 р. податкових пільг для окремих платників та територій), а в 2007 та 2009 рр. темпи зростання втрат бюджету від надання податкових пільг перевищили темпи зростання податкових надходжень, мобілізованих податковими органами України. Кількість пільговиків за період 2005–2009 рр. загалом збільшилась (на 212 суб'єктів господарювання), що, безумовно, демонструє невідповідність проголошеному курсу в податковій політиці на розширення податкової бази та усунення дискримінаційних умов оподаткування (табл. 3.10).

Податковим кодексом визначено пільгові умови оподаткування для галузей, які є для країни пріоритетними: суднобудівної та літакобудівної промисловості, машинобудування для агропромислового комплексу, легкої промисловості, підприємств з надання готельних послуг та інших. Запроваджено «податкові канікули» зі сплати податку на прибуток для новостворених та малих під-

приємств. Такий захід, безумовно, сприятиме активізації інвестиційних трансакцій в економіку України.

Таблиця 3.10

**Показники надання пільг щодо сплати податків і податкових платежів\***

Показник	За станом на 1 жовтня				
	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
Кількість платників податків, що користуються пільгами	46371	45152	46663	46486	46583
Темп зростання, %	102,8	97,4	103,3	99,6	100,2
Сума втрат зведеного бюджету внаслідок пільгового оподаткування, млн. грн.	8763,0	9341,0	12194,1	16505,8	18762,9
Темп зростання, %	102,1	106,6	130,5	135,4	113,7
Темп зростання податкових надходжень, мобілізованих до зведеного бюджету податковими органами, %	144,6	126,0	127,1	153,5	96,1

\*Складено за даними: [29, 31, 33, 35, 37].

Іншою стороною згаданої проблеми виступає проблема нерівномірного розподілу податкового тягаря між платниками різних галузей легального сектору економіки. Так, у 2009 р. найбільшу частку податків і податкових платежів до зведеного бюджету забезпечено підприємствами промисловості – 15%, виробництва та розподілу електроенергії, газу і води – 14%, торгівлі і громадського харчування – 13%, будівництва – 10%. Разом з тим, суб'єкти фінансової діяльності (страхові організації, фінансові компанії, пенсійні фонди, банки й ін.) забезпечили лише 3% надходжень до зведеного бюджету, це при тому, що за розрахунками, проведеними на основі даних Держкомстату [147], фінансовий результат цієї сфери діяльності становив 12,1% всеукраїнського показника, що вказує на перенесення основного тягаря податкової діяльності держави на підприємства реального сектору економіки.

Залишається актуальною проблема сплати податків багатьма підприємствами зі значними фінансовими оборотами. Майже у кожній області є підприємства, які, маючи значні фінансові обороти (100 млн. грн. та більше), практично не сплачують обов'язкові

платежі, заявляючи податок на додану вартість до відшкодування та декларуючи збитки, або мізерні суми прибутку.

Надмірне податкове навантаження підприємств в окремих галузях промисловості негативно впливає на рішення інвестора вкладати кошти в реальний сектор економіки. В Україні інвестиційно привабливими є підприємства зі швидкоокупними видами економічної діяльності, такими як фінансова діяльність, торгівля, транспорт та зв'язок, операції з нерухомістю, сфера послуг – 46,3%. Частка інвестицій в основний капітал у промисловості становила лише 38,0% загальних капіталовкладень за підсумками 2009 р. Щодо іноземних інвестицій, то в структурі інвестиційних джерел в 2009 р. вони займали лише 4,5% [53].

Крім фіскального навантаження, є інші чинники протидії оподаткуванню, що полягає у проведенні розрахунків з державою за податковими зобов'язаннями несвоєчасно, неповністю чи ухиляючись від сплати податків загалом. Такі чинники досліджуються в межах наукового напрямку в галузі державних фінансів, що отримав назву психологія оподаткування. Серед видатних представників цього напрямку варто відзначити О. Файта (праця «Основи податкової моралі»), Г. Шмольдерса («Фінансова психологія», «Ірраціональність у суспільному фінансовому господарстві»), А. Левіса («Психологія трансакції»). Традиції цього дослідження були продовжені Ван Велдховеном, Г. Вернерідом, К. Макштайдтом, К. Хансмеєром, Г. Вісведе.

Дослідження передумов зниження рівня законослухняності в процесі адміністрування податків дало змогу виокремити інституціонально-економічні та психологічні чинники, що обумовлюють існування податкових правопорушень в Україні.

Інституціонально-економічні чинники об'єднують чотири основні групи.

1. Економічна вигідність. При моделюванні протиправних дій економічний суб'єкт, як правило, співвідносить вигоди, отримані від вчинення таких діянь, та витрати в результаті виявлення факту ухилення від оподаткування. Якщо наслідки ухилення від оподаткування не надто тяжкі, а імовірність виявлення невелика, то



більшість представників бізнесу надасть перевагу мінімізації чи уникненню сплати податків.

В економічно розвинутих країнах часто дотримуються думки, що на несплату податку штовхає величина обов'язкових платежів. З метою підвищення фіскальної свідомості громадян така точка зору спонукає до зниження маржинальних ставок податків [71]. Водночас, враховуючи рівень соціально-економічного розвитку України, окрім високого рівня податкового навантаження (за даними Світового банку за рівнем податкового навантаження Україна посідає 149 місце серед 183 країн; для прикладу: Росія – 129 місце, Молдова – 42, Грузія – 9 [173]), причинами економічної вигідності в нашій країні є нерівномірний розподіл податкового тягаря, погіршення фінансового стану бізнесу і населення, що пов'язано з кризовими явищами економіки (сповільненням економічного зростання, інфляційними процесами, вивезенням капіталу за кордон і ін.), використання ухилення від оподаткування як чинника підвищення конкурентоздатності.

Варто зазначити, що економічна вигідність є вихідною та необхідною умовою вчинення податкового правопорушення, без якої навіть при найбільш сприятливому співвідношенні наступних чинників рішення про ухилення від оподаткування втрачає сенс.

2. Правова неефективність, що обумовлено недосконалістю, непрозорістю, нестабільністю, колізіями нормативно-правових актів, що регламентують порядок адміністрування обов'язкових платежів.

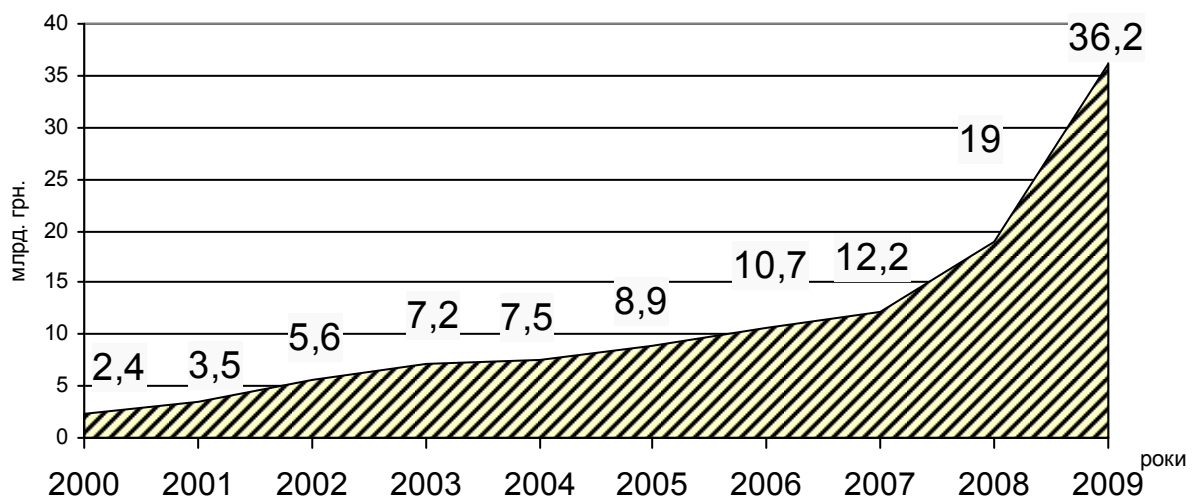
3. Недосконалість механізму податкового контролю. Сьогодні в свідомості платників не усталилась думка про невідворотність покарання за вчинення податкового правопорушення, що обумовлено недостатнім рівнем автоматизованого обміну інформацією між органами виконавчої влади, міжнародними організаціями. Як наслідок – відсутність ефективного використання інформаційних програмних продуктів для відбору суб'єктів господарювання, за якими ризик ухилення від оподаткування є підвищеним.

4. Високий рівень корумпованості органів державної влади, що дає підстави розраховувати правопорушникам на можливість укладання неофіційних домовленостей з ревізорами. За оціненням рівня корупції Transparency International (міжнародної недержавної

організації боротьби з корупцією та дослідження питань корупції у світі), що проведено за 10-бальною шкалою (де 10 означає її абсолютний мінімум, а 0 – тотальну корумпованість держави), індекс України за 2009 р. – 2,2 бала. Поруч з Україною знаходяться такі країни, як Росія, Кенія, Зімбабве, Еквадор, Камерун та Сьєрра-Леоне. За таким показником Україна посідає 146 місце серед 180 країн, майже досягнувши показника 2001 р. (2,1) [143].

Негативно впливають на поведінку податкоплатника та ефективність адміністрування податків такі психологічні чинники:

1. Недовіра до державного апарату, що породжена економічними та політичними кризами, низьким рівнем добробуту, нераціональним використанням бюджетних коштів. Так, за даними звіту Рахункової палати в 2009 р. за результатами контролю за використанням коштів державного бюджету України встановлено незаконне, нецільове та неефективне витрачання бюджетних коштів у розмірі 36,2 млрд. грн., що в п'ятнадцять разів більше, ніж показник 2000 р. (рис. 3.4).



**Рис. 3.4. Динаміка виявлення обсягів незаконного, нецільового та неефективного використання коштів державного бюджету в 2000–2009 рр.\***

\* Складено на підставі [47].

2. Наявність переконань про невідповідність державних видатків на фінансування суспільних благ обсягам обов'язкових платежів, що сплачуються податкоплатниками.

3. Низький рівень розвитку податкової етики та податкового менталітету. Поняття податкової етики і податкового менталітету були введені в науку для вивчення поведінки людей у процесі їх взаємодії з державою. Податковий менталітет – це внутрішнє сприйняття людиною оподаткування. Податкова етика пов'язана з позицією особистості стосовно податкових правопорушень.

Самооподаткування як елемент механізму адміністрування податків визначальним чином залежить не лише від величини карних засобів за вчинення податкового правопорушення, а від податкової етики та податкового менталітету, що визначаються загальними суспільними цінностями в країні. На сьогодні в Україні у сфері бізнесу немає такого визначення, як «підприємство з податковою репутацією». Суб'єкти підприємництва не ставлять на перше місце ідеологію сплати податків, це ще не престижно. Водночас українці не повною мірою усвідомлюють фундаментальні і загальноприйняті цінності податкових взаємовідносин ринкового співтовариства, основою яких є парадигма «податки – базис суспільного добробуту». Якщо у більшості економічно розвинутих країн платити податки почесно і це, разом із виборчим правом, є привілеєм громадян, то в Україні лише одиниці усвідомлюють конституційний обов'язок сплачувати податки. В нашій державі міцно закріпився стереотип ухилення від оподаткування: логіка платника податків працює за принципом «уникати податків не тільки можна, а й безглуздо не використовувати для цього можливості».

4. Відсутність ефективних публічних механізмів контролю. В економічно розвинутих країнах серйозні ухилення від оподаткування засуджуються суспільством. Логіка тут проста: несплата податків одними людьми чи корпораціями підвищує податковий тягар інших. У країнах ОЕСР сформувалась і всіляко підтримується державою суспільна думка, що приховування доходів є одним із найсерйозніших правопорушень. В Україні ухилення від сплати податків у суспільстві вважається етично прийнятним, а ставлення до тих, хто вміло і безкарно уникає оподаткування, проявляється захопленням та прагненням до наслідування. Ситуація стала наслідком незрілості демократичного устрою, відсутністю традицій правового послуху, слабкістю інститутів влади, недотримання балансу інтересів у процесі управління оподаткуванням між державою та економічними суб'єктами.

Деформація економічних інститутів в Україні породжена протиріччям та різновекторністю новітніх формальних та історично закладених неформальних норм існування суспільства. Причому визначально впливають на законослухняність платників податків в Україні саме неформальні інституціональні норми, що заповнили утворений вакуум інституціонального середовища в результаті краху авторитарних інституцій. Різноманіття тіньових схем, використовуваних економічними агентами, недосконалість механізму державного регулювання економіки, корупція та неефективність державних витрат спричинили сприйняття суспільством податкових правопорушень як об'єктивної норми, що обумовлює виживання в утвореному економічному середовищі.

Варто зазначити: в умовах нерозвинутого індивідуалізму, іманентного демократичному суспільству, українському платнику податків не вистачає «фейєрбахівського розумного егоїзму» [75, с. 33], тобто правильно визначених переваг індивіда, отримуваних у результаті сплати податків, що збігаються з інтересами суспільства. Отже, побудова законослухняного типу платника податків на зразок економічно розвинутих країн вимагає максимальної узгодженості інтересів держави й економічних агентів у процесі адміністрування податків та уніфікації формальних і неформальних норм інституціонального середовища.

## **РОЗДІЛ 4 НАПРЯМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ**

### **4.1. Інституціонально-економічний механізм підвищення ефективності складових адміністрування податків**

Ефективність адміністрування податків визначальною мірою обумовлена ступенем добровільності сплати податків у суспільстві, який залежить не тільки від економіко-функціонального забезпечення податкового механізму, а й від інституціонального середовища країни. Соціально-економічний зміст адміністрування податків та його складових у широкому розумінні обумовлюється державним устроєм, характером суспільного ладу, історичними умовами функціонування держави, тому на якість адміністрування обов'язкових платежів суттєво впливають інституціональні зміни в суспільстві. Як зазначає С. Биконя, головна особливість українських реформ у 90-х роках ХХ ст. полягає в тому, що перетворення відбувалися в умовах слабкості державної влади. Реформаторами не було враховано того, що тільки сильні інститути в умовах трансформації змогли б забезпечити нормальну роботу ринкових механізмів [5, с. 110].

Діагностика та інтеграція дії множини чинників, що обумовлюють виникнення податкових правопорушень, проведена в другому розділі роботи, визначає необхідність створення такої моделі адміністрування податків, що сприятиме трансформації опортуністичного типу поведінки платника податків до бажаного суспільно раціонального. Для позитивних зрушень у процесі адміністрування податків в Україні необхідно трансформувати ставлення громадян до обов'язкових платежів. При цьому ефективність реалізації заходів впливу на

поведінку платника податків безпосередньо обумовлюється підкріпленням відповідним інституціональним базисом.

На основі проведеного аналізу практики адміністрування податків в Україні та теоретичних надбань вітчизняних і зарубіжних дослідників у сфері інституціоналізму нами запропоновано інституціонально-економічний механізм зниження рівня податкових правопорушень у процесі адміністрування податків (рис. 4.1).

Стратегія інституціонально-економічного реформування, спрямована на досягнення достатнього для ефективного адміністрування податків в Україні рівня податкової етики і податкового менталітету, формування публічних механізмів контролю за повнотою і своєчасністю виконання податкових зобов'язань, властивих демократичному суспільству, визначається комплексністю та системністю, що демонструється взаємодією, взаємозалежністю та взаємообумовленістю запропонованих напрямків інституціонально-економічних перетворень.

Згідно з теорією обмеженої раціональності Г. Саймона, економічні суб'єкти погоджуються з обумовленою державою моделлю поведінки, якщо вони в кінцевому підсумку знижують витрати та виходять на суспільно нормальний для цих соціально-економічних умов рівень прибутковості (для підприємств) та добробуту (для домогосподарств) [119]. Такому твердженню характерна певна цінність у контексті розгляду прийняття рішення платником податків про вчинення податкового правопорушення з метою забезпечення економічної вигоди. Відомі два підходи до мінімізації економічної вигоди суб'єкта господарювання під час виконання протиправних дій у процесі адміністрування податків.

1. Трансформація самого механізму адміністрування податків, що полягає у зниженні рівня сукупного податкового навантаження на суб'єктів господарювання, вдосконаленні механізму податкового контролю, розширенні повноважень органів ДПС у боротьбі з податковою недоїмкою.

2. Позитивні перетворення інституціонального середовища, що передбачають подолання інституту корупції, підвищення якості державних видатків.



Обмеження масштабів тіньової економіки, стимулювання розвитку ефективного функціонування та ділової активності підприємницьких структур, що є базисом для створення фінансового потенціалу країни, підвищення рівня залучення інвестицій в економіку України є основним мотивом пропозицій науковців і політиків щодо зниження ставок бюджетоутворюючих податків. Безумовно, така ідея є доволі привабливою для суб'єктів господарювання, однак в умовах забезпечення податковими надходженнями понад 70% доходів зведеного бюджету виникає питання компенсації втрат бюджету від зниження податкових ставок. Прихильники втілення такої ідеї в життя, посилаючись на криву Лаффера, обґрунтовують, що зниження ставок податків має сприяти зростанню податкових надходжень за рахунок розширення бази оподаткування в результаті підвищення ділової активності суб'єктів господарювання та виведенню з тіні капіталів як резерву для оподаткування. Проте у світовій практиці спостерігається відмова від безапеляційного сприйняття теорії Лаффера, підтверджена досвідом податкової реформи Рейгана, коли в результаті кардинального зниження податкових ставок основних бюджетоутворюючих податків отримали катастрофічного розміру дефіцит бюджету. На думку російського вченого Ю. Швецова, капіталам, прихованим від оподаткування, і при бажанні власників вкрай складно повернутися в легальну виробничу сферу: великі інвестиції можуть привернути увагу податкових органів до джерела засобів. Тому капітали, які одноразово потрапили в тіньовий оборот, так у ньому і залишаються чи вивозяться за кордон [154, с. 142].

На нашу думку, потрібно відмовитись від радикального зниження ставок на всі бюджетоутворюючі податки, оскільки в умовах проголошених пріоритетів соціально-економічного розвитку бюджет країни не впорається з такою «шоковою терапією». Проте і зовсім відмовлятися від цієї ідеї не варто, оскільки світова практика показує, що зниження податків сприяє створенню економічних і фінансово-психологічних стимулів для підвищення рівня податкової законослухняності громадян та залучення національних і іноземних інвестицій. У цьому напрямку прийнятна ідея поетапного і надзвичайно зваженого підходу до незначного зниження ставок, що сприятиме більш безболісній адаптації бюджетної політики України,



уникненню можливості важливих стратегічних втрат країни та водночас поступальному поліпшенню макроекономічних показників.

Ідея зниження ставок податків є основою і концепції боротьби з тіньовим сектором економіки в усіх економічно розвинутих країнах. Однак об'єктивним для українських реалій є твердження Н. Г. Менк'ю: «... аналіз розмірів податкових ставок не дозволяє зробити вірогідного прогнозу впливу їх змін на розміри податкових надходжень, багато залежить від того, як зміни ставок вплинуть на поведінку людей», тобто сподіватися на виправлення ситуації лише за рахунок зниження ставок податків не варто – тут потрібно звернутися до соціальної психології. Для України, в якій закони ринкової економіки працюють дуже умовно, перехід від оперування цифрами ставок податків до аналізу суспільної поведінки особливо актуальний [6]. В умовах сформованого українського менталітету «неплатника податків» фізична особа зважає вигоду, отримувану при приховуванні реально виплачуваних доходів, та ризики, пов'язані з їх викриттям. Тому поряд зі зменшенням податкового навантаження вагомими інструментами підвищення рівня сплачуваності податків є заходи як репресивного, так і превентивного характеру, причому, на нашу думку, активізовувати потрібно обидва цих напрямки роботи податкових органів.

Заслужують на окрему увагу результати дослідження В. Вишневського та А. Веткіна [13], які доводять, що в типових для пострадянських країн умовах нерозвинутих демократичних інститутів і високої корупції рівень податків та штрафних санкцій мало впливає на масштаби ухилення від оподаткування. Це, безумовно, суперечить думці, що для обмеження ухилення потрібно знижувати ставки податків, але погоджується з позицією західних науковців, які акцентують увагу на таких чинниках, як ступінь прозорості податкового законодавства, соціальні норми, оплата праці контролерів та ін. Згідно з класичною моделлю раціонального вибору платника податків, розробленою М. Аллінгамом та А. Сандмо [163], рішення про ухилення від оподаткування чи сплату податків платник приймає під впливом таких факторів, як ставка податків, імовірність виявлення факту ухилення від оподаткування і розміру штрафних санкцій. Однак досвід Росії, де встановлені вищі розміри штрафних

санкцій, ніж в Україні (100%, 200 та 500% від суми прихованого податку), а масштаби ухилення від оподаткування суттєво не зменшуються, підтверджує висновок про те, що підвищення рівня відповідальності платників податків за наявності корупції зазвичай сприяє тільки зростанню рівня неформальних платежів за можливість безкарного порушення законодавства. В цій ситуації підвищення штрафів може призводити до перерозподілу приховуваних доходів від податкоплатників на користь корумпованих чиновників і навіть до скорочення податкових надходжень. Натомість у деяких скандинавських країнах, де тривалий час зберігається один із найвищих рівнів оподаткування у світі (більше 40% ВВП), але слаборозвинута корупція і підтримується чітко виражена залежність між сплаченими податками та зворотним потоком суспільних послуг, розмір тіньової економіки – один із найнижчих у Європі.

Отже, очікування реальних змін у поведінці суб'єкта господарювання в процесі адміністрування податків за рахунок лише зниження податкових ставок та підвищення величини штрафних санкцій за виявлені податкові правопорушення може виявитись марним за наявного рівня демократичних інститутів та корупції в Україні. Тому надзвичайного стратегічного значення загальнодержавного масштабу потрібно надати невідкладним заходам щодо боротьби з корупцією, в результаті поширення якої лобіюються інтереси як цілих галузей народного господарства, так і окремих підприємств та підприємців, створюються умови для марнотратства бюджетних коштів та несплати податків, виникає недовіра громадян до інститутів державної влади, а як наслідок – деформація свідомості щодо обов'язку сплати податків і податкових платежів

Складнощі адміністрування податків значною мірою зумовлені недостатнім рівнем автоматизації процесів справляння податків у податкових органах, часто необґрунтованим втручанням у діяльність платників податків, що обумовлюється прийняттям рішення працівниками податкових органів здебільшого на основі фахової інтуїції або суб'єктивних чинників. Все це визначає додаткові витрати як для платника податків (відвідування податкових органів для подання звітності, проведення звірки за

станом розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами, відволікання трудових ресурсів у результаті проведення кабінетного та виїзного аудиту), так і для працівників податкових органів (прийом і обробка податкової звітності, безрезультативні, з точки зору додаткових нарахувань, податкові перевірки). Вирішення питання побудови ефективного механізму адміністрування податків, орієнтованого на підвищення ефективності діяльності податкових органів та спрощення для суб'єктів господарювання, передбачає відмову від низькотехнологічних та непродуктивних процедур діяльності податкових органів, їх трансформацію, коригування та адаптацію до нових умов ринкового середовища.

