

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра адміністративного, фінансового та інформаційного права

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Правові засади адміністрування податків та зборів

Студента 2 курсу, бмз групи,
спеціальності 081 «Право»,
спеціалізації «Фінансове право»

Кобзаренка Івана Васильовича

Науковий керівник
К.ю.н., доцент

Гуржій Анна Валеріївна

Гарант освітньої програми
к.ю.н., професор

Ніколаєва Людмила Вікторівна

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО- ПРАВОВІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

- 1.1. Сучасний стан науково-правових досліджень у сфері податків і зборів**
- 1.2. Поняття та сутність адміністрування податків і зборів**
- 1.3. Податкова система України як об'єкт адміністрування**

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ

- 2.1. Нормативно-правова регламентація адміністрування податків і зборів**
- 2.2. Суб'єкти адміністрування податків і зборів**
- 2.3. Відповідальність за порушення податкового законодавства**

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ

- 3.1. Світовий досвід адміністрування податків і зборів**
- 3.2. Шляхи вдосконалення адміністрування податків і зборів в Україні**

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Перелік умовних позначень

ДПА України – Державна податкова адміністрація України

ДПС України – Державна податкова служба України

ДПІ – державна податкова інспекція

ДФС України – Державна фіскальна служба України

ЄС – Європейський Союз

ЕЦП – електронний цифровий підпис

ККУ – Кримінальний кодекс України

КМУ – Кабінет Міністрів України

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення

КСУ – Конституційний Суд України

ПДА – «Порядок денний асоціації Україна – ЄС»

ПДВ – податок на додану вартість

ПК України – Податковий кодекс України

СВД – Служба Внутрішніх Доходів

СРСР – Союз Радянських Соціалістичних Республік

США – Сполученні Штати Америки

УРСР – Українська Радянська Соціалістична Республіка

ФПГ – фінансово-промислові групи

ЦОВВ – центральний орган виконавчої влади

ЦОЕЗ – Центр обробки електронних звітів

NUTS – Nomenclature of Territorial Units for Statistics

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Модернізація української економіки означає якісну зміну продуктивних сил, яке призведе до появи шостого технологічного укладу. В цих умовах невідповідність податкових відносин змінам, що відбуваються в економіці, не просто гальмує економічне зростання, але є згубним для всієї структурної модернізації України. Податкове адміністрування регулює систему взаємовідносин між податковими органами та платниками податків. У зв'язку з чим, модернізація системи податкового адміністрування передбачає якісну зміну його форм та складових елементів - податків і податкової системи, податкового управління, податкового контролю, податкових органів і їх контрольних функцій, економічних і адміністративних форм забезпечення податкової безпеки і податкової політики України.

Слід відзначити, що розвиток суспільних відносин в Україні обумовив необхідність переходу вітчизняної економіки від централізованих командно-адміністративних методів управління до економіки ринкового типу, що, в свою чергу, поставило нові вимоги до створення та напрямів еволюції власної податкової системи загалом та системи адміністрування податків зокрема. Їх становлення протягом останнього десятиліття відбувалося у суперечливих умовах під постійним тиском політичних, економічних та структурних перетворень, результатом яких було прийняття помилкових рішень та нововведень. Проте, як відомо, ідеальних законів не існує, а недоліки, що мають місце під час їх впровадження, виправляються шляхом внесення до законодавства змін та уточнень. Це є об'єктивний процес, інших шляхів удосконалення законодавства світовий досвід ще не надбав.

Податкова система України з самого початку носила суто фіскальну спрямованість. У зв'язку з чим системі адміністрування податків за мету ставилась лише ліквідація дефіциту бюджету та не враховувалась необхідність узгодження податкових взаємовідносин між державою та платниками податків. В Конституції України зазначається, що одним із конституційних обов'язків

громадян України є обов'язок кожного сплачувати податки й збори в порядку і розмірах, установлених законом, а також щороку подавати до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [1]. Але незважаючи на це, обов'язок по сплаті повинен бути посильним тягарем для громадян України, а не «ярмом».

Необхідно відзначити, що незадовільний стан податкових відносин в Україні фіксують не тільки вітчизняні науковці та установи, а й зарубіжні дослідники та організації. Міжнародна оцінка рівня гармонізації податкових відносин в Україні проводиться повністю по податковій системі України. Наприклад, дослідження Світового банку й аудиторської компанії PriceWaterHouse Coopers показують, що податкова система України залишається однією з найгірших у світі вже як мінімум протягом останніх десяти років. Час на здійснення податкових платежів хоч і зменшився майже втричі, однак десятку найгірших країн світу за цим критерієм покинути не вдалося. Зважаючи на ці цифри, на нашу думку, постала нагальна потреба у реформуванні та вдосконаленні існуючого рівня податкових відносин та системи податкового адміністрування. Проте, враховуючи, що діюча податкова система в цілому вже є достатньою основою для вироблення єдиної політики, а також, приймаючи до уваги певну адаптивність фіскальних органів та платників податків до вже існуючих податків і зборів, необхідно здійснити еволюційне, тобто поступове, реформування вітчизняної системи адміністрування податків у таку, яка б характеризувалася всіма основними позитивними рисами: раціональністю, справедливістю, стабільністю та передбачуваністю. Це вимагає істотного вдосконалення правового забезпечення системи податкового адміністрування українських податкових відносин та актуалізує тему випускної кваліфікаційної роботи.

Разом з тим недостатнє законодавче урегулювання цього питання та відсутність єдності підходів щодо сутності податкового адміністрування на теоретичному рівні зумовили необхідність подальшого дослідження правового

регулювання податкового адміністрування в Україні з урахуванням останніх законодавчих змін на сучасному етапі. Саме цим і пояснюється вибір теми випускної кваліфікаційної роботи, її актуальність і значення.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини в сфері адміністрування податків і зборів в Україні.

Предметом дослідження є правові засади адміністрування податків та зборів.

Метою дослідження є аналіз правового забезпечення адміністрування податків та зборів в Україні, а також формування пропозицій щодо вдосконалення та спрощення системи оподаткування.

Для досягнення поставленої мети нами вирішувались наступні **завдання**:

1. проаналізувати наукові підходи щодо поняття та сутності адміністрування податків;
2. дослідити мету та основні елементи системи адміністрування податків;
3. визначити поняття та роль податкового контролю;
4. оцінити законодавство України щодо регулювання адміністрування податків;
5. охарактеризувати контролюючі органи як суб'єктів адміністрування податків;
6. визначити відповідальність за порушення в сфері податкового законодавства;
7. проаналізувати світовий досвід правового забезпечення системи адміністрування податків;
8. визначити шляхи вдосконалення адміністрування податків в Україні.

Методи дослідження. У ході дослідження використовувалась раціональна сукупність методів наукового пізнання, зокрема: - метод абстрагування дозволив відійти від несуттєвих рис і властивостей предмета дослідження та зосередитись на розгляді його найбільш важливих аспектів

(підрозділи 1.1., 1.2. та ін.). За допомогою метода дедукції на основі знань про сучасний стан і тенденції розвитку вітчизняної податкової системи визначено правове регулювання адміністрування податків та зборів (підрозділи 2.1., 2.2, 2.3.). Застосування індуктивного методу дало змогу висвітлити систему податкового контролю, як основного елементу системи адміністрування податків (підрозділ 2.2.). Метод аналізу використаний при вивченні світового досвіду адміністрування податків та зборів та при визначенні шляхів вдосконалення адміністрування податків і зборів в Україні (підрозділи 3.1., 3.2.).

Крім того, у випускній кваліфікаційній роботі були використані спеціальні методи наукових досліджень: історико-правовий, формально-логічний, логіко-семантичний, логіко-юридичний та інші.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що за умови подальшого розвитку вони можуть бути корисні: – для вдосконалення законодавства, що регулює адміністрування податків і зборів; – для подальших наукових досліджень правового статусу адміністрування податків і зборів, а також діяльності суб'єктів владних повноважень в цій сфері.

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота підпорядкована меті та завданням дослідження. Робота складається із вступу, трьох розділів, восьми підрозділів, висновків і пропозицій, а також списку використаних джерел. Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи становить 126 сторінок, з них основного тексту – 113 сторінок. Список використаних джерел нараховує 125 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО – ПРАВОВІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

1.1. Сучасний стан науково-правових досліджень у сфері податків і зборів

Протягом останніх десятиліть спостерігається підвищений інтерес науковців та громадян щодо питань побудови ефективної моделі податкової системи й податкової політики. Перш за все це зумовлено тим, що розбудова податкової системи забезпечує відповідність стратегії розвитку країни, сприяє утвердженню інноваційно-інвестиційної моделі економічного зростання. Соціально-економічні перетворення, які проводяться сьогодні в Україні, визначають необхідність формування ефективної податкової політики як однієї з важливих умов покращення економічної ситуації в країні. Адже податки одночасно використовуються державою не тільки для здійснення фіскальних цілей, а також є основним важелем розвитку економіки.

У 90-х рр. минулого століття Україна була вимушена практично з нуля будувати власну систему оподаткування. Вона мала водночас як відповідати вимогам ринкової системи господарського регулювання, так і виходити зі специфічних рис трансформаційних процесів, що відбувалися в українській економіці. Недосконалість нормативних актів у сфері оподаткування, часто некритичне копіювання досвіду розвинутих країн, невпинне загострення трансформаційної кризи призвели до формування в країні складної, заплутаної, суперечливої та неефективної податкової системи.

Значний податковий тягар гальмує економічне зростання в Україні, перешкоджає розвиткові інвестиційних процесів, послаблює конкурентоспроможність українських підприємств. Податкова система «карає» суб'єктів, які здійснюють вкладення в економічний розвиток. Між тим зниження податкових ставок загрожує скороченням бюджетних надходжень, що може призвести до порушення виконання державою покладених на неї

функцій, зокрема у соціальній сфері. Податкові реформи мають вирішувати зазначену суперечність, забезпечити раціональний баланс між фіскальною та регуляторною функціями податків, забезпечити підпорядкованість податкової політики стратегічним завданням довгострокового економічного зростання та якісної структурної перебудови національної економіки.

Кроки, які останнім часом зроблено Україною у напрямі модернізації податкової системи, не знімають потреби в підготовці та здійсненні її більш ґрунтовних перетворень, спрямованих на формування передумов та стимулів для запровадження інноваційної моделі соціально-економічного розвитку.

Питання податкової реформи є предметом досліджень багатьох науковців та наукових колективів. Значний внесок і фундамент для наукового осмислення питань правового забезпечення системи адміністрування податків і зборів внесли такі вчені, як: В.Л. Андрущенко, А.О. Беспалова, Л.К. Воронова, А.В.Гуржій, О.М. Дуванський, В.В. М.П. Кучерявенко, Н.А. Маринів, О.М. Московенко, О.П. Орлюк, П.С. Пацурківський, Н.Ю. Пришва, Т.О. Проценко, Д.М. Рева, Л.А. Савченко, А.О. Селіванов, В.М. Селіванов, Р.В. Стецко та ін.

Питання дослідження розвитку податкової системи та регулювання оподаткування є актуальними питаннями сьогодення, що зумовлено новими, динамічними явищами, які відбуваються останнім часом в економіці України. Адже однією з головних проблем сьогодення в Україні є невідпрацьованість і неузгодженість податкового законодавства, яке визначає склад податкової системи та механізм визначення і сплати податків.

За своєю сутністю податкова політика являє собою діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави. Вона проводиться урядом країни, з вирішення певних короткострокових та довгострокових завдань, які стоять перед суспільством, за допомогою системи оподаткування. Податкова політика проводиться виходячи з певних принципів, які відображають її завдання, а саме: економічної ефективності, рівного податкового тягаря, соціальної справедливості,

стабільності та гнучкості. Дотримання принципу економічної ефективності дозволить мінімізувати уникнення від сплати податків, залежно від конкретного виду платежу. Рівнонапруженість податкового тягаря між платниками повинна забезпечуватись прогресивним характером, тобто розмір сплаченого податку повинен прямопропорційно залежати від розміру одержаного доходу. Рівного податкового тягаря можна досягти лише за допомогою диференціації ставок непрямих податків, а саме звільнення від дискримінації в порядку сплати та розміру податку. Основою реалізації принципу соціальної справедливості є орієнтація на платників податків, оскільки показником вимірювання справедливості є рівень матеріального добробуту громадян. Лише на цьому повинно ґрунтуватись поступове встановлення оптимальної структури податкової системи, що максимально задовольнятиме всіх учасників податкових відносин. Порушення справедливості здійснюється за рахунок необґрунтованого надання пільг певним категоріям платників, нераціонального встановлення розміру податкових платежів тощо.

Стабільність податкової системи забезпечується незмінною законодавчою базою, чіткими механізмами справляння податків. Цей принцип досить актуальний для України. Часті податкові реформи, зміни в законодавстві негативно впливають на економічне життя у державі. Вдале пристосування до постійного оновлення системи оподаткування відповідає основному її завданню – забезпеченню доходами бюджету держави. Саме тому податкова система повинна бути гнучкою й постійно пристосовуватись до змін в економічній сфері. Дотримання розглянутих вище принципів створить передумови для правильної, виваженої діяльності держави у сфері оподаткування.

В Україні на сьогодні чітко невизначені концепції побудови системи оподаткування. Це стосується співвідношення підсистем оподаткування юридичних і фізичних осіб, складу податкової системи, співвідношення у ній прямих і непрямих податків, визначення елементів оподаткування. Тому одним із пріоритетних напрямів проведення подальшої податкової політики на

сьогодні має стати забезпечення нейтральності та справедливості оподаткування, а також формування податкової політики на засадах економічної ефективності, стабільності, прозорості та наближення її до міжнародних та європейських стандартів. Варто відмітити, що деякі з названих проблем враховані в Податковому кодексі України. Подальші наукові дослідження з цієї теми варто проводити з врахуванням зазначених напрямів вдосконалення податкової політики в Україні.

Становлення України як правової держави передбачає, в першу чергу, створення наукового підґрунтя правової системи та відповідної законодавчої і нормативно-правової бази, включаючи її ефективне функціонування у всіх напрямках та складових. Науково-правові дослідження у сфері податків і зборів проводяться провідними вченими у галузі економіки, права і фінансів. Всі вони мають на меті вдосконалення правової системи та економічних показників в сфері оподаткування. Нажаль, в Україні законодавство не завжди опирається на наукові дослідження. Досить часто закони та інші нормативні акти приймаються без наукового підґрунтя, імпульсивно, з метою «закрити дірки» бюджету, або з явно політичних мотивів. Така ситуація є вкрай неприпустимою ні з економічної ні з правової точки зору. Податкова правова система є базовою в питаннях наповнення бюджету, і власне, існування держави загалом. Тому кожне рішення, що приймається стосовно правил справляння податків, повинно бути виваженим, враховувати майбутні наслідки та історичні помилки.

1.2. Поняття та сутність адміністрування податків і зборів

Перше з чого потрібно почати нашу роботу, так це з визначення поняття терміну «податкове адміністрування». В першу чергу це пов'язано з тим, що для державної податкової політики воно є новим і сприймається законодавцями, політиками, практиками і вченими по-різному, як і саме поняття «податкова політика». Загалом, існують різні підходи до розуміння змісту терміну «податкове адміністрування», а залежно від цього – і до визначення самих органів податкового адміністрування, їх функцій, цілей і

завдань податкової політики. Зазвичай воно визначається як діяльність податкових органів (відповідно до їхніх прав і повноважень, гарантованих законодавством) під час здійснення податкового контролю за своєчасністю, повнотою і правильністю сплати податкових платежів юридичними та фізичними особами [2, с. 236].

Необхідно зауважити, що А. Дадашев [3, с. 37] ототожнює адміністрування податків з податковим контролем. П. Мельник вказує, що зміст адміністрування податків ширший за зміст податкового контролю та є органічною частиною управління податковою системою, внутрішнім фактором її ефективного розвитку [4, с. 48].

Як зазначає В. Андрущенко, що сутність податкового адміністрування полягає в принципах ефективного управління податковою системою за даних соціально-економічних умов і суспільно-політичних обставин [5, с. 35]. Інша думка у В. Федосова. Науковець вказує, що податковим адмініструванням є система органів управління (законодавчих та адміністративних податкових), до обов'язків яких належить процедурне забезпечення реалізації податкової політики [6, с. 342].

Загалом, слід відзначити, що майже у кожного науковця існує свій погляд на сутність податкового адміністрування. А. Селіванов пов'язує цю сутність з правовідносинами, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податку [7, с. 37]. А. Крисоватий навпаки, пов'язує її з системою методів, форм і прийомів регламентування та регулювання економічних відносин у сфері оподаткування для реалізації податкової політики [8, с. 219].

Так, Ю. Іванов під адмініструванням розуміє процедуру реалізації прав та обов'язків суб'єктів господарювання щодо погашення податкових зобов'язань [9, с. 11]. В. Мельник під адмініструванням податків розуміє управлінську діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з

організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах і використовує соціально зумовлені правила [4, с. 41]. На думку А. Ластовецького це механізм, що включає систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів (обов'язкових платежів) [10, с. 37].

Під податковим адмініструванням А. Нікітшин розуміє комплекс заходів з управління перерозподілом і рух вартості від платників податків до бюджетів усіх рівнів [11, с. 39]. На думку С.В. Баруліна це система заходів і прийомів, обумовлена нормами чинного законодавства, яка забезпечує мобілізацію надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів [12, с. 126].