Вагомим кроком на шляху до підвищення ефективності податкового контролю в Україні є створення ефективної системи відбору платників податків для проведення документальних перевірок. Ця система має функціонувати на основі збору і логічної обробки внутрішніх і зовнішніх джерел інформації про платника податків із застосуванням розроблених сучасних методів кібернетики, математичного моделювання, інформаційно-інтелектуальних технологій. Певні кроки на шляху до виконання вказаного завдання вже зроблено: розроблено автоматизовану систему розподілу платників податків за категоріями уваги відповідно до факторів ризику. Проте практична реалізація системи не вирішує поставлених перед нею завдань: а з одного боку, частка людського фактора на прийняття рішення щодо проведення податкових перевірок і надалі залишається домінуючою, з іншого – для більш якісного та глибинного проведення контролю за повнотою визначення податкових зобов'язань, виявлення фактів ухилення від оподаткування та фіктивного підприємництва недостатньо використовується потужна база даних органів ДПС (пошуково-довідкова система центральної бази даних (ПДС ЦБД) ДПА України), яка дає змогу виокремлювати за запитом як внутрішню інформацію (наявну в податкових органах місцевого рівня), так і інформацію зовнішніх джерел щодо діяльності платника податків.

Для того, щоб точність такої автоматизованої системи була задовільною, варто на основі реєстраційних, звітних даних, даних податкових перевірок та інформації із зовнішніх джерел розділити платників податків на однорідні групи. Для автоматизованого відбору

суб'єктів господарювання для проведення документальних перевірок доцільно виробити не один (універсальний) набір критеріїв, а декілька, оскільки мала імовірність того, що універсальні критерії дають змогу з однаковим успіхом вибрати об'єкти перевірки серед магазинів, банків чи, скажімо, підприємств машинобудування – надзвичайно велика галузева специфіка (в тому числі обліку і оподаткування) кожного з цих суб'єктів господарювання. Створення і впровадження високоефективної системи відбору платників податків для проведення виїзних податкових перевірок потребує вирішення певних завдань, зокрема розробки методів управління ризиками в процесі оцінювання податкових зобов'язань із позиції моделювання невизначеності, методів багатofакторного нелінійного моделювання на основі структурних моделей однорідних класів платників податків, методів синтезу, а також алгоритмів і макетів програм для розрахунку фонових («еталонних») фінансово-економічних показників, що визначають рівень оподаткування.

Використання автоматизованої системи моніторингу податкових ризиків сприятиме не лише більш продуктивному відбору суб'єктів господарювання до проведення виїзного податкового аудиту, зведенню до мінімуму випадків втручання податкових органів у підприємницьку діяльність, а й підвищенню рівня законослухняності платників податків, що виявиться у збільшенні надходжень до зведеного бюджету, зменшенні податкового боргу, легалізації доходів.

Механізм податкового контролю в Україні не забезпечує створення атмосфери невідворотності покарання за вчинення податкового правопорушення, що в економічно розвинутих країнах зміцнюється практикою проведення податкового аудиту через застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань. Однак, на відміну від економічно розвинутих країн, неможливість використання таких методів у діяльності податкових органів обумовлена відсутністю законодавчого регламентування застосування науково обґрунтованих методик.

Оцінюючи застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань у країнах ОЕСР, зазначимо, що в практиці податкових органів зарубіжних країн використання названих методів часто має комплексний характер, при цьому працівники податкових органів широко використовують статистичну інформацію про середній

рівень споживання, ціни на ідентичні товари, середньогалузевий рівень доходу, наділені повноваженнями щодо додаткового залучення експертів, співпрацюють з іншими органами виконавчої влади. Окрім того, законодавчо встановлено нормативи оцінювання доходу відповідно до вартості майна, що знаходиться у володінні платника податків, зокрема у Франції, за наявності власного будинку відповідної кадастрової оцінки дохід дорівнює п'ятикратній сумі річної орендної плати при здаванні будинку в оренду, у випадку придбання автомобіля – 75% від його вартості та ін. У разі наявності декількох об'єктів розрахунок всі суми додаються.

У більшості країн ОЕСР податкові органи наділені повноваженнями щодо прямого або опосередкованого доступу до банківської інформації у цілях оподаткування: функціонує автоматизований механізм надання інформації за спеціальними запитами, передбачене обов'язкове інформування податківців про суми виплачених доходів та боргових вимог та ін. Крім цього, Комітет з фіскальних справ ОЕСР в офіційному звіті «Поліпшення доступу до банківської інформації з метою оподаткування» від 14.04.2000 р. закликав країни, які мають намір набути членство в цій організації, переглянути власні закони та нормативні акти з питань недоторканості банківської таємниці [61].

Таким чином, з метою раціоналізації аналізу фінансово-господарського стану платників податків, а також унеможливлення шляхів приховування доходів за рахунок заниження податкової бази і «тіньового» обігу грошових засобів виникає необхідність розробки методичного і програмного забезпечення застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань платника податків шляхом співставлення доходів (з аналізом джерел їх отримання), витрат, активів, пасивів і прибутку суб'єкта господарювання, співставлення вказаних даних із середньостатистичними у визначеному секторі економіки та законодавчого розширення повноважень податкових органів щодо отримання інформації від фінансово-кредитних установ (рис. 4.2). Можливість застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань потрібно передбачити, якщо в результаті аналізу діяльності платника податків виявлено певні податкові ризики, що вказує на можливість ухилення від оподаткування.

З вищевикладеного дійдемо висновку, що розширення аналітичних функцій податкових органів вимагає впровадження нових підходів в організації взаємодії податкових органів із зовнішніми організаціями. Дослідження взаємодії різних державних структур у процесі виявлення і припинення податкових правопорушень показують, що запити про надання інформації виконуються іноді із запізненням, а оперативність у цій справі є запорукою не лише виявлення податкових злочинів, а й їх попередження. Тобто є нагальна потреба у зближенні інформаційних ланок органів державної реєстрації, статистики, внутрішніх справ, служби безпеки, прокуратури, КРУ, митниці, прикордонної служби, НБУ, фондів соціального страхування та ін. Перспективою розвитку адміністрування податків є створення спеціального технологічного середовища й автоматизованої бази даних на основі електронних інформаційних ресурсів усіх зовнішніх організацій, в межах яких оброблятиметься інформація про фінансові і товарні потоки, обсяги виробництва визначених категорій платників у галузевому і територіальному розрізі, що дасть змогу податковим органам оперативно отримувати і використовувати в аналітичній та контрольній роботі непрямі відомості про господарську діяльність платників податків. На сьогодні ця інформація здебільшого надходить у паперовому вигляді у зв'язку з несумісністю програмних продуктів різних відомств. Виходом із зазначеної ситуації може бути створення спеціалізованого центру обробки даних і укладання міжвідомчих угод про електронний обмін інформацією. Вказаний центр доцільно сформувати на рівні ДПА України (оскільки його функціонування передбачає застосування потужних технічних і програмних засобів, а централізація забезпечить інтенсивну концентрацію інвестицій) з розробкою оперативної системи доступу до інформації податкових органів регіонального рівня.

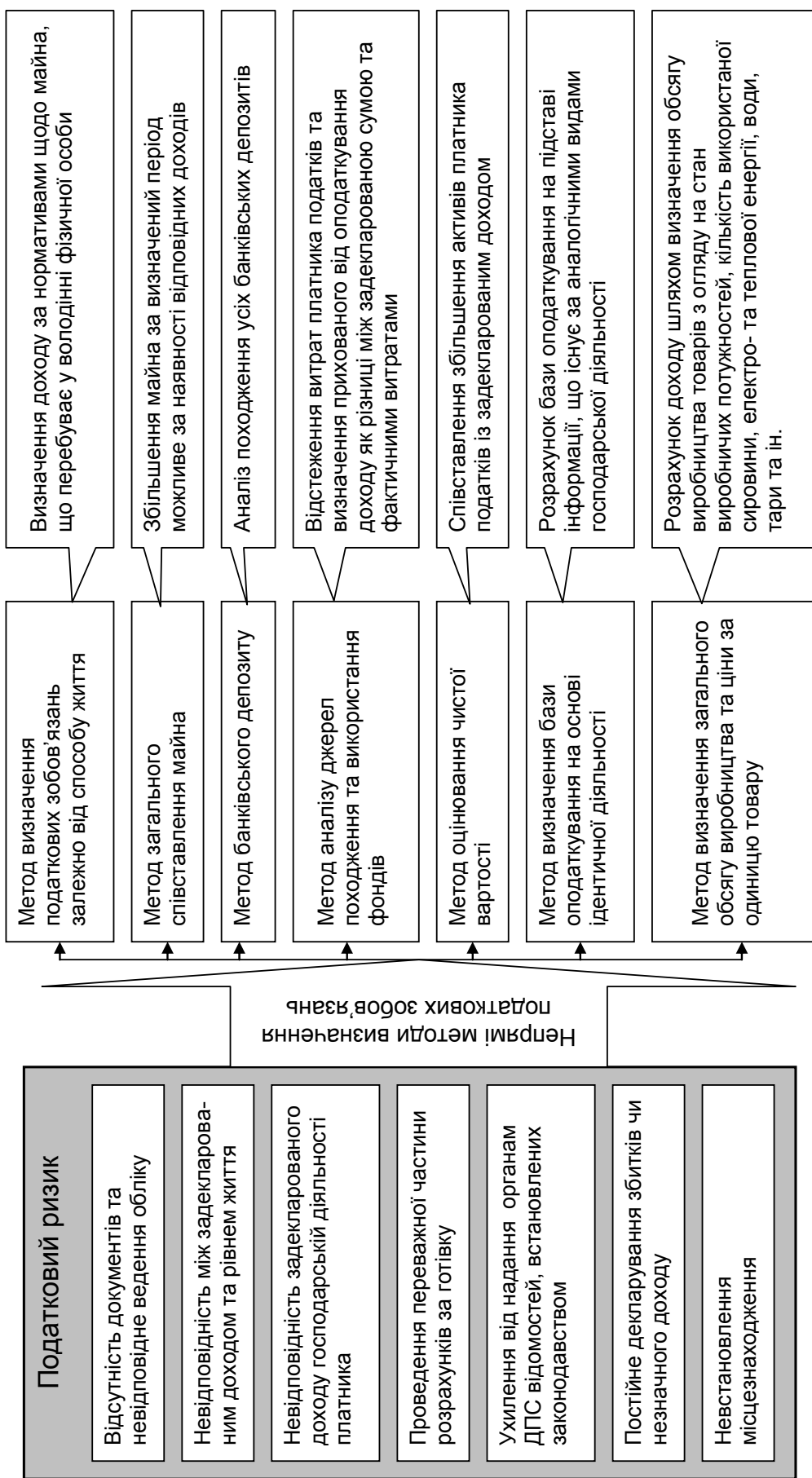
У роботі податкових органів проблемною є реєстрація платників податків із позицій виявлення фірм, що мають ознаки фіктивності. Більшість схем ухилення від оподаткування та відмивання «брудних» коштів ґрунтуються на використанні фіктивних фірм: фірма реєструється в одному регіоні, обслуговується в банках другого, а проводить господарські операції на території третього. Найчастіше утворюється мережа фіктивних фірм, що реєструються на підставних

осіб за викраденими чи загубленими паспортами. Між фірмами укладаються фіктивні угоди про придбання продукції, оплату послуг тощо, у тому числі і з неіснуючими зарубіжними підприємницькими структурами. Міжрегіональна схема дії суттєво ускладнює проведення перевірок. Обмеження строків реєстрації (не пізніше наступного робочого дня з дня отримання відомостей від державного реєстратора чи заяви від платника податків) унеможлиблює підтвердження дійсності документа (особливо, якщо власник паспорта проживає в іншому місті).

Тому для зменшення факторів ризику реєстрування на основі чужих документів доцільно передбачити можливості для оперативного надання інформації органами внутрішніх справ податковим органам про втрачені паспорти, формування відповідного інформаційного масиву на рівні ДПА України та визначення кола осіб місцевих рівнів, які матимуть доступ до бази даних. Створення зазначеної системи дасть змогу вже на етапі постановки на облік зменшити ризик реєстрації фіктивних фірм та, відповідно, запобігатиме втратам держави від використання незаконних схем мінімізації податкових зобов'язань за участю зазначених структур.

Складною і тривалою залишається процедура ліквідації підприємства, якщо не встановлено його місцезнаходження. Цей час є ризикованим щодо реалізації схем ухилення від оподаткування та незаконного відшкодування ПДВ, а тому варто передбачити спрощену процедуру ліквідації платника податків, місцезнаходження якого не встановлено і який має ознаки фіктивності.

Окрім того, потребує законодавчого врегулювання питання встановлення заборони на ведення бізнесу та займання керівних посад на підприємствах, установах та організаціях фізичних осіб, щодо яких винесено обвинувачення у справі про фіктивне підприємництво, скажімо, протягом 1–5 років (відповідно до ст. 55 Кримінального кодексу України). З метою недопущення уникнення покарання податковими правопорушниками ми пропонуємо передбачити надання податковими органами в режимі on-line прикордонній службі відомостей про посадових осіб підприємств та підприємців, які мають ознаки фіктивності.



**Рис. 4.2. Система використання непрямих методів визначення податкових зобов'язань суб'єктів господарювання**



Зростання податкової заборгованості в Україні підтверджує недостатній рівень податкової законослухняності суб'єктів господарювання. Вивчення досвіду адміністрування податків у зарубіжних країнах дає підстави стверджувати: повноваження українських податківців щодо забезпечення погашення податкових зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами доволі обмежені. Так несумлінний податкоплатник має щонайменше 41 календарний день від дня виникнення податкових зобов'язань (10 днів на сплату + 1 день до надсилання першої податкової вимоги + 30 днів до надсилання другої податкової вимоги) аби провести незаконні операції з відчуження майна чи інших активів. У випадку оскарження рішень податкових органів цей термін ще подовжується щонайменше на 20 календарних днів. Кардинально обмежено права податківців щодо стягнення коштів із рахунків боржників (такий вид стягнення допускається лише у випадку накладення адміністративного арешту). Не передбачено законодавством заходів щодо погашення податкової заборгованості у випадку відсутності майна у суб'єкта господарювання.

Отже, в напрямку забезпечення повноти і своєчасності виконання зобов'язань платників податків перед державою з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду в Україні доцільно розширити повноваження податкових органів, а саме:

- як засіб перешкоди відчуження майна податковим боржником варто впровадити поняття заставного права на користь держави стосовно будь-якого майна чи майнових прав платника податків, що виникатиме з моменту виникнення податкового боргу (як, наприклад, у США). Цей захід унеможливить продаж майна такого суб'єкта господарювання, оскільки воно більше йому не належить, та дасть змогу його стягнути у випадку знаходження вже у володінні третьої особи;

- з метою недопущення використання податкоплатником процесу оскарження рішень податкових органів як засобу відстрочення чи ухилення від сплати податкового боргу (як, наприклад, задля відчуження майна чи передачі активів) пропонуємо передбачити прийняття скарг до впровадження відділами апеляції та судами лише після повної чи часткової (за умови прийняття компромісного рішення

керівником податкового органу) сплати встановлених податкових платежів та фінансових санкцій. Наприклад, у США ні окружний апеляційний суд, ні звичайні суди не приймають до розгляду податкові апеляції до повної сплати всіх встановлених податкових платежів та штрафів; у Канаді попередньо з платника, який подав податкову апеляцію, стягується до половини оскаржуваної суми боргу; у Великобританії з метою захисту інтересів держави до платника податків ставиться вимога надати деяке забезпечення в рахунок податкової заборгованості або гаранта. Для збалансування прав платників податків та податкових органів доцільно на законодавчому рівні встановити виплату відсотків на користь платника податків, якщо рішення податкових органів буде оскаржено;

– повернутися до практики виставлення податковим органом вимог банку про перерахування коштів з рахунка боржника на погашення боргу до бюджетів та державних цільових фондів;

– з метою недопущення уникнення відповідальності посадових осіб підприємств, установ, організацій та громадян – суб'єктів підприємницької діяльності необхідним вбачаємо впровадження процедури винесення судом рішення про обмеження пересування зазначених осіб з обов'язковим доведенням рішення до відома прикордонної служби;

– встановити відповідальність спадкоємців за податковою заборгованістю, що сприятиме вихованню громадянського обов'язку та податкової культури в Україні, як це передбачено законодавством окремих країн ОЕСР.

Варто усвідомити, що сильна держава не може бути бідною, а податки є основою добробуту держави і суспільства. Сумлінна сплата податків має сприйматися як критерій надійності суб'єктів господарювання економіки, справедливою платою за рівень добробуту в країні. Тобто, на рівень податкової свідомості вирішальний вплив має оцінка оподаткування з позицій еквівалентності наданих державою благ. Якщо громадянин визнає еквівалентним співвідношення «податки – суспільні блага», він визнає необхідність сплати податків. Тобто люди повинні бачити, що їх податкові платежі дійсно ефективно використовуються державою з користю для самих податкоплатників. Г. Бреннан і Дж. Бьюкенен, наводячи

думку К. Вікселя, зазначає: «ніхто не схвалив би оподаткування ні на конституційній, ні на постконституційній стадії прийняття рішення, якби не очікував отримати будь-які вигоди від товарів і послуг, які, як передбачається, будуть фінансуватися із зібраних доходів» [164, с. 257].

На сучасному етапі в Україні в управлінні оподаткуванням діяльність держави характеризується більшою мірою як експлуаторська, тобто спрямована на досягнення максимізації доходів зведеного бюджету будь-яким чином, що у сфері державних фінансів отримало назву «держави Левіафана» [164, с. 255–273]. Невідповідність державних витрат суспільним пріоритетам, нераціональне використання податкових коштів, марнотратство державних чиновників провокує виникнення негативної екстерналії оподаткування, що виявляється в опортуністичній поведінці платника податків. Порушення еквівалентності обміну за оцінкою індивіда слугує базисом для зміцнення небажання сплачувати податки, що в умовах нерозвинутих демократичних традицій, слабкості стереотипів законослухняної податкової поведінки та суспільної санкціонованості вчинення податкових правопорушень деградує впливає на розвиток економіки країни загалом. У цьому аспекті діяльність владних структур доцільно спрямувати на прийняття виважених, продуктивних рішень щодо реалізації бюджетно-податкової політики, подолання корупції, жорсткого моніторингу витрат державних коштів як органами державної влади, так і громадськістю.

Відсутність партнерства у взаємовідносинах «держава – платник податків» є окремою проблемою, що обумовлює зниження ефективності адміністрування податків в Україні. Головною метою реалізації стратегії партнерства в адмініструванні податків є досягнення максимальної мобілізації податковими органами нарахованих обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів за рахунок законослухняного виконання податкових зобов'язань, мінімізації опортуністичного типу поведінки та мотивації до активізації господарської діяльності платників податків. Досягнення зазначеної мети передбачає зниження рівня податкового навантаження, зменшення рівня втручання у фінансово-господарську діяльність працівників податкових органів у результаті вдосконалення

механізму податкового контролю, підвищення якості обслуговування платників податків, удосконалення господарського, регуляторного та податкового законодавства, усунення корупційних діянь працівників податкових органів, підвищення ефективності діяльності держави через виважену економічну і соціальну політику, уніфікацію раціональності державних витрат із суспільними (рис. 4.1).

Визнання ефективності національної системи оподаткування разом із довірою до державних владних структур є ідеологічною опорою для виховання податкової культури в Україні. Законслухняна поведінка платника в процесі адміністрування податків поступово укорінюється, узаконюється, стає чинником детермінації економічної поведінки в суспільстві. Відповідно, існує обернена залежність: під впливом ефективних публічних механізмів контролю за дотриманням податкового законодавства поведінка платника податків визначається ustalеними в суспільстві правилами адміністрування податків.

Досягнути реальних успіхів у підвищенні ефективності адміністрування за рахунок формування високої податкової етики, податкового менталітету та формування публічних механізмів контролю за повнотою і своєчасністю виконання податкових зобов'язань економічними агентами вдасться лише у випадку підкріплення формальних норм неформальними правилами інституціонального середовища. Проте варто врахувати, що масштабні інституціональні зміни відбуваються повільно, оскільки інститути будь-якого суспільства є результатом історичних змін. Формальні правила (закони, конституції) можна змінити за одну ніч шляхом прийняття політичних і юридичних рішень. Неформальні обмеження, втілені у звичаях, традиціях і кодексах поведінки, значно менше чутливі до впливу людських зусиль [84, с. 21]. Трансформація етики та менталітету в напрямку виховання податкової свідомості нації потребує тривалого періоду: на це можуть піти роки, а можливо, й виховання декількох поколінь громадян. Проте безумовним каталізатором еволюційних змін стане застосування комплексного підходу в реалізації запропонованих трансформацій інституціонального середовища та механізму адміністрування податків.

## **4.2. Вектори вдосконалення адміністрування податків та податкових платежів в Україні**

Сьогодні практично всі науковці, економісти та політики погоджуються з необхідністю реформування податкової системи України, орієнтованої на стабільне економічне зростання. Крім того, обрання курсу на вступ до ЄС передбачає досягнення певного рівня соціально-економічного розвитку, що в умовах дефіцитності державного бюджету вимагає підвищення рівня мобілізації ресурсів. У цьому контексті особливого значення набуває створення такого механізму справляння податків і податкових платежів, який би відповідав потребам соціально-економічного розвитку держави, сприяв зростанню заощаджень населення, поповненню оборотних коштів підприємства та залученню інвестицій.

В Україні на сьогодні сформувалась неадекватна сучасному рівню соціально-економічного розвитку податкова структура: більшість податкових надходжень до зведеного бюджету України (близько 60%) становлять прибуткові податки – податок на прибуток підприємств та податок на доходи фізичних осіб. Зазначимо, така тенденція характерна і для економічно розвинутих країн, причому головні акценти в оподаткуванні доходів ставляться на фізичних осіб. Однак низький рівень доходів переважної більшості населення та незначна частка високорентабельних галузей народного господарства в Україні вказує на відсутність базису для наслідування такої структури податкової системи в Україні.

Введення пропорційного податку на доходи фізичних осіб у період значної диференціації доходів суперечить теорії та практиці. В розвинутих країнах у такі періоди максимальна ставка прибуткового податку з громадян досягала 80% [20, с. 74]. Податковим кодексом запроваджено диференціацію ставок податку на доходи фізичних осіб: якщо дохід не перевищує 10 розмірів мінімальних заробітних плат – 15%, перевищує зазначену величину – 17%. Враховуючи, що посилення майнової нерівності створює соціальну нестабільність, загострення демографічних проблем, формує стійку недовіру до влади та обраного нею курсу, провокує масштабну еміграцію населення, ми підтримуємо пропозицію щодо

необхідності перегляду оподаткування доходів громадян за прогресивною шкалою зі зниженням нижньої межі оподаткування. Стягнення податку на доходи фізичних осіб має торкатися лише тієї частини доходів, що залишилась після забезпечення основних життєвих потреб громадянина та членів їх сімей. Варто звернути увагу на досвід зарубіжних країн, де податок справляється на основі спільного доходу сім'ї та кількості утриманців. Так, у Франції за однакового рівня доходів сім'ї можуть сплачувати різну суму прибуткового податку, на що впливає кількість утриманців. У Німеччині, Великобританії, США платник має право вибору – оподатковувати доходи подружжя спільно чи відокремлено. Розглядаючи повернення до прогресивної шкали оподаткування доходів громадян в Україні, з метою реалізації регулюючого потенціалу прибуткового оподаткування, схилиємося до пропозиції про встановлення ставок податку на доходи фізичних осіб відповідно до величини середньодушових доходів сім'ї податкоплатника. Оподаткування відносно величини середньодушового доходу доцільно проводити за основним місцем роботи лише одного із членів сім'ї за його заявою, при цьому середньодушовий дохід пропонуємо визначати за формулою (4.8):

$$CD_o = \frac{3n_o}{Y+1}, \quad (4.8)$$

де  $CD_o$  – середньодушовий дохід;  $3n_o$  – нарахована заробітна плата за основним місцем роботи платника податку;  $Y$  – кількість утриманців податкоплатника.

Уникаючи надмірної диференціації, на нашу думку, на сучасному етапі економічного розвитку України доцільно встановити дві ставки: знижену – до доходів громадян, величина яких у розрахунку на одного члена сім'ї не перевищує прожиткового мінімуму (в 2009 р. до такої категорії за даними Держкомстату України належало 21,44% населення [117]); стандартну – до доходу, що перевищує попередньо зазначену величину. Запропонований підхід обумовить зростання рівня соціальної захищеності громадян із низьким і середнім рівнем доходу, встановлення ж підвищеної ставки податку для громадян із високим рівнем доходу на цьому етапі спонукатиме до зловживань з

метою мінімізації податкових зобов'язань. Побудова шкали ставок відносно рівня середньодушового доходу на члена сім'ї та величини прожиткового мінімуму є оптимальною для будь-якої економічної динаміки, що супроводжується зміною ВВП на душу населення та величини доходів громадян, оскільки не потребує додаткового перегляду під впливом дії фактора часу та забезпечуватиме справедливість оподаткування відповідно до умов економічного розвитку. Хоча з позицій спрощення адміністрування податку така пропозиція не може бути раціональною (оскільки диференціація ставок завжди провокує підвищення витрат на справляння обов'язкових платежів), однак вигоди, які отримає суспільство і держава, є несумірними з обсягами понесених витрат.

Доцільно переглянути розмір та умови надання податкової соціальної пільги – підвищити межу доходів, за яких особа має право на її одержання, перш за все, за рахунок підвищення розміру прожиткового мінімуму шляхом встановлення адекватного переліку витрат для задоволення основних потреб відповідно до наявного рівня цін.

Надзвичайно високі ставки єдиного внеску на загально-обов'язкове державне соціальне страхування (сукупний внесок найманого працівника та роботодавця 39,9–53,3% [106]) створюють надмірне навантаження на економіку, що провокує ухилення від сплати внесків та процеси тінізації економіки. Це знижує конкурентоспроможність вітчизняної продукції (оскільки підвищує її собівартість), блокує підвищення офіційної заробітної плати працівників (яка зазвичай обмежується у приватних структурах мінімальною заробітною платою – за даними Кабінету Міністрів України близько третина працюючих сплачує страхові внески із зарплати не вище мінімального її розміру [113]), значно знижує інвестиційну привабливість національної економіки, а відтак – звужує платіжну базу і джерела пенсійних надходжень.

Щодо адміністрування внесків на соціальне страхування в економічно розвинутих країнах, зазначимо: у більшості розглянутих країн внесок або розподіляється в рівних частинах між працедавцем та найманим працівником, або ж домінуюча частина внеску сплачується за рахунок найманого працівника [85]. Отже, в контексті

розглядуваного питання, в порядку сплати страхових внесків необхідно переглянути співвідношення страхових платежів працедавця і працівника в бік збільшення частки останнього. Це призведе до поліпшення положення працедавця, вивільнить частину його грошового потоку для розвитку виробництва і стимулюватиме зацікавленість працівника у легалізації всього заробітку.

Ще одним потенційним та доволі вагомим джерелом доходів місцевих бюджетів є податок на доходи фізичних осіб, що отримані в результаті розміщення коштів на депозитних рахунках. Отже, зволікання із набуттям чинності зазначеної законодавчої норми обумовлює втрати додаткових ресурсів місцевих бюджетів.

У чинному Податковому кодексі [93] закладено можливості щодо мінімізації зобов'язань зі сплати податку на прибуток, в результаті чого зведений бюджет втрачає значні обсяги фінансових ресурсів. Так, є мінімізація податку на прибуток та податку на додану вартість за рахунок використання коштів, отриманих під виглядом операцій за договорами комісії (доручення) на придбання рухомого та нерухомого майна, не за цільовим призначенням. Чинним законодавством не передбачено оподаткування таких коштів податком на прибуток та податком на додану вартість, не передбачено наслідків за використання таких коштів у власній господарській діяльності. Для вирішення вказаної проблеми пропонуємо Податковим кодексом передбачити включення до складу доходів звітного періоду суми коштів, наданих платнику податку за договорами комісії (доручення) на придбання товарів (робіт, послуг), що на кінець звітного періоду залишаються неповернутими надавачу цих коштів чи є невикористаними платником податку за цільовим призначенням; щодо оподаткування податком на додану вартість – відповідно до суми неповернутих коштів (чи використаних не за цільовим призначенням) формувати податкове зобов'язання.

Поширеною практикою мінімізації податкових платежів із податку на прибуток та податку на додану вартість є віднесення до витрат звітного періоду та податкового кредиту підприємств «віртуальних» (фактично не наданих) послуг, таких як мерчендайзингові, інформаційні, маркетингові, сума яких не обмежується законодавством



ні за вартістю (неможливо визначити рівень звичайної ціни), ні чіткими граничними термінами подальшого використання отриманих послуг у господарській діяльності підприємства, ні конкретним переліком документів, необхідних для підтвердження права на витрати щодо цих послуг. З огляду на судову практику для розгляду ситуації на користь платника податків підприємству достатньо підтвердити витрати угодою, актом виконаних робіт (послуг), податковою накладною. Як правило, ці документи не мають доказів наявності цих послуг у покупця, їх фактичного використання та оплати, істинності самої інформації (самого факту проведення досліджень), що міститься в документах, які підтверджують надання послуг.

Для вирішення зазначеної проблеми доцільно встановити обмеження щодо віднесення за податковим обліком до витрат підприємства науково-технічних, консультативних та інших послуг з питань управління комерційною діяльністю у розмірі не більше чотирьох відсотків доходу від реалізації продукції (за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного податку) за рік, що передуює звітному. Таке обмеження передбачено Податковим кодексом щодо придбання у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами (крім витрат (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів). Отже, на нашу думку, доцільно запровадити це обмеження не залежно від резиденства. Щодо оподаткування ПДВ за зазначеними послугами – до суми податкового кредиту пропонуємо включати ту частку сплаченого (нарахованого) податку при їх придбанні, яка відповідає частці включення цих послуг до витрат платника податку.

Питання визначення звичайної ціни як у цілях оподаткування прибутку підприємств, так і доданої вартості надалі залишається невирішеним: податкові органи не володіють офіційною інформацією про ринкові ціни на товари на визначену дату, що дає змогу суб'єктам господарювання проводити за обліком реалізацію за ціною, нижчою від ціни придбання, тим самим отримуючи право на бюджетне відшкодування ПДВ та збільшуючи суму витрат. Тому в межах взаємодії Державної податкової служби та Державного комітету статистики доцільно передбачити щоквартальне надання останніми цінової інформації.

Оскільки податок на прибуток найбільше впливає на умови господарювання та майбутні можливості підприємства, регулюючий інструментарій оподаткування в Україні зосереджений саме в цьому податку. Хоча загальноприйнята в міжнародній і, зокрема, європейській практиці диференціація ставок ПДВ за критерієм корисності товару спричиняє економічний ефект, який є абсолютно тотожним ефекту від надання галузевих податкових пільг щодо оподаткування прибутку суб'єктів господарювання.

На сучасному етапі питання пільгового оподаткування прибутку підприємств є одним із найбільш актуальних та дискусійних, яке вимагає певних економічно обґрунтованих удосконалень. Беззаперечною перевагою Податкового кодексу України є регламентація поняття, підстав встановлення та порядку використання податкових пільг суб'єктами господарської діяльності. Водночас потрібно звернути увагу на певну непослідовність законодавця щодо використання регулюючого потенціалу податкових засобів регулювання, зокрема такому важливому аспекту регуляторної політики, як відстеження ефективності впливу податкових пільг на діяльність суб'єктів господарювання, не приділено уваги у чинному законодавстві.

Розділом XX Перехідних положень у п. 4 «Особливості справляння податку на прибуток підприємств» передбачено до 1 січня 2020 р. звільнення від оподаткування прибутку підприємств, що отриманий від діяльності з одночасного виробництва електричної та теплової енергії з використанням біологічних видів палива. Постає питання повного чи пільгового оподаткування платника, який використовує 1% такого палива або використовує його лише в одному місяці звітного періоду. Крім цього, теплову та електричну енергію виробляють платоспроможні підприємства – монополісти на енергетичному ринку. У результаті – через звільнення від оподаткування протягом 9 років держава відмовляється від права володіння своєю часткою, що є нелогічним в умовах дефіциту державних ресурсів. Тому подібних преференцій для окремих платників потрібно уникати. Податкова пільга, надана у спосіб, що наведений вище, потребує уточнення критерію

використання біопалива при виробництві електричної та теплової енергії на рівні не менше 75% у кожному податковому періоді.

Зазначимо: об'єктивна та виважена оцінка впливу пільг на сферу господарювання є запорукою проведення ефективної та обґрунтованої регуляторної політики. На нашу думку, для оцінювання ефективності дії пільг щодо податку на прибуток не достатньо виявити їх позитивний вплив на підприємство, яке ними користується. Доцільно розрахувати ряд абсолютних та відносних показників, що об'єктивно охарактеризують результат від запровадження тієї чи іншої пільги. Для цього варто прирівняти податкові пільги до своєрідних державних інвестицій на мікрорівні. Таке порівняння небезпідставне: надаючи пільги, держава цим самим віддає у розпорядження підприємству кошти, які за інших умов опинились би в доходах зведеного бюджету. Тобто відбувається вкладення потенційних державних коштів у діяльність підприємства, і привабливість такого вкладення залежить від результатів використання цих коштів. Отже, для оцінювання ефективності податкових пільг можуть застосовуватись показники ефективності інвестицій, які надаються державою.

Співвідношення тенденцій зміни показників пільгового оподаткування та обсягів капітальних інвестицій і ресурсів, що спрямовані на інновації, не демонструють взаємозалежності. Так, у результаті розширення переліку пільг щодо оподаткування прибутку підприємств у 2011 р. збільшення втрат бюджету порівняно з попереднім роком відбулося майже у 6,9 разу, при цьому темп приросту обсягів капітальних інвестицій становив 38,6%, а вкладені в інновації кошти суб'єктів господарювання зросли на 8,4% (дод. С). Така ситуація, на нашу думку, вказує на використання вивільнених коштів суб'єктами господарювання не на розвиток виробництва, а на задоволення поточних матеріальних потреб. Отже, за наявного механізму надання пільг в адмініструванні податку на прибуток не забезпечується виконання регулюючої функції податків через стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності підприємств.

Взявши до уваги, що основними фінансовими джерелами інвестування в Україні є амортизаційні відрахування і невелика частка чистого прибутку підприємств, схилиємося до висновку, що зниження

рівня податкового навантаження сприятиме вивільненню додаткових фінансових ресурсів, що спрямовуватимуться на оновлення основних засобів. Проте обов'язковою умовою забезпечення спрямування вивільнених у результаті зниження рівня оподаткування засобів на розширене відтворення основного капіталу вимагає застосування інструментів податкової політики, спрямованих на стимулювання приросту капіталовкладень та використання інновацій у виробництві. В іншому разі тривіальне зниження рівня оподаткування економіки без відповідних регулятивних механізмів використання вивільнених ресурсів призведе до розбалансування поточних і стратегічних інтересів суспільства.

У зв'язку із цим реалізація стимулюючої функції адміністрування податків вимагає перегляду механізму застосування пільгових режимів оподаткування. Враховуючи характерну для України застарілість основних засобів виробництва та необхідність технологічного оновлення економіки, політику надання пільг варто спрямовувати на стимулювання зростання високотехнологічних виробництв, розвиток принципово нових ресурсо- і енергозберігаючих технологій. Надання пільг доцільно проводити в межах декількох пріоритетних державних програм, виконання яких має найбільше стратегічне значення для країни. У цьому контексті особливого значення набуває здатність уряду правильно обирати пріоритети. Забезпечення ефективності реалізації стимулюючої функції податкових пільг передбачає прийняття чіткого, лаконічного та стабільного законодавства, що обґрунтовуватиме вимоги та зобов'язання пільговиків, термін надання пільги. Для визначення часового періоду дії податкової пільги потрібно враховувати, що надання пільг в оподаткуванні прибутку приводить до зростання бази оподаткування в майбутньому з певним лагом. Оптимальний період дії податкової пільги становить чотири роки. За менший час пільга не спрацює, а за більший – виникають можливості зловживань і втрати ефективності [46].

Оцінюючи український досвід застосування пільгових режимів у спеціальних економічних зонах (СЕЗ) та територіях пріоритетного розвитку (ТРП), що продемонстрував нереалізованість стратегічних намірів забезпечення економічного зростання (стимулювання

інвестиційної та інноваційної активності, створення прогресивних виробничих потужностей, нарощування виробництва і ін.), спеціальні умови оподаткування доцільно встановлювати з огляду на розмір залучених інвестицій в основний капітал, кількість новостворених робочих місць, частку інноваційної продукції, при цьому дотримання умов договірних зобов'язань суб'єктів господарювання перед державою потребує жорсткого контролювання щодо виконання умов, на які надаються пільги. Водночас державі необхідно взяти на себе виконання певної частини обов'язків із вдосконалення інфраструктури (доріг, готелів, зв'язку), що сприятиме залученню іноземних інвесторів. За таких умов можливе прийняття пропозицій щодо відновлення податкових пільг СЕЗ та ТРП, оскільки світовий досвід показує, що СЕЗ та ТРП має вагомe значення для економічного зростання, прискореного використання інновацій та інтеграції держави в сучасну світову економіку.

Успішна боротьба за інвестиційні ресурси обумовлює створення відповідного інституціонального середовища, застосовуючи заходи економічної політики. Для створення сприятливого інвестиційного клімату потрібно використовувати комплексний підхід узгодженого застосування різних важелів податково-бюджетної та грошово-кредитної політики в інституціональному реформуванні економіки України; поліпшувати інформаційне забезпечення іноземних інвесторів про потенційні можливості інвестування основного капіталу; сприяти усуненню надмірної бюрократизації процедур із внесення інвестицій.

Питання адміністрування обов'язкових платежів за спрощеною системою тривалий час залишається актуальним та дискусійним. Безумовно, такий режим оподаткування є стимулом для економічної діяльності значної кількості самозайнятих осіб. Проте, враховуючи наявність значного тіньового сектору (за різними оцінками 30–60% ВВП), що породжує деформації економіки України, виявляючись викривленням конкурентного середовища, надмірним податковим навантаженням представників легального бізнесу, що оподатковуються за загальною системою, та втратою державою значних обсягів фінансових ресурсів, заходи держави, спрямовані на пошук

шляхів підвищення ефективності оподаткування за спрощеною системою, є актуальними. У результаті трансформації механізму оподаткування за спрощеною системою з 1 січня 2012 р. відбулися позитивні зміни (дод. Т): диференційовано платників єдиного податку залежно від видів діяльності, кількості найманих працівників; підвищено межу доходу, яка дає право оподатковуватися єдиним податком; за фізичними особами – підприємцями 1 і 2 групи – право затверджувати ставку податку закріплено за органами місцевого самоврядування (у межах прийняття рішення щодо встановлення переліку та ставок місцевих податків і зборів), а це розширює можливості для дотримання принципу справедливості в оподаткуванні через диференціацію правил оподаткування єдиним податком для приватних підприємців, які займаються господарською діяльністю у сільській місцевості та обласному центрі чи столиці. Певним чином вирішена проблема і щодо застосування схем ухилення від оподаткування через формування завищених витрат на оплату робіт, послуг приватних підприємців – «спрощенців», адже передбачено, що платники єдиного податку – фізичні особи групи 2 (ставка оподаткування становить від 2 до 20% мінімальної заробітної плати) матимуть можливість займатися господарською діяльністю з надання послуг, у тому числі побутових, лише платникам єдиного податку та (або) населенню. В іншому разі такі особи зобов'язані оподатковуватись за правилами групи 3 (3% від доходу – у разі сплати ПДВ, 5% від доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку).

Проте залишається проблема необлікованої праці. Так, окремі суб'єкти залучають до підприємницької діяльності найманих працівників без укладання з ними трудових угод, оформлення трудових книжок. Доволі поширеною формою порушень є той випадок, коли використовують працю більше, ніж визначена законодавством гранична чисельність найманих осіб. За даними Кабінету Міністрів України близько третина працюючих сплачує страхові внески із зарплати не вище мінімального її розміру, що переважно стосується підприємців – «спрощенців». Отже, відбувається суттєва мінімізація зобов'язань перед бюджетами та

державними цільовими фондами, що насамперед обумовлено високим навантаженням на фонд оплати праці.

Підвищенню ефективності спрощеної системи оподаткування сприятиме:

- поступове зниження навантаження на фонд оплати праці та перегляд співвідношення страхових внесків на обов'язкове державне пенсійне страхування працедавця і працівника у бік збільшення частки останнього. Компенсувати втрати Пенсійного фонду у результаті зниження навантаження на фонд оплати праці пропонуємо шляхом скасування пільгових умов призначення пенсій; обмеження обсягу сукупного доходу, який дає право на отримання пенсії, та максимального розміру пенсійних виплат трьома-п'ятьма прожитковими мінімумами;

- проведення щорічної індексації доходу платника єдиного податку, який дає право оподатковуватися за спрощеною системою з урахуванням рівня інфляції;

- проведення диференціації ставок єдиного податку для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності 1 і 2 групи залежно від кількості населення населеного пункту, у якому займаються господарською діяльністю.

У наукових колах активно обговорюються проблеми, породжені недосконалістю адміністрування податку на додану вартість як основи оподаткування споживання в Україні. Як науковцями, так і політиками неодноразово висловлювались пропозиції про доцільність заміни ПДВ на інші альтернативні види податків на споживання – податком з обороту, податком на роздрібний продаж, які мають певні переваги. Проте в умовах обрання Україною курсу вступу до ЄС запровадження будь-яких податків замість ПДВ є неможливим, оскільки в податкових системах країн ЄС ПДВ є обов'язковим атрибутом. Тому розглядатимемо реальні можливості вдосконалення цієї вищої форми універсального акцизу, а не утопічні варіанти її скасування.

На думку працівників податкових органів, однією з головних перепон на шляху ефективного функціонування ПДВ є непереборна схильність вітчизняного бізнесу до формування різноманітних схем ухилення від його сплати й отримання незаконного права на його відшкодування.

З метою усунення можливості використання суб'єктами господарювання вексельних схем розрахунків для ухилення від оподаткування податком на додану вартість (що детально нами розглянуто в п. 3.3), у результаті реалізації яких держава втрачає мільйони гривень, пропонуємо вжити заходи, що сприятимуть підвищенню ефективності адміністрування ПДВ. По-перше, у ст. 201 розділу 5 Податкового кодексу України «Податок на додану вартість» доцільно внести доповнення, яке б вказувало, що документи, які є підставою для нарахування податкового кредиту (податкова накладна, транспортний квиток, готельний рахунок або рахунок, який виставляється платнику податку за послуги зв'язку чи інші послуги, касові чеки, вантажна митна декларація) не можуть бути визнані як такі, що посвідчують право на отримання податкового кредиту, у випадку проведення платником податку операцій з поставки товарів (робіт, послуг) під забезпечення боргових зобов'язань покупця, наданих такому платнику податку у формі простого або переказного векселя або інших боргових інструментів, випущених таким покупцем або третьою особою. По-друге, в цілях оподаткування варто встановити обмеження строків обліку заборгованості за векселями терміном до трьох років (відповідно до строку давності, за який податковий орган має право самостійно визначити суму податкових зобов'язань платника податків). По-третє, пропонуємо запровадити обов'язкову реєстрацію операцій з передачі векселів в органах ДПС за місцем знаходження векселедавця, створити базу даних та програмне забезпечення центрального рівня щодо простеження обігу таких векселів у межах України, що дасть змогу не допустити можливості передачі векселів підприємств, знятих з держреєстрації чи таких, що мають ознаки фіктивності. По-четверте, у зв'язку з понесенням втрат державою через проведення взаєморозрахунків між суб'єктами господарювання з використанням векселів та з метою забезпечення покриття додаткових витрат держави на адміністрування ПДВ від впровадження запропонованого механізму реєстрації боргових зобов'язань в органах ДПС доцільно запровадити вексельний збір за невеликою ставкою (скажімо, 0,5–1%) від номінальної вартості векселя. Застосування такого збору



може бути фактором впливу на прийняття рішення щодо використання вексельної форми розрахунків.

Масштаби виявлених господарських операцій за участю фіктивних структур обумовлюють необхідність законодавчого врегулювання питання солідарної відповідальності платників податків – контрагентів економічних суб'єктів, що мають ознаки фіктивності – на величину втрат держави в результаті реалізації незаконних схем ухилення від оподаткування.

Питання своєчасності повернення правомірно заявлених до відшкодування сум ПДВ нині залишається одним із першочергових у діяльності органів податкової служби України та Держказначейства. Адже своєчасне та повне відшкодування ПДВ стимулює зростання обсягів виробництва та залучення інвестицій в експортні галузі, сприяє створенню позитивного іміджу України на міжнародній арені. Один із шляхів вирішення проблеми руйнування злочинних фінансових схем працівники податкових органів убачають у запровадженні спрощеного порядку відшкодування ПДВ законослухняними платниками – застосуванні автоматичного відшкодування податку – і розширення можливостей проведення кабінетного аудиту за рахунок використання новітніх інформаційних систем та програмного забезпечення. Такий підхід широко використовується в економічно розвинутих країнах, де для експортерів «золотого» статусу вимоги про відшкодування ПДВ виконуються з мінімальною затримкою, а експортери «срібного» статусу теж користуються відповідними привілеями [174].

З 15 березня 2011 р. в Україні згідно з процедурами, задекларованими Податковим кодексом, розпочалося відшкодування ПДВ у автоматичному режимі платникам, які відповідають критеріям, серед яких: відсутність податкового боргу; частка операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою, – не менше 40%; рівень зобов'язань з податку на прибуток – вище середнього за галуззю; середня зарплата – в 2,5 разу вища за мінімальну. Зазначимо, що з часу проведення перших транзакцій в межах нового механізму відшкодування ПДВ суми повернення податку в автоматичному режимі збільшились у декілька разів: у серпні 2011 р. частка оперативного відшкодування досягла 25,8%, у березні вона становила 12%.