Широкий арсенал думок, щодо визначення категорії «адміністрування податків» вказує на те, що наукова полеміка навколо соціально-економічної природи і призначення його ще далеко не завершена.

Слід відзначити, що розрізняють кілька видів адміністрування у фінансовій та економічній сферах, зокрема:

- адміністрування фондами – управління власністю, капіталовкладеннями, капіталом, банком або спеціалізованими фірмами;
- адміністрування цінних паперів – управління цінними паперами за дорученням клієнта;
- адміністрування ліквідів – контроль за станом готівки на фірмі, в установі, організації;
- адміністрування ринкових заходів – комплекс маркетингових заходів, що реалізуються виробником продукції з метою проникнення на новий ринок або збереження позицій на ринку при зміні кон'юнктури;
- адміністрування маркетингу – заходи, які здійснюються фірмою (організацією) в маркетингу з метою пристосування до нових умов і мети діяльності.

Зазначені види організаційно-розпорядчої діяльності характеризують вузькі конкретні напрямки в певних галузях фінансової чи економічної діяльності. На відміну від них, податкове адміністрування являє собою

комплекс правових, економічних і фінансових заходів держави для формування системи оподаткування, забезпечення своєчасної і повної сплати податків і зборів з метою задоволення фінансових потреб суспільства в цілому, а також розвитку економіки країни шляхом перерозподілу фінансових ресурсів.

Мета адміністрування податків полягає в забезпеченні здійснення 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. В свою чергу, особливістю податкового адміністрування є можливість здійснення управління фінансовими процесами (дохідною частиною бюджету) не тільки заходами державного втручання, а й іншими правовими, організаційними, економічними заходами, відмінними від заходів примусу.

Розвиток ринкових відносин в Україні вимагає підвищення ефективності в усіх галузях економіки. Господарська діяльність підприємств, як і інші явища суспільного життя, потребує систематичного аналізу та оцінки всіх боків функціонування, розробки додаткових заходів стимулювання економіки, постійного контролю [13, с. 217]. Одним з інструментів підвищення ефективності економіки має бути податкове адміністрування.

Перехід до ринкової економіки та впровадження відповідних механізмів перерозподілу національного доходу сприяли виникненню багатьох соціальних проблем, зокрема надмірної диференціації доходів населення, коли в декількох найбільш багатих людей опинилися значні фінансові і матеріальні ресурси, коли зростання доходів найзабезпеченішої частини населення набагато випереджає зростання доходів найменш забезпеченої. З метою правового впливу на негативні наслідки зазначеного процесу в забезпеченні населення, справедливого розподілу національного доходу застосовується механізм податкового регулювання доходів [14, с. 87]. Одним з головних завдань податкової політики повинно стати формування правового впливу на відносини, які складаються в зв'язку з установленням, нарахуванням та

сплатою податків і які дозволили б урівнювати суспільні та приватні інтереси різних суб'єктів економічної сфери, забезпечуючи виконання органами державної влади їх законодавчо визначених функцій у найбільш ефективний спосіб, найменше обмежуючи права платників податків. Виконанню такого завдання податкової політики і має слугувати податкове адміністрування, під яким слід розуміти сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють у податковій сфері управлінську діяльність, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки, збори (обов'язкові платежі), за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети податків і зборів, а у випадках, передбачених законами України, – за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших обов'язкових платежів та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства.

У правовідносинах, що виникають між державою і платниками податків з питань сплати податків, інтереси держави забезпечують перш за все органи, які здійснюють адміністративно-владні повноваження в сфері оподаткування і надходжень податкових платежів та обов'язкових зборів. Їх повноваження і компетенція встановлюються окремими законами. Державна податкова політика реалізовується завдяки функціонуванню податкової системи та забезпечується адмініструванням податкових відносин, яке має сприяти зростанню добробуту населення і стабільному економічному розвитку держави.

Платники податків як суб'єкти податкових відносин відчувають потребу у стабільному та зрозумілому законодавстві, прийнятті прозорих рішень щодо стягнення податків і пов'язаних з ними штрафів, фінансових санкцій, пені тощо [15, с. 80]. Т.О. Проценко зазначає, що саме в таких умовах виникло поняття «адміністрування податків» в Україні і почало розповсюджуватись у контексті вирішення раніше згаданих проблем податкових органів та виконання фіскальної складової забезпечення діяльності держави [16, с. 16].

Адміністрування податків має бути спрямоване на запобігання втрат бюджету, руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань, прискорення бюджетного відшкодування, забезпечення зростання довіри до податкової служби з боку суспільства, формування високої податкової культури та підвищення рівня добровільної сплати податків.

Вирішення питань адміністрування податків, потребує подальшого вдосконалення діяльності, спрямованої на створення збалансованих відносин між податковими органами та платниками податків, забезпечення нормативно-правового регулювання, підвищення професіоналізму та відповідальності посадових осіб органів ДФС України, посилення роз'яснювальної роботи з платниками податків і попередження податкових правопорушень.

Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) має бути конкретним, цілеспрямованим і гнучким, з індивідуальним підходом до великих, середніх і малих платників податків. Так у відносинах з великими платниками податків податкові органи відчують наявність негативних тенденцій щодо взаємодії та ризиків у розрахунках з бюджетом фінансово-промислових груп (далі - ФПГ). Цьому сприяє відсутність у податкових органів уточнених переліків підприємств у складі ФПГ та нормативного забезпечення їх функціонування — підприємства ФПГ перебувають на обліку у різних регіонах (у т.ч. за кордоном) і здійснюють різні види діяльності, експорт в офшорні зони; спостерігається постійний перерозподіл грошових і товарних потоків та переорієнтація підприємств, складність формування планів контрольної-перевірочної роботи підприємств фінансово-промислових груп [17, с. 54]. Податкове адміністрування стосовно великих платників податків повинне забезпечити координацію дій органів влади по супроводженню функціонування ФПГ, утворення спеціальних центрів по відстеженню діяльності ФПГ, формування та реалізацію плану спільних дій контролюючих органів. Заходи податкового адміністрування мають досягти запобігання втрат бюджету, усунення умов мінімізації податкових зобов'язань та ухилення від сплати податків, належної оцінки ситуації на ринках впливу

фінансово-промислових груп та вироблення додаткових заходів посилення ефективності діяльності податкових органів.

Податкове адміністрування має забезпечити встановлення партнерських відносин між платниками податків та податковими органами. Для цього потрібно розширити надання кваліфікованих інформаційно-довідкових послуг, зменшити податкову звітність та спростити податковий облік, забезпечити неупередженість при адмініструванні податків, формувати довіру з боку суспільства до державної фіскальної служби.

Для встановлення партнерських відносин між податковими органами і платниками податків заходи податкового адміністрування мають бути спрямовані на розширення просвітницької роботи, забезпечення відкритості та прозорості діяльності фіскальної служби, впровадження нових форм і методів масово-роз'яснювальної роботи, безконтактне обслуговування платників податків. Необхідно розширити висвітлення в засобах масової інформації діяльності органів державної фіскальної служби, забезпечити платників податків формами звітності та можливістю отримувати зворотну інформацію, продовжувати спрощення процедури заповнення та подання податкової звітності в електронній формі, уніфікувати форми звітності, організувати інформаційну взаємодію між органами влади, підвищити рівень управління персоналом, особливо на рівні податкового інспектора. Нарешті, податкове адміністрування повинно розвиватись у напрямку мінімізації втручання в діяльність платників податків, уніфікації процедур автоматизованої системи оцінки податкового навантаження, формування позитивного іміджу фіскальної служби, реалізації заходів щодо руйнування схем ухилення від податкового навантаження.

Наприклад, Проценко Т.О. виділяє дві категорії адміністрування: а) адміністрування податків як системи визначених відносин між державою, яка є головним учасником створення податкового середовища, та платниками податків; б) адміністрування процесів оподаткування як системи забезпечення виконання функцій податків в існуючих умовах господарювання [16, с. 17].

Податкове адміністрування доцільно розділяти на зовнішнє і внутрішнє. Зовнішнє здійснюється у відносинах з фізичними і юридичними особами, які виступають як платники податків; у зовнішньому правовому адмініструванні однією із сторін виступає податковий орган. Внутрішнє адміністрування проявляється в адміністративній діяльності суб'єктів адміністрування, спрямованій на впорядкованість відносин всередині системи, на вдосконалення функціонування елементів системи, підвищення їх службової ефективності. У внутрішньому адмініструванні задіяні структурні підрозділи фіскальної служби та інших органів влади, залучених до справляння податків.

Кожний вид податкового адміністрування має свої ознаки та потребує подальшого вдосконалення, оскільки сучасний рівень адміністрування податків не відповідає потребам ринкових механізмів регулювання економіки; методи податкового адміністрування та ухвалення управлінських рішень не забезпечують своєчасне і повне надходження коштів до бюджетів усіх рівнів, призводять до виникнення певних непорозумінь та конфліктних ситуацій.

Адміністрування податків має своїм головним завданням забезпечення виконання податкових законів і гарантій дотримання прав платників податків.

Загальні положення адміністрування слід узагальнити та спрямувати на визначення:

- особливостей ведення платникам податків обліку та порядку декларування податкових зобов'язань;
- переліку контролюючих органів та межі їх компетенції;
- порядку і підстав розрахунку податкового зобов'язання платника податків контролюючими органами;
- здійснення податкового контролю;
- порядку погашення податкового боргу;
- відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства [18, с. 80].

Поняття «податковий обов'язок» слід сприймати як сукупність обов'язків платників податків розрахувати, задекларувати та сплатити податкові зобов'язання.

Податкові зобов'язання складаються з податків, зборів (обов'язкових платежів). Податкове адміністрування вимагає чіткого розподілу між визначенням податків та зборів за економічним змістом: «Податком є обов'язковий нецільовий, безумовний, індивідуально-безоплатний платіж, що сплачується платником податків у формі відчуження грошових коштів, які належать їм на праві власності, праві оперативного управління чи повного господарського відання, з метою забезпечення діяльності держави та територіальних громад. Збором є обов'язковий платіж, що оплачується платниками податків, з умовою вчинення на користь такого платника юридично значущих дій державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими особами» [8, с. 49].

Податкове адміністрування у разі невиконання податкових зобов'язань передбачає притягнення боржників до фінансової відповідальності, зокрема за ухилення від декларування та сплати податкових зобов'язань, за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань, за невиконання обов'язкових адміністративних процедур.

Наголосимо, що адміністрування податків має значення для проведення оцінки діючої податкової системи і вироблення пропозицій щодо її реформування. Уряд одержує від податкових органів інформацію, аналіз якої дозволяє 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 здійснюються заходи протекціоністського характеру, відбувається інтегрування національного оподаткування в міжнародну систему податкових відносин.

Підсумовуючи, ми можемо відмітити, що під адмініструванням податків (у вузькому сенсі) слід розуміти сукупність взаємопов'язаних управлінських процедур, операцій та функцій прикладного характеру, які здійснюються органами 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 сенсі адміністрування податків є управлінською діяльністю при організації відносин органів виконавчої влади і суб'єктів господарювання в процесі справляння обов'язкових платежів.

1.3. Податкова система України як об'єкт адміністрування

Податковою системою будь-якої країни є сукупність податків і зборів, що в ній справляються. Україна не є виключенням. Відповідно до Податкового кодексу України всі податки та збори поділяються на дві основні групи:

1. Загальнодержавні податки та збори
2. Місцеві податки та збори.

До загальнодержавних податків та зборів належать:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- екологічний податок;
- рентна плата;
- мито.

До місцевих податків та зборів належать:

- податок на майно;
- єдиний податок.
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір. [19]

Як ми зазначали у попередньому розділі, під адмініструванням податків слід розуміти сукупність взаємопов'язаних управлінських процедур, операцій

та функцій прикладного характеру, які здійснюються органами виконавчої влади в процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування.

Тому, податкова система як об'єкт адміністрування являє собою сукупність законодавчо визначених управлінських процедур, операцій та функцій, що здійснюють уповноважені органи з метою справляння податків та зборів до загальнодержавного чи місцевого бюджетів.

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

1. Облік у податкових органах, що включає:
 - 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. Стягнення податкового боргу.
6. Податковий контроль.

Основним завданням облікової роботи податкових органів є формування інформації головним чином 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. Постанова на податковий облік забезпечує фіксацію найважливіших параметрів, необхідних для виконання конституційного обов'язку сплати податків. Конституція України як основоположне джерело податкового права містить положення, які стосуються правових принципів, що визначають нормативне регулювання центральних і місцевих податків і є базовими для процесуального податкового законодавства; встановлює правові основи податкової діяльності держави та компетенцію центральних і місцевих органів у сфері податкових відносин [1].

Облік платників – це інформаційна основа всієї податкової роботи. Від того, наскільки якісно будуть виконані всі процедури на цій ділянці, залежить якість всіх складових адміністрування податків, насамперед, контроль за дотриманням податкового законодавства. Саме цю ділянку роботи податкових органів ряд науковців розглядають як необхідну передумову дотримання податкового законодавства [20, с. 72; 129, 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 повинні 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.

Облік платників податків регламентується Порядком обліку платників податків і зборів, який затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1588 [21]. Даний порядок замінив велику кількість існуючих раніше інструкцій та порядків. Облік платників податків є однією з основних функцій державної фіскальної служби, яка створює передумови для здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів. Податковий облік охоплює всіх юридичних і фізичних осіб.

Взяттю на облік або реєстрації в органах державної фіскальної служби підлягають усі платники податків. Взяття на облік в органах державної

фіскальної служби юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.

В кожному органі ДФС існує відповідний підрозділ (управління або відділ), який займається постановкою на облік платників податків. У більшості випадків – це відділ реєстрації та обліку платників податків.

Даний підрозділ виконує такі основні процедури:

- ідентифікація фізичних осіб;
- взяття на облік, перереєстрація та зняття з обліку суб'єкта оподаткування фізичної або юридичної особи;
- видача довідок, свідоцтв про реєстрацію (взяття на облік) в податковій інспекції;
- перевірка виконання Податкового кодексу України в частині дотримання вимог стосовно Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань;
- взаємодія з органами реєстрації, статистики, прокуратури, Міністерства внутрішніх справ та іншими організаціями з питання повноти та достовірності обліку платників податків [22, с. 34].

Основними завданнями підрозділу є ідентифікація фізичних осіб, взяття на облік суб'єктів оподаткування юридичних і фізичних осіб, перереєстрація суб'єкта оподаткування, зняття з обліку суб'єкта оподаткування, видача довідок, свідоцтв про реєстрацію в податковій інспекції.

З моменту взяття на облік:

- платник податків вважається таким, що перебуває на загальній системі оподаткування, якщо ним не обрано інший спосіб оподаткування відповідно до законодавства;
- юридичні особи – резиденти, їх відокремлені підрозділи, інвестори угод про розподіл продукції, уповноважені особи договорів про спільну діяльність, управителі майна вважаються зареєстрованими як платники податку на прибуток.

Стосовно кожного платника податків, взятого на облік в органі державної фіскальної служби, формується облікова справа.

Отже, порядок взяття на облік платників податків у податкових органах на сьогодні є лаконічно узагальненим у одному нормативно-правовому документі, що значно спростило процедуру здійснення обліку платників у органах ДФС. Відзначимо, що Порядок обліку платників податків і зборів викладено в новій редакції, якщо розглядати в цілому, більшістю норм повторює свого попередника.

Таким чином, 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. В даний час реєстрація й облік платників податків має автоматизовану підтримку практично всіх основних кроків [23, с. 65].

З метою централізації обліку платників податків ДФС України веде Єдиний державний реєстр. 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 ДФС, 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. 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 зайво 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, і з іншого – ініціює початок робіт з багатьох визначальних напрямків: контрольної роботи, аналізу і прогнозування [16, с. 52].

Законодавством України передбачено випадки, при яких визначення податкових зобов'язань у процесі адміністрування податків здійснюють 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 фіскальної 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 [22, с.21]. Конкретизуючи зміст аналізу як функціонального елементу адміністрування податків, відзначимо: 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, здійснюється оцінка повноти та своєчасності мобілізації податковими органами зобов'язань суб'єктів господарювання перед зведеним бюджетом, виявляються недоліки в адмініструванні та здійснюється реагування на чинники, що спричинили зазначені недоліки.

Окремим елементом адміністрування податків і зборів і системі адміністрування слід виділити податковий контроль.

Особливості правового регулювання відносин з приводу сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) передбачають взаємні обов'язки податкових органів і платників податків. Перші зобов'язані нараховувати податки у відповідності до норм і ставок оподаткування, встановлених Податковим кодексом України, а другі – своєчасно і повністю їх сплачувати. Це обов'язки обох сторін, подані у спрощеному вигляді; безумовно, вони є набагато складнішими і різноманітнішими, а для того, щоб вони виконувалися, потрібен відповідний контроль у сфері оподаткування. Контроль за сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів), який здійснюється органами податкового адміністрування, називається податковим контролем. Податковий контроль є невід'ємним складовим елементом системи адміністрування податків.

Існує два визначення слова «контроль» (фр. controle):

- 1) перевірка, спостереження, простежування з метою перевірки;
- 2) система контрольних органів, органів, що займаються перевіркою, власне контролери [24, с. 89].

Контроль як функція управління має певні особливості та притаманні йому ознаки. Головною особливістю контролю є те, що він здійснюється з метою перевірки дотримання і виконання поставлених перед об'єктом управління завдань, ухвалених рішень. Контроль перевіряє й оцінює процес адміністративної, управлінської діяльності.

В економічній літературі податковому контролю надають значення найважливішої функції податкових органів [25, с.271].

Вітчизняні науковці податковий контроль здебільшого розглядають як:

- складову системи державного фінансового контролю [26, с.16];

- систему дій та заходів у державному управлінні фінансами [27, с.43];
- елемент податкового менеджменту [28, с.48].

При цьому всі науковці визначають необхідність здійснення податковими органами контролюючих дій з метою дотримання економічними суб'єктами податкового законодавства.

Уперше дослідженнями природи і змісту контрольної діяльності, її структури, форми і методів займалися В.М. Горшенев та І.Б. Шахов [29, с. 54].

Для здійснення правового контролю і досягнення завдань, що стоять перед ним, важливими є систематичність, послідовність, всебічність, гласність, аналіз наслідків перевірки з обов'язковими висновками і реагуванням на виявлені порушення податкового законодавства в діяльності платників податків, зборів (обов'язкових платежів). Важливим є також професіоналізм контролерів та професійний рівень перевірки. Контролери за своєю фаховою підготовкою не можуть бути гірше підготовленими ніж платники податків, або не знати правових актів, що регламентують систему оподаткування [30, с. 5].

Податковий контроль, як і інші види контролю, здійснюється у правових формах, усі його результати повинні завжди оформлятися у відповідних офіційних правових актах, які можуть носити різні назви, але мають обов'язково відповідати певним вимогам. У підсумковому акті перевірки має бути вказано: хто, коли, на якій підставі та з якою метою провів контрольну перевірку виконання податкових обов'язків юридичною чи фізичною особою, за який період і в яких межах, яким є стан виконання податкових обов'язків, які виявлено недоліки, яких заходів ужито для їх усунення, хто підлягає відповідальності.

Реалізуючи свою владну компетенцію, суб'єкти податкового контролю, їх посадові особи за результатами перевірки ухвалюють відповідні, засновані на законі, рішення, що закріплюються у формі офіційного правового документу – висновку.

Податковий контроль є формою реалізації контрольної функції фінансів, яка являє собою сукупність дій по перевірці виконання обов'язків платників

податків, зокрема перевірки надходжень від них фінансових коштів до бюджетів і державних спеціальних фондів. Здійснення 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.

Контроль, який здійснюють податкові органи, можна назвати спеціалізованим контролем, який проводиться вузькопрофільними за фахом контрольної діяльності органами [31, с.231]. Податковий контроль являє собою різновид спеціалізованого державного контролю, здійснюваного як діяльність податкових органів і їх посадових осіб з метою забезпечення законності, фінансової дисципліни і доцільності при наповненні державного, місцевих бюджетів та спеціалізованих державних фондів.

М.П. Кучерявенко, характеризуючи податковий контроль, звертає увагу на наступні особливості:

– це спеціальний державний контроль, який здійснюється, по-перше, спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою компетенцією саме в сфері оподаткування, і, по-друге, здійснюється стосовно спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів;

– податковий контроль – це контроль за дисципліною в сфері оподаткування, не тільки за сплатою грошових коштів, а й за виконанням усіх інших приписів, пов'язаних з податками та зборами (обов'язковими платежами);

– податковий контроль має чітку цілеспрямованість [32, с. 83-484].

Податковий контроль відображає конкретний вид діяльності платника податків. Як елемент податкового адміністрування він вирішує кілька завдань:

- здійснює контроль за фінансовою і господарською діяльністю об'єкта контролю і в зв'язку з оподаткуванням;
- контроль здійснюється за правовою регламентацію владними й уповноваженими суб'єктами і спрямований на формування публічних грошових фондів за рахунок надходжень від податків і зборів (обов'язкових платежів);
- контроль забезпечує законність у сфері оподаткування [33, с. 143].

За результатами податкового контролю правові акти суб'єктів контролю можна розрізнити:

- а) стосовно органів, які прийняли акт;
- б) за документальним оформленням;
- в) за юридичними властивостями;
- г) за предметною спрямованістю, обсягом перевірки.

Особливості здійснення податкового контролю, його цілі та завдання, суб'єкти контролю дозволяють класифікувати головні види податкового контролю за різними ознаками [34, с. 264-265], а саме:

- за правовим статусом суб'єкта контролю;
- за правовим статусом об'єкта контролю;
- за метою, цілями контролю;
- за підставами виникнення відносин контролю;
- за часом проведення;
- за напрямками контролю;
- за наслідками контролю.

За статусом суб'єктів податкового контролю розрізняють державний контроль і незалежний. Державний податковий контроль здійснюється:

- органами влади загальної компетенції (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Секретаріат Президента, Рада національної безпеки та оборони, прокуратури);

– органами спеціальної компетенції, створеними для здійснення податкового контролю (Державна фіскальна служба, податкові інспекції, органи Пенсійного фонду тощо).

Незалежний податковий контроль здійснюється недержавними організаціями, зокрема існують:

– незалежний податковий контроль з боку громадських правозахисних організацій (товариство захисту прав платників податків тощо);

– незалежний податковий контроль, здійснюваний аудиторськими організаціями, аудиторами, адвокатами, громадськими експертами.

У деяких випадках податковий контроль розглядають як контроль, здійснюваний податковими органами, і податковий контроль, здійснюваний іншими органами податкового адміністрування [35, с. 491]. Йдеться про органи, які спеціально уповноважені на реалізацію податкового контролю, та органи, які податковий контроль здійснюють не як основну функцію, а як забезпечуючу, допоміжну при виконанні основної.

За джерелами контролю розрізняють податковий контроль:

– документальний – на підставі аналізу документів, бухгалтерської і фінансової звітності;

– фактичний – здійснюваний безпосередньо за місцем функціонування об'єкта контролю з вивченням усіх боків діяльності та фактичних даних (наявності матеріалів і коштів, обміру, перерахунку, аналізів та експертиз, контрольних закупівель тощо).

За спрямованістю і цілями податковий контроль можна розділити на:

а) контроль за надходженням у бюджет податку на додану вартість;

б) контроль за сплатою прибутку з доходів підприємств;

в) контроль за сплатою майнових податків;

г) контроль за сплатою зборів (обов'язкових платежів);

д) контроль за виконанням податкових зобов'язань фізичними особами;

є) контроль за виконанням податкових зобов'язань юридичними особами

тощо.

За періодичністю здійснюється:

- а) оперативний контроль, який проводиться в межах звітного періоду;
- б) періодичний податковий контроль, що охоплює діяльність підконтрольного об'єкта за певні періоди часу.

За обсягами і масштабами розрізняються види контролю:

- а) комплексний, всеохоплюючий;
- б) тематичний, вибірковий тощо [27, с. 278].

Вибір виду контролю має значення при визначенні завдань, цілей, форм і методів податкового контролю, сил і засобів для його проведення. Податковий контроль є певним засобом реалізації повноважень і компетенцій суб'єктів податкового адміністрування.

Враховуючи примусовий характер оподаткування, зазначимо: податковий контроль є об'єктивною необхідністю забезпечення формування зведеного бюджету за рахунок податкових надходжень, тобто є визначальним елементом системи адміністрування податків. Сфера здійснення податкового контролю в адмініструванні податків є досить широкою: перші прояви контрольної діяльності податкових органів спостерігаються вже при проведенні реєстрації суб'єктів господарювання як платників податків, а в подальшому – при поданні 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 системи адміністрування податків, який охоплює облік платників податків, приймання і обробку податкової звітності, облік обов'язкових платежів та контроль за своєчасністю їх надходження, здійснення 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 і державних цільових фондів, застосування заохочувальних методів впливу. Тобто, податковий контроль як елемент

системи адміністрування податків пронизує всі напрямки діяльності податкових органів.

У контексті реалізації мети податкового контролю пропонуємо виділити 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;

б) зміна пріоритетів податкової політики держави [27, с. 281].

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.

Здійснення податкових перевірок передбачає послідовну реалізацію дій, пов'язаних із здійсненням податкового контролю органами ДФС України щодо діяльності конкретних осіб при реалізації ними обов'язків, пов'язаних із сплатою певних податків і зборів (обов'язкових платежів). Проведення

податкової перевірки передбачає певну підготовку безпосередньо контролюючих дій, здійснення самої податкової перевірки і підведення її підсумків, тобто є регламентованою нормативно-правовими актами про податки і збори сукупністю всіх дій податкових органів, що мають на меті перевірку дотримання норм законодавства про податки і збори (обов'язкові платежі) [36, с.114].

На нашу думку, 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 ДФС України на функцію супроводження шляхом здійснення 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 виїзних перевірок. 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 фактору на прийняття рішень про проведення податкових перевірок. Робота з податковими ризиками є новітнім напрямком діяльності ДФС України, результатом якої є супроводження податковими органами платників податків відповідно до розподілу за категоріями уваги [37, с. 87].

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 втрачати свою актуальність або видозмінюватись.

Підсумовуючи, необхідно наголосити на тому, що з огляду на необхідність реформування системи оподаткування з метою підвищення ефективності податкового контролю на засадах системного підходу податковий контроль має розглядатися як важливий елемент загальнодержавного контролю, який в структурі загальнодержавних контролюючих інститутів займає своє специфічне місце. Податковий контроль повинен удосконалюватися як цілісна система шляхом чіткого визначення компетенції і повноважень суб'єктів податкового контролю, а саме:

- цільових орієнтирів і норм контролю;
- ефективної взаємодії між суб'єктами податкового контролю з метою уникання паралелізму в діяльності та дублювання контрольної функції;
- переліку підконтрольних об'єктів та забезпечення цілісності суцільного чи вибіркового їх охоплення контрольними діями;
- чіткого спрямування контрольних дій у фінансово-економічне середовище;
- регламентації контрольних процедур і встановлення критеріїв оцінки виявлених унаслідок контролю відхилень, що підлягають врегулюванню.

Отже, ми розглянули загальні та найбільш характерні особливості сутності та функціонування елементів адміністрування. 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 фіскальної служби, аналізу, стягнення податкового боргу та контролю

за дотриманням податкового законодавства, які функціонують у нерозривній єдності і реалізуються податковими органами.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ

2.1. Нормативно-правова регламентація адміністрування податків і зборів

В сьогоденній час основним правовим актом, який регулює адміністрування податків є Податковий кодекс України. Але на нашу думку, розгляд основних етапів становлення законодавства щодо регулювання адміністрування податків дозволить більш точно зрозуміти сьогоденній стан правового регулювання цього питання та необхідність, завдяки якій був прийнятий Податковий кодекс. Вивчення помилок, допущених у процесі формування правового інституту регулювання адміністрування податків дуже актуально в наш час, коли діючий порядок адміністрування податків потребує оптимізації, коли відбувається становлення законодавства про фінансову діяльність, виникає безліч питань управлінського характеру, без відповіді на які неможливо представити побудову ефективної системи господарювання та оподаткування [38, с. 87].

Перше, з чого слід почати, так це з відзначення того, що поняття «податки», як конкретна реальність має таку саму давню історію, як і само суспільство. Податки – є найбільш стародавнім явищем, яке існує в усі часи та епохи є безспірним, незалежно від того, в які б форми його б не наділяла свідомість, та які б визначення наука б не формулювала поняттю «податок». В процесі формування податків виділяють два етапи: перший, поява саме податків, як особливого засобу діяльності або правила поведінки; другий, коли це правило поведінки стає елементом права з державним механізмом забезпечення [39, с. 5].

За часів Київської Русі, почали з'являтися такі джерел доходів «скарбниці» київського князя як мито, судові сплати і штрафи. Мито бралось на

перевозах, на ринках, на мостах, у корямах. Цей вид надходжень існував не тільки на території Київської Русі, але і у країнах Західної Європи [40, с. 31].

Під час Речі Посполитої продовжують переважати натуральні податі. Основним засобом платежу при справлянні натуральних повинностей були, як раніше хутра та мед [38, с. 103-104]. Користуючись особистою залежністю селян («холопів») та відсутністю контролю з боку королівської влади за процесом справляння податків, шляхта встановлювала додаткові платежі на свою користь. Селяни, також мусили нести трудові повинності у формі відробітків на польських полях, на будівництві маєтків, укріпленні військових споруд [38, с. 105]. На думку Т.Я. Цимбал, у Київській Русі податкової системи не існувало. Основним податком того періоду була данина, яка сплачувалася в натуральній формі. Джерелами поповнення казни у грошовій формі були різного виду мита. На той період була відсутня чітка регламентація процесу сплати податків, яка сприяла збільшенню їхніх розмірів, що призводило до значних зловживань з боку збирачів податків [23, с. 43].

Аналізуючи розвиток оподаткування в Україні за часів козацької держави, дослідники зазвичай роблять наступні висновки. Податкова система козацької держави є результатом поєднання трьох начал: використання історичного досвіду часів Київської Русі та Литовського князівства; як і в більшості тогочасних держав в Україні переважали прямі реальні податки, орієнтовані на обкладання за натурально речовими ознаками окремих видів господарської діяльності; фіскальні служби не були розвинені і скоріш за характеристикою своєї діяльності нагадували інтедианство; податковий тягар відрізнявся низьким рівнем у порівнянні з іншими європейськими країнами [38, с. 114]. Податкова система Запорізької Січі одночасно включала до свого складу: традиційні, характерні для нашого народу фіскальні, оригінальні, притаманні лише козацькій державі дохідні статті. В той же час від податків звільнялися козаки [38, с. 109].

Аналіз розвитку оподаткування в Україні у складі Російської імперії дозволяє зробити такі висновки: середньовічна Гетьманська адміністрація, ще

до своєї ліквідації повністю втрачає контроль над питанням фінансової політики, та населення України починає виконувати натуральні, грошові, трудові повинності виключно на користь імперської казни; у період російського панування суттєво підвищується роль непрямих податків; логіка економічного розвитку змушує уряд імперії в питаннях прямого оподаткування спочатку запровадити подушний податок, а потім, поступово відмовитися від нього та основну увагу приділяти прибутково-майновим податкам; необхідність декларування доходів породжує зміни в адмініструванні податків, які спрямовані на посилення сегменту податкового контролю [38, с. 129-130]. На початку ХІХ ст. на території України уніфіковані місцеві фіскальні органи вже замикалися на центральний управлінський апарат Російської імперії за відповідними напрямками їхньої діяльності без будь-якої регіональної відмінності [41, с. 36]. У цей період починають створюватися податні представництва. Поява таких підрозділів була спричинена насамперед тим, що податки в Російській імперії вже забезпечували 50% надходжень до бюджету. Тож їх адміністрування мало бути посилено. Згодом податні представництва трансформувалися в податкове управління. Тоді ж уперше було запроваджено й посади податкових інспекторів, які мали не просто здійснювати перепис майна і збирати належні до сплати суми, а й контролювати отримані прибутки платників та їхню господарську діяльність у цілому. Ще за часів Петра І набуло поширення таке явище, як підкуп збирачів податків і привласнення цими чиновниками частини державних грошей. Тому наприкінці 90-х років ХІХ ст. було запроваджено ще й посаду податкового ревізора, який контролював роботу податкового інспектора [42, с. 35].

Слід зазначити, що в період перебування України у складі Російської імперії, постійний дефіцит коштів та ресурсів сприяв оформленню у той час визначальної тенденції у фіскальній сфері – прагненні абсолютистського уряду до отримання якомога більшого обсягу державних доходів, що відбувалося за рахунок постійного зростання фіскального тиску на населення. У зв'язку із чим, російський абсолютизм вдавався до збільшення розмірів податей та зборів,

посилення експлуатації державних повинностей, фіскальних монополій і регалій тощо [43, с. 6].

Правове регулювання оподаткування в Україні на початку 90-х років ХХ ст. здійснювалося на основі законодавства, яке було прийнято в радянський період. Багато законодавчих актів Союзу Радянських Соціалістичних Республік (далі – СРСР) в галузі оподаткування продовжували свою дію і в незалежній Україні.

5 липня 1991 р. був прийнятий Закон Української Радянської Соціалістичної Республіки «Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань та організацій» № 1309-ХІІ, який відповідно до Декларації про державний суверенітет України визначав дію на території Української РСР Закону СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань і організацій» [44].

Формування податкової системи України почалося на рубежі 1991-1992 рр. Однак ще довгий час при оподаткуванні використовувалися радянські нормативні акти. В Україні з 1991 р. керувалися Законом Української РСР від 25 червня 1991 р. «Про систему оподаткування», в якості закону, який регулює національну систему оподаткування [45].

28 червня 1996 р. було прийнято Конституцію України, нормативний акт, що виступає базою для розвитку всіх галузей законодавства. Стаття 67 Конституції України встановила, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [1].

В період незалежності України, приймаються ряд законів, якими встановлюється специфіка адміністрування податків. Зокрема, це наступні закони: «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів», «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», «Про податок на додану вартість», «Про

загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності», «Про податок з доходів фізичних осіб». Також було прийнято ряд підзаконних актів, серед яких: Указ Президента України «Про деякі зміни в оподаткуванні», Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» [38, с. 17].