Автоматичне відшкодування ПДВ – це, безумовно, прогресивна новація податкового законодавства. Проте, враховуючи, що кількість платників, які підпадають під критерії автоматичного відшкодування, збільшується повільно, а суми повернення ПДВ навіть скорочуються (за даними ДПА України у червні 2011 р. було відшкодовано 2,2 млрд. грн., у липні – 1,7 млрд. грн., а в серпні – 1,88 млрд. грн.), зробимо висновок: процес повернення не став більш прозорим та оперативним. Головною перепорою для підприємств є вимога про середню заробітну плату, а такий критерій, на нашу думку, не підтверджує негативної податкової репутації платника податку. Таким чином, механізм автоматичного відшкодування податку потребує удосконалення.

Наявний механізм контролю за повнотою і своєчасністю нарахування податку на додану вартість, що базується на автоматизованому співставленні податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів на основі поданих платниками ПДВ розшифровок у розрізі контрагентів як додатку до податкової декларації, вважаємо доволі ефективним. Водночас з метою підвищення результативності використання зазначеного механізму в напрямку спрощення порядку відшкодування ПДВ законослухняним платникам пропонуємо вжити заходи із його вдосконалення. З метою запобігання незаконному віднесенню до складу податкового кредиту сум ПДВ, нарахованих за борговими зобов'язаннями, доцільно доповнити додаток 5 до декларації з податку на додану вартість «Розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів» графою «Проведення розрахунків за товари, роботи, послуги у формах, відмінних від грошових». За умови впровадження запропонованої нами реєстрації боргових зобов'язань під час проведення взаєморозрахунків між контрагентами в органах податкової служби автоматизоване співставлення даних додатку 5 та бази реєстрації переданих векселів унеможливить використання вексельних схем розрахунків для ухилення від оподаткування при адмініструванні податку на додану вартість.

З позицій всеохопності податкового контролю залишаються невикористаними резерви пошуково-довідкової системи центральної

бази даних (ПДС ЦБД) ДПА України, що містить фактично всю податкову історію платника податків. Співставлення даних ПДС ЦБД, розшифровок податкового кредиту і податкових зобов'язань у розрізі контрагентів та запропонованої нами бази даних переданих між контрагентами векселів на рівні ДПА дасть змогу комплексно оцінити ризики, пов'язані з мінімізацією чи ухиленням від оподаткування податком на додану вартість. За результатами співставлення виявлятимуться суб'єкти господарювання з найбільшим ризиком порушення податкового законодавства, до яких, на нашу думку, варто відносити:

1) контрагентів, за податковою звітністю яких встановлено розходження нарахованого податкового зобов'язання та податкового кредиту (виявлено так звані «податкові ями»);

2) фірми, що мають ознаки фіктивності або підприємницькі структури, що мали взаємовідносини з такими фірмами;

3) контрагентів – пов'язаних осіб;

4) підприємницькі структури, які проводять господарські операції з використанням відмінних від грошових форм розрахунків;

5) платників податків, які мають податкову заборгованість.

Зазначимо, що розширення системи співставлення даних не викликатиме ускладнення порядку адміністрування ПДВ, оскільки податкові органи володіють достатньою інформаційною базою даних для реалізації запропонованої схеми. Водночас прогресивність її реалізації обумовлюється ліквідацією бюрократизованих процедур, пов'язаних із формуванням висновку на проведення відшкодування податку та, що найважливіше, створяться умови для запобігання необґрунтованому втручанню у діяльність суб'єктів господарювання шляхом радикального зменшення кількості тематичних перевірок із вказаного питання й автоматичного відшкодування податку всім платникам, які не входять до категорії ризикованих.

Ефективність діючих пільг в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств є сумнівною, оскільки їх надання реально не сприяє розвитку агропромислового комплексу в Україні та призводить до розпорошеності бюджетних коштів. Зазвичай сільськогосподарські товаровиробники використовують ці кошти на покриття поточних потреб, крім того, як показує практика, спостерігається чимало

зловживань у контексті їх використання на потреби, лише побічно пов'язані з сільськогосподарською діяльністю. Прогресивніші зміни як у використанні бюджетних ресурсів, так і в підвищенні ефективності діяльності підприємств АПК спостерігатимуться під час прямого державного дотування відповідно до конкретних програм розвитку сільськогосподарських підприємств із проведенням жорсткого контролю з боку органів державної влади за цільовим використанням коштів. Таким чином, стимулювання сільськогосподарських підприємств убачаємо у застосуванні знижених ставок податків, наданні державних дотацій згідно з пріоритетними програмами розвитку, жорсткому контролю за використанням державних коштів та скасуванні інших податкових пільг.

Питання про доцільність зниження ставок податку на додану вартість є одним із найбільш дискусійних, на що вказують наукові праці [напр.: 58; 65; 73; 74; 77; 126]. Посилаючись на дані уряду України, зазначимо, що зниження ставки податку лише на 2% призведе до зменшення доходів державного бюджету більш ніж на 2 млрд. грн. [77, с. 85], тобто на початковому етапі визначить певні диспропорції у реалізації бюджетної політики. Податковим кодексом передбачено зниження ставки податку на додану вартість з 1 січня 2014 р. із 20% до 17%. Компенсувати втрати бюджету планується за рахунок розширення бази оподаткування в результаті активізації економічної діяльності та детінізації економіки під впливом поетапного зниження ставки податку на прибуток та розширення пільг щодо оподаткування прибутку підприємств.

Досвід податкових реформ нових членів ЄС – Естонії, Литви, Словаччини, у процесі проведення яких спостерігається зміщення акцентів з оподаткування капіталу на оподаткування праці і споживання, показує, що досягнуто позитивних зрушень у напрямку створення умов для економічного зростання. Свого часу експертом Світового банку К. Марсденом було проведено дослідження на базі даних 20 країн Америки, Європи й Азії [168], під час якого з'ясовано, що збільшення ставки податків на доходи на 1% знижує темпи зростання капіталовкладень в економіку більш ніж удвічі. Відповідно, збільшення на 1% ставки податків на товари знижує темпи приросту інвестицій лише на 1,3%. У зв'язку з цим можна погодитись з

пропозиціями щодо можливості скорочення оподаткування доходу [73; 126]. Проте, враховуючи те, що податковий тягар непрямих податків значно більше відчують громадяни із низьким рівнем доходів (а таких на сучасному етапі економічного розвитку в Україні є значна кількість), ми схилиємося до пропозиції диференціації ставок ПДВ (а не лише її зниження) з одночасним скасуванням пільг, при цьому враховуючи вимоги Директиви Ради Євросоюзу 2006/112/ЄС, що регламентує механізм гармонізації порядку адміністрування податку на додану вартість у країнах-членах ЄС.

Пропонуємо ставку 0% застосовувати до експортованих товарів виробників-експортерів; за ставкою 9% оподатковувати сільськогосподарську продукцію і продукти її переробки, найважливіші продовольчі товари (м'ясо, молокопродукти, яйця, цукор, сіль, хліб, крупи, муку, макаронні вироби, рибу і ін. (дод. У)), за винятком продовольчих товарів у мережі ресторанного господарства; найвищу ставку (25%) застосовувати до предметів розкоші (виробів із срібла, золота, платини, дорогоцінного каміння, транспортних засобів, паливно-мастильних матеріалів, аудіо- та відеотехніки, одягу із натуральної шкіри та хутра, фотографічного обладнання) та товарів, що завдають шкоду життю і здоров'ю громадян (лікеро-горілчаних та тютюнових виробів); всі інші товари, виконані роботи та послуги варто оподатковувати за ставкою 20%. Оскільки діяльність агропромислового комплексу переважно спрямована на забезпечення продовольчої безпеки країни, уніфікація зниженої ставки 9% (що відповідає рекомендованому Єврокомісією діапазону зниженої ставки ПДВ – від 5% до 9% [24]) на найважливіші продовольчі товари та сільськогосподарську продукцію попереджує виникнення проблеми внутрішнього відшкодування та, як наслідок, сприятиме спрощенню адміністрування податку на додану вартість. Зазначимо, що на відміну від розглядуваного в уряді та Верховній Раді зниження існуючої ставки, запропонована нами диференціація призведе до збалансованості бюджетних надходжень від сплати ПДВ, що аргументовано нами в табл. 4.1. Для проведення розрахунків використовуємо статистичні дані роздрібного товарообороту підприємств в Україні у 2009 р., причому обчислення виконаємо лише за групами товарів, за якими передбачаємо зміну ставки оподаткування. На нашу

думку, така диференціація сприятиме зменшенню обсягів заявленого до відшкодування податку, зниженню цін на найнеобхідніші групи товарів та відповідному підвищенню споживчого попиту, зростанню бази оподаткування.

Безумовно, достовірно передбачити вплив зміни ставок на обсяг податкових надходжень наразі неможливо, оскільки величина ставки податку впливає на рішення індивіда про споживання товару. Водночас зазначимо, що відмова від споживання тютюнових виробів чи алкогольних напоїв під впливом збільшення ставки податку сприятиме лише підвищенню рівня здорового способу життя громадян, що разом зі зниженням цін на продовольчі товари обумовить покращення демографічної ситуації в країні та якості генофонду нації. Запровадження знижених ставок податку на додану вартість на товари першої необхідності в комплексі з диференціацією ставок податку на доходи фізичних осіб сприятиме більш рівномірному розподілу податкового навантаження, оптимізації структури сукупного попиту, покращенню якісного складу споживання харчових продуктів та підвищенню рівня доходів малозабезпечених верств населення, що в кінцевому підсумку дасть змогу пом'якшити соціальну напругу в суспільстві. Зниження ставок ПДВ в Україні доцільно супроводжувати обов'язковими контролюючими заходами з боку органів Державної інспекції з контролю за цінами з метою виключення імовірності використання підприємницькими структурами відсотка зниження ставки на зростання своєї прибутковості.

Останнім часом в Україні спостерігається підвищення ролі акцизного оподаткування, однак, на відміну від економічно розвинутих країн, рівень оподаткування акцизним податком є майже вдвічі нижчим (середній рівень оподаткування акцизним податком країн – членів ЄС – становить 3,3%, в Україні – 2,2% (2009 р.). За інформацією Міністерства охорони здоров'я, куріння є фактором ризику більше ніж 20 хвороб, які становлять майже 75% у структурі причин смертності населення. За даними Всесвітньої організації охорони здоров'я від наслідків тютюнокуріння в Україні щороку помирає близько 100 тис. осіб [16].

Таблиця 4.1

**Розрахунок впливу диференціації ставок податку на додану вартість на величину доходів державного бюджету\***

Млн. грн.

Група товарів	Обсяг роздрібного товарообороту	Сума ПДВ за наявної ставкою	Сума ПДВ за пропонованою ставкою	Доходи (+), втрати (-) бюджету від запропонованих змін
1	2	3	4	5
Основні продовольчі товари (пропонована ставка – 9%)	45643	7607	3423	-4184
Алкогольні напої і тютюнові вироби (пропонована ставка – 25%)	28140	4690	5863	+1173
Ювелірні вироби, транспортні засоби, паливно-мастильні матеріали, одяг із натуральної шкіри та хутра, фотографічне обладнання, аудіо- та відеотехніка (пропонована ставка – 25%)	65129	10855	13569	+2714
Втрати бюджету від пільгового оподаткування сільськогосподарських підприємств** (пропонована ставка – 9%)	–	8400	3780	+3780
Результат від впровадження змін	X	X	X	+ 3483

\* Розраховано за даними: [133, с. 35–38].

\*\* За даними Міністерства аграрної політики України.

У країнах ЄС, де влада дбає про здоров'я населення, на товари, які завдають шкоду здоров'ю та життю людини, ставки акцизного податку значно перевищують їх рівень в Україні. Так, згідно із законодавством ЄС мінімальне податкове зобов'язання з акцизного податку на тютюнові вироби регламентовано у розмірі не менше ніж 57% від ціни найбільш уживаної цінової категорії сигарет, а сума податку в євро має бути не менше 64 євро на 1000 сигарет. У випадку застосування специфічної ставки вона має становити не менше 101 євро на 1000 сигарет [39]. При цьому в таких країнах, як Франція, Великобританія, Португалія, Німеччина та Мальта акцизний податок займає понад 60% у ціні тютюнових виробів. Водночас в Україні цей показник становить від 15 до 21% від роздрібною ціни, що в умовах

спрямування податкової політики до нормативів ЄС вказує на невикористані резерви підвищення рівня мобілізації акцизного податку з тютюнових виробів.

Певні спроби щодо збільшення податкового навантаження на тютюнові вироби зроблено: з 1 травня 2009 р. ставки акцизного збору на сигарети збільшено у 5–6 разів порівняно зі ставками, що діяли на початок 2001 р., – проте в Україні вони залишаються у кілька разів меншими ніж у ЄС, як у відносному, так і в грошовому вимірі. Отже, питання наближення ставок акцизного податку до європейських стандартів залишилось відкритим, а його вирішення, окрім позитивних фіскальних наслідків, створить передумови до вирішення більш глобальної проблеми – збереження здоров'я нації.

Враховуючи втрати держави, породжені наявністю потужного сектору тіньового обігу алкогольної продукції (що досліджено в параграфі 2.3), та загрозу життю і здоров'ю громадян, спричинену споживанням фальсифікованої лікєро-горілчаної продукції, зробимо висновки про необхідність перегляду підходів до механізму контролю за виробництвом та обігом спирту, спиртовмісних рідин та продукції їх переробки в напрямку переорієнтації зусиль контролюючих органів переважно на недопущення чи мінімізацію можливості оприбуткування необлікованої сировини для виробництва спирту, спиртовмісних рідин та їх відвантаження чи використання не за цільовим призначенням на противагу механізму контролю, зорієнтованого на вилучення з тіньового обігу готової алкогольної продукції. Для перешкоджання реалізації неоприбуткованого спирту, фракції головної етилового спирту та спиртовмісних рідин пропонуємо на законодавчому рівні передбачити тотальний контроль за всіма етапами їх технологічного виробництва і відвантаження. Для цього потрібно створити робочі групи з контролю за виробництвом та реалізацією спирту і спиртовмісних рідин, до складу яких мають належати податківці-ревізори, податківці-технологи спиртової галузі (такі працівники є в кожному з регіональних управлінь Департаменту контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів) та представники Державної служби боротьби з економічною злочинністю. Для оприбуткування сировини пропонуємо спиртові заводи оснащати цифровими вагами, дані зважування, на



яких мають автоматично відображатися у відповідному комп'ютерному програмному забезпеченні (контроль за дотримання процедури зважування слід закріпити за податковими постами) та автоматично надсилатися засобами електронного зв'язку органам виконавчої влади, представники яких входять до робочої групи. Цифровими вимірювальними пристроями обліку спиртової продукції (лічильниками) з високим ступенем захисту від несанкціонованого втручання потрібно забезпечити і лінію вихідного виробництва спирту та запровадити аналогічний до описаного механізм передачі даних контролюючим органам. Такий механізм забезпечить взаємний контроль між органами виконавчої влади та сприятиме зменшенню корупційних проявів у питанні контролю за виробництвом та обігом спирту і спиртовмісних рідин. Крім того, доцільно передбачити можливість вільного доступу представників групи до цехів, складів та сховищ з метою контролю за протіканням технологічних процесів, опломбування ємкостей зберігання спирту і спиртовмісних рідин, спиртосховищ представниками групи та, відповідно, їх присутність під час відвантаження вихідної продукції.

Диференційований підхід до величини ставок акцизного податку за спирт та спиртовмісні рідини (наприклад, на спирт технічний, який реалізується суб'єктам підприємницької діяльності з метою його використання як сировини для виробництва продуктів органічного синтезу – 0 грн., на спирт етиловий неденатурований, з концентрацією спирту 80 об. % і більше – 42,12 грн. за 1 л. 100-відсоткового спирту [93]), створює передумови до порушення податкового законодавства за рахунок нецільового використання спиртовмісних рідин, які оподатковуються за пільговими ставками. В напрямку унеможливлення проведення таких махінацій пропонуємо уніфікувати ставки акцизного податку, а державну підтримку діяльності підприємств пріоритетних галузей (які використовують спиртовмісні рідини) забезпечити шляхом прямого дотування.

Щодо нелегального виробництва спирту незареєстрованими цехами, тут роботу доцільно виконувати в напрямку проведення слідчих дій та вжиття оперативних заходів органами внутрішніх справ та підрозділами податкової міліції. Реалізація зазначених

заходів у комплексі, на нашу думку, стане реальним гальмом на шляху масштабного обігу тіншового спирту та алкогольної продукції.

Плата за землю – загальнодержавний податок, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності з метою фінансування заходів щодо раціонального використання й охорони земель, підвищення родючості ґрунтів, ведення земельного кадастру. У редакції Бюджетного кодексу 2001 р. за місцевими бюджетами було закріплено лише частину плати: міст обласного значення спрямовувалося 75% плати за землю, а до бюджетів сіл, селищ та міст районного значення – тільки 60%. З прийняттям нової редакції Бюджетного кодексу у 2010 р. плата за землю повністю належить до бюджетів місцевого самоврядування, в обласному та районних бюджетах вказані надходження відсутні. Отже, у контексті впроваджених змін цей податок наближено до місцевого, а це підвищить зацікавленість місцевої влади в ефективному використанні земельних ресурсів. Проте органи місцевого самоврядування не наділені повноваженнями щодо надання пільг та регулювання ставок плати за землю. Надання такого права дало б змогу вирішити низку проблем, адже низькі ставки спонукають місцеву владу практично встановити мораторій на продаж землі, яка має комерційну цінність. Значно вигідніше здавати її в оренду. Це підтверджує і статистика: за даними ДПА в Чернівецькій області у 2010 р. 39,4% становила плата за землю, 60,6% – орендна плата.

Практика адміністрування плати за землю показує, що поширюється мінімізація земельного податку юридичними особами за рахунок використання земельної ділянки державної або комунальної власності, яка була надана для виробничих потреб (ставка податку 0,3–0,5% від грошової оцінки землі), у комерційній діяльності (ставка податку 1% грошової оцінки землі). Результати податкових перевірок таких підприємств показують, що у загальній сумі доходів тривалий період доходи від реалізації продукції власного виробництва становлять лише 15–25%. З метою усунення зазначеного недоліку в адмініструванні податку, пропонуємо законодавчо встановити порядок обчислення земельного податку відповідно до виду діяльності, що займав більшу питому вагу у

доходах платника податку за минулий рік. Такий захід дасть змогу, з одного боку, попередити прагнення «мінімізаторів» зменшити податкові зобов'язання із плати за землю, а з іншого – стимулюватиме нарощування виробничої діяльності підприємств – орендарів, власників чи користувачів земельної ділянки.

Загалом стан обліку землі, який ще є сьогодні в державі, ведення земельно-кадастрової документації, дані якої є підставою для нарахування земельного податку, незавершення інвентаризації земель, відсутність документів на право власності чи користування землею, неповне проведення грошової оцінки земель населених пунктів та земель несільськогосподарського призначення, несвоєчасне оформлення документів на землю при укладанні договорів купівлі-продажу будівель, споруд (їх частин), неправильне укладання договорів на оренду землі (без зазначення реквізитів, передбачених чинним законодавством) суттєво ускладнюють порядок обчислення і сплати плати за землю, призводять до ухилення платників від сплати податку за землю та до втрат місцевих бюджетів. З прийняттям нової редакції Земельного кодексу України та Закону України «Про оренду землі» створено більш системні правові засади ринку землі, значно розширено можливості її купівлі-продажу та оренди. Проте гостро стоїть проблема опрацювання і прийняття законодавчих актів, зокрема з питань реєстрації прав власності на землю, землеустрою, охорони земель, земельного банку, які мають забезпечити необхідні правові умови для обслуговування ринку землі. Збільшення фінансової бази місцевих бюджетів обумовлює необхідність завершення процесу визначення грошової оцінки земельних ділянок та інвентаризації земель, поліпшення міжвідомчого обміну інформацією про земельні ділянки та їх власників, землекористувачів та орендарів, недопущення використання землі без правовстановлюючих документів, запровадження механізму набуття права на оренду земельних ділянок на конкурсних засадах. Отже, вирішення проблем справляння плати за землю для забезпечення економічного зростання регіонів є особливо актуальним.

Величина надходжень податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів у місцеві бюджети України за 2005–2009 рр. у 1,4–1,9 разу перевищувала надход-

ження місцевих податків. Податковим кодексом в Україні під приводом заміни акцизом на паливо податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів скасовано, що є свідченням подальшої централізації фінансів. Адже податок із власників транспортних засобів був одним з обов'язкових платежів, які не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, а в новій редакції Бюджетного кодексу визначено спрямування акцизного податку до державного бюджету. З позицій справедливості оподаткування висловимо думку про доцільність вказаної заміни податків, адже при оподаткуванні транспортного засобу податок справлявся, не враховуючи частоти користування цим засобом на рік (наприклад, для виїзду автомобілем 1–2 рази на рік власник транспорту сплачував податок на рівні з щоденним власником-користувачем). Віднесення до складу акцизу на паливо плати на ремонт автомобільних доріг є більш справедливим, адже хто більше споживає пального, той більше користується дорогами, а отже, повинен нести вище податкове навантаження.

Проте зі скасуванням податку з власників транспортних засобів місцеву владу позбавлено ресурсу на будівництво, реконструкцію та утримання вулиць і доріг. На поточний ремонт доріг передбачено спрямування надходження від збору за першу реєстрацію транспортного засобу, надходження якого, за даними Мінфіну, в 2011 р. очікуються в 5 разів меншими, ніж видатки на ці цілі в 2009 р. [116]. Отже, підтримання у належному стані доріг та розвиток транспортної інфраструктури регіонів вимагає розробки та впровадження механізму компенсації місцевим бюджетам втрат від скасування податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Тільки за цієї умови трансформації у сфері оподаткування транспортних засобів будуть ефективними загалом для суспільства.