Наступним етапом вдосконалення системи регулювання адміністрування податків стало прийняття 2 грудня 2010 р. Верховною Радою України Податкового кодексу України [19]. Незважаючи на неоднозначність його положень як з соціальної, правової так і економічної точки зору, необхідно відмітити, що прийняття єдиного кодифікованого нормативно-правового акту в галузі податкових відносин є надзвичайно важливою, і позитивною подією. Податковий кодекс визначив питання та специфіку адміністрування всіх існуючих на території України податків.

Ми вважаємо, що в цьому підрозділі випускної кваліфікаційної роботи також необхідно дослідити особливості становлення в Україні системи електронного декларування та адміністрування податків, так як вона є ключовим елементом, який забезпечує функціонування сучасної системи адміністрування податків. Переходячи до розгляду правового регулювання практичної реалізації оформлення електронних документів податковими та митними органами при здійсненні адміністрування податків, слід відзначити, що під декларуванням необхідно розуміти надання платником податків по кожному податку, що підлягає сплаті цим платником, податкової декларації (якщо інше не передбачено нормативно-правовими актами у сфері оподаткування).

До прийняття Податкового кодексу поняття податкової декларації регулювалось п. 1.11. ст. 1 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. № 2181-III, де зазначено, що податкова декларація, розрахунок – це документ, що подається платником податків до

контролюючого органу у строки та за формою, встановленими законодавством, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податку, збору (обов'язкового платежу) [46]. Тепер в Податковому кодексі України від 02.12.2010 р. № 2755-VI податкова декларація має дещо інше визначення: так, згідно п. 46.1. ст. 46, податкова декларація – це документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених Податковим кодексом України (далі - ПК України) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку. Таким чином, ми бачимо, що ПК України розширив поняття податкової декларації, включивши до нього митні декларації, розрахунок за формою N1ДФ та інші документи, що свідчать про суми доходу, нарахованого на користь платників податків – фізичних осіб. Це суттєвий момент, оскільки було збільшено кількість документів, які могли брати участь в електронному декларуванні [19].

Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» був першим нормативним актом, в якому допускалася можливість існування електронного декларування. Абзац 3 підпункту «з» підпункту 4.4.2. п. 4.4. ст. 4 встановлював, що «податкова звітність може бути надана за добровільним рішенням платника податків податковому органу в електронній формі, за умови реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством». Але, власне кажучи, дана норма була декларативною, оскільки на момент прийняття і дії Закону № 2181-III в Україні ще не існувало законодавчої бази і технічного забезпечення, які могли б дозволити впровадити процедури електронного декларування у податкових органах [46].

Впровадження процедури електронного декларування у податкових та митних органах стало можливим лише після прийняття у 2003 році Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» від

22.05.2003 р. № 851-IV [47] та Закону України «Про електронні довірчі послуги» від 05.10.2017 р. 2155-VIII [48]. І якщо Закон № 851-IV встановлював основні організаційно-правові засади електронного документообігу та використання електронних документів, то Закон № 2155-VIII закріпив використання електронного цифрового підпису в електронних документах, що дало можливість надати юридичну силу деклараціям, оформленим на електронних носіях та підтвердженим електронним цифровим підписом [47]. Прийняття зазначених вище законів дозволило податковим органам розробити Порядок обміну електронними документами з контролюючими органами, затверджений Наказом Міністерства фінансів України 06.06.2017 № 557 [49]. Інструкція встановлює загальні принципи організації інформаційного обміну під час подання платниками податків податкової звітності до податкових органів в електронній формі із використанням електронного цифрового підпису. Крім Інструкції, були розроблені Методичні рекомендації щодо централізованого приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків у органах Державної податкової служби України (далі - ДПСУкраїни), затверджені Наказом Державної податкової адміністрації України від 31.12.2008 р. № 827 [50]. І інструкція, й Методичні рекомендації встановили процедурні основи подання звітності в електронному вигляді. При цьому податкову звітність можна було подавати на електронних носіях, не підтверджених електронним цифровим підписом (далі – ЕЦП), але при наявності паперових копій оригіналів документів. Якщо ж звітність підтверджувалася ЕЦП, то паперові копії до ОДПС не потрібно було надавати.

Відповідно до роз'яснення Листа Державної податкової адміністрації України «Проблемні питання прийому та обробки електронної податкової звітності» від 30.07.2010 р. № 5187/Н/28-8015 [51] під час подання звіту в електронній формі платник податків повинен одержати від органів ДПС дві квитанції:

– першу – про одержання податкового документа в електронному вигляді, що засвідчує час подання звітності. Ця квитанція для платника

податків є підтвердженням передачі його податкових документів в електронному вигляді до органу ДПС засобами телекомунікаційного зв'язку. Перша квитанція надсилається органами ДПС на електронну адресу платника податків, з якої була відправлена податкова звітність. Другий примірник першої квитанції в електронному вигляді зберігається в органі ДПС. Якщо на адресу платника податків не надійшла перша квитанція, то податковий документ вважається неодержаним;

– другу – про прийом податкового документа в електронному вигляді, яка засвідчує факт прийому електронного звіту або його неприйняття, із зазначенням причин. Друга квитанція є підтвердженням для платника податків прийому його податкових документів до бази даних ДПС в електронному вигляді у текстовому форматі; у ній зазначаються реквізити прийнятого податкового документа в електронній формі, відповідність податкового документа в електронній формі формату (стандарту) електронного документа, результати перевірки електронного цифрового підпису (ЕЦП), інформація про платника податків, дата і час прийому, реєстраційний номер, податковий період, за який подається звіт, та дані про відправника квитанції. На дану квитанцію накладається ЕЦП органу ДПС, здійснюється її шифрування та надіслання платнику податків засобами телекомунікаційного зв'язку. Другий примірник другої квитанції в електронному вигляді зберігається в органі ДПС. Якщо надіслані податкові документи сформовані помилково, то платнику податків направляється друга квитанція в електронному вигляді у текстовому форматі про неприйняття податкових документів в електронному вигляді із зазначенням причин. На дану квитанцію накладається ЕЦП органу ДПС, здійснюється її шифрування та відправлення платникові податків за допомогою засобів телекомунікаційного зв'язку. Другий примірник другої квитанції в електронному вигляді зберігається в органі ДПС [51].

Для вдосконалення процедур електронного декларування, відповідно до Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» [47], Закону України «Про електронні довірчі послуги» [48], Розпорядження

Державної податкової адміністрації України (далі - ДПА України) «Про проведення дослідної експлуатації програмного забезпечення інформаційного порталу державної податкової служби України» від 21.01.2009 р. № 18-р [52], Наказом Державної податкової адміністрації України від 06.04.2009 р. № 168 [53] було затверджено План-графік поетапного впровадження у промислову експлуатацію в органах ДПС України централізованої системи подачі електронної податкової звітності та План організаційних заходів щодо експлуатації централізованої системи електронної податкової звітності платників податків у органах ДПС України. В результаті використання у органах ДПС України централізованої системи подачі електронної податкової звітності, платники податків отримали можливість подавати електронні звіти через Центр обробки електронних звітів (далі - ЦОЕЗ) Державної податкової адміністрації України, що скоротило час, який до цього витрачався на обробку даних електронних звітів, а також оптимізувало роботу податкових органів.

Після введення в кінці 2010 року в дію Податкового кодексу України розпочався новий етап правового регулювання електронного декларування. Податковий кодекс надає платникам податків вибір щодо способів подання податкових декларацій. П. 49.3. ст. 49 вказує, що Податкова декларація подається за вибором платника податків, якщо інше не передбачено цим Кодексом, в один із таких способів: а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою; б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення; в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису [19]. В якості винятку вказувались платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, для них встановлювалась обов'язкова – тільки електронна форма подачі податкової звітності. У зв'язку із закріпленням даної норми та спробою налагодження партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками податків розпочалася робота з розробки електронного сервісу – «Електронний кабінет платника податків», який повинен був реалізувати

функцію «Єдине вікно подання електронної звітності». У 2013 році «Електронний кабінет платника податків» розпочав діяти в тестовому режимі. Під час тестового режиму для великих платників податків було доступно два сервіси: «Податкова звітність» і «Розрахунки з бюджетом». Сервіс «Податкова звітність» забезпечував платникам податків можливість здійснювати електронне декларування через комп'ютерну мережу, а сервіс «Розрахунки з бюджетом» надавав доступ до інформації про стан розрахунків платників податків з бюджетом [54, с. 130].

З 2015 року «Електронний кабінет платника податків» перейшов у штатний режим роботи і його послугами можуть користуватися як юридичні, так і фізичні особи – платники податків. Нині даний сервіс дозволяє формувати податкову звітність з будь-якого комп'ютера, підключеного до мережі Інтернет. Платник має змогу підготувати, заповнити й надіслати звітність у електронному вигляді та одразу ж отримати квитанцію про її прийняття (або неприйняття). Для зручності податкова звітність подається одним пакетом: декларація з усіма додатками. На кожен прийнятий пакет документів надсилається одна квитанція про прийняття декларації [55].

Після прийняття Податкового кодексу України були доопрацьовані і введені в дію нові Методичні рекомендації щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків у органах ДПС України, затвержені Наказом Державної податкової служби України від 14.06.2012 р. № 516 [56]. Ці Методичні рекомендації, як і ті, що були затвержені Наказом № 827, охопили повний цикл ведення та обробки документів податкової звітності, які подаються до податкових органів підприємствами, установами, організаціями всіх форм власності та фізичними особами – підприємцями. Серед позитивних моментів нових рекомендацій слід відзначити наявність у них Регламенту комп'ютерної обробки документів податкової звітності платників, з інформацією про терміни подання всіх форм податкової звітності та Довідника причин, за якими податкова звітність не вважається

податковою декларацією (з описом даних причин та наведенням законодавчих підстав) [56].

Розглядаючи правове регулювання функціонування електронного декларування, слід також наголосити на проведенні в Україні податкової реформи, деякі аспекти якої безпосередньо пов'язані з електронним декларуванням та адмініструванням. Наприклад, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» від 31.07.2014 р. № 1621-VII [57] до Податкового кодексу України були внесені зміни, відповідно до яких податкова звітність з податку на додану вартість подається до контролюючого органу всіма платниками в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством. Також цим Законом були встановлені правила та система електронного адміністрування податку на додану вартість. Ці нововведення мали набрати чинності з 01.01.2015 р., але Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII [58] вони були змінені. Згідно Закону № 71-VIII електронне адміністрування податку на додану вартість вирішили впровадити у два етапи. На першому – тестовому етапі (01.01.2015 – 30.06.2015) – було вирішено запустити систему електронного адміністрування ПДВ в тестовому режимі, з обмеженнями щодо сплати ПДВ, які виникли в результаті законодавчих колізій між нормами Податкового кодексу України. На другому етапі (початок з 01.07.2015) система повинна працювати повноцінно та без обмежень.

Для повноцінного здійснення адміністрування ПДВ в електронному вигляді був розроблений Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 р. № 569 [59], який визначає механізм відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, особливості складення податкових накладних та розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних у такій системі, а

також механізм проведення розрахунків з бюджетом із використанням зазначених рахунків.

В аспекті електронного декларування система електронного адміністрування ПДВ передбачає відкриття ПДВ-рахунку у Держказначействі кожному платнику ПДВ та переведення всього документообігу, починаючи з податкових накладних і закінчуючи податковою декларацією з ПДВ, на електронні рейки. Для цього вводиться обов'язкова реєстрація усіх податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН). Також для цього потрібно, щоб всі платники ПДВ подавали звітність виключно в електронному вигляді [60, с. 61].

Здійснивши дослідження правового регулювання електронного декларування у податкових органах, ми можемо прийти до висновку про цілеспрямоване прийняття необхідної нормативної бази для послідовного і планомірного впровадження систем електронного декларування. Електронне декларування – одне з небагатьох явищ, яке не залишилося у вигляді декларативної й голослівної заяви, а отримало необхідне нормативне підґрунтя і було впроваджено на практиці. Як і будь-яке нововведення, електронне декларування має низку переваг та недоліків.

До переваг електронного декларування ми можемо віднести зниження кількості помилок при заповненні електронних документів, оскільки програми, в яких відбувається заповнення, вказують на помилки та виправляють більшість із них; зменшення кількості часу при подачі декларацій в електронній формі. Серед плюсів слід виділити зменшення безпосередніх (фізичних) контактів між платниками податків та співробітниками ДФС України, що веде до зниження рівня корупції в країні та ситуацій, при яких співробітники можуть чинити «тиск» на платників податків.

До недоліків можна віднести фінансові витрати, які несуть платники податків у зв'язку з навчанням персоналу, в деяких випадках – у зв'язку зі створенням необхідного робочого місця, купівлею обчислювальної техніки і програмного забезпечення, яке необхідно для роботи з електронними

документами. І якщо для середніх і великих платників податків витрати є мізерними, то для всіх інших витрати будуть суттєвими. Особливо проблемним введення електронного декларування є для тих підприємств, які знаходяться на периферії, у тих місцях, де обмежено доступ до Інтернету. Також у якості недоліків електронного декларування можна навести можливі збої як у програмному забезпеченні, так і в електричній мережі, які можуть вплинути на пошкодження інформація, яка необхідна для здійснення електронного декларування. Останнє стало особливо актуальним у 2015 році, коли в багатьох областях України почалися віялові відключення електроенергії.

2.2. Суб'єкти адміністрування податків і зборів

В Україні єдиними контролюючими органами, який є суб'єктами адміністрування податків є органи Державної фіскальної служби України. Податкові органи організують роботу і виконують основні функції по забезпеченню повноти, правильності і своєчасності внесення податків до бюджетів, запобіганню податковим порушенням і притягненню до відповідальності за порушення податкового законодавства. ДФС України є єдиною системою органів управління і контролю за дотриманням податкового законодавства. Основні функції управління і контролю в податковій сфері направлені на забезпечення правильності обчислення, повноти і своєчасності внесення до відповідного бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів), встановлених законодавством [61, с. 54].

Система податкових органів включає декілька досить розгалужених структур. На наш погляд, не можна зводити поняття податкових органів лише до податкових інспекцій, оскільки останні є тільки одним з елементів системи податкових органів. Саме тому слід розрізняти систему податкових органів у вузькому і широкому розумінні.

У вузькому розумінні система податкових органів тотожна системі податкових інспекцій. Податкові органи в широкому розумінні займаються адмініструванням, контролем і забезпеченням надходження до бюджетів всіх

відрахувань, які законодавець включає в податкову систему, як сукупність податків, зборів, платежів. У цьому випадку система податкових органів окрім власне податкових інспекцій охоплює також і митні органи, і органи казначейства, і податкову міліцію тощо.

Таке розуміння структури податкових органів передбачає поєднання подвійної диференціації. Спершу податкові органи диференціюються за характером платежів: податкові інспекції забезпечують надходження коштів від податків та зборів; митні органи – від митних зборів; органи казначейства контролюють формування обов'язкових фондів. Потім, якщо податкові інспекції, митні органи та органи казначейства забезпечують стягування податків і зборів в ситуаціях, коли платники вносять їх в термін і в необхідних розмірах, то органи податкової міліції організують стягнення необхідних платежів, коли платник порушує певну норму, і реалізують необхідні заходи державного примусу [7, с. 36].

Повноваження і функції контролюючих органів визначаються Податковим кодексом України, Митним кодексом України та законами України. Розмежування повноважень і функціональних обов'язків контролюючих органів визначається законодавством України. Інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі на запит правоохоронних органів [62, с. 83]. Загалом, система податкових органів утворює і організаційно, і функціонально єдину систему в структурі органів виконавчої влади. Але навряд чи можна остаточно стверджувати, що це цілком єдина система. До неї входять органи за формальним принципом – органи, що управляють справами та надходження до бюджетів (фондів) платежів, які законодавець відніс до загальнодержавних та місцевих податків та зборів. Так, в Україні функцію мобілізації податкових платежів до бюджету покладено на Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, ДФС України, органи Пенсійного фонду та фондів соціального страхування.

Серед усіх вище перелічених суб'єктів найважливіше місце належить, безперечно, податковим органам у складі ДФС України, які контролюють значну частину податкових надходжень до зведеного бюджету України та є одними із провідних органів державної виконавчої влади, що відстоює інтереси держави у правовідносинах між державою і платниками податків. Але, слід відзначити, що на теперішній час статус ДФС є недостатньо врегульованим.

Як відзначає А.О. Беспалова, по-перше, з положень ч. 2 ст. 17 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади» від 17.03.2011 р. № 3166-VI можна помітити використання законодавцем функціонального критерію у виборі назви того чи іншого центрального органу виконавчої влади: так у разі, якщо більшість функцій центрального органу виконавчої влади становлять функції з надання адміністративних послуг центральний орган виконавчої влади утворюється як служба; якщо більшість функцій центрального органу виконавчої влади складають контрольно-наглядові функції за дотриманням актів законодавства, центральний орган виконавчої влади утворюється як інспекція. З аналізу ст. 41 ПК України відомо, що органи ДФС є контролюючими органами та органами стягнення, лівову частину функцій яких становить саме контроль за дотриманням податкового законодавства платниками податків, що впливає з аналізу ст. 19¹ ПК України. Отже, перейменування контролюючих органів на службу порушує логіку законодавця: за функціональним критерієм контролюючі органи мають називатися інспекціями [63; 3; 41, с. 94].