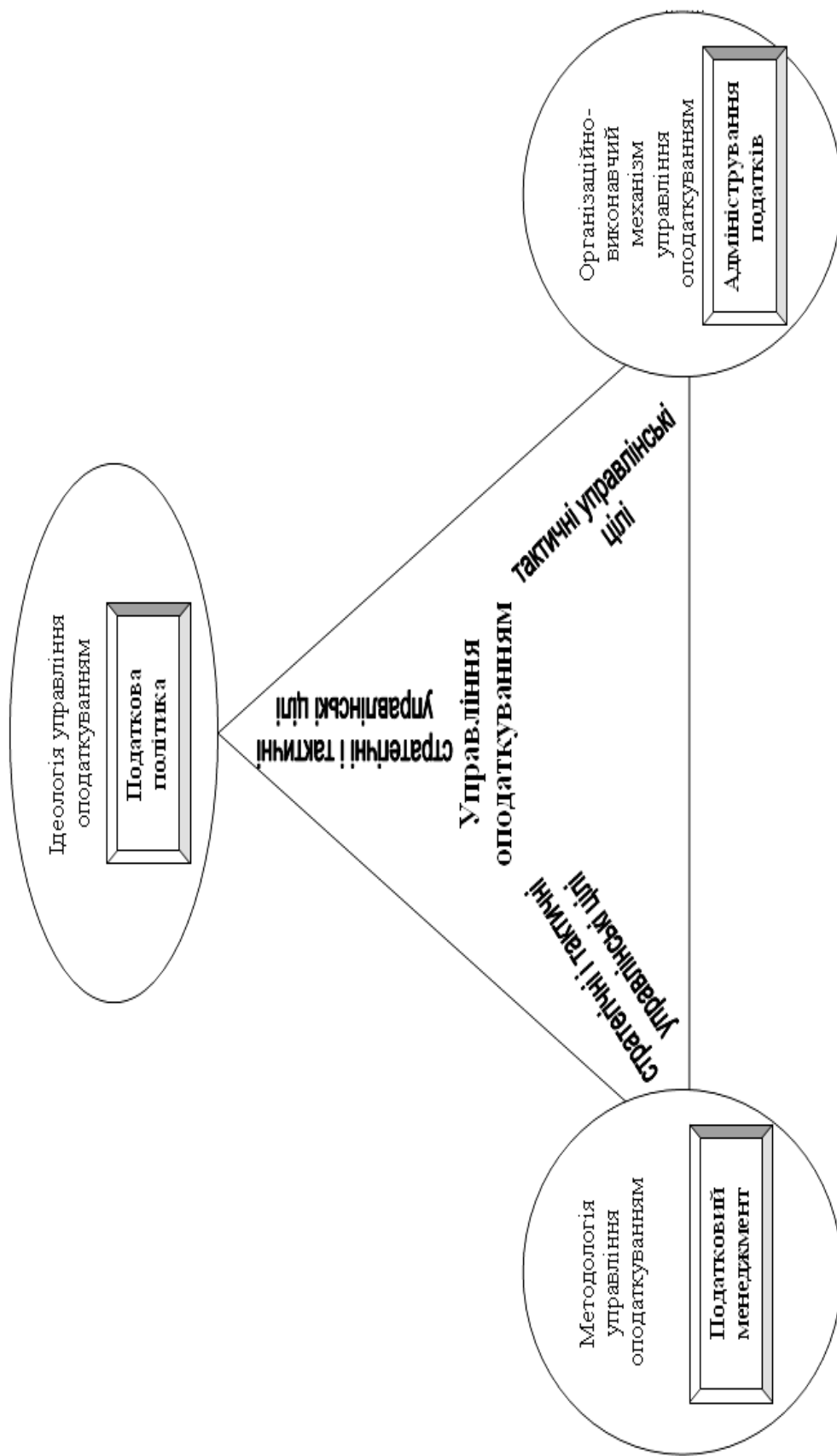
Безумовно, життєва необхідність проведення податкової реформи в нашій країні є беззаперечною, що спонукало уряд та Верховну Раду до прийняття Податкового кодексу. Проте його прийняття у форматі об'єднання, систематизації та удосконалення чинних законодавчих і нормативних актів з питань оподаткування не здатне забезпечити виконання поставлених цілей. В умовах пріоритетів розвитку, визначених Україною (обрання курсу на вступ до

ЄС, орієнтація на економічне зростання, створення соціально-орієнтованої ринкової економіки), податкова реформа в нашій державі має бути спрямована на подолання деструктивності, структурних диспропорцій, поступове зниження податкового навантаження, спрощення оподаткування та побудову партнерських відносин між державою та платниками податків. Вжиття зазначених заходів вимагає послідовності, гнучких та виважених підходів до їх реалізації, врахування характерних особливостей національної економіки, стадії економічного розвитку та менталітету громадян України (тобто відмову від механічного копіювання систем адміністрування податків країн з ринковою економікою, оскільки до теперішнього стану вони пройшли тривалий шлях еволюційного розвитку), формування максимально чітких і несуперечливих норм податкового права. Водночас позитивних ефектів національного розвитку України буде досягнуто лише за умови комплексного реформування податкової, бюджетної та соціальної політики в напрямку досягнення збалансування інтересів держави та суб'єктів господарювання, застосування жорсткого моніторингу системи розподілу доходів держави та посилення контролю за рухом фінансових потоків у країні, подолання глобальної корумпованості та створення ефективних інституцій органів державного управління.

## **ДОДАТКИ**

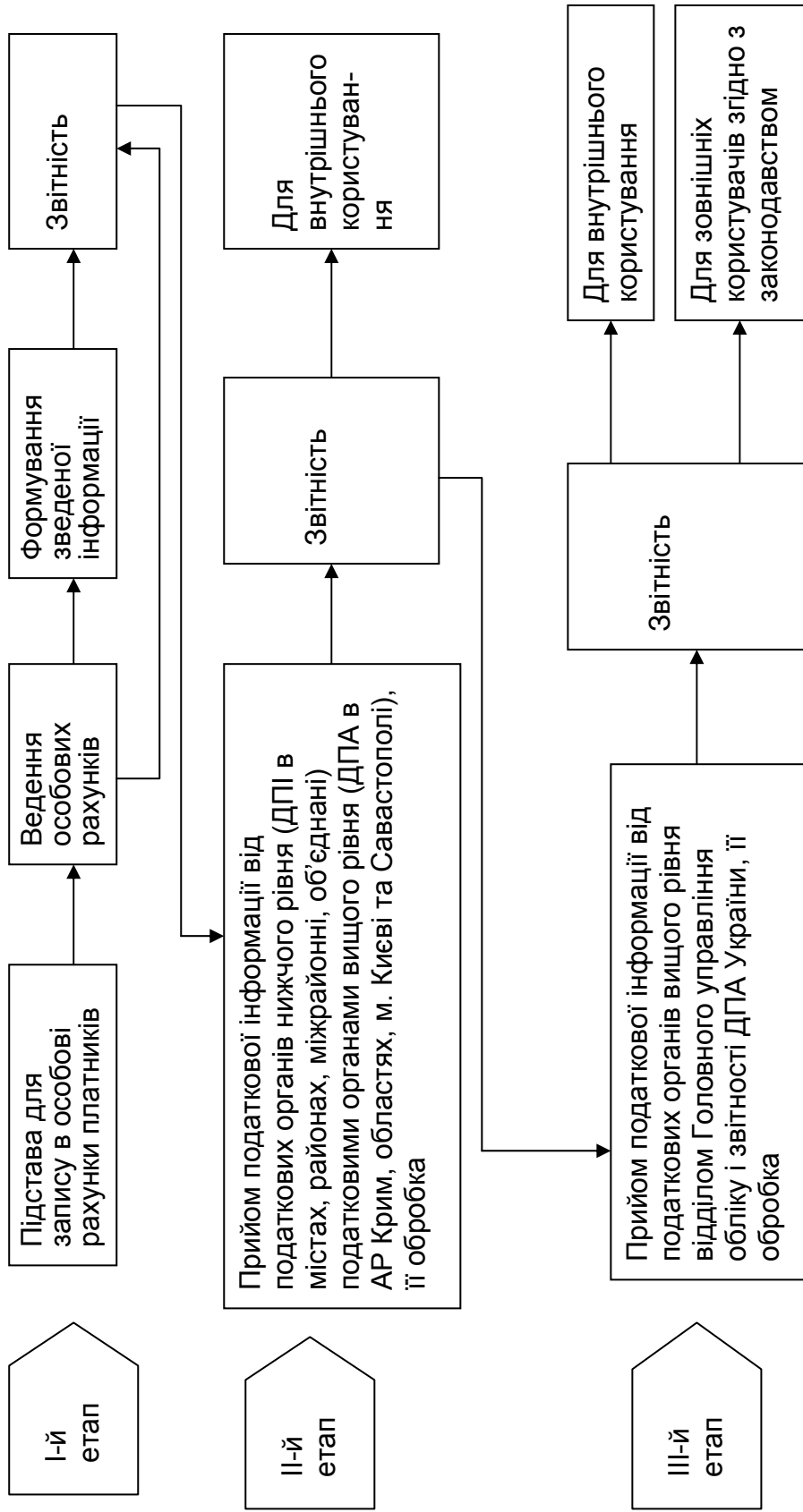
## Додаток А

### Сфера реалізації податкової політики, податкового менеджменту та адміністрування податків в управлінні оподаткуванням



## Додаток Б

### Етапи обліку податків, зборів та інших обов'язкових платежів\*





**Додаток В**  
**Структура обов'язкових платежів, адміністрованих**  
**державною податковою службою до зведеного бюджету**  
**України в 2005–2009 рр.**

Показник	2005 р.		2006 р.		2007 р.		2008 р.		2009 р.	
	Сума, млн. грн.	Пит. вага, %	Сума, млн. грн.	Пит. вага, %	Сума, млн. грн.	Пит. вага, %	Сума, млн. грн.	Пит. вага, %	Сума, млн. грн.	Пит. вага, %
<b>Всього мобілізованих платежів</b>	<b>76878,2</b>	<b>100,0</b>	<b>96168,6</b>	<b>100,0</b>	<b>120510,8</b>	<b>100,0</b>	<b>182823,0</b>	<b>100,0</b>	<b>171815,2</b>	<b>100,0</b>
з них:										
Податок з доходів фізичних осіб	17325,2	22,5	22791,1	23,7	34782,1	28,9	45895,8	25,1	44485,3	25,9
Податок на прибуток підприємств	23464,0	30,5	26172,0	27,2	34407,2	28,6	47856,8	26,2	33048,0	19,2
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	833,4	1,1	1084,8	1,1	1354,6	1,1	1558,4	0,9	1538,4	0,9
Збір за використання лісових ресурсів	80,0	0,1	99,1	0,1	173,1	0,1	213,3	0,1	213,3	0,1
Збір за спеціальне користування водними ресурсами	371,1	0,5	309,4	0,3	507,6	0,4	584,5	0,3	711,9	0,4
Платежі за користування надрами	388,3	0,5	556,0	0,6	591,5	0,5	1190,2	0,7	1335,1	0,8
Збір на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	422,2	0,5	658,5	0,7	785,3	0,7	621,4	0,3	606,5	0,4
Плата за землю	2718,2	3,5	3122,3	3,2	3889,3	3,2	6681,4	3,7	8362,7	4,9
Податок на додану вартість (за мінусом відшкодованих сум)	10800,6	14,0	18506,0	19,2	17700,4	14,7	45512,7	24,9	45985,3	26,8
Акцизний збір	7446,8	9,7	7692,8	8,0	9241,7	7,7	10573,4	5,8	18600,6	10,8
Місцеві податки і збори	598,2	0,8	642,3	0,7	729,9	0,6	820,0	0,4	808,6	0,5
Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва	1371,5	1,8	1348,0	1,4	1592,6	1,3	1854,4	1,0	1766,3	1,0
Інші обов'язкові платежі	12229,5	15,9	15002,6	15,6	16897,8	14,0	19460,7	10,6	14353,2	8,4

\* Складено за даними: [29, 31, 33, 35, 37].

## Додаток Д

### Значення основних бюджетоутворюючих податків у структурі доходів зведеного бюджету\*

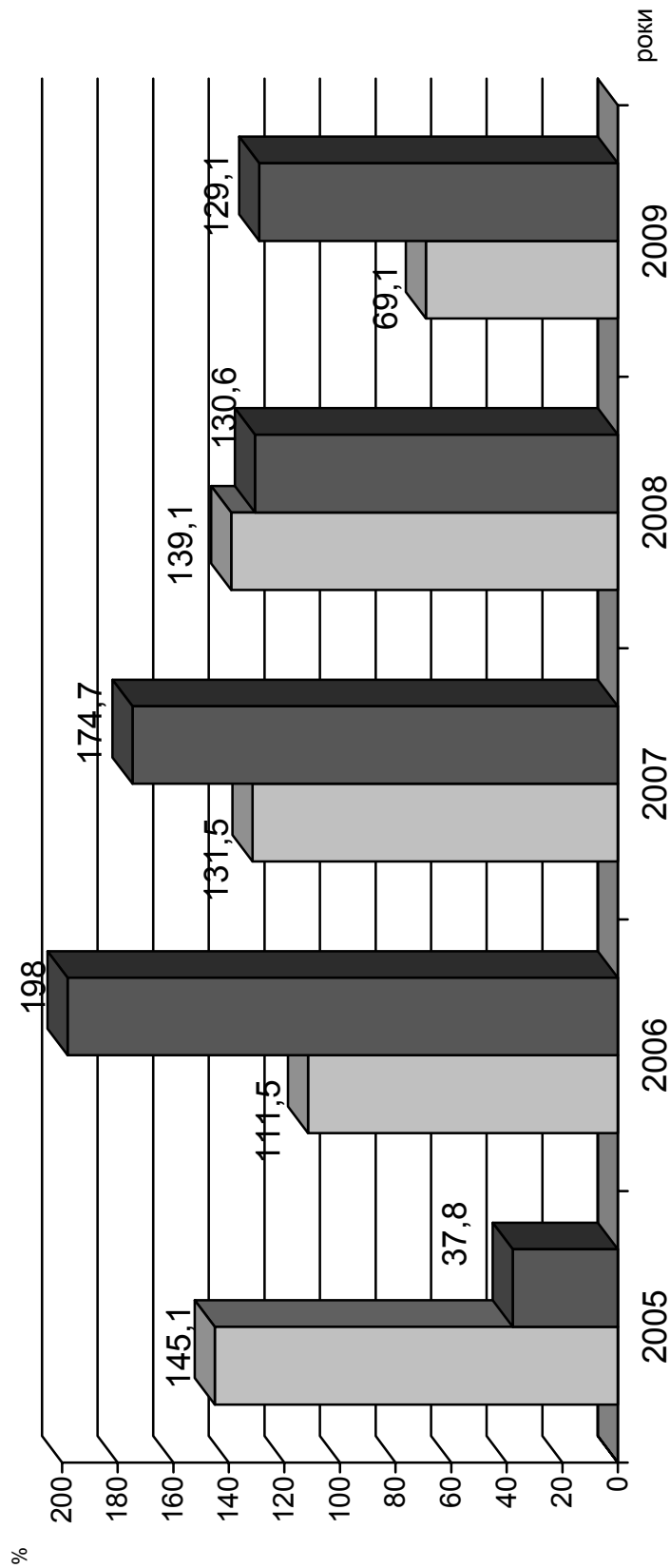
Показник	Роки				
	2005	2006	2007	2008	2009
Доходи зведеного бюджету, млн. грн.	134030,2	171811	219939,1	297893,0	225319,9
Податок на прибуток, млн. грн.	23464,0	26172,0	34407,2	47856,8	33048,0
Частка в доходах зведеного бюджету, %	17,5	15,2	15,6	16,1	14,7
Податок з доходів фізичних осіб, млн. грн.	17325,2	22791,1	34782,1	45895,8	44485,3
Частка в доходах зведеного бюджету, %	12,9	13,3	15,8	15,4	19,7
Податок на додану вартість, млн. грн.	33804	50410	59383	92082,6	84596,7
Частка в доходах зведеного бюджету, %	7,7	9,4	8,4	30,9	37,5
Акцизний збір, млн. грн.	7945,4	8543,7	10567,7	12783,2	21274,5
Частка в доходах зведеного бюджету, %	5,9	5,0	4,8	4,3	9,4

\* Складено за даними: [136, с. 53; 141, с. 54], показники Міністерства фінансів України про виконання зведеного бюджету за 2009 р.



### Додаток Ж

Співвідношення темпів приросту надходжень та втрат бюджету від надання пільг із податку на прибуток\*



- Темп зростання надходжень податку на прибуток до зведеного бюджету, %
- Темп зростання втрат бюджету від пільгового оподаткування податком на прибуток, %

\* Складено за даними: [29, 31, 33, 35, 37].

**Додаток 3**  
**Зміна визначальних факторів впливу**  
**на адміністрування податку з доходів фізичних осіб\***

Період	Надходження податку з доходів фізичних осіб**		Середньомісячна заробітна плата на одного працівника**		Мінімальна заробітна плата	
	Млн. грн.	Темп зростання %	Грн.	Темп зростання %	Грн.	Темп зростання %
За станом на 01.01.2003 р.	10847,5	–	376	–	185	–
За станом на 01.01.2004 р.	13521,3	124,6	462	122,9	205	110,8
За станом на 01.01.2005 р.	13213,3	97,7	590	127,7	262	127,8
За станом на 01.01.2006 р.	17325,2	131,1	806	136,6	350	133,6
За станом на 01.01.2007 р.	22791,1	131,5	1041	129,2	400	114,3
За станом на 01.01.2008 р.	34782,1	152,6	1351	129,8	515	128,8
За станом на 01.01.2009 р.	45927,6	132,0	1806	133,7	605	117,5
За станом на 01.01.2010 р.	44514,6	96,9	1906	105,5	869	143,6

\*Складено за даними: [26–29, 31, 33, 35, 37], аналітичних матеріалів Державного комітету статистики України.

\*\* за підсумками минулого року.

**Додаток К**  
**Адміністрування податку на додану вартість**  
**Додаток К.1**

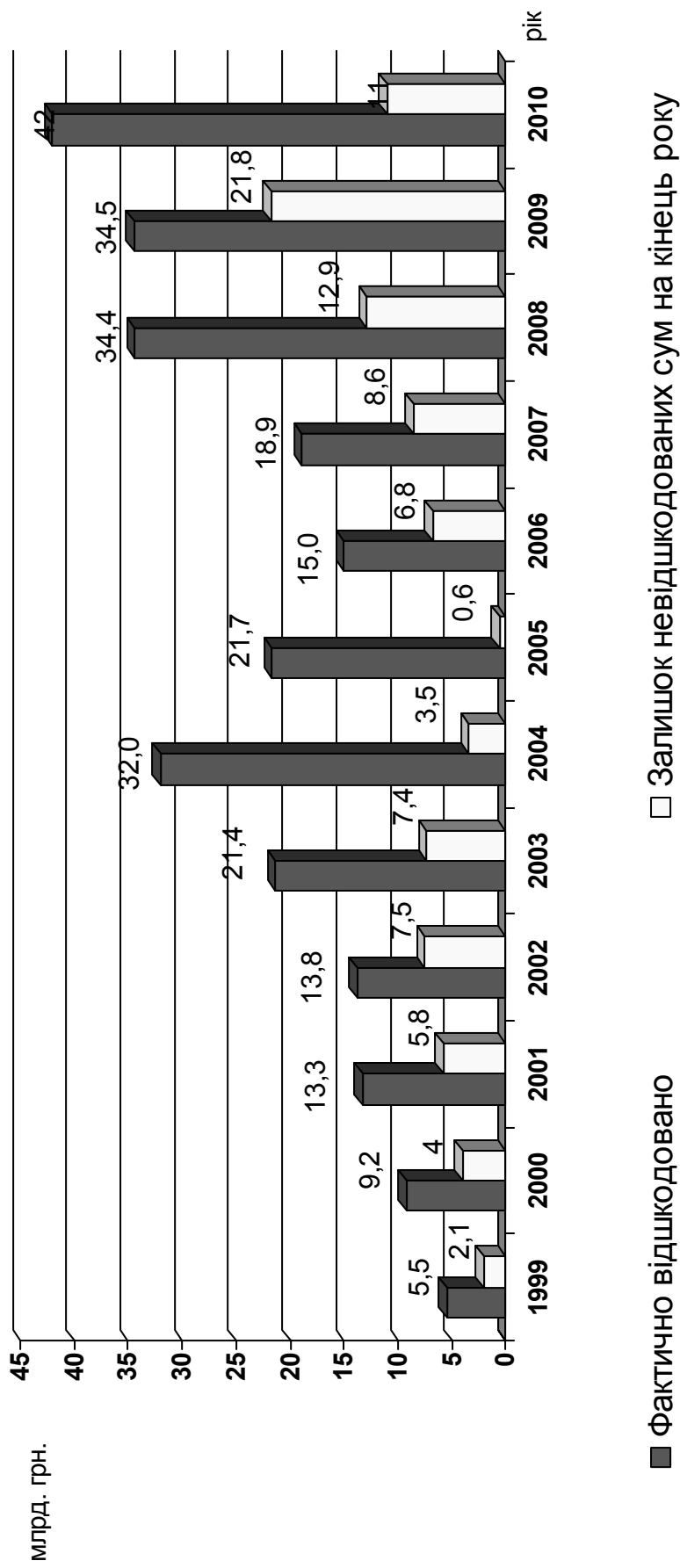
**Надходження податку на додану вартість до зведеного бюджету України (сальдо)\***

Рік	Загальні надходження ПДВ, млн. грн.	Темп зростання, %	Частка податку у ВВП, %	Забезпечено органами ДПС, млн. грн.	Питома вага, %	Забезпечено митними органами, млн. грн.	Питома вага, %
2000	9441	–	5,6	6 470	68,5	2 971	31,5
2001	10348	109,6	5,1	6 584	63,6	3 764	36,4
2002	13471	130,2	6,0	6 684	49,6	6 787	50,4
2003	12598	93,5	4,7	3 157	25,1	9441	74,9
2004	16734	132,8	4,8	4740	28,3	11994	71,7
2005	33804	202,0	7,7	10801	32,0	23003	68,0
2006	50410	149,1	9,4	18506	36,7	31903,8	63,3
2007	59383	117,8	8,3	17700	29,8	41682,4	70,2
2008	91615	154,3	10,8	45512,7	49,7	46102,3	50,3
2009	84545	92,3	9,3	45985,3	54,4	38559,7	45,6

\*Складено за даними аналітичних матеріалів ДПА України.

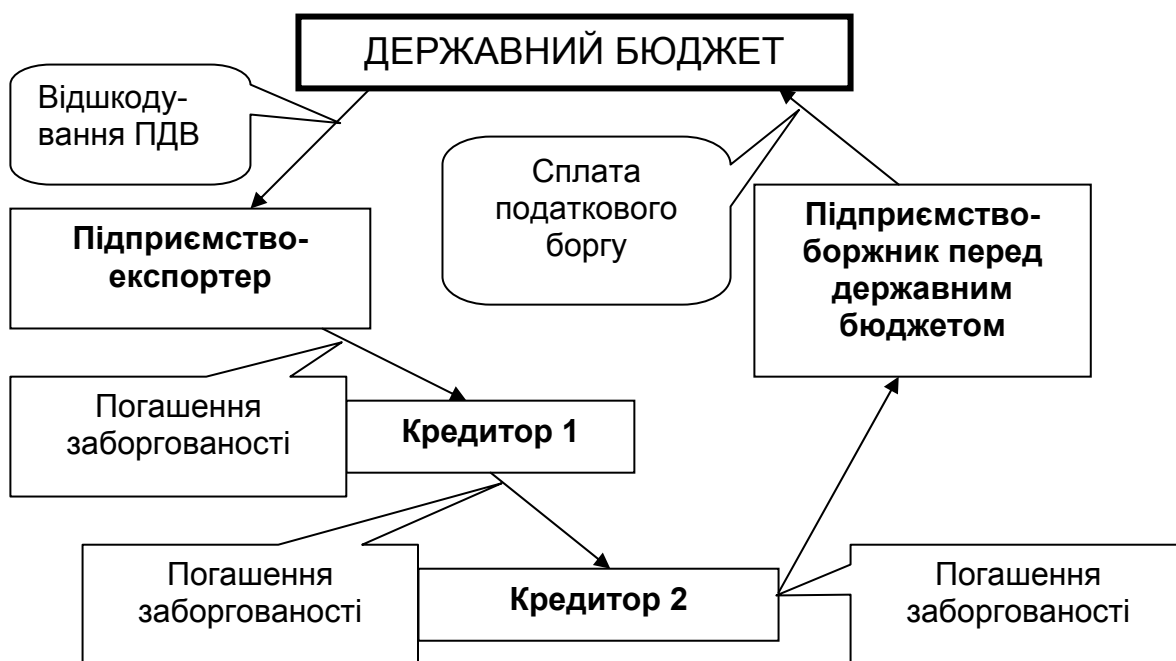
## Додаток К.2

### Динаміка показників відшкодування ПДВ у 1999 – 2010 рр.\*



\* Складено за даними аналітичних матеріалів ДПА України.