По-друге, в ст. 1 Положення про ДФС України вказано, що її діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України [64], що кореспондується із Постановою Кабінету Міністрів України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 10.09.2014 р. № 442 [65]. Статтю 16 Закону України «Про центральні органи виконавчої влади», встановлено, що діяльність центрального органу виконавчої влади (далі – ЦОВВ) спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через відповідних міністрів згідно із законодавством [63]. Відповідно до Положення

про Міністерство фінансів України від 20.08.2014 р. № 375, Міністерство фінансів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову та бюджетну політику, та забезпечує формування єдиної державної податкової, митної політики, тощо [66], тобто з логіки законодавця, ДФС має спрямовуватися та координуватися Кабінетом Міністрів України (далі – КМУ) через Міністра фінансів, тим більш, що Положення про ДФС України передбачає такі елементи підзвітності між ДФС та Мінфіном: Голова ДФС України, зокрема, вносить на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо забезпечення формування державної політики у відповідній сфері, розроблені ДФС України проекти законів, актів Президента України та КМУ; вносить на розгляд Міністра фінансів проекти нормативно-правових актів Мінфіну з питань, що належать до компетенції ДФС України; подає Міністрові фінансів для затвердження плани роботи ДФС України; звітує перед Міністром фінансів про виконання планів роботи ДФС України та покладених на Службу завдань, про усунення порушень і недоліків, виявлених під час проведення перевірок діяльності ДФС України, її територіальних органів, а також про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у допущених порушеннях: вносить Міністру фінансів пропозиції щодо утворення територіальних органів ДФС України [64]. При цьому, апарат ДФС України цілком формується КМУ за поданням Прем'єр-міністра України [67].

Отже, на теперішній час ДФС України безпосередньо підпорядкована Кабінету Міністрів України поряд з іншими ЦОВВ зі спеціальним статусом, апарат ДФС формується Кабінетом Міністрів України. Одночасно із цим ДФС вносить до Мінфіну пропозиції щодо забезпечення формування державної податкової, митної політики та політики з адміністрування єдиного внеску, при цьому не здійснює безпосереднього формування зазначеної політики та не уповноважена видавати нормативно-правові акти, окрім наказів адміністративно-розпорядчого характеру. Крім того, Голова ДФС звітує перед Міністром фінансів. Зазначене, з одного боку, вказує на прагнення законодавця

віднести ДФС до ЦОВВ зі спеціальним статусом, з іншого - не дозволяє це зробити. Таким чином, як відзначає А.О. Беспалова, законодавцю варто чітко окреслити статус ДФС України [68, с. 95-96]. При цьому потрібно внести відповідні зміни до Постанови Кабінету Міністрів України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади», в аспекті того, що діяльність ДФС України спрямовується та координується КМУ через Міністра фінансів України. У Постанові про ДФС вказано, що структуру апарату, штатний розпис та кошторис ДФС затверджує її Голова за погодженням з Міністром фінансів. Крім того, Положення про ДФС [64] необхідно узгодити із п. 41.1 ст. 41 ПК України [19], оскільки органи ДФС не забезпечують формування державної податкової, митної політики та політики з адміністрування єдиного внеску, а здійснюють реалізацію зазначеної політики. Однак, у законодавця є інший шлях - віднести діючу систему органів ДФС до ЦОВВ зі спеціальним статусом шляхом покладення на нього функції із формування політики, розширення повноважень у сфері видачі наказів не лише організаційно-розпорядчого характеру, та залишити координацію та спрямування діяльності ДФС Кабінетом міністрів безпосередньо.

Загалом, в Україні функціонує така система органів податкового адміністрування: ДФС України на центральному рівні та її територіальні органи на місцях. В свою чергу у складі ДФС функціонують підрозділи податкової міліції. Однак, враховуючи, що згідно з п. 61.3 ст. 61 ПК України [19] підрозділи податкової міліції та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування, таким чином, підрозділи податкової міліції не входять до системи суб'єктів податкового адміністрування. Крім того, з огляду на те, що податкове адміністрування є організаційно-розпорядчою діяльністю, а не юрисдикційною, підрозділи податкової міліції слід віднести до окремого суб'єкта, покликаного проводити розслідування податкових правопорушень [68, с. 96-97].

Отже, контролюючі органи як суб'єкти адміністрування податків є централізованою системою контролю за дотриманням податкового законодавства, структура яких побудована за функціональної ознакою. Слід підкреслити, що органи ДФС України є контролюючими органами, оскільки забезпечують здійснення контролю у процесі добровільного виконання платником податків податкового обов'язку.

Специфіка засобу обробки інформації висуває необхідність виділення особливого виду діяльності контролюючих органів, які займаються адмініструванням податків – інформаційно-аналітичну роботу. Як уже було зазначено, цими органами є органи Державної фіскальної служби України, які в якості складової частини своєї діяльності здійснюють інформаційно-аналітичну роботу в контексті забезпечення вимог, які висуваються до необхідної для роботи інформації.

Аналіз як прийом розумової діяльності міститься в кожній практичній дії людини, в тому числі й співробітника Державної фіскальної служби України при виконанні покладених на нього функцій. Результати діяльності аналізує і звичайний податковий інспектор у своїй повсякденній роботі, інколи навіть не замислюючись над змістом цього процесу та не відокремлюючи його у самостійну процедуру, і спеціаліст-аналітик, складаючи інформаційно-аналітичну довідку.

Інформаційно-аналітична робота - це об'єктивний процес, «постійна дослідна діяльність (функція процесу управління), що охоплює своїм змістом широкий комплекс організаційних заходів і методичних прийомів для вивчення й оцінки інформації про стан злочинності, результати практичної діяльності органів по виконанню поставлених перед ними завдань, а також про умови, в яких ці завдання виконуються, і яка забезпечує цілеспрямоване управління та оцінку ефективності управляючих впливів» та потребує системного підходу [69, с. 104].

Значення інформаційно-аналітичної роботи в діяльності органів ДФС усіх рівнів визначається тим, що її результатом повинно бути не тільки виявлення

основних проблем і недоліків системи, але й встановлення конкретних шляхів їх усунення на основі наявних на вишуканих можливостей. Інформаційно-аналітична робота полягає у вивченні закономірностей практично всіх процесів і явищ суспільного життя, що можуть тією чи іншою мірою вплинути на діяльність податкових органів ДФС, а також у використанні здобутих відомостей і знань для забезпечення ефективної діяльності цих органів [70, с. 89].

Одним із призначень інформаційно-аналітичної роботи є вивчення закономірностей практично всіх процесів і явищ суспільного життя, які, тією чи іншою мірою, впливають на забезпечення виконання платниками податків свого обов'язку сплачувати податки та на діяльність органів фіскальної служби.

Провідне місце в інформаційно-аналітичній роботі податкових органів посідає аналіз і оцінка факторів зовнішнього та внутрішнього середовища податкових органів, які визначають основні умови їх функціонування. Проте досить часто доводиться аналізувати питання, які розв'язати без попереднього дослідження досить важко [70, с. 90].

У науковій літературі розрізняють методи наукових досліджень (або шляхи, способи наукового мислення) та методи (або шляхи, способи) багатоманітної практичної діяльності. Серед таких можна визначити і методи інформаційно-аналітичної діяльності.

Метод (від грецьк. *methodos* — шлях, спосіб пізнання) у широкому розумінні означає «шлях до чого-небудь» або спосіб діяльності суб'єкта в будь-якій її формі [71, с. 17]. У словнику С. І. Ожегова метод визначено як спосіб практичного здійснення чого-небудь [72, с. 320]; у філософському словнику за редакцією М. М. Розенталя зазначено, що метод це шлях до мети, спосіб її досягнення [73, с. 241].

Методи інформаційно-аналітичної роботи можуть бути класифіковані по-різному і на підставі безлічі різних принципів. Серед основних методів інформаційно-аналітичної роботи з забезпечення управління підрозділами податкової міліції Д. Я. Семир'янов виділив методи пізнання та прикладні

методи інформаційно-аналітичної роботи. Він підкреслює, що методи пізнання становлять підґрунтя складної конструкції інструментарію інформаційно-аналітичної роботи. Основними з них є: аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстракція й аналогія. Процедури аналізу є органічною складовою й першою стадією інформаційно-аналітичної роботи [74, с. 136].

Семир'янов Д. Я. також дає конкретний перелік прикладних методів інформаційно-аналітичної роботи. Як відзначає вчений, «основними видами аналітичних процедур є: процедури декомпозиції (за допомогою яких ціле поділяється на частини, а також встановлюються відносини між ними), процедури розгляду досліджуваного предмета як представника деякого класу предметів (дозволяє переносити знання, отримані при вивченні одних предметів на інші), процедури аналізу загальних властивостей предметів і відносин між ними (розуміння предметів і явищ зводиться до більш загальних, простих), процедури класифікації (дозволяють досліджувати внутрішню структуру великої кількості досліджуваних предметів). Основною процедурою синтезу є операція агрегування (об'єднання декількох елементів у єдине ціле). При цьому властивість емерджентності є системоутворюючим фактором. Основними етапи системного аналізу є: формулювання проблеми, конструювання цілей і альтернатив, критеріїв їх оцінки, а також процедури прийняття рішень. Ефективність використання в інформаційно-аналітичній діяльності податкової міліції методології системного аналізу є значно вищою із застосуванням спеціальних методів інтеграції інформації. Метод пов'язаних інформаційних структур забезпечує інформаційно-аналітичну підтримку досліджень складно організованих економічних і кримінальних структур і дозволяє одержувати якісно нову інформацію, необхідну для прийняття оперативних і стратегічних рішень. Метод розпізнавання ґрунтується на використанні критеріїв приналежності. Використання зазначеного методу інформаційно-аналітичними підрозділами дозволить формувати моделі опису типових ситуацій з приховування об'єктів оподаткування й організувати інформаційний пошук потенційних порушників комп'ютерними методами.

Прогнозування – найважливіше й одне з найскладніших завдань інформаційно-аналітичної діяльності. На основі прогнозу розвитку подій та обстановки повинні прийматися найважливіші управлінські рішення, здійснюватися розстановка сил і засобів для досягнення поставленої мети. У процесі прогнозування доцільно використовувати методологію системного аналізу і методи моделювання об'єкту прогностики» [74, с. 170-171].

Виходячи з того, що інформаційно-аналітична робота органів ДФС певною мірою сама по собі є шляхом до конкретно поставленої мети, а під методами будь-якої діяльності взагалі прийнято розуміти способи, прийоми, засоби, які використовуються для досягнення поставленої мети і становлять зміст цієї діяльності [75, с. 184], аналітичні методи, на нашу думку, являють собою всі відомі науці засоби збору, систематизації, обробки, оцінки та інтерпретації інформації.

До аналізу інформації також ставляться певні вимоги. Він повинен бути систематичним і планомірним, повним і всебічним. Його якість залежить від вибору типової інформації, оскільки не можна зробити правильних висновків на основі окремих і випадкових фактів. Без глибокого і наукового аналізу оперативної обстановки, наявних сил і способів, невикористаних резервів не можна вміло планувати роботу і приймати управлінські рішення [76, с. 117].

До загальнонаукових методів, які можна застосовувати щодо будь-якого соціального явища, відносяться історичний та логічний, метод узагальнення, абстрагування, гіпотезу, аналогію, моделювання. Спеціальні методи відповідають за своєю природою самостійним галузям наукових знань, що використовуються в процесі аналітичної роботи, наприклад, статистичні методи, математичні методи, методи конкретних соціологічних досліджень, методи порівняльного правоведення тощо.

Стосовно інформаційно-аналітичної роботи органів ДФС загальнонаукові методи можна розподілити на три основні групи:

- 1) методи збору первинної інформації;
- 2) методи обробки та оцінки інформації;

3) методи прогнозування.

Серед підрозділів ДФС України найбільш розповсюдженими методами збору інформації є такі методи:

- вивчення документів (якісний аналіз нормативно-правових актів, звітних, аналітичних та інших документів, інформація на яких зафіксована в друкованому вигляді на паперових, електронних носіях, на фото-, відеоплівці);
- опитування (здійснюється шляхом анкетування, інтерв'ювання, тестування та дозволяє зібрати, а пізніше й кількісно оцінити інформацію щодо суб'єктивних уявлень, думок, мотивів поведінки);
- спостереження (безпосереднє або опосередковане сприйняття дійсності, необхідне для збору інформації щодо соціальних фактів, під час практичних дій людей, щодо реальних якостей соціальних об'єктів та умов їх існування);
- експеримент (активна форма збору та аналізу інформації, що дозволяє отримати якісно нове уявлення щодо природи, закономірностей та тенденцій спеціально змодельованої ситуації, процесу).

Найбільш розповсюдженими методами обробки інформації в органах ДФС є статистичні методи, які дозволяють визначити кількісні параметри соціальних процесів та явищ, під час яких використовуються принципи групування та розподілення величин, визначення абсолютних та відносних величин, перетворення динамічних рядів, формування репрезентативності вибірки. До методів обробки інформації необхідно віднести методи факторного, дисперсного та кореляційного аналізу, лінійного та динамічного програмування, метод розпізнавання і тощо, які виявляють відповідну теоретичну інтерпретацію кількісних показників, що віддзеркалюють якісні характеристики явищ, що досліджуються.

У практиці податкових органів методи факторного та регресного аналізу є не досить розповсюдженими через те, що їх повсякденне використання стримується неоднозначністю факторних рішень, інтерпретацій, тому «ці методи в сучасному світі залишаються поки що мистецтвом» [77, с. 5].

Основні типи інформаційно-аналітичних розробок, які використовуються в практиці податкових органів, можна розподілити за такими ознаками: за обсягом досліджуваних факторів; за довжиною періоду, за використовуваними методами збору та обробки інформації.

Залежно від обсягу досліджуваних факторів, які становлять зміст конкретної ситуації, виділяють загальний (комплексний) і вибіркового аналіз. Процедури аналізу є органічною складовою будь-якої інформаційно-аналітичної роботи й утворюють звичайно першу її стадію, коли інформаційно-аналітичний співробітник переходить від нерозчленованого опису досліджуваного об'єкта до виявлення його побудови, складу, властивостей і ознак [78, с. 96]. Так, при комплексному аналізі досліджується оперативна ситуація у повному обсязі, всі основні умови функціонування податкового органу. При вибіркового аналізі досліджуються окремі позиції, елементи такої ситуації, наприклад стан кадрової роботи, стан податкової заборгованості з ПДВ тощо.

Відповідно до довжини досліджуваного періоду аналіз може бути річним, за 9 місяців, піврічним кварталним, поточним (за сутки, тиждень, місяць), а також позачерговим (моментальним). Аналітична робота може бути різного масштабу й обсягу. За масштабом аналіз може проводитися в цілому по державі, області, району, місту тощо [76, с. 320].

Для аналізу в податкових органах використовується якісна та кількісна інформація. Якісна інформація аналізується за допомогою застосування таких методів, як порівняння, аналогія та узагальнення. Кількісна інформація обробляється методами групування, рахування часток, процентів, частин та іншими способами.

Методи прогнозування, тобто методи визначення можливих шляхів розвитку, останнім часом широко застосовуються в органах ДФС України. За оцінками фахівців у даний час нараховується понад 150 методів прогнозування. Кількість базових методів прогностики, які в тих чи інших варіаціях повторюються в інших методах, значно менша. За ступенем формалізації всі

методи поділяються на інтуїтивні (експертні) і формалізовані. Інтуїтивне прогнозування використовує індивідуальні і колективні експертні оцінки як кінцеві прогнози чи як вихідні дані у комплексних системах прогнозування. Формалізовані методи належать до класу спеціальних методів і мають, як правило, математичне обґрунтування та базуються на використанні формалізованої інформації про об'єкт, найчастіше статистичної, з використанням складних програмних продуктів.

У результаті інформаційно-аналітичної роботи податкових органів України складаються аналітичні довідки, предметом яких можуть бути окремі наступні відомості, якщо це вибірковий аналіз, і всі – якщо це аналіз комплексний. Це і статистичні дані щодо платників податків, дані щодо надходження податків, зборів (обов'язкових платежів) (обсяги надходжень і втрат бюджету, їх співвідношення, структура, динаміка, тенденції), щодо заборгованості за платежами до бюджету, щодо заходів податкових органів щодо стягнення своєчасно не сплачених платежів і вилучення готівки у боржників, за результатами контрольної роботи органів ДФС, з розгляду звернень платників податків. Крім того можуть бути також довідки про виконання конкретних завдань, прогнозів результатів діяльності, довідки про стан роботи конкретних управлінь, служб та відділів тощо.

Для інформаційно-аналітичної діяльності характерна об'єктивність пізнання: аналізується не тільки результат, а й шлях до нього на базі узагальненої оперативної інформації, яка надходить або отримана, у т.ч. на основі результатів аналітичних досліджень та такої, що публікується в періодичній пресі, оприлюднюється засобами масової інформації [69, с. 65].

Деякі науковці наполягають на тому, що основним завданням інформаційно-аналітичної роботи є супроводження процесу прийняття управлінських рішень «показником ефективності інформаційно-аналітичної роботи є вироблення професійно компетентних, законних та своєчасних управлінських рішень, які спрямовані на усунення існуючих недоробок,

розв'язання суттєвих проблем з урахуванням наявних сил та засобів, підвищення остаточних результатів по боротьбі зі злочинністю».