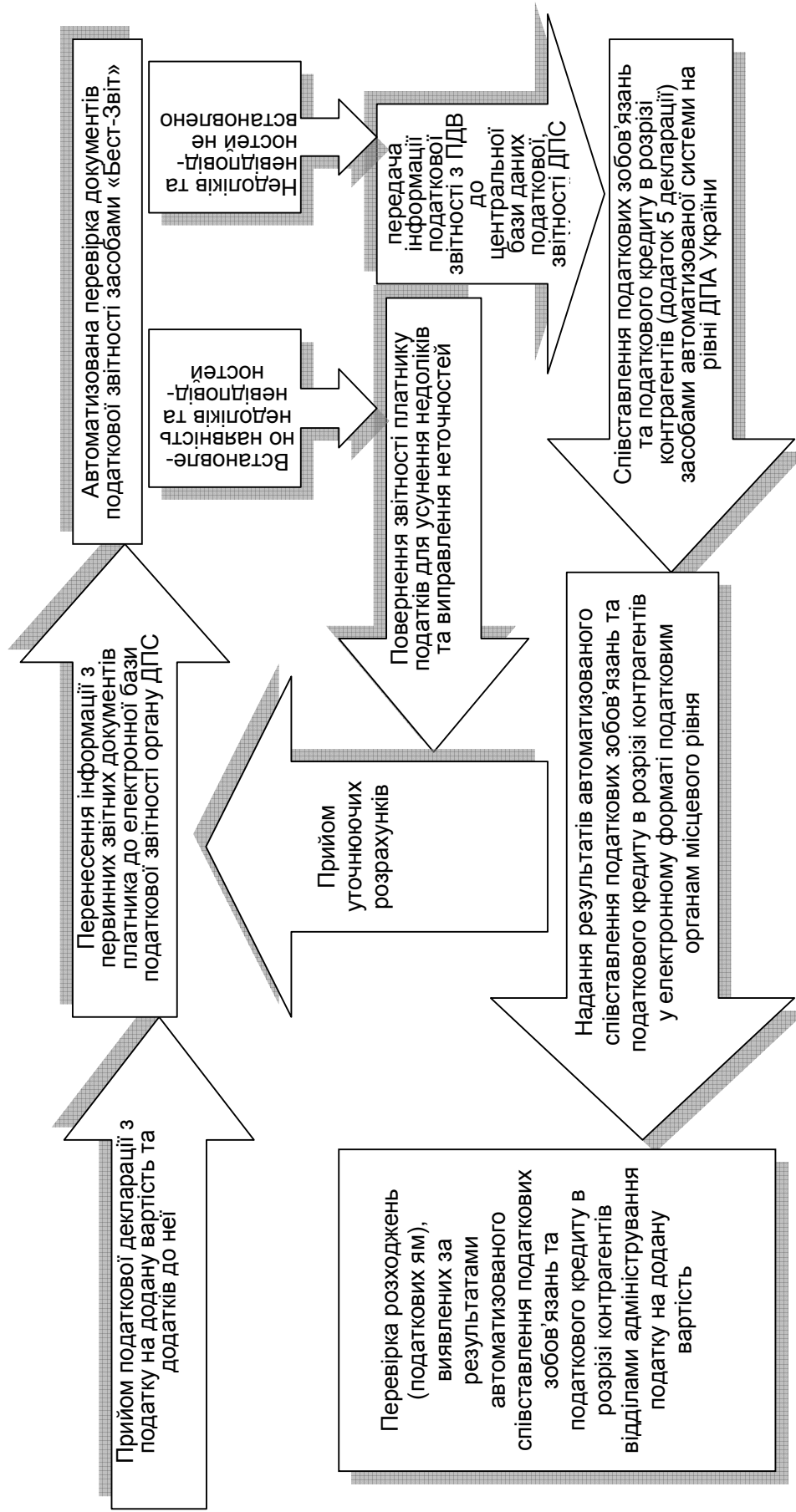
**Додаток К.3**  
**Схема відшкодування ПДВ із використанням механізмів за**  
**постановами КМУ № 1270 від 26.09.2001 р. та № 709 від**  
**15.05.2003 р.\***



\* Складено на підставі [101, 110].



**Додаток К.4**  
**Схема реалізації механізму перевірки повноти повалення нарахувань податку на додану вартість з використанням платіжних документів та податкових зобов'язань у розрізі контрагентів\***



\* Складено на підставі [108].

## Додаток К.5

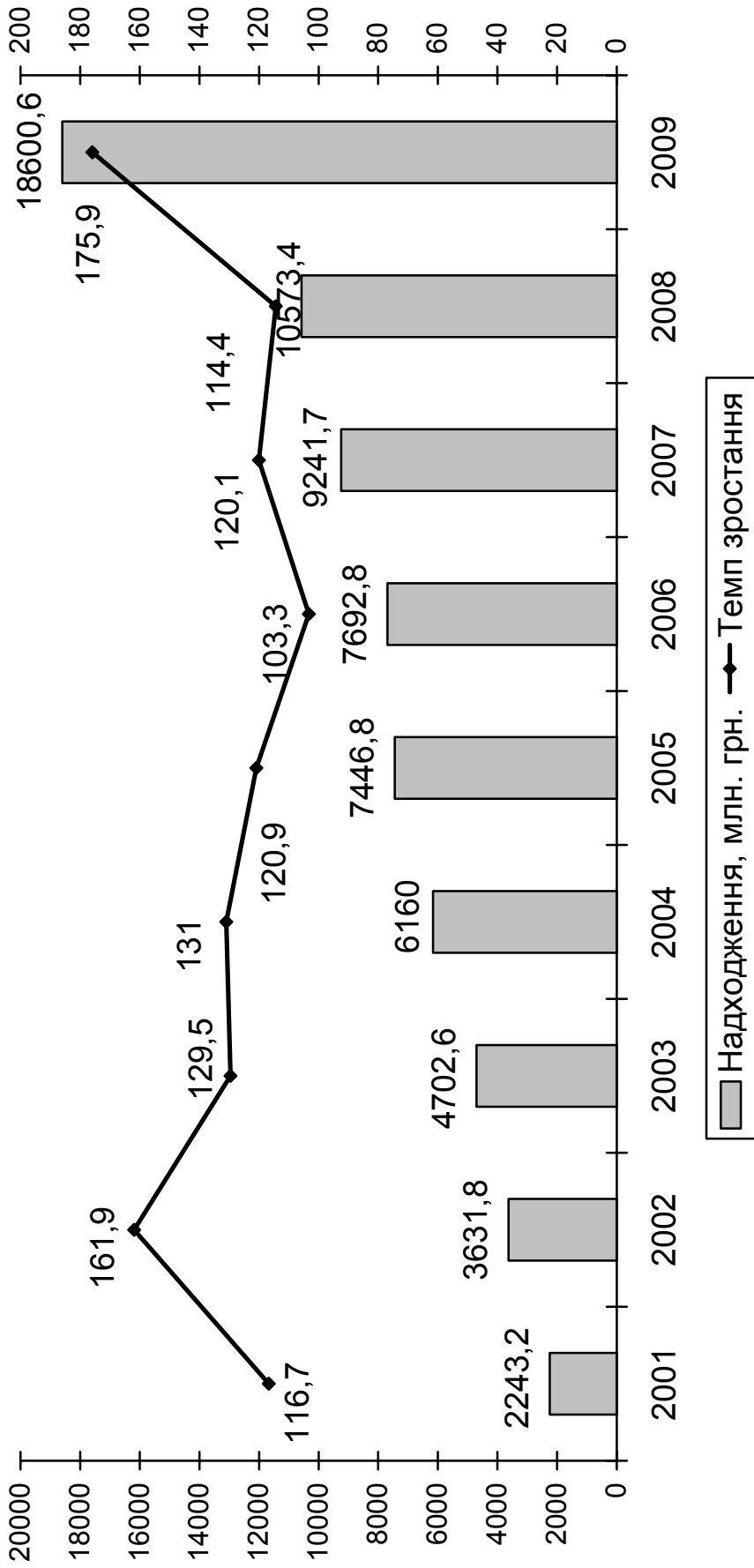
### Перелік підстав для проведення позапланової виїзної перевірки щодо правомірності заявлених до відшкодування суми податку на додану вартість\*

<i>неподання платником ПДВ для перевірки зазначених у розрахунку бюджетного відшкодування копій первинних документів, що підтверджують факт оплати ним товарів (послуг) основним постачальникам, та копії реєстрів отриманих і виданих податкових накладних</i>
<i>встановлення факту про те, що постачальник товарів (послуг) не є платником ПДВ</i>
<i>встановлення факту про те, що розрахунок бюджетного відшкодування зроблено з порушенням норм податкового законодавства, у тому числі за письмовою інформацією підрозділу податкової міліції</i>
<i>платником ПДВ заявлено бюджетне відшкодування, яке удвічі разів і більше перевищує вартість власних основних фондів</i>
<i>платником ПДВ заявлено бюджетне відшкодування, яке з урахуванням проведеного бюджетного відшкодування у попередніх періодах за результатами документальної невізної перевірки у чотири рази і більше перевищує вартість власних основних фондів</i>
<i>бюджетне відшкодування заявлено платником ПДВ, який займається виробничою діяльністю і має власні основні виробничі фонди, без достатньої наявності трудових ресурсів для такої діяльності</i>

ПІДСТАВИ

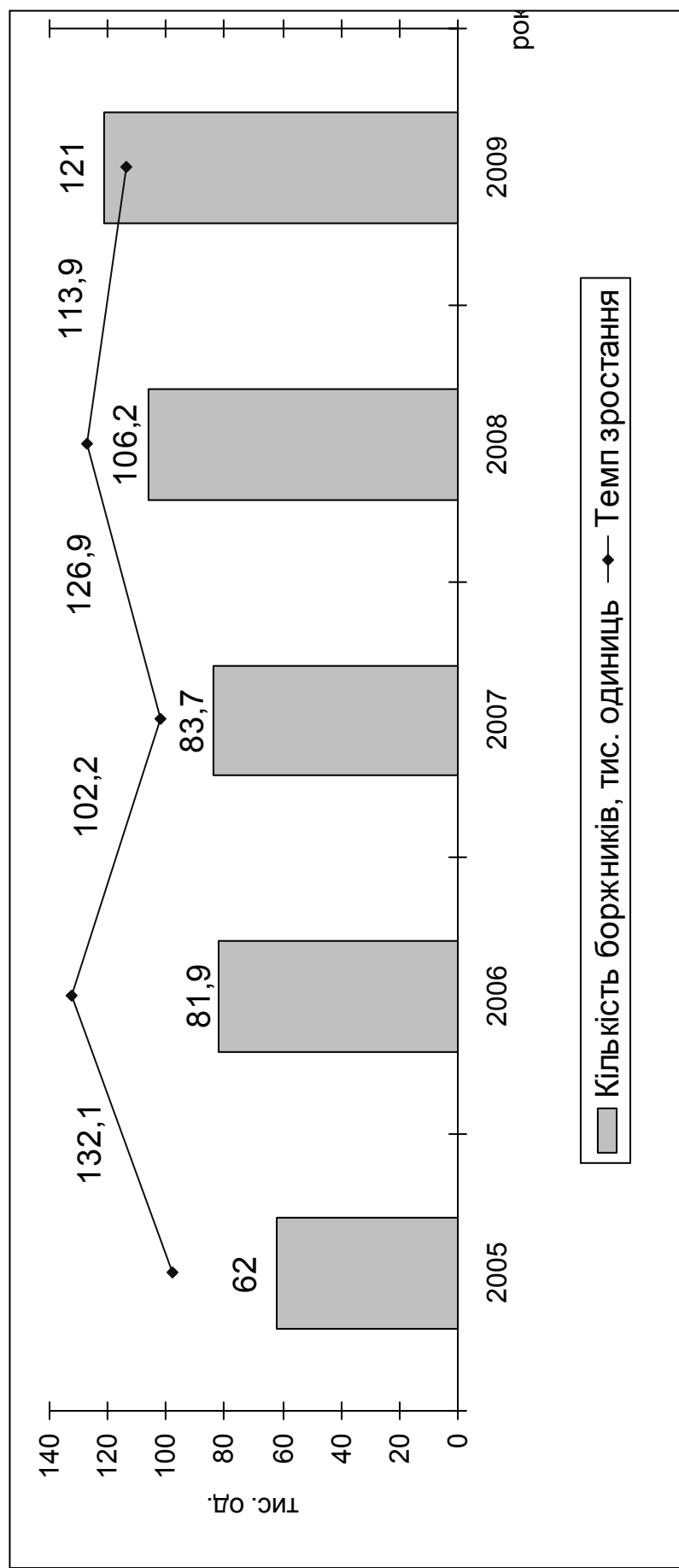
\* Складено на підставі [103].

**Додаток Л**  
**Надходження акцизного збору, мобілізованого до зведеного бюджету органами ДПС**  
**у 2001–2009 рр.\***



\* Складено за даними аналітичних матеріалів ДПА України.

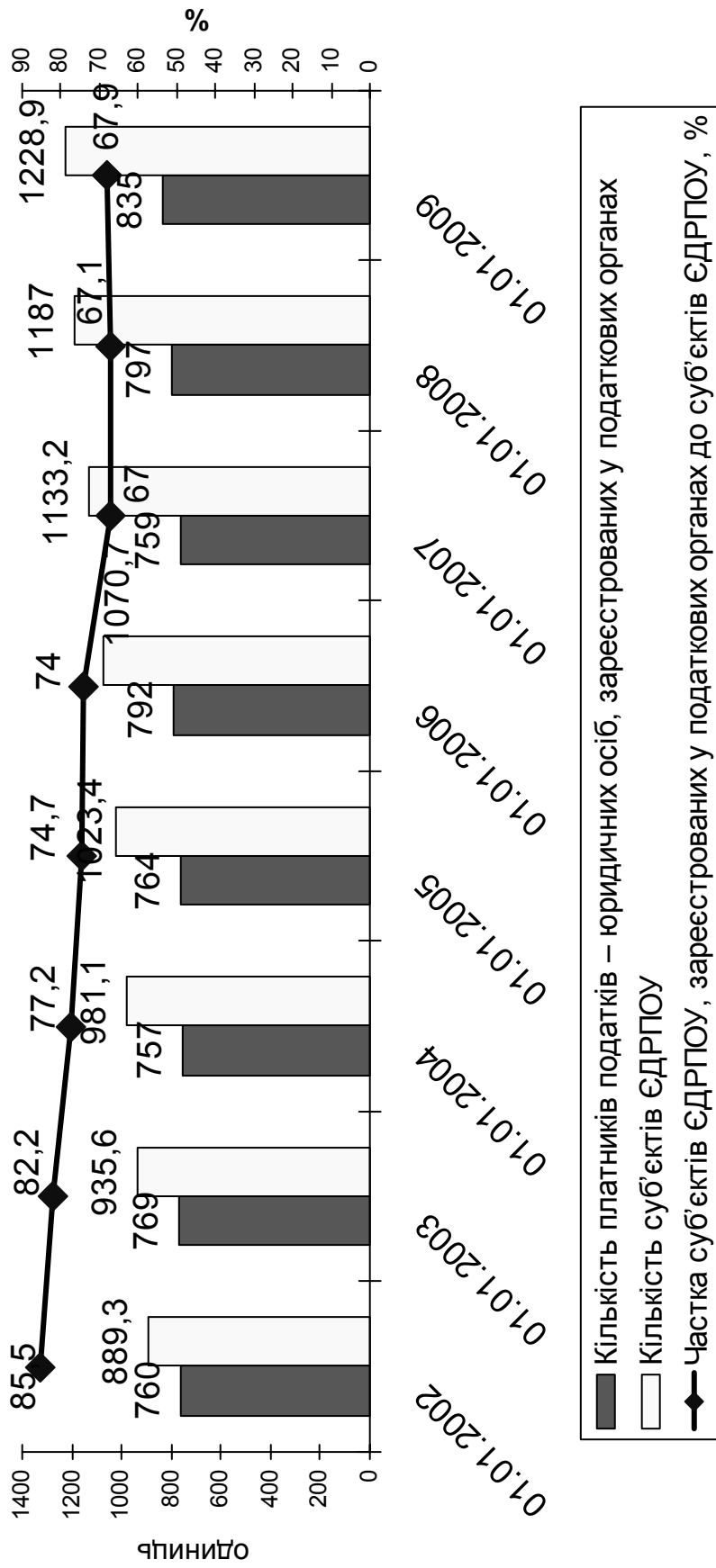
**Додаток М**  
**Динаміка кількості платників податків, які мали заборгованість зі сплати податків і податкових платежів на кінець року**



\* Складено за даними: [29, 31, 33, 35, 37].

## Додаток Н

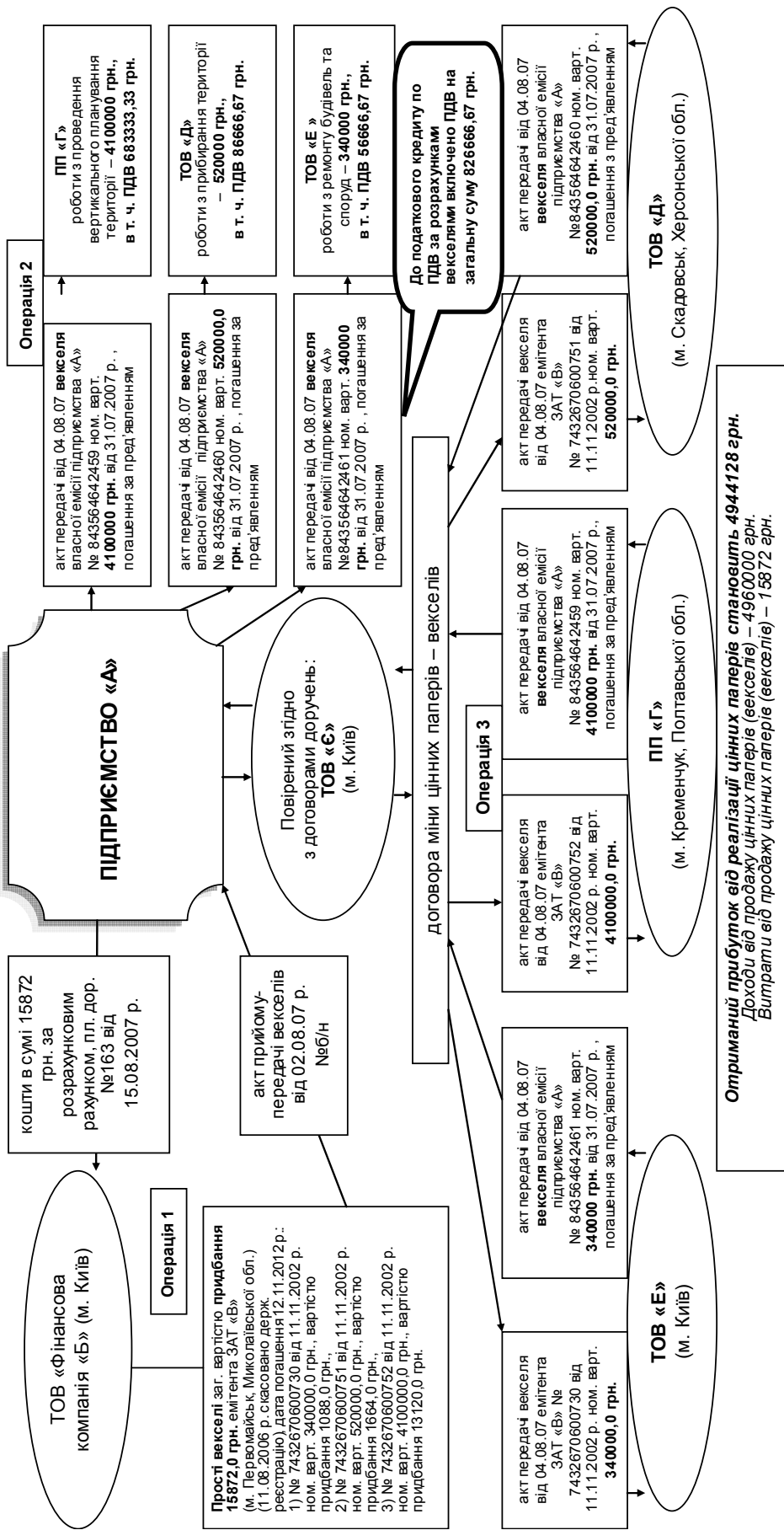
Співвідношення кількості підприємств, установ, організацій, що перебувають на обліку в податкових органах, і суб'єктів Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (ЄДРПОУ)\*



\* Складено за даними: [26, 27, 28, 29, 31, 33, 35; 150, с. 85].