С. В. Петков вважає, що «основним результатом будь-якого аналізу інформації повинні бути об'єктивні висновки і конкретні рекомендації з поліпшення роботи. Також важливим наслідком роботи з отриманою інформацією є виявлення й узагальнення передового досвіду в ...» податкових органах. «Він повинен стати надбанням всіх органів і працівників. Зневага до поширення такого досвіду рівнозначна розтраті національного багатства». Органи державної фіскальної служби України «можуть удосконалювати свою діяльність тільки на основі впровадження в повсякденну практику передового досвіду та новітніх досягнень науки і техніки [76, с. 165]. До того ж в органах ДФС України застосовуються різні форми узагальнення і впровадження передового досвіду. Однією з них є проведення теоретичних конференцій, колегій, активів, злетів, матеріали яких потім публікуються для загального використання у збірниках, оглядах, орієнтуваннях, інформаційних бюлетенях, плакатах, які видаються ДФС, «вивішуються» на веб-сайті ДФС в мережі Інтернет.

На нашу думку, інформаційно-аналітична робота податкових органів, без сумніву, є функцією процесу управління, але вона й сама по собі виконує ряд важливих функцій з вивчення, дослідження та оцінки реального розвитку та динаміки діяльності податкових органів. До таких функцій (функцій інформаційно-аналітичної роботи) відносять перш за все прогностичну та організаційно-управлінську. На нашу думку до функцій інформаційно-аналітичної роботи відносять також пізнавальну та сигналізуючу, які є не менш важливими в контексті оперативної діяльності податкових органів.

Слід підкреслити, що інформаційно-аналітична робота податкових органів не може обмежуватися лише фіксуванням окремих показників, оперативної обстановки. Вона повинна забезпечити передбачення основних тенденцій діяльності податкових органів та платників податків. У цьому і полягає один із аспектів прогностичної функції інформаційно-аналітичної

роботи податкових органів. Інший аспект, на якому наголошують фахівці з державного управління, пов'язаний із необхідністю аналітичного супроводження процесу прийняття управлінських рішень в податкових органах, передбаченням можливих наслідків їх прийняття [69, с. 37].

Залежно від рівня суб'єкта управління та цільової постановки аналізу, інформаційно-аналітична робота ДФС може бути необхідною базою для вирішення таких організаційно-управлінських завдань, які безпосередньо пов'язані із забезпеченням ефективного функціонування податкових органів. Це, наприклад, напрями роботи, пов'язані з розробкою проектів нормативно-правових і розпорядчих документів, плануванням заходів, спрямованих на підвищення ефективності діяльності податкових органів, оцінки загальної ефективності їх діяльності тощо.

Реалії суспільного розвитку відрізняються значним рівнем динамічності та високою швидкістю змін. Пізнавальна функція інформаційно-аналітичної роботи в податкових органах проявляється, наприклад, у тому, що аналіз специфічних і неповторних характеристик схем ухилення від сплати податків у цілому та окремих їх способів дозволяє розширити та поглибити знання податківців щодо сутності цих явищ і процесів, своєчасно відслідковувати їх нові тенденції, що дозволяє вносити відповідні корективи в свою оперативну службу діяльність.

Сигналізуюча функція інформаційно-аналітичної роботи податкових органів полягає в тому, що у процесі її проведення виявляються невирішені питання та проблемні моменти діяльності конкретного податкового органу чи його підрозділу, уточнюються та формулюються проблемні ситуації, які потребують найшвидшого вирішення. Наприклад, на території діяльності конкретної податкової інспекції надійшло податків до бюджету менше, ніж було заплановано. Аналіз ситуації повинен дати відповідь на питання щодо характеру та причин виникнення такого становища: за рахунок мінімізації платниками податків своїх податкових зобов'язань, за рахунок великої кількості збанкрутілих підприємств, погано ведеться робота інспекції з

перевірки підприємств, які декларують великі обсяги продажу товарів, але сплачують податків менше ніж 0,01 % від загального обсягу проданих товарів, наданих робіт, послуг і тощо. Якщо не має відповіді на ці питання, то унеможлиблюється прийняття рішень, планування, безпредметним стає і контроль.

Інформаційно-аналітична робота в органах ДФС України є процесом пізнання специфічних суспільних реалій. При цьому, зазначає А. С. Вешкельський, як і будь-який інший процес наукового пізнання, він повинен задовольняти норми та критерії наукового пізнання, включати емпіричний аналіз об'єктів пізнання, бути спрямованим на отримання нових знань, які б мали теоретичне, пізнавальне та прикладне значення [79, с. 74]. Виконання цих норм і критеріїв забезпечується рядом принципів, яким повинна відповідати інформаційно-аналітична робота податкових органів. До них логічно можна віднести комплексність, повноту, використання перспективи та ретроспективи, використання достовірної інформації, прагматичність [79, с. 73].

Отже, інформаційно-аналітична робота не є самоціллю в органах ДФС України, вона підпорядкована головним, масштабним завданням – прийняттю управлінських рішень із забезпечення організаційній цілісності та стабільності функціонування податкових органів, підвищення ефективності роботи органів ДФС України в аспекті реалізації притаманних ним функцій у сфері оподаткування.

2.3. Відповідальність за порушення в сфері податкового законодавства

Переходячи до дослідження відповідальності за порушення в сфері податкового законодавства слід наголосити, що питання, які стосуються юридичної відповідальності є найбільш полемічними в юридичній науці. Відповідальність є складовою правового регулювання будь-яких суспільних відносин. Правильне розуміння природи юридичної відповідальності пов'язане, на наш погляд, безпосередньо з її метою і функціями. Ще в 50-х роках Норберт

Вінер звертаючи увагу на юридичну відповідальність, як на суспільне явище, і досліджуючи її ефективність стверджував, що доти, поки суспільство не визначиться чого ж воно дійсно хоче: спокути, ізоляції, виховання чи залякування потенційних злочинців, - у нас не буде ні спокути, ні виховання, ні залякування, а лише плутанина, де один злочин породжує інший [80, с. 58]. Не зважаючи на значний відрізок часу, який пройшов після того, як це твердження було зроблене, воно залишилось цілком актуальним і для нашої сучасності. Нам здається, що саме чітке визначення мети має забезпечити високий рівень ефективності відповідальності фізичних та юридичних осіб за порушення в сфері податкового законодавства.

Для того ж, щоб визначити мету спершу треба чітко розмежувати її з функціями відповідальності. Дійсно, ці поняття тісно пов'язані між собою, часто пересікаються, і іноді виникає ілюзія їх злиття, поєднання, однак нам імпонує підхід згідно з яким під метою відповідальності слід розуміти очікуваний наслідок, кінцеві результати що будуть отримані в майбутньому, а під функціями основні напрямки, форми діяльності, через які досягається ця мета, в яких власне, виявляється призначення відповідальності [81, с. 96].

Юридична відповідальність, у відповідності з положеннями теорії права, має у будь-якому суспільстві, так би мовити, єдину кінцеву перспективну мету – повну ліквідацію будь-яких правопорушень. Але у такої мети яскраво виражений ідеальний характер. На практиці, в процесі правозастосування, частіше мова ведеться про утримання рівню правопорушень в певних межах. Це викликано тим, що з одного боку їх повне викорінення недосяжний ідеал, але з іншого їх існування не повинно заважати нормальному і повноцінному функціонуванню громадянського суспільства [82, с. 515-516].

Тобто за мету юридична відповідальність має захист існуючого суспільного ладу і правопорядку. Коли говорять про мету юридичної відповідальності в вузькому розумінні, тоді вона зводиться до покарання і перевиховання правопорушників [83, с. 437]. З нашої точки зору мова йде про одне і те ж явище, яке має різне відображення. З однієї сторони юридична

відповідальність охороняє суспільство і забезпечує гарантований йому спокій, а з іншої правопорушнику, так би мовити, допомагають засвоїти певні правила життя в цьому суспільстві.

Юридична відповідальність, таким чином, захищає суспільство від правопорушень, поки вони існують, і впливає на порушників, щоб правопорушення в майбутньому не повторювались, чи принаймні їх кількість і небезпечність зменшувалась.

Мета конкретизується і певним чином проявляється у функціях юридичної відповідальності, можна сказати реалізовується через них. Основними з числа цих функцій є наступні: превентивна, репресивно-карна і правовідновлююча.

Превентивна – це функція загального і спеціального попередження, покликана не допустити скоєння правопорушення у майбутньому, шляхом виховання та загальної чи спеціальної превенції вплинути на реального або потенційного правопорушника.

В репресивно-карній функції виявляється негативне ставлення суспільства до факту скоєння правопорушення. Для правопорушника настають негативні наслідки, які є примусовим обмеженням, карою (репресією) за скоєне ним протиправне діяння.

Правовідновлююча, компенсаційна функція, покликана забезпечити відновлення порушених прав та відшкодування збитків завданих правопорушенням як суспільству в цілому, так і конкретній особі зокрема [84, с. 124].

Згадані мета і функції є притаманними юридичній відповідальності взагалі, але для кожного окремого виду правової відповідальності мета конкретизується, стає більш визначеною, а функції поєднуються (добираються) в різних співвідношеннях, для того, щоб привести до одержання саме бажаної мети. Визначившись з метою та функціями юридичної відповідальності слід відзначити, що згідно ст. 111 Податкового кодексу України за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за

дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності – фінансова, адміністративна, кримінальна [19]. Якщо тлумачити дану статтю буквально, то виявляється, що перелік видів відповідальності є вичерпним. Але в літературі висловлюється думка, згідно якої перелік видів відповідальності, які застосовуються за порушення законів з питань оподаткування, зазначений в ст. 111 Податкового кодексу України не є вичерпним, оскільки, наприклад, посадові особи платників податків та податкових агентів можуть бути притягнуті до дисциплінарної відповідальності [85, с. 530]. Наприклад, якщо бухгалтер підприємства допустить помилки в розрахунках податків та зборів, або невчасно подасть декларацію до органів ДФС, в результаті чого до даного підприємства будуть застосовані заходи фінансової відповідальності, то такий бухгалтер може бути притягнутий керівником підприємства до дисциплінарної відповідальності. Дисциплінарна відповідальність є одним із видів юридичної відповідальності. Вона полягає в обов'язку працівника відповідати перед власником або уповноваженим ним органом за скоєний ним дисциплінарний проступок і понести дисциплінарні стягнення, передбачені нормами трудового права [86, с. 440].

Крім того, слід зазначити, якщо працівник юридичної особи порушить законодавство з питань оподаткування, то в такому випадку до нього може бути застосована також матеріальна відповідальність. Матеріальна відповідальність становить собою обов'язок однієї сторони трудового договору – працівника або роботодавця відшкодувати іншій стороні шкоду, заподіяну внаслідок винного, протиправного невиконання або неналежного виконання трудових обов'язків у встановленому законом розмірі і порядку [86, с. 450]. Підставою матеріальної відповідальності є: наявність прямої дійсної шкоди (нестача і знищення цінностей; витрати, понесенні на відновлення майнового стану та інше); протиправність дії або бездіяльності однієї із сторін трудового договору (невиконання або неналежне виконання трудових обов'язків); причинний

зв'язок між протиправним порушенням обов'язку і майновою шкодою; вина працівника, власника або уповноваженого ним органу [86, с. 455-457].

Починати аналіз відповідальностей за порушення в сфері податкового законодавства перелічених в ПК України, на нашу думку, слід з кримінальної відповідальності.

Поряд із стабільною динамікою змін у законотворчості, питання кримінальної відповідальності всебічно досліджувались юридичною наукою. Так, О.П. Орлюк, розкриваючи питання кримінальної відповідальності за порушення податкового законодавства, підкреслює, що відповідальність настає незалежно від способу ухилення. Предметом злочину є вичерпний перелік обов'язкових платежів передбачених Податковим кодексом України [87, с. 50].

Порушення податкового законодавства, за вчинення якого передбачено кримінальну відповідальність, визначено відповідними статтями Кримінального кодексу України. До податкових правопорушень за які наступає кримінальна відповідальність відносяться діяння, які підпадають під ознаки складу злочинів, передбачених статтями 212 Кримінального кодексу України «Ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)», ст. 216 Кримінального кодексу України «Незаконне виготовлення, підроблення, використання або збут незаконно виготовлених, одержаних чи підроблених контрольних марок» [88].

Кримінальна відповідальність, є певного роду правовідносинами зі своїми об'єктами, суб'єктами, які наділені правами та обов'язками. Однак, не зупиняючись на таких загально визнаних категоріях кримінальної відповідальності, як її невідворотність, суспільна небезпечність злочинного діяння, караність та інших, проаналізувавши їх суб'єктивний та об'єктивний склад, визначимо її відмінні ознаки.

Кримінальна відповідальність має своїм об'єктом ті особисті, майнові та інші блага, позбавлення яких визначено в санкції статті Кримінального кодексу. Що ж до суб'єктів таких відносин, то ними є держава з одного боку та особа, яка скоїла злочин, з іншого.

Кримінальна відповідальність передбачає законодавчо обґрунтований обов'язок особи, яка скоїла злочин, бути засудженою з боку держави та бути покараною відповідно до закону. Звільнення від кримінальної відповідальності відбувається у випадках, передбачених Кримінальним кодексом, окрім закону України про амністію чи акта помилування, та здійснюються винятково судом.

Відповідальність у кримінальному праві також передбачає застосування як основних, так і додаткових покарань (конфіскація майна).

Основним злочином при порушенні податкового законодавства за яким настає кримінальна відповідальність є ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), який регулюється ст. 212 Кримінального кодексу України. Кримінальна відповідальність за ст. 212 Кримінального кодексу України настає за умисне ухилення від сплати лише тих податків, зборів (обов'язкових платежів), які встановлені в Податковому кодексі України й уведені в установленому законом порядку. Відповідно до ст. 6. Податкового кодексу України, податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку. Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, також унаслідок учинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [88]. Податкову систему України становить сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів. Кримінальна відповідальність за ст. 212 Кримінального кодексу України (далі – КК) може наставати лише за сукупності обов'язкових умов, якщо: не сплачені податки, збори (обов'язкові платежі) входять до системи оподаткування й уведені в установленому законом порядку; об'єкт оподаткування передбачений відповідним законом; платник податку, збору (обов'язкового платежу) визначений як такий відповідним законом; механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) щодо оподаткування визначені законами про оподаткування.

За змістом ст. 212 КК відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, уведених у встановленому законом порядку, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, настає лише тоді, якщо ці діяння вчинено умисно. Мотив для кваліфікації останнього значення не має. Зазначеною статтею передбачено кримінальну відповідальність не за сам факт несплати в установлений строк податків, зборів (обов'язкових платежів), а за умисне ухилення від їх сплати. У зв'язку із цим слід установити, що особа мала намір не сплачувати належні до сплати податки, збори (обов'язкові платежі) в повному обсязі чи певну їх частину. Про наявність умислу ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) можуть свідчити, наприклад: відсутність податкового обліку чи ведення його з порушенням встановленого порядку; перекручування в обліковій або звітній документації; неопробування готівкових коштів, одержаних за виконання робіт чи надання послуг; уведення подвійного (офіційного й неофіційного) обліку; використання банківських рахунків, про які не повідомлено податкові органи; завищення фактичних затрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції, тощо [88].

Необхідно розмежовувати ухилення від сплати обов'язкових платежів і несвоєчасну їх сплату за відсутності умислу несплати. Особа, яка не мала наміру ухилитися від сплати зазначених платежів, а не сплатила їх з інших причин, може бути притягнута лише до встановленої законом відповідальності за порушення податкового законодавства, пов'язані з обчисленням і сплатою цих платежів.

Суб'єктами злочину, який кваліфікується як ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), зокрема, можуть бути: 1) службові особи підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, 2) особи, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи; 3) будь-які особи, які зобов'язані сплачувати податки, збори (обов'язкові платежі). В силу положень ст. 18 Кримінального кодексу України, кримінальна

відповідальність за вчинення правопорушень у сфері оподаткування може бути застосована тільки до фізичних осіб. Однак, кримінальна відповідальність застосовується не лише за ухилення від сплати податків, які повинні сплачуватися самою фізичною особою, але і за податки, які сплачуються виключно юридичними особами [88].

Дії керівників підприємств, установ, організацій, які віддали підлеглим службовим особам наказ, вказівку, розпорядження підписати чи подати до податкових органів недостовірні (фальсифіковані) звіти, баланси, декларації, розрахунки або не сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі взагалі чи сплатити їх не в повному обсязі, а також дії службових осіб, які виконали такі незаконні накази, вказівку чи розпорядження, мають кваліфікуватися за ст. 212 КК як дії виконавців цього злочину, учиненого за попередньою змовою групою осіб.

Дії працівників підприємств, установ, організацій, які не є службовими особами й за наказами, вказівками, розпорядженнями службових осіб, відповідальних за правильність обчислення й своєчасність сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) внесли завідомо неправдиві відомості в документи первинного обліку чи у звіти, баланси, декларації, розрахунки, мають кваліфікуватися як пособництво умисному ухиленню від сплати цих платежів за ч. 5 ст. 27 КК і за тією частиною ст. 212 КК, за якою кваліфіковано дії службової особи, яка віддала незаконні наказ, вказівку, розпорядження [88]. При цьому необхідно враховувати положення ст. 41 КК щодо юридичних наслідків виконання наказу або розпорядження.

Особи, які своїми діями сприяли платникам податків (виконавцям злочину) в ухиленні від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), несуть відповідальність як співучасники за ст. 27 КК і тією частиною ст. 212 КК, за якою кваліфіковано дії виконавця [88]. Зокрема, співучасниками ухилення від сплати обов'язкових платежів мають визнаватися працівники податкових органів, які за попередньою змовою з платником податку дали йому завідомо

незаконне податкове роз'яснення про відсутність об'єкта оподаткування або про наявність пільг щодо нього.

Дії службових осіб органів державної влади і місцевого самоврядування, які сприяли ухиленню громадянина чи юридичної особи - платника податків від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), також належить кваліфікувати як співучасть у конкретному злочині, а якщо вони діяли при цьому з корисливої або іншої особистої заінтересованості чи в інтересах інших осіб, - і (за наявності передбачених законом підстав) як відповідний службовий злочин.

Кримінальна відповідальність за ст. 212 КК настає в разі, коли ці діяння призвели до ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних, великих чи особливо великих розмірах (які відповідно в тисячу, три тисячі, в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян) [88].

Передбачений ст. 212 КК злочин слід кваліфікувати як учинений у значних, великих чи особливо великих розмірах, якщо сума, що фактично не надійшла до бюджетів чи державних цільових фондів, утворилася внаслідок несплати як одного податку, збору (обов'язкового платежу), так і різних їх видів у розмірах, передбачених приміткою до зазначеної статті.

При визначенні розміру коштів, що не надійшли до бюджетів чи державних цільових фондів внаслідок ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), не потрібно враховувати нараховані чи сплачені у зв'язку із цим штрафи й пеню. Учинені в різний час діяння, які полягали в ухиленні від сплати різних видів податків, зборів (обов'язкових платежів) або сплаті їх у неповному обсязі, необхідно кваліфікувати залежно від наявності чи відсутності в них ознак єдиного продовжуваного злочину. Якщо ці діяння охоплювались єдиним умислом - не сплачувати певні види податків, зборів, інших обов'язкових платежів, розмір коштів, що не надійшли до бюджетів чи державних цільових фондів, - потрібно обчислювати, виходячи із загальної несплаченої суми і залежно від її розміру кваліфікувати вчинене за відповідною частиною ст. 212 КК [88].

За статтею 212 КК передбачений нею злочин може бути вчинений різними способами, які безпосередньо в диспозиції статті не названі. Наприклад, шляхами: неподання документів, пов'язаних з їх обчисленням і сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо); приховування об'єктів оподаткування; заниження цих об'єктів; заниження сум податків, зборів (обов'язкових платежів); приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування; подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податковий кредит або на податкову соціальну пільгу. Ці ознаки є факультативними й на кваліфікацію не впливають, але їх обов'язково слід з'ясувати. Якщо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) або його приховання вчинено шляхом службового підроблення документів, дії винної особи додатково кваліфікуються за ст. 366 чи ст. 358 КК. При цьому підроблення, учинене службовою особою, може кваліфікуватися за ст. 366 КК незалежно від того, до якої відповідальності (кримінальної чи адміністративної) її буде притягнуто за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [88].

Злочин, передбачений ст. 212 КК, є закінченим з моменту фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів, які мали сплачуватись у строки й у розмірах, передбачених законодавством з питань оподаткування, а саме - з наступного дня після настання строку, до якого мав бути сплачений податок, збір чи інший обов'язковий платіж.

Надання платником податків завідомо неправдивої інформації про наявність пільг з оподаткування чи з метою їх одержання за відсутності відповідних підстав слід кваліфікувати за ч. 1 ст. 222 КК. Якщо такі пільги були надані платнику на законних підставах, але на час подання декларації право на них було втрачено, дії особи, яка це приховала, необхідно кваліфікувати за відповідною частиною ст. 212 КК як ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [88].

Слід відзначити, що кримінальна відповідальність застосовується при доказі винності, протиправності, умислу та особливо тяжких наслідках податкового злочину. Кримінальна відповідальність характеризується такими особливостями: суб'єктами є виключно фізичні особи, регулюється нормами Кримінального кодексу України, встановлюється лише в судовому порядку, має певні процесуальні особливості.

Переходячи до дослідження адміністративної відповідальності за порушення в сфері податкового законодавства слід підкреслити, що адміністративна відповідальність, як вид юридичної відповідальності забезпечує виконання обов'язку громадян по сплаті податків, та разом з тим, забезпечує економічність та оперативність дій уповноважених посадових осіб при притягненні платника податків до відповідальності.

Адміністративній відповідальності властивий ряд специфічних ознак, які відрізняють її від інших видів юридичної відповідальності. Так, вона застосовується за делікти, що не містять великої суспільної небезпеки – тобто адміністративні проступки; в окремих випадках її заходи можуть застосовуватися також при звільненні від кримінальної відповідальності, тобто за діяння, що містять ознаки злочинів, які не становлять великої суспільної небезпеки [89, с. 85], адміністративна відповідальність застосовується внаслідок вчинення протиправних діянь до юридичної або фізичної особи; крім того, у правовідносинах, що виникають завжди приймають участь суб'єкти публічно-правової сфери – органи виконавчої влади та маючи певні повноваження посадови особи; адміністративна відповідальність, як правило, настає як наслідок порушень в сфері загальнодержавних, а не приватноправових інтересів.

Адміністративну відповідальність розглядають, як обтяжливі наслідки (адміністративні стягнення майнового, морального, особистісного чи іншого характеру), що застосовуються до осіб, які вчинили адміністративні проступки, уповноваженими на те органами чи посадовими особами на підставах і у порядку, встановлених нормами адміністративного права, з метою їхнього

покарання і попередження [89, с. 174]. Крім того, існує погляд на адміністративну відповідальність як правовий механізм застосування адміністративно-юрисдикційними органами до особи, що вчинила адміністративний проступок, покарання (адміністративного стягнення), передбаченого санкцією правової норми, що порушена, або норми, що забезпечує її захист, з метою покарання суб'єкта неправомірної поведінки, її попередження, а також профілактичного впливу на правопорушника [90, с. 10]. Український науковець О. Ю. Дрозд розглядає адміністративну відповідальність як правовий засіб (вид) адміністративного примусу, пов'язаний з особливим статусом особи, до якої застосовуються примусові заходи через скоєння нею адміністративного правопорушення, а також обов'язком цієї особи зазнати позбавлень особистого, майнового та іншого характеру з метою реалізації державного покарання шляхом застосування санкцій та покладання обов'язків [91, с. 392].

Кодексом України про адміністративні правопорушення, зокрема ст. 164¹ «Порушення порядку подання декларації про доходи та ведення обліку доходів і витрат»; ст. 164² «Порушення законодавства з фінансових питань» та інших [92] закріплено настання відповідальності за вчинення правопорушень у сфері оподаткування. Але проблемним залишається питання притягнення до адміністративної відповідальності юридичних осіб за порушення в сфері податкового законодавства. Підкреслимо, що не всі вчені погоджуються з можливістю притягнення юридичних осіб до адміністративної відповідальності. Думку про існування адміністративної відповідальності юридичних осіб підтримують І. Март'янов та Г. Ткач, А. Благодарний, Н. В. Гришина, О. С. Літошенко, С. І. Саєнко. Думку про те, що адміністративна відповідальність юридичних осіб фактично існує висловлюють українські вчені О. Ю. Дрозд та А. С. Шепетько. Не виключає можливості притягнення юридичних осіб до адміністративної відповідальності Д. В. Приймаченко. Деякі вчені стверджують, що відмінність фінансово-правової відповідальності від адміністративної полягає в тому, що суб'єктами адміністративної

відповідальності визнаються лише фізичні особи. Слід навести цікаву думку Є. Є. Додіної, яка зазначає, що юридична особа є суб'єктом адміністративної відповідальності, якщо до моменту вчинення адміністративного проступку вона зареєстрована у встановленому законом порядку [93, с. 23]. Ми підтримуємо тих вчених, які вважають, що юридичну особу можна притягнути до адміністративної відповідальності при порушенні нею податкового законодавства. На захист цієї точки зору можна навести наступні аргументи.

По-перше, в Податковому кодексі України прямо зазначено, що за порушення законів з питань оподаткування може бути застосована адміністративна відповідальність. При цьому, жодних виключень та обмежень щодо можливості притягнення до адміністративної відповідальності юридичних осіб ПК України не містить. Серед осіб, які притягаються до відповідальності за вчинення правопорушень кодекс називає – платників податків та податкових агентів. Разом з тим, платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з Податковим кодексом. Отже, можливість притягнення до адміністративної відповідальності саме юридичних осіб Податковим кодексом не виключається [19].

По-друге, в Кодексі України про адміністративні правопорушення зазначено, що положення кодексу поширюються і на адміністративні правопорушення, відповідальність за вчинення яких передбачена законами, ще не включеними до Кодексу. Крім того, передбачено, що законодавство України про адміністративні правопорушення складається з цього Кодексу та інших законів України. Закони України про адміністративні правопорушення до включення їх у встановленому порядку до цього Кодексу застосовуються безпосередньо [92].

По-третє, низка нормативно-правових актів передбачає заходи відповідальності які мають ознаки адміністративної, та застосовуються до юридичних осіб. Наприклад, Закон України «Про захист економічної конкуренції», ч. 1 ст. 52 якого передбачає, що органи Антимонопольного комітету України накладають штрафи на об'єднання, суб'єктів господарювання – юридичних осіб [94], Податковий кодекс України, Господарський кодекс України [95], Закони України «Про відповідальність за правопорушення у сфері містобудівної діяльності», «Про рекламу» тощо.

До заходу адміністративної відповідальності за вчинення податкового правопорушення юридичною особою, на нашу думку слід віднести адміністративно-господарську санкцію у вигляді вилучення отриманого (нарахованого) платником або відповідним контролюючим органом прибутку (доходу) від господарської діяльності. Слід відзначити, що адміністративно-господарську санкцію до кримінальної відповідальності відносити не можна, оскільки підставою кримінальної відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад злочину, передбаченого лише Кримінальним кодексом України. До фінансової відповідальності адміністративно-господарську санкцію відносити також неможливо, оскільки згідно із п. 111.2. ст. 111 Податкового кодексу, фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій та/або пені [19]. Отже віднести ми її можемо лише до адміністративної відповідальності.

Таким чином, адміністративна відповідальність є один із видів юридичної відповідальності, якому притаманні всі ознаки останньої (настає за наявності вини, на основі норм права, за правопорушення, пов'язана з державним примусом). Підставою адміністративної відповідальності є адміністративне правопорушення (проступок). Адміністративна відповідальність має публічний державно-обов'язковий характер. Виявляється це в тому, що проступок є порушенням правопорядку, охорона якого - завдання і функція держави. Аналіз сутності адміністративної відповідальності дозволяє сформулювати визначення адміністративної відповідальності у податковому праві як обов'язок

правопорушника відповідати за своє протиправне і винне діяння, що реалізується за допомогою застосування заходів адміністративного примусу, передбачених податковим та адміністративним законодавством.

Наступним видом відповідальності до якої може бути притягнутий порушник податкового законодавства є фінансова. Перше з чого слід почати, так це з приведення в цій випускній кваліфікаційній роботі Рішення Конституційного Суду України № 7-рп/2001 (справа про відповідальність юридичних осіб). В цьому Рішенні Конституційного Суду України (далі – КСУ) відзначив, що положення пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України треба розуміти так, що ним безпосередньо не встановлюються види юридичної відповідальності. За цим положенням виключно законами України визначаються засади цивільно-правової відповідальності, а також діяння, що є злочинами, адміністративними або дисциплінарними правопорушеннями як підстави кримінальної, адміністративної, дисциплінарної відповідальності, та відповідальність за такі діяння. Зазначені питання не можуть бути предметом регулювання підзаконними нормативно-правовими актами [96]. Ще одним аргументом на користь існування фінансової відповідальності є положення ч. 4 ст. 212 Кримінального кодексу України, де зазначено, що особа, яка вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою, або діяння, передбачені частиною третьою (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня) [88]. В даній статті зазначено, що особа звільняється від кримінальної відповідальності у випадку сплати фінансових санкцій та пені, тобто законодавець відокремлює (звичайно непрямо) сплату фінансових санкцій та пені у окремий вид відповідальності.

Але головним аргументом щодо відокремлення фінансової відповідальності у якості самостійного виду відповідальності є положення п.

111.1.1. Податкового кодексу України де зазначено, що за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності, як фінансова, адміністративна, кримінальна. У перше в українському законодавстві було втілено таку норму. Зазначене положення законодавства зняло всі дискусії стосовно існування чи не існування фінансової відповідальності. Але незважаючи на це, деякі вчені критично відносяться до закріплення в Податковому кодексі фінансової відповідальності, як одного з видів відповідальності, які застосовуються за порушення законів з питань оподаткування. Наприклад, М. П. Кучерявенко зауважує, що конструкцію фінансової відповідальності можна використовувати, але як певну родову модель, яка об'єднує інституційні або підгалузеві різновиди відповідальності [97, с. 650]. З такою думкою слід погодитися, але, разом з тим, необхідно відмітити, що закріплення в Податковому кодексі даного виду відповідальності не буде заважати подальшому закріпленню в іншому законодавчому акті фінансової відповідальності. На нашу думку, цілком прийнятним буде втілення у відповідних нормативно-правових актах положення про можливість настання за вчинення правопорушень у галузі, наприклад, бюджетного законодавства фінансової відповідальності.

Сутність фінансової відповідальності виявляється в застосуванні фінансових санкцій (пені та штрафу), якими на винного у вчиненні фінансового правопорушення накладається обов'язок компенсувати заподіяну державі матеріальну шкоду (для цього немає потреби використовувати цивільно-правові засоби) та зазнати покарання за вчинене правопорушення [98, с. 138]. Український дослідник З. М. Будько характеризує ознаки фінансової відповідальності, виділяє специфічну ознаку фінансово-правової відповідальності – інституціональний (знизу-вгору) шлях її формування, оскільки більш детальну розробку отримують її різновиди – в податковій, бюджетній сфері, в сфері валютного регулювання [99, с. 20].

На думку Н. Ю. Пришва, фінансово-правова відповідальність – це правовідносини, що виникають у зв'язку з порушенням приписів фінансово-правових норм та мають на меті застосування до порушників заходів фінансово-правового примусу поновлюючого та караючого характеру [100, с. 183]. Слід погодитися із думкою, що співвідношення адміністративної і фінансово-правової відповідальності знаходить свій вираз в тому, що в них проявляються два аспекти – проспективний (позитивний) та ретроспективний. Це проявляється у тому, що і фінансово-правова і адміністративна відповідальності в частині податкових правовідносин, покликані забезпечити виховання громадян у дусі точного та неухильного додержання Конституції і законів України про оподаткування, сумлінного виконання своїх обов'язків, відповідальності перед суспільством, стабільне дотримання фінансової дисципліни, запобігання правопорушенням та застосування державного примусу за їх вчинення, як вираз ретроспективного аспекту правової відповідальності [101, с. 220]. Фінансово-правова відповідальність у сфері оподаткування - обов'язок особи, яка вчинила податкове правопорушення, зазнати позбавлення майнового характеру через застосування податковими органами фінансових санкцій у порядку, встановленому законом про податки і збори [99, с. 22].

Отже, фінансово-правова відповідальність є самостійним видом юридичної відповідальності, яка має системний характер та володіє власною структурою. Специфічними ознаками фінансово-правової відповідальності в податковій сфері є: публічно-майновий характер, склад юрисдикційних органів, суб'єктний склад порушників податкового законодавства, підстави її застосування, юрисдикційна процедура, фінансово-правові санкції.

Аналізуючи відповідальність осіб за податкові правопорушення, ми звернули увагу на особливості поняття винності в складі податкового правопорушення. Ми вважаємо, що існує потреба запровадити в податковому законодавстві наявність вини в складі податкового правопорушення.

Для проведення аналогії, пропонуємо звернутися до Кримінального кодексу України. Так, в ч. 1 ст. 11 міститься визначення поняття злочину – «злочином є передбачене цим Кодексом суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом злочину» [88].

Отже обов'язковою ознакою для визнання кримінального правопорушення таким є вина. Визначення вини міститься в ст. 23 КК України, а саме: «Виною є психічне ставлення особи до вчинюваної дії чи бездіяльності, передбаченої цим Кодексом, та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності.»[88]

Беручи до прикладу юридичний склад злочину в кримінальному праві, вина займає важливе місце у складі кримінального правопорушення. За відсутності даної ознаки вчинене діяння не вважатиметься злочином навіть при наявності всіх інших ознак.

Повертаючись до складу податкового правопорушення, його визначення міститься в п. 1 ст. 109 ПК України і сформульоване наступним чином: «податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.» [88]. Як впливає з даного визначення, вина не є елементом податкового правопорушення.