# Додаток П

## Схема ухилення від сплати податку на додану вартість підприємством «А» з використанням вексельних схем розрахунків



**Додаток Р**  
**Результати контролю-перевірочної роботи податкових органів за повнотою і своєчасністю сплати обов'язкових платежів**  
**Додаток Р.1**

**Оцінка скасування додатково нарахованих платежів за результатами контрольно-перевірочної роботи податкових органів**

	2005 р.			2006 р.			2007 р.			2008 р.			2009 р.		
	Додатково нараховано, млн. грн.	Скасовано, млн. грн.	% скасування	Додатково нараховано, млн. грн.	Скасовано, млн. грн.	% скасування	Додатково нараховано, млн. грн.	Скасовано, млн. грн.	% скасування	Додатково нараховано, млн. грн.	Скасовано, млн. грн.	% скасування	Додатково нараховано, млн. грн.	Скасовано, млн. грн.	% скасування
<b>Україна</b>	<b>7533,0</b>	<b>1405,6</b>	<b>18,7</b>	<b>7480,6</b>	<b>1602,1</b>	<b>34,2</b>	<b>5951,2</b>	<b>803,6</b>	<b>13,5</b>	<b>8519,9</b>	<b>1891,9</b>	<b>22,2</b>	<b>14911,3</b>	<b>6005,8</b>	<b>40,3</b>
АР Крим	145,5	17,7	12,2	193,7	9,7	39,9	179,2	36,1	20,1	206,3	14,3	6,9	266,1	57,9	21,8
Вінницька	80,0	1,9	2,4	62,6	0,2	76,5	120,1	38,7	32,2	133,1	15,0	11,3	438,8	2,8	0,6
Волинська	90,7	0,0	0,0	53,6	9,3	63,2	76,7	1,1	1,4	60,7	0,9	1,5	122,2	9,5	7,8
Дніпропетровська	476,9	57,3	12,0	496,5	79,5	60,5	561,0	122,3	21,8	625,2	123,4	19,7	835,4	136,9	16,4
Донецька	494,7	62,9	12,7	404,5	131,0	46,7	401,5	38,0	9,5	703,6	245,1	34,8	5288,4	4523,3	85,5
Житомирська	126,2	72,0	57,1	59,1	14,9	65,5	47,8	1,3	2,7	66,3	0,2	0,3	156,0	8,5	5,4
Закарпатська	56,1	1,2	2,1	48,9	0,9	70,6	66,5	6,0	9,0	68,6	12,7	18,5	161,0	52,4	32,5
Запорізька	232,5	33,4	14,4	251,4	69,1	33,7	334,4	126,7	37,9	489,8	210,3	42,9	444,9	102,1	22,9
Івано-Франківська	359,8	16,3	4,5	60,5	2,5	81,0	147,7	4,6	3,1	377,3	0,7	0,2	147,8	0,3	0,2
Київська	115,2	0,0	0,0	695,6	51,6	11,6	322,9	0,5	0,2	624,7	304,5	48,7	344,7	15,7	4,6
Кіровоградська	71,9	14,6	20,3	127,2	2,5	27,8	74,2	10,8	14,6	72,8	3,7	5,1	106,6	-1,7	-1,6
Луганська	307,7	23,9	7,8	359,2	163,5	31,7	417,3	107,3	25,7	305,6	81,0	26,5	263,6	7,5	2,8
Львівська	346,7	101,6	29,3	335,0	83,4	32,7	328,3	25,5	7,8	774,9	402,4	51,9	387,0	19,3	5,0
Миколаївська	69,8	6,1	8,7	81,6	21,5	49,6	90,7	16,1	17,8	129,0	21,2	16,4	300,1	55,8	18,6
Одеська	146,5	4,6	3,1	156,9	28,8	69,7	212,4	43,4	20,4	564,2	36,0	6,4	440,7	67,2	15,2
Полтавська	619,6	512,0	82,6	209,4	54,7	25,0	188,9	2,8	1,5	127,5	1,0	0,8	355,4	3,7	1,0
Рівненська	65,0	0,3	0,5	55,2	2,8	55,3	191,7	16,4	8,6	258,5	143,6	55,6	353,3	9,9	2,8
Сумська	198,4	3,3	1,7	93,4	21,3	29,8	56,9	4,3	7,6	267,1	86,2	32,3	139,4	2,9	2,1
Тернопільська	26,9	0,2	0,7	73,4	34,8	28,7	49,1	1,3	2,6	46,9	0,2	0,4	64,9	4,6	7,1
Харківська	1456,0	327,8	22,5	1094,8	648,2	9,2	508,8	91,9	18,1	862,2	130,3	15,1	1365,3	653,0	47,8
Херсонська	67,6	1,5	2,2	51,4	2,9	63,2	70,4	17,5	24,9	97,7	0,5	0,5	181,0	61,4	33,9
Хмельницька	59,1	1,4	2,4	43,7	3,5	78,7	47,7	6,1	12,8	75,6	6,4	8,5	105,0	1,1	1,0
Черкаська	56,0	1,6	2,9	56,2	1,0	77,2	98,2	3,0	3,1	125,7	6,6	5,3	130,4	23,3	17,9
Чернівецька	24,1	0,7	2,9	33,4	2,2	56,9	31,7	0,1	0,3	37,2	1,6	4,3	65,3	8,5	13,0
Чернігівська	95,1	43,7	46,0	83,6	30,4	31,8	89,7	40,8	45,5	113,3	20,9	18,4	233,6	106,7	45,7
м. Київ	1712,4	93,0	5,4	2276,4	131,2	35,7	1216,6	41,0	3,4	1274,7	23,4	1,8	2100,7	70,8	3,4
м. Севастополь	32,5	6,5	20,0	23,5	1,1	57,0	20,7	0	0,0	31,5	0,1	0,3	113,7	2,4	2,1

\* Складено за даними: [29, 31, 33, 35, 37].

## Додаток Р.2

### Оцінка мобілізації до зведеного бюджету додатково нарахованих платежів за результатами контрольно-перевірочної роботи податкових органів\*

	2005 р.			2006 р.			2007 р.			2008 р.			2009 р.		
	Додатково нараховано (млн. грн.)	Надійшло (млн. грн.)	% надходжень від донорак.	Додатково нараховано (млн. грн.)	Надійшло (млн. грн.)	% надходжень від донорак.	Додатково нараховано (млн. грн.)	Надійшло (млн. грн.)	% надходжень від донорак.	Додатково нараховано (млн. грн.)	Надійшло (млн. грн.)	% надходжень від донорак.	Додатково нараховано (млн. грн.)	Надійшло (млн. грн.)	% надходжень від донорак.
<b>Україна</b>	<b>7533,0</b>	<b>3041,0</b>	<b>40,4</b>	<b>7480,6</b>	<b>2558,8</b>	<b>34,2</b>	<b>5951,2</b>	<b>2973,7</b>	<b>50,0</b>	<b>8519,9</b>	<b>3240,5</b>	<b>38,0</b>	<b>14911,3</b>	<b>4895,4</b>	<b>32,8</b>
АР Крим	145,5	88,0	60,5	193,7	77,2	39,9	179,2	79,9	44,6	206,3	105,8	51,3	266,1	116,6	43,8
Вінницька	80,0	59,1	73,9	62,6	47,9	76,5	120,1	52,7	43,9	133,1	64,6	48,5	438,8	69,8	15,9
Волинська	90,7	26,0	28,7	53,6	33,9	63,2	76,7	31,2	40,7	60,7	37,3	61,4	122,2	48,9	40,0
Дніпропетровська	476,9	263,7	55,3	496,5	300,6	60,5	561,0	314,3	56,0	625,2	391,3	62,6	835,4	592,1	70,9
Донецька	494,7	309,2	62,5	404,5	188,8	46,7	401,5	291,8	72,7	703,6	376,5	53,5	5288,4	666,4	12,6
Житомирська	126,2	48,3	38,3	59,1	38,7	65,5	47,8	43,0	90,0	66,3	55,4	83,6	156,0	81,2	52,1
Закарпатська	56,1	34,1	60,8	48,9	34,5	70,6	66,5	37,3	56,1	68,6	41,2	60,1	161,0	52,3	32,5
Запорізька	232,5	97,4	41,9	251,4	84,8	33,7	334,4	85,3	25,5	489,8	144,6	29,5	444,9	146,7	33,0
Івано-Франківська	359,8	227,9	63,3	60,5	49,0	81,0	147,7	91,5	61,9	377,3	65,7	17,4	147,8	142,9	96,7
Київська	115,2	95,7	83,1	695,6	80,6	11,6	322,9	74,9	23,2	624,7	89,2	14,3	344,7	120,3	34,9
Кіровоградська	71,9	46,7	65,0	127,2	35,3	27,8	74,2	35,3	47,6	72,8	39,3	54,0	106,6	49,2	46,2
Луганська	307,7	228,2	74,2	359,2	113,9	31,7	417,3	146,3	35,1	305,6	160,1	52,4	263,6	161,8	61,4
Львівська	346,7	123,5	35,6	335,0	109,6	32,7	328,3	105,8	32,2	774,9	138,1	17,8	387,0	208,4	53,9
Миколаївська	69,8	44,9	64,3	81,6	40,5	49,6	90,7	42,9	47,3	129,0	52,6	40,8	300,1	90,1	30,0
Одеська	146,5	124,3	84,8	156,9	109,4	69,7	212,4	131,5	61,9	564,2	165,8	29,4	440,7	204,0	46,3
Полтавська	619,6	101,0	16,3	209,4	52,3	25,0	188,9	146,0	77,3	127,5	60,0	47,1	355,4	216,7	61,0
Рівненська	65,0	37,5	57,7	55,2	30,5	55,3	191,7	33,1	17,3	258,5	51,9	20,1	353,3	51,7	14,6
Сумська	198,4	34,9	17,6	93,4	27,8	29,8	56,9	35,7	62,7	267,1	36,2	13,6	139,4	49,3	35,4
Тернопільська	26,9	20,7	77,0	73,4	21,1	28,7	49,1	26,3	53,6	46,9	29,7	63,3	64,9	37,9	58,4
Харківська	1456,0	123,8	8,5	1094,8	100,5	9,2	508,8	148,8	29,2	862,2	245,8	28,5	1365,3	267,2	19,6
Херсонська	67,6	33,5	49,6	51,4	32,5	63,2	70,4	33,9	48,2	97,7	41,9	42,9	181,0	40,7	22,5
Хмельницька	59,1	53,7	90,9	43,7	34,4	78,7	47,7	37,5	78,6	75,6	47,1	62,3	105,0	59,8	57,0
Черкаська	56,0	43,5	77,7	56,2	43,4	77,2	98,2	46,8	47,7	125,7	47,6	37,9	130,4	67,8	52,0
Чернівецька	24,1	16,7	69,3	33,4	19,0	56,9	31,7	20,1	63,4	37,2	24,9	66,9	65,3	32,9	50,4
Чернігівська	95,1	35,3	37,1	83,6	26,6	31,8	89,7	26,0	29,0	113,3	27,6	24,4	233,6	41,8	17,9
м. Київ	1712,4	704,5	41,1	2276,4	812,7	35,7	1216,6	840,5	69,1	1274,7	675,5	53,0	2100,7	1200,4	57,1
м. Севастополь	32,5	18,7	57,5	23,5	13,4	57,0	20,7	15,1	72,9	31,5	25,1	79,7	113,7	78,5	69,0

\* Складено за даними: [29, 31, 33, 35, 37].



**Додаток С**  
**Показники ефективності надання пільг при оподаткуванні**  
**прибутку підприємств\***

Показник	Період (за 9 місяців)				
	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Втрати бюджету внаслідок надання податкових пільг, млн. грн.	854,1	1115,2	1439,8	1430,7	9823,8
Темп зростання, %	174,7	130,6	129,1	99,4	686,6
Обсяги капітальних інвестицій, млн. грн.	118277,1	155785,4	106278,5	103294,7	143200,0
Темп зростання, %	148,4	131,7	68,2	97,2	138,6
Обсяг ресурсів, що спрямовані на інноваційну діяльність (за вирахуванням коштів держбюджету), млн. грн.	2276,1	3076,3	3069,5	3664,7	3970,8
Темп зростання, %	104,4	135,2	99,8	119,4	108,4

\* Складено за даними: [29, 31, 33, 35, 37], інформації Державної служби статистики України (режим доступу: [http://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu\\_u/ni.htm](http://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu_u/ni.htm); [http://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu\\_u/ibd.htm](http://ukrstat.org/uk/operativ/menu/menu_u/ibd.htm)), Державної податкової служби України (режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=133895&cat\\_id=133904](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=133895&cat_id=133904); [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=341741&cat\\_id=133904](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=341741&cat_id=133904)).

## Додаток Т

### Умови та ставки оподаткування єдиним податком юридичних та фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності

Групи	Кількість працівників	Види діяльності	Обсяг виручки, грн.	Ставка єдиного податку
1 – фізичні особи – СПД	не використовують	займаються лише роздрібним продажем товарів з торговельних місць на ринку або надають побутові послуги населенню	150000	від 1 до 10 % мінімальної заробітної плати
2 – фізичні особи – СПД	не використовують найману працю або кількість найманих працівників не перевищує 10 осіб	здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та (або) населенню, виробництво і (або) продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства	1000000	від 2 до 20 % мінімальної заробітної плати
3 – фізичні особи – СПД	не використовують найману працю або кількість найманих працівників у них не перевищує 20 осіб	поширюється на фізичних осіб – підприємців, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна та інших фізичних осіб, що відповідають вимогам групи 3	3000000	3% від доходу – у разі сплати ПДВ;
				5% від доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку
4 – юридичні особи	50 осіб	всі види діяльності, що передбачені для платників єдиного податку	5000000	3% від доходу – у разі сплати ПДВ
				5% від доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку

\* Складено за даними: [93].

## Додаток У

Перелік продовольчих товарів, рекомендованих до оподаткування  
податком на додану вартість за ставкою 9%\*

№ з/п	Назва	Обсяг реалізації у роздрібній торгівлі в 2006 р., млн. грн.
1.	М'ясо та птиця свіжі та заморожені	5576
2.	М'ясо копчене, солоне та ковбасні вироби	5717
3.	Консерви, готові продукти м'ясні	820
4.	Жири тваринні харчові	64
5.	Риба і морепродукти харчові	2639
6.	Консерви, готові продукти рибні	1089
7.	Молоко та продукти молочні	4055
8.	Морозиво	559
9.	Сир сичужний, плавлений та кисломолочний	2526
10.	Масло вершкове	1052
11.	Яйця і яйцепродукти	1118
12.	Олії рослинні	1187
13.	Маргарин	368
14.	Цукор	968
15.	Вироби кондитерські	6635
16.	Борошно	522
17.	Вироби хлібобулочні (крім кондитерських)	2631
18.	Крупи та бобові	1022
19.	Вироби макаронні	981
20.	Картопля	457
21.	Овочі	1590
22.	Плоди, ягоди, виноград, горіхи, кавуни, дині	2610
23.	Консерви овочеві	1054
24.	Консерви фруктово-ягідні	326
25.	Сіль	77
<b>Всього</b>		<b>45643</b>

\* Складено за даними: [133, с. 35–36].

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеєнко Л. М. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський) / Л. М. Алексеєнко, В. М. Олексієнко. – Тернопіль: Астон, 2003. – 672 с.
2. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу у ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменярь, 2000. – 303 с.
3. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27–35.
4. Бережной В. М. Институциональная система переходного общества: вопросы теории и практики / В. М. Бережной, С. Ю. Дефорж // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – 2004. – Вып. 70. – С. 48–55.
5. Биконя С. Ф. Еволюційно-інституційна теорія трансформаційних змін в Україні / С. Ф. Биконя // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – 2004. – Вып. 70. – С. 106–113.
6. Бойко Ю. В. Яка концепція реформування податкової системи нам потрібна? [Електронний ресурс] / Ю. В. Бойко // Україна Business. – 2006. – № 19–20. – Режим доступу : <http://www.uspishnaukraina.com.ua/uk/strategy/35/130.htm>.
7. Большой экономический словарь / [под ред. А. Н. Азрилиана]. – 4-е изд. доп. и перераб. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
8. Браунинг П. Современные экономические теории – буржуазные концепции / П. Браунинг ; [сокр. пер. с англ.] ; под ред. и с предисл. Г. Б. Хромушина. – М. : Экономика, 1987. – 160 с.

9. Бреннан Д. Причина правил. Конституциональная политическая экономия / Д. Бреннан, Дж. Бьюкенен. – СПб., 2005. – 269 с.
10. Бьюкенен Дж. Сочинения. – Т. 1 / Дж. Бьюкенен. – М. : Таурис-Альфа, 1997. – 560 с. – (Серия «Нобелевские лауреаты по экономике»)
11. Бэкон Ф. Сочинения в 2 томах. Т. 2 / Ф. Бэкон. – М., 1972. – 582 с.
12. Вишневський В. П. Институциональні аспекти податкової політики / В. Вишневський // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. – 2006. – Випуск 103-1. – С. 78–84.
13. Вишневский В. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика / В. Вишневский, А. Веткин // Вопросы экономики. – 2004. – № 2. – С. 96–108.
14. Вільямсон О. Е. Економічні інституції капіталізму: фірми, маркетинг, укладання контрактів / О. Е. Вільямсон ; наук. ред. укр. перекладу С. Бушуєв. – К. : Вид-во «АртЕК», 2001. – 472 с.
15. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та acquis ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Т. Вовк, О. Водяніков, І. Коноваленко. – Харків : Консум, 2004. – 960 с.
16. Вторинний тютюновий дим викликає серйозні захворювання серед дітей і дорослих [Електронний ресурс] // Прес-служба МОЗ України. – 13.05.2007. – Режим доступу : <http://www.moz.gov.ua/ua/main/press/?docID=8077>
17. Гардаш С. В. Федеральная налоговая система США: современные особенности / С. В. Гардаш // США. Канада. Экономика – политика – культура. – 2000. – № 8.– С. 18–36.
18. Гоббс Т. Сочинения в двух томах. Т. 2 / Т. Гоббс. – М. : Мысль, 1991. – 736 с.
19. Гольбах П. А. Избранные произведения : в 2 т. / П. А. Гольбах. – М. : Соцэкгиз. – Т.2. – 1963. – 563 с.
20. Горский И. К оценке налоговой политики / И. Горский // Вопросы экономики. – 2002. – № 7. – С. 70–78.
21. Дафт Р. Л. Менеджмент / Р. Л. Дафт. – СПб. : Питер, 2000. – 832 с.
22. Демиденко Л. М. Розвиток теорії оподаткування вченими Заходу / Л. М. Демиденко // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 111–117.

23. Державне управління : навч. посіб. / [А. Ф. Мельник, О. Ю. Оболенський, А. Ю. Васіна, Л. Ю. Гордієнко] ; за ред. А. Ф. Мельник. – [2-ге вид., випр. і доп.] – К. : Знання, 2004. – 342 с.
24. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість [Електронний ресурс]: Директива ЄС від 28.11.2006 року. – Режим доступу : [http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=994\\_928](http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=994_928)
25. Диференціація життєвого рівня населення [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу: [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/gdvdg\\_rik/dvdg\\_u/duferen2006\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/gdvdg_rik/dvdg_u/duferen2006_u.htm)
26. Діяльність податкової служби України за 2002 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2003. – 158 с.
27. Діяльність податкової служби України за 2003 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2004. – 199 с.
28. Діяльність державної податкової служби України за 2004 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2005. – 185 с.
29. Діяльність державної податкової служби України за 2005 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2006. – 126 с.
30. Діяльність податкової служби України за 2006 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2007. – Розділ I. – 66 с.
31. Діяльність податкової служби України за 2006 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2007. – Розділ II. – 89 с.
32. Діяльність податкової служби України за 2007 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2008. – Розділ I. – 74 с.
33. Діяльність податкової служби України за 2007 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2008. – Розділ II. – 86 с.

34. Діяльність податкової служби України за 2008 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2009. – Розділ I. – 77 с.
35. Діяльність податкової служби України за 2008 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2009. – Розділ II. – 71 с.
36. Діяльність податкової служби України за 2009 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2010. – Розділ I. – 74 с.
37. Діяльність податкової служби України за 2009 рік: статистичний бюлетень / Державна податкова адміністрація України. – К., 2010. – Розділ II. – 76 с.
38. Дудко В. П. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник / В. П. Дудко. – Чернівці : Прут, 2005. – 484 с.
39. Економетрична оцінка обсягів доходів бюджету при використанні альтернативних схем оподаткування тютюнових виробів [Електронний ресурс] / Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. – Режим доступу : [http://www.ier.kiev.ua/Ukraine/ea/ea\\_001\\_tobacco\\_paper.pdf](http://www.ier.kiev.ua/Ukraine/ea/ea_001_tobacco_paper.pdf)
40. Економічна енциклопедія : у 3 т. Т.1. / редкол. С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видав. центр «Академія», 2000. – 864 с.
41. Ефект від діяльності податкової міліції щодо детінізації економіки у 2009 році – 10 млрд. грн. надходжень до бюджету [Електронний ресурс] / Прес-служба ДПА України за матеріалами Головного управління податкової міліції ДПА України. – 30 січня 2010 р. – Режим доступу : [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=241243&cat\\_id=45661](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=241243&cat_id=45661)
42. Єфименко Т. І. Аналіз фіскальних наслідків надання деяких пільг з податку на додану вартість / Т. І. Єфименко, І. О. Луніна, А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 6–18.
43. Єфименко Т. І. Концептуальні підходи до реформування податкової системи України / Т. І. Єфименко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. – № 9. – С. 19–28.
44. Завгородний В. П. Налоги и налоговый контроль в Украине / В. П. Завгородний. – К. : А.С.К., 2000. – 639 с.

45. Загальнообов'язкове державне соціальне страхування, соціальний захист та пенсійне забезпечення. У цифрах і фактах // Міністерство праці та соціальної політики України, Пенсійний фонд України. – К., 2009. – 75 с.
46. Загорський В. Податки для конкурентоспроможної економіки [Електронний ресурс] / В. Загорський // Дзеркало тижня. – 2006. – № 17 (596) – Режим доступу : <http://www.dt.ua/2000/2040/53319>.
47. Звіт Рахункової палати України за 2009 рік [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Рахункової палати України. – Режим доступу : [http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/Zvit\\_2009.pdf;jsessionid=619F63AB06D28D4E3E14EF74F550BA29](http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/Zvit_2009.pdf;jsessionid=619F63AB06D28D4E3E14EF74F550BA29)
48. Зростають обсяги дотацій – зростає і збитковість (Розглянуто Колегією Рахункової палати 13.10.2009 р.) [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16719068>
49. Иванов Ю. Б. Современные проблемы налоговой политики : учеб. пособ. / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко. – Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006. – 328 с.
50. Илларионов А. Размеры государства и экономический рост / А. Илларионов, Н. Пивоварова // Вопросы экономики. – 2002. – № 9. – С. 18–45.
51. Іващук І. О. Податкова система: навчальний посібник / І. О. Іващук. – Тернопіль: ТАНГ, 2003. – 342 с.
52. Інвестиції в основний капітал за видами економічної діяльності за 2009 рік [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики України. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/ibd/iokved/iokved\\_u/iokved\\_0409\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/ibd/iokved/iokved_u/iokved_0409_u.htm)
53. Інвестиції в основний капітал за джерелами фінансування [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики України. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/ibd/iokjf/iokjf\\_u07.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/ibd/iokjf/iokjf_u07.htm)
54. Інноваційна активність промислових підприємств [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики України. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2010/ni/iapp/iapp2009\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2010/ni/iapp/iapp2009_u.htm)
55. Індеси обсягу сільськогосподарського виробництва у 2009 році [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. –



Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/sg/ivp/ivp\\_u/ivp2009.html](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/sg/ivp/ivp_u/ivp2009.html)

56. Інноваційна логіка розвитку має стати фундаментом законотворчої та управлінської діяльності [Електронний ресурс] / [виступ Першого віце-прем'єр-міністра, Міністра фінансів України М. Я. Азарова на сесії Загальних зборів Національної академії наук України 19 квітня 2007 року]. – Режим доступу : [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=76155095&cat\\_id=2306457](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=76155095&cat_id=2306457)

57. Йохна Н. А. Основные институциональные концепции: сущность, особенности и классификация / Н. А. Йохна // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – 2004. – Вып. 70. – С. 14–22.

58. Карпінський Б. Податок на додану вартість як основа бюджетоутворення / Б. Карпінський, Н. Залуцька // Економіст. – 2007. – № 1. – С. 30–33.

59. Квасовський О. Р. Проблеми наукової систематизації принципів оптимального оподаткування / О. Р. Квасовський // Фінанси України. – 2006. – № 2. – С. 101–112.

60. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс. – М. : Прогресс, 1978. – 494 с.

61. Король В. Д. Застосування непрямих методів перевірок у роботі податкової служби [Електронний ресурс] / В. Д. Король, В. П. Синчак, Ю. Ю. Ярмоленко // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2002. – № 4. – С. 167–175. – Режим доступу до журн. : <http://www.univer.km.ua/visnyk/437.pdf>

62. Крисоватий А. Аксиоми суспільного вибору в податкових фінансах / А. Крисоватий // Світ фінансів. – 2007. – Вип. 3 (12). – С. 7–15.

63. Крисоватий А. І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання: моногр. / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Вид-во «Карп'юка», 2000. – 246 с.

64. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 304 с.

65. Крисоватий А. І. Податок на додану вартість в аспекті реформування податків на споживання / А. І. Крисоватий, І. П. Вакулич // Фінанси України. – 2002. – № 6. – С. 10–16;

66. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні : моногр. / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.
67. Кузнєцов К. Контроль за контролерами [Електронний ресурс] / К. Кузнєцов // Економічна правда. – 27.12.2007 р. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/publications/478e6d0ea54d4>
68. Кузнєцов Н. Г. Налоговое администрирование: теория и стратегия : моногр. / Н. Г. Кузнєцов, Т. И. Корсун, И. Ю. Александрова. – Ростов-на-Дону : Изд-во РГЭУ, 2002. – 119 с.
69. Кунц Г. Управление: системный и ситуационный анализ управленческих функций: в 2 т. Т.1. пер. с англ. / Г. Кунц, С. О’Доннел. – М.: Прогресс, 1981. – 493 с.
70. Кучеров И. И. Налоговое администрирование и борьба с уклонением от уплаты налогов в Канаде / И. И. Кучеров // Налоговый вестник. – 2002. – № 12. – С. 16–18.
71. Леруа М. Налогоплательщик: социологический портрет и управление отношениями субъектов налогообложения [Електронний ресурс] / М. Леруа // Управление общественными и экономическими системами (Электронный многопредметный научный журнал). – 2003. – № 1. – Режим доступу : <http://bali.ostu.ru/umc/z012003.php>
72. Литвиненко Є. О. Податкове стимулювання розвитку промислового виробництва / Є. О. Литвиненко // Фінанси України. – 2004. – № 4. – С. 69–75.
73. Луніна І. О. Ефективність оподаткування споживання в Україні / І. О. Луніна, Н. Б. Фролова // Фінанси України. – 2007. – № 1. – С. 17–27.
74. Ляшенко Ю. І. Диференціація ставок податку на додану вартість в Україні в умовах світової фінансової кризи / Ю. І. Ляшенко // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – № 1 (44). – С. 107–112.
75. Малый И. И. Институциональные деформации в трансформационной экономике / И. И. Малый // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. – 2007. – Вип. 31–1. – С. 32–37.
76. Мартыненко Н. М. Основы менеджмента : учебник / Н. М. Мартыненко. – К. : Каравелла, 2003. – 496 с.

77. Мельник В. М. Податок на додану вартість у податковій системі України / В. М. Мельник, О. В. Солдатенко // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 82–87.
78. Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні / В. М. Мельник // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 5 (23). – С. 40–43.
79. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці : моногр. [Електронний ресурс] / П. В. Мельник. – Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с. – Режим доступу : [http://vuzlib.net/RPSvPE\\_M/\\_index.htm](http://vuzlib.net/RPSvPE_M/_index.htm).
80. Менеджерський словник : навчально-довідкове видання / [укладач Г. О. Колесніков]. – К. : ВД «Професіонал», 2007. – 288 с.
81. Меркулова Т. В. Налоговое поведение: институциональные аспекты анализа / Т. В. Меркулова // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. – 2005. – Вип. 89–3. – С. 159–165.
82. Мескон М. Х. Основы менеджмента / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури; пер. с англ. М. А. Майорова [и др.]. – М.: Дело, 1999. – 800 с.
83. Милль Дж. С. Основы политической экономии. Т. 3 / Дж. С. Милль. – М. : Прогресс, 1981. – 447 с.
84. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. Норт. – М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с.
85. Огляд світового досвіду запровадження пенсійних реформ [Електронний ресурс] / Пенсійний фонд України, Міністерство праці та соціальної політики України. – 15.10.2008. – Режим доступу : [http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/article?art\\_id=94986&cat\\_id=99092](http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/article?art_id=94986&cat_id=99092)
86. Озеров И. Х. Основы финансовой науки / И. Х. Озеров. – М., 1911. – 428 с.
87. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників податком на додану вартість [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства аграрної політики. – Режим доступу : <http://www.minagro.kiev.ua/page/?5169>
88. Осадчая И. М. Современное кейнсианство / И. М. Осадчая. – М. : Мысль, 1971. – 176 с.

89. Основи менеджменту : підручник / [наук. ред. В. Г. Федоренко]. – К. : Алерта, 2007. – 420 с.
90. Основні показники ринку праці (2000–2009 рр.) [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>
91. Осовська Г. В. Основи менеджменту : навч. посіб. [для студентів вищ. навч. закладів] / Г. В. Осовська. – К. : Кондор, 2003. – 556 с.
92. Паранчук С. В. Податковий менеджмент : навч. посіб. / С. В. Паранчук, Є. М. Романів, О. С. Червінька. – Львів : Вид-во нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2005. – 276 с.
93. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2181-14>
94. Понад 600 тонн алкоголю, більша частина якого становить загрозу для здоров'я, вилучили за два місяці працівники податкової міліції [Електронний ресурс] / Головне управління податкової міліції // Офіційний веб-сайт Державної податкової адміністрації України. – 14.03.2008 р. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=6A9F67E1F35BC55B384511BC692A1D28?art\\_id=104661&cat\\_id=45661](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=6A9F67E1F35BC55B384511BC692A1D28?art_id=104661&cat_id=45661)
95. Попова В. Підсумки та напрями інвестиційної політики в Україні / В. Попова, В. Попов // Економіка України. – 2007. – № 5. – С. 35–42.
96. Праця України 2006 : статистичний збірник / Державний комітет статистики України: № 09/4-18/242 від 18.07.2007 р.– К., 2007. – 333 с.
97. Праця України 2007 : статистичний збірник / Державний комітет статистики України: № 09/4-18/249 від 21.07.2008 р.– К., 2008. – 405 с.
98. Праця України 2008 : статистичний збірник / Державний комітет статистики України: № 09/4-11/162 від 22.07.2009 р.– К., 2009. – 321 с.
99. Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для погашення простроченої бюджетної заборгованості з податку на додану вартість [Електронний ресурс]: Постанова Кабінету Міністрів України від 25.12.2003 р. № 2014. – Режим доступу / [http://www.uazakon.com/documents/date\\_8p/pg\\_grcgst.htm](http://www.uazakon.com/documents/date_8p/pg_grcgst.htm)
100. Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для відшкодування сум податку на додану вартість [Електронний

ресурс] / Постанова Кабінету Міністрів України від 12 травня 2010 р. № 368. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/ed\\_2010\\_05\\_12/an/9/KP100368.html#9](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2010_05_12/an/9/KP100368.html#9)

101. Про впорядкування відшкодування податку на додану вартість та розрахунків з бюджетом [Електронний ресурс] / Постанова Кабінету Міністрів України від 26.09.2001 р. № 1270. – Режим доступу : [http://www.uazakon.com/documents/date\\_1r/pg\\_ijwcsu.htm](http://www.uazakon.com/documents/date_1r/pg_ijwcsu.htm)

102. Про державну податкову службу в Україні [Електронний ресурс] / Закон України від 04.12.1990 р. № 509-XII. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=509-12>

103. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок достовірності нарахування бюджетного відшкодування податку на додану вартість [Електронний ресурс] : Наказ ДПА України від 18.08.2005 р. № 350. – Режим доступу : [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=124533](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=124533)

104. Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів) [Електронний ресурс]: Наказ ДПА України від 19.02.98 р. № 80. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1036.836.0&nobreak=1>

105. Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року [Електронний ресурс] : Наказ ДПА України від 07.04.2003 р. № 160. – Режим доступу: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=118981](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=118981)

106. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=2464-17>

107. Про оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс]: Закон України від 28.12.94 р. № 334/94-ВР. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0>

108. Про організацію взаємодії органів державної податкової служби при опрацюванні розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів [Електронний ресурс]: Наказ ДПА України від 18.04.2008 р. № 266. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.8758.0&nobreak=1>

109. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами [Електронний ресурс]: Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2181-14>
110. Про проведення підприємствами паливно-енергетичного комплексу розрахунків з бюджетом та відшкодування податку на додану вартість підприємствам-експортерам електричної енергії [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.05.2003 р. № 709. – Режим доступу : <http://www.uapravo.net/data2008/base51/ukr51901.htm>
111. Про проведення розрахунків з бюджетом підприємств паливно-енергетичного комплексу та відшкодування податку на додану вартість підприємствам гірничо-металургійного комплексу [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 19.09.2001 р. № 1210. – Режим доступу : <http://www.uapravo.net/data2008/base54/ukr54521.htm>
112. Про роботу мобільної групи з виявлення тіньових схем обігу спирту [Електронний ресурс] / Головне контрольно-ревізійне управління України. – 6 квітня 2007 р. – Режим доступу : [http://dkrs.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=F78076FD8D7DA1B1D9C9DBA652EAA971?art\\_id=38277&cat\\_id=32243](http://dkrs.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=F78076FD8D7DA1B1D9C9DBA652EAA971?art_id=38277&cat_id=32243)
113. Про схвалення Концепції подальшого проведення пенсійної реформи. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 жовтня 2009 р. № 1224-р [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Міністерства праці та соціальної політики України. – Режим доступу : [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KR091224.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KR091224.html)
114. Пустовіт Р. Ф. Аналіз інституціонального середовища та його зв'язок з теоріями права і суспільного вибору / Р. Ф. Пустовіт // Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая. – 2004. – Вып. 70. – С. 83–89.
115. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов / В. М. Пушкарева. – М. : Инфра–М, 1996. – 190 с.
116. Репортаж з розширеного засідання правління асоціації міст України [Електронний ресурс] / Асоціація міст України. – 03.03.2011. – Режим доступу : <http://www.auc.org.ua/news/reportazh-z-rozshirenogo-zasidannya-pravlinnya-asotsiatsii-mist-ukraini>

117. Розподіл населення за рівнем середньодушових загальних доходів [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>
118. Садков В. О концептуальних основах ефективної податкової системи / В. Садков, Д. Аронов, Е. Збинякова, С. Мельников // *Общество и экономика*. – 2003. – № 7–8. – С. 144–153.
119. Саймон Г. Рациональность как процесс и продукт мышления / Саймон Г. // *THESIS*. – 1993. – Вып. 3. – С. 16–38.
120. Самуельсон П. Економіка : підручник / П. Самуельсон. – Львів : Світ, 1993. – 493 с.
121. Селиванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // *Право України*. – 2002. – № 2. – С. 34–38.
122. Сисмонди Ж. Новые начала политэкономии / Ж. Сисмонди ; пер. Б. О. Эфруси – М.: Изд-е К.Т. Солдатенкова, 1897. – 292 с.
123. Скрипник А. Фіскальні та соціальні наслідки переходу до плоскої шкали оподаткування доходів фізичних осіб / А. Скрипник // *Економіка України*. – 2006. – № 12. – С. 11–20.
124. Слиньков В. Н. Персонал и его менеджмент : практические рекомендации / В. Н. Слиньков. – К. : КНТ, 2007. – 476 с.
125. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт. – К. : Port-Royal, 2001. – 590 с.
126. Соколовська А. До стратегії реформування податкової системи України [Електронний ресурс] / А. Соколовська // *Дзеркало тижня*. – 2006. – № 13. – Режим доступу : <http://www.dt.ua/2000/2040/53081/>
127. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // *Фінанси України*. – 2006. – № 9. – С. 65–81.
128. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // *Економіка України*. – 2006. – № 7. – С. 4–12.
129. Соколовський М. Сезон сбора налогов в Америке [Електронний ресурс] / М. Соколовський // *Зеркало недели*. – 1998. – № 22 (191). – Режим доступу : <http://www.zn.ua/2000/16800/>
130. Соціально-економічний розвиток України за 2007 рік. Доходи населення [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики

- України. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/so\\_ek\\_r\\_u/soekru\\_u/12\\_2007/page\\_14.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2007/so_ek_r_u/soekru_u/12_2007/page_14.htm)
131. Соціально-економічний розвиток України за 2009 рік. Доходи населення [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики України. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/so\\_ek\\_r\\_u/soekru\\_u/12\\_2009/page\\_14.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/so_ek_r_u/soekru_u/12_2009/page_14.htm)
132. Стадник В. В. Менеджмент : посібник / В. В. Стадник, М. А. Йохна. – К. : Академвидав, 2003. – 464 с. (Альма-матер).
133. Статистичний збірник «Роздрібна торгівля України у 2009 році» / Держ. ком. статистики України. – К., 2010. – 173 с.
134. Статистичний щорічник України за 2001 рік / Держ. ком. статистики України ; ред. О. Г. Осауленко. – К. : Техніка, 2002. – 643 с.
135. Статистичний щорічник України за 2002 рік / Держ. ком. статистики України ; ред. О. Г. Осауленко. – К. : Консультант, 2003. – 663 с.
136. Статистичний щорічник України за 2003 рік / Держ. ком. статистики України ; ред. О. Г. Осауленко. – К. : Консультант, 2004. – 631 с.
137. Статистичний щорічник України за 2004 рік / Держ. ком. статистики України ; ред. О. Г. Осауленко. – К. : Консультант, 2005. – 591 с.
138. Статистичний щорічник України за 2005 рік / Держ. ком. статистики України ; ред. О. Г. Осауленко. – К. : Консультант, 2006. – 575 с.
139. Статистичний щорічник України за 2006 рік / Держ. ком. статистики України ; ред. О. Г. Осауленко. – К. : Консультант, 2007. – 551 с.
140. Статистичний щорічник України за 2007 рік / Держ. ком. статистики України; ред. О. Г. Осауленко. – К.: Консультант, 2008. – 571 с.
141. Статистичний щорічник України за 2008 рік / Держ. ком. статистики України ; ред. О. Г. Осауленко. – К. : Державне підприємство «Інформаційно-аналітичне агенство», 2009. – 566 с.
142. Стігліц Дж. Е. Економіка державного сектору / Дж. Е. Стігліц ; пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К. : Основи, 1998. – 854 с.
143. Тенденції розвитку України у рейтингах світових організацій [Електронний ресурс] / Україна фінансова: інформаційно-аналітичний портал Українського агентства фінансового розвитку. – Режим доступу : [http://www.ufin.com.ua/analit\\_mat/gkr/124.htm](http://www.ufin.com.ua/analit_mat/gkr/124.htm)
144. Тимченко О. М. Податковий менеджмент : навч.-метод. посібник [для самост. вивч. дисц.] / О. М. Тимченко. – К. : КНЕУ. – 2001. – 150 с.



145. Україна: Стратегічні пріоритети. Аналітичні оцінки – 2006 : моногр. / [ред. Власюк О. С.]. – К. : НІСД, 2006. – 576 с.
146. Федосов В. М. Современный капитализм и налоги (Вопросы методологии и теории) : моногр. / В. М. Федосов. – К. : Вища школа, 1987. – 126 с.
147. Фінансові результати від звичайної діяльності підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності за 2009 рік [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики України. – Режим доступу : [http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/fin/fin\\_rez/fr\\_ed/fr\\_ed\\_u/fr\\_ed\\_1209\\_u.htm](http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/fin/fin_rez/fr_ed/fr_ed_u/fr_ed_1209_u.htm)
148. Хміль Ф. Міфи зарубіжної науки менеджменту і українські реалії / Ф. Хміль // Економіка України. – 2005. – № 5. – С. 66–71.
149. Хміль Ф. І. Основи менеджменту : підручник / Ф. І. Хміль. – К. : Академвидав, 2003. – 608 с. (Альма-матер).
150. Хоменко Я. В. Інституційне середовище як основа сталого економічного зростання / Я. В. Хоменко // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. – 2007. – Вип. 31–3. – С. 164–168.
151. Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» [Електронний ресурс] / А. П. Чередніченко. – Одеса, 2005. – 18 с. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/ard/2005/05capteu.zip>.
152. Чернявський О. П. Організація і методика податкових перевірок : навч. посіб. / О. П. Чернявський, В. П. Хомутенко, В. В. Немченко. – К. : Центр навч. л-ри, 2004. – 288 с.
153. Чорний М. П. Фіскальне адміністрування : навч. посіб. / М. П. Чорний. – Тернопіль : ТАНГ, 2002. – 172 с.
154. Швецов Ю. Налоговая система России: можно ли исправить существующие недостатки? / Ю. Швецов // Вопросы экономики. – 2007. – № 4. – С. 140–145.
155. Щодо затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку розподілення платників податків по категоріям уваги [Електронний ресурс]: Наказ ДПА України від 30.06.2006 р. № 373. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0373225-06>
156. Щодо першочергових заходів з активізації інноваційної діяльності в Україні. Аналітична записка [Електронний ресурс] /

- Національний інститут стратегічних досліджень при Президентові України. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/654/>
157. Щодо спільного наказу ДПА України, МВС України, Головкину, Держмитслужби України від 08.05.2007 року № 282/148/381/98 «Про створення спільних робочих груп із проведення перевірок суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність на ринку спирту і алкогольних напоїв» (коментар) [Електронний ресурс] / Департамент контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів. – 13.07.2007 р. – Режим доступу : [http://www.sta.gov.ua/.../publish/article;jsessionid=CA6CE398CC9AF2F9BBAA4511CA634FB6?art\\_id=80992&cat\\_id=91167](http://www.sta.gov.ua/.../publish/article;jsessionid=CA6CE398CC9AF2F9BBAA4511CA634FB6?art_id=80992&cat_id=91167)
158. Юм Д. Сочинения : в 2 т. / Д. Юм ; пер. с англ. С. И. Церетели и др. ; примеч. И. С. Нарского. – [2-е изд., доп. и испр.]. – М. : Мысль, 1996. – 800 с.
159. Юрій С. Актуальні проблеми податкової політики: інфраструктура податку з доходів фізичних осіб в Україні / С. Юрій, Н. Бак // Журнал європейської економіки. – 2004. – № 1. – Т. 3. – С. 16–34.
160. Юсупов Ю. Можно ли определить оптимальную долю бюджета в ВВП? [Електронний ресурс] / Ю. Юсупов. – Режим доступу : <http://publicfinance.solutions.uz/upload/iblock/43d/2.pdf>
161. Ярема Б. П. Податковий менеджмент : навч. посіб. / Б. П. Ярема, В. П. Маринець. – Львів : Магнолія Плюс, 2006. – 224 с.
162. Alesina A. Income Distribution, Political Instability, and Investment / A. Alesina, R. Perotti // European Economic Review. – 1996. – Vol. 40. № 6. – P. 1203–1228.
163. Allingham M. Income Tax Evasion. A Theoretical Analysis / M. Allingham, A. Sandmo // Journal of Public Economic. – 1972. – № 1. – P. 323 – 338.
164. Brennan G. Towards a tax constitution for Leviathan / G. Brennan, J. M. Buchanan // Journal of Public Economics. – 1977. – № 8 (3). – P. 255–273.
165. Clemens C. Optimal Fiscal policy, uncertainty, and growth / C. Clemens, S. Soretz // Journal of Makroekonomics. – 2004. – № 26. – P. 679–697.

166. Cox W. M. Income Taxes as Reciprocal Tariffs / W. Michael Cox, David M. Gould and Roy J. Ruffin // Economic Review. Federal Reserve Bank of Dallas. Third Quarter. – 1998. – P. 2–9.
167. Doing Business 2010 – Рейтинг экономик 183 государств мира [Электронный ресурс] / Новости гуманитарных технологий (Экспертно-аналитический портал). – Режим доступа : <http://gtmarket.ru/files/research/Doing-Business-Rank-2010.html>
168. Marsden K. Links between taxes and economic growth / K. Marsden. – World Bank staff working papers (Washington, D.C., U.S.A). – 1983. – № 605. – 34 p.
169. Minimum wages in EU Member States, Croatia, Turkey and the USA, January 2010, in PPS.PNG [Электронный ресурс] / Eurostat. European Commission. – Режим доступа : [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics\\_explained/index.php?title=File:Minimum\\_wages\\_in\\_EU\\_Member\\_States,\\_Croatia,\\_Turkey\\_and\\_the\\_USA,\\_January\\_2010,\\_in\\_PPS.PNG&filetimestamp=20100714150403](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php?title=File:Minimum_wages_in_EU_Member_States,_Croatia,_Turkey_and_the_USA,_January_2010,_in_PPS.PNG&filetimestamp=20100714150403)
170. Mitra P. Tax system in transition / P. Mitra, N. Stern. – The World bank, 2003. – 53 p.
171. National accounts – GDP [Электронный ресурс] / Eurostat. European Commission. – 09.2010. – Режим доступа : [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics\\_explained/index.php/National\\_accounts\\_-\\_GDP](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/National_accounts_-_GDP)
172. Olson M. Pover and Prosperity: Outgrowing Communist and Capitalist dictatorships / M. Olson. – N. Y.: Basic books, 2000. – 225 p.
173. Paying Taxes 2010: The global picture [Электронный ресурс] / The World Bank Group. – Режим доступа : [http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes/~/\\_media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/DB10-Paying-Taxes.pdf](http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes/~/_media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/DB10-Paying-Taxes.pdf)
174. Tait A. A. The Value-Added Tax: International Practice And Problems / Alan A. Tait. – Washington : IMF, 1988. – 450 p.
175. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway / Eurostat. – European Commission. – 2009. – 384 p.

**НАУКОВЕ ВИДАННЯ**

**А. І. КРИСОВАТИЙ, Т. Л. ТОМНЮК**

**АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ  
В УКРАЇНІ: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА НАПРЯМИ  
ТРАНСФОРМАЦІЇ**  
*Монографія*

Редактор: *Інна Калачик*  
Комп'ютерна верстка: *Ольга Слимак*  
Дизайн обкладинки: *Марія Одобецька*

Підписано до друку 31.05.2012 р.  
Формат 60x84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Гарнітура Times.  
Папір офсетний. Друк на дублюванні.  
Умов. друк. арк. 12,5. Облік.-вид. арк. 13,7.  
Зам. № M002-12. Тираж 300 прим.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.

Віддруковано у видавничо-поліграфічному центрі ТНЕУ «Економічна думка»  
46004 м. Тернопіль, вул. Львівська, 11  
тел. (0352) 47-58-72  
E-mail: [edition@tneu.edu.ua](mailto:edition@tneu.edu.ua)