Це, в свою чергу, призводить до того, що навіть у випадку, якщо податкове правопорушення було вчинене навіть без вини, волі на те платника податків – все одно він зобов'язаний понести за це покарання. Це може також знаходити свій прояв в ході здійснення податкової перевірки контролюючим органом. Так, до прикладу, платник вчасно подав декларацію з податку на прибуток підприємства в інформаційній системі ДФС «Електронний кабінет платника податків», але через технічний збій інформаційної системи, дана декларація не відобразилася в контролюючому органі. В ході проведення

камеральної перевірки посадовими особами контролюючого органу було визначено, що така декларація не подана, або подана не вчасно, і платник притягається до відповідальності без його вини.

Відсутність вини у складі податкового правопорушення перетворює притягнення до відповідальності платника у випадку відсутності його вини в карально-репресивний акт, що є абсолютно неприпустимим.

Таким чином, для забезпечення більш прозорої роботи органів ДФС та задля з неможливості притягнення осіб без наявності вини в їх діяннях, вважаємо за необхідне внести зміни до ст.109.1 ПКУ та викласти її в наступній редакції:

«Податковими правопорушеннями є протиправні винні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи».

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ

3.1. Світовий досвід адміністрування податків і зборів

В першому розділі нашої випускної кваліфікаційної роботи ми здійснили аналіз елементів системи адміністрування податків. Серед всіх елементів особлива увага, з нашої сторони, була приділена податковому контролю. Зважаючи на це, в цьому підпункті ми вважаємо за доцільне дослідити світовий досвід правового забезпечення та функціонування не всієї системи адміністрування податків, а безпосередньо податкового контролю. Зважаючи на важливість податкового контролю як елемента системи адміністрування податків та обмеженість об'єму випускної кваліфікаційної роботи, це рішення є логічно вірним.

Перше на що слід звернути уваги, так це на те, якими нормами встановлюються контрольні повноваження у сфері оподаткування. Наприклад, в Сполучених Штатах Америки (далі – США), на рівні федерації здійснення податкового контролю регулюється Кодексом внутрішніх державних доходів 1954 р., у Франції - Загальним кодексом про податки 1950 р., у Німеччині - Положенням про податки 1977 р., а у Великобританії та Італії окремими спеціальними законодавчими актами про податки [102, с. 120]. При цьому кожна податкова система має свої характерні риси, які склалися протягом століть.

У Німеччині податкова служба виконує функції фінансового правоохоронного органу. Місцеві податкові органи мають добре підготовлені слідчі відділи з відповідними повноваженнями, а також апаратуру підслуховування і звукозапису, лабораторії, де проводиться аналіз достовірності документів, поданих платниками податків, почеркознавчі, хімічні та інші криміналістичні експертизи. Інформацію на осіб, які ухиляються від сплати податків, податкові органи Німеччини отримують від поліції, прокуратури,

служби безпеки, а також громадян. Внутрішньою інструкцією таким інформаторам передбачається виплата винагороди до 10 % від суми, нарахованої за несплату податків [103, с. 223].

Спеціальним органом міністерства фінансів ФРН, у компетенцію якого входять питання практичної реалізації податкової політики країни, є податкова поліція – «Штойфа» («Steufa»). Права й обов'язки співробітників «Штойфи», а також деякі види відповідальності за скоєння податкових правопорушень і злочинів встановлює Податковий кодекс Німеччини.

Статті 28-93 Податкового кодексу Німеччини встановлюють, що при проведенні розслідувань по справах, пов'язаних з порушеннями фінансового й податкового законодавств, представники «Штойфи» мають ті ж права, що й співробітники поліції, що керуються у своїй діяльності відповідними положеннями кримінально-процесуального кодексу.

Разом з тим, за висновком західних експертів, оперативні можливості співробітників «Штойфи» навіть трохи ширші, ніж у службовців Федеральної кримінальної поліції. Зокрема, ст. 399 і 404 Податкового кодексу надаються значні повноваження податковій поліції на проведення обшуків і особистих оглядів громадян, затримки підозрюваних осіб і конфіскації документів.

У відповідності зі ст. 208 Податкового кодексу керівництво «Штойфи» має право призначати спеціальне розслідування за будь-яким фактом порушення податкового законодавства. При цьому податкова поліція наділена виключним правом вилучення документів і одержання необхідних їй відомостей практично всіх державних і приватних установ країни, за винятком деяких спеціальних служб. Починаючи з 1989 р. «Штойфа» має право контролю за діяльністю всіх кредитно-фінансових інститутів, що в ряді інших країн розглядається як порушення банківської таємниці [104, с.57].

Середня тривалість контрольних перевірок становить: на великому підприємстві – 25-30 днів; на середньому підприємстві – 15 днів; на малому підприємстві – 6-8 днів.

Перевірка середнього, малого або дрібного підприємства здійснюється, як правило, силами одного співробітника, у той час як великого - групою із двох або трьох чоловік.

Цікавою, на наш погляд, особливістю є те, що «учасником справи про ухилення від оподаткування можуть бути не тільки платники податків, але і їхній законний представник, довірені особи, представники органів оподаткування, інші юридичні й фізичні особи, які також підлягають покаранню, – штрафу» [105, с. 42].

Відповідно до федерального законодавства США вищі адміністративні повноваження у сфері оподаткування надані міністру фінансів. Але практичну діяльність щодо контролю за збором податків здійснює фінансова Служба Внутрішніх Доходів (далі - СВД), яка організаційно входить до складу Міністерства фінансів. Ця служба нараховує більш ніж 100 тис. службовців, які проводять початкову обробку податкової декларації. Крім цього, вони перевіряють податкові звіти корпорацій. Приблизно 1 % декларацій щорічно підлягає ревізії, причому, чим більший дохід особи, тим більше у неї шансів зазнати перевірки [106, с. 35].

У США існує три види податкових перевірок: заочна (проводиться шляхом направлення документів у Контрольне управління СВД поштою); камеральна (проводиться за місцем перебування СВД); виїзна (проводиться за місцем перебування платника податків).

Вибір виду податкової перевірки залежить від комплексу й складності поставлених завдань. Як правило, камеральні податкові перевірки проводяться тільки щодо податкових декларацій і не торкаються поточних питань здійснення платником податків своєї діяльності [106, с. 36].

Камеральні перевірки проводяться у СВД податковими аудиторами. В ініціативному листі, що направляється платникові податків, міститься прохання про зустріч із податковим аудитором в офісі СВД. Як правило, у такому листі вказується, які конкретно документи повинен представити платник податків

податковому аудиторів. Таким чином виправляється майже 5 відсотків поданих декларацій.

Виїзні податкові перевірки призначені для оцінки найбільш складних податкових декларацій фізичних і юридичних осіб і проводяться за місцем здійснення платником податків своєї діяльності. Виїзні перевірки передбачають комплексний аналіз правильності й повноти сплати видів податків. Подібні перевірки проводять податкові інспектори, які в порівнянні з податковими аудиторами є більш досвідченими й кваліфікованими фахівцями.

По законодавству США при проведенні податкової перевірки СВД практично нічим не обмежена в можливості вимагати у платника податків різні документи та інші джерела інформації [106, с. 38]. Так, крім паперових носіїв податковий інспектор може оцінювати й інші матеріальні носії інформації (наприклад, аудіо- і відеозаписи та ін.). На практиці трапляється, що суди визнають неправомірним витребування в платника податків документів, якими СВД уже володіла. Втім, існують і прямо протилежні судові випадки.

Що стосується строку подання тих або інших документів для перевірки, то з моменту відповідного запиту та до моменту надання запитуваних документів повинно пройти як мінімум десять днів.

Відповідно до Податкового кодексу США, якщо громадянин, викликаний податковим інспектором для дачі показань, а також для надання яких-небудь документів, відмовляється з'явитися, то районний суд США може зобов'язати його підкоритися вимогам інспектора. Крім того, за відмову виконати вимоги податкового інспектора суд може залучити платника податків як до цивільно-правової, так і до кримінальної відповідальності [107].

Особливої уваги заслуговують функції добору платників податків для аудиту Службою внутрішніх доходів США. Відомо, що федеральний закон вимагає від кожної особи виконання фіскальних зобов'язань, але виявляється, що це робить не кожен. Тому податкова служба проводить перевірки з метою досягнення бажаної податкової поведінки платників податків. Вважається важливим, щоб платник податків відчув, що декларації, які він подає, ретельно

перевіряються (хоча перевірити всі декларації неможливо і в цьому немає необхідності). Для їх відбору є три важливі показники: тип податку; тип справи чи компанії; фіскальна та фінансова важливість окремих елементів декларації. Завдяки зазначеній системі в США відбирається лише 1,5-2 % поданих декларацій, що значно звужує кількість суб'єктів підприємництва, які необхідно перевірити. Зазначене, у свою чергу, підвищує результативність роботи податкової служби та значно зменшує кількість перевірок. Більша частина декларацій відбирається автоматично, і лише їх чверть відбирається вручну. Очевидно, що неможливо охопити контролем абсолютно все населення країни, всі компанії [108, с. 25].

Як зазначають В. Т. Білоус та Т. О. Проценко аналіз правових та організаційних заходів щодо удосконалення системи податкового контролю і аудиту в США свідчить про позитивність і доцільність використання останнього під час модернізації діяльності податкової служби в Україні. Перш за все це стосується удосконалення структурної побудови та функцій податкової служби. Очевидно, що основні зусилля мають зосереджуватися на автоматизації процесів звітності платників податків, спрощенні процедури відбору платників податків для аудиту, значному поліпшенні роз'яснювальної роботи та поглибленні співпраці з платниками податків, на удосконаленні правового забезпечення організації діяльності податкової служби [109, с. 307].

До питання планування податкових перевірок в різних країнах підходять із різним ступенем регулювання. Так, контролюючі органи Німеччини визначають перелік підприємств, які передбачається перевірити у наступні 3 роки. На основі цього складається план перевірок на півріччя [110, с. 56]. Служба внутрішніх доходів США для аудиторських перевірок здійснює відбір за такими критеріями: платники з високим рівнем доходів; операції з великими сумами готівки; операції з нерухомістю; операції, пов'язані зі сплатою податку на майно та дарування. У середньому СВД перевіряє не більше одного відсотка платників податків.

Аналіз досвіду закордонних держав переконливо свідчить про те, що наявність ефективної процедури відбору платників податків для проведення податкового аудиту є необхідною умовою для раціональної організації системи податкового контролю. Тільки застосування даної процедури може забезпечити в умовах значного навантаження на фахівців податкових органів максимальну результативність перевірок як з погляду донарахувань до бюджету за їх наслідками, так і з погляду їхнього профілактичного впливу на платників податків.

Варто зазначити, що Україна, як і будь-яка інша країна, прагне побудувати таку фіскальну службу, яка спроможна виконувати свою основну роль – забезпечити своєчасне та повне надходження всіх податків, передбачених податковим законодавством, з якомога меншими витратами.

Одним з визначальних чинників такої податкової системи, на наш погляд, є відповідальність платників податків. Завдання податкового контролю – не лише виявлення фактів несплати податків, а подальше застосування справедливих заходів відповідальності, в тому числі правової, фінансової, а у виключних випадках кримінальної.

Всі країни світу намагаються припинити порушення податкового законодавства, різними способами борються з неплатниками податків. До цього їх спонукає, зокрема, той факт, що масштаби ухиляння від сплати податків зростають практично повсюдно.

Податковий кодекс США говорить, що «будь-яку особу, що навмисно намагається будь-яким способом ухилитися від будь-якого податку або іншого платежу, що стягується відповідно до закону, у доповненні до штрафних санкцій, передбачених законом, буде визнано винною у тяжкому злочині та, додатково до обвинувального вироку, повинна бути піддана штрафу, що не перевищує 100 тис. дол. (500 тис. дол. для корпорацій) або позбавленню волі на строк до 5 років, або тому й іншому одночасно, а також буде нести всі витрати по судовому розгляду» [107].

Ухиленням від оподаткування визнаються також фіктивні угоди, основна мета яких - приховування доходу й заниження оподатковуваних сум.

Податкове право США розрізняє дві основні категорії схем по зменшенню податкового обов'язку. Перша пов'язана із проведенням фіктивних угод. Такі дії є незаконними, а отримані податкові переваги анулюються судами. Друга категорія схем, так звані податкові притулки, є абсолютно легальною. Платник податків має право вести свої справи так, щоб його податки були мінімальні, і не зобов'язаний вибирати податковий режим, вигідний казначейству [111].

Важливим питанням процесуального проведення податкових перевірок є визначення підстав для перевірки та пред'явлення повноважень платнику податків. У Німеччині обов'язковою умовою для здійснення перевірки є наявність розпорядження відповідного фінансового органу, що повинно бути заздалегідь доведено до відома платника податків (як правило, за два тижні до перевірки). У ньому вказуються правові основи проведення перевірки, її об'єкти, дата початку перевірки і ревізійний період, прізвища посадових осіб, які будуть проводити перевірку. До розпорядження додається документ, у якому вказуються права та обов'язки платника податку до її початку, у процесі її проведення та після закінчення перевірки. Попереднє повідомлення платника не проводиться лише у виняткових випадках, наприклад, за наявності обґрунтованих припущень про те, що платник спробує знищити потрібні документи, сховатися і т. ін. [110, с. 57-58].

Стосовно термінів проведення податкової перевірки, то законодавство більшості європейських країн, США та Канади не містить обмежень. Це у першу чергу зумовлено високою організацією внутрішнього контролю за роботою податкових аудиторів, що майже виключає зловживання з їх боку. Наприклад, у Франції час проведення перевірки залежить від розміру підприємства: для малих підприємств – не більше трьох місяців, для великих – термін не встановлюється.

У Росії максимальний термін перевірки – два місяці – може бути подовжений до трьох. У випадку, коли платник податків має відокремлені

філіали та представництва, термін перевірки може подовжуватися на місяць для проведення перевірки кожного відокремленого суб'єкта.

Період, що підлягає перевірці (період часу, на який поширюється перевірка), та ревізійний цикл (період між двома перевірками) у більшості економічно розвинених країн законодавчо не обумовлені, а визначаються, виходячи з практики роботи державних органів контролю. Так, у Німеччині контролюючі органи визначають їх самостійно, у залежності від розміру підприємства. Період, що підлягає перевірці, визначається фінансовими органами при першій перевірці підприємства. На великих підприємствах, як правило, проводять перевірку, що охоплює період від моменту закінчення попередньої перевірки до початку нинішньої. У більшості випадків такі перевірки проводяться один раз на 3-4 роки. За статистикою, ревізійний цикл у середніх підприємств у Німеччині становить 8-10 років, у малих - більше 15 років, у дрібних - до 60 років. Це означає, що велика частина таких фірм не перевіряється взагалі [110, с. 57].

Відповідальність за податкові правопорушення у різних країнах встановлюється залежно від рівня соціально-економічного розвитку конкретної держави, рівня податкової культури, історично-територіального устрою та деяких інших факторів. У той самий час єдиним для всіх країн є принцип визначення відповідальності - сукупність різних примусових заходів впливу карального характеру, що застосовується до порушників як покарання в установлених законодавством випадках і порядку. Розрізняють заходи фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за податкові правопорушення.

Фінансова відповідальність практично в усіх розвинених країнах застосовується як матеріальне покарання у вигляді фінансових (штрафних) санкцій та нарахування пені. Як правило, застосування фінансових санкцій до платника не звільняє його від сплати податкового зобов'язання та від застосування інших видів відповідальності – адміністративної та кримінальної. До поширених правопорушень, за які передбачено застосування фінансових

санкцій, визначених у законодавчих актах більшості країн (США, Франції, Німеччині, Росії), належать такі: ухилення від обліку у податкових органах; ухилення від подачі податкової звітності чи декларацій; ухилення від ведення бухгалтерського чи податкового обліку; приховування об'єкта оподаткування чи його заниження; протидія виконанню законних вимог податкових органів; здійснення діяльності без реєстрації чи отримання дозволів (ліцензій).

У США застосовується ще більш складна процедура покарання, спрямована на досягнення суттєвих наслідків або втрат для платника. Наприклад, Кодекс про внутрішні доходи США за несплату податків визначає комбінований штраф: 5 відсотків від несплаченої суми плюс 50 відсотків від суми, яку платник міг би отримати у випадку розміщення цих коштів у банку, виходячи із стандартних банківських ставок [112, с. 106-108].

У всіх країнах протидія спробам «творчої несплати податків» віднесена до напрямів державної політики і є основою діяльності багатьох державних органів, не тільки податкової поліції (міліції).

У теорії податкового права можна виділити чотири способи законодавчої боротьби держави з ухилянням від сплати податків:

- доктрина «сутність над формою»;
- доктрина «ділова мета»;
- заповнення прогалин у податковому законодавстві;
- презумпція оподаткування.

Доктрина «сутність над формою» говорить про те, що юридичні наслідки угоди визначаються її сутністю, а не формою. Вирішальним фактором при розгляді питання про сплату або несплату податків є характер фактично сформованих відносин між учасниками угоди, а не назва договору. Угода при цьому підлягає перекваліфікації відповідно до її фактичного змісту.

Доктрина «ділова мета» полягає в тому, що угода, яка створює податкові переваги, підлягає перекваліфікації, якщо не досягає ділової мети. Така підміна угод використовується в складних контрактних схемах, що складаються з безлічі ланцюжків, або коли, з метою податкового планування договір купівлі-

продажу маскують договором комісії, а договір підряду договором надання послуг, або створюють довгі схеми з непрацюючими, по суті, в угоді учасниками [113, с. 198].

Механізмом реалізації першої доктрини є положення ст. 234 і ст. 235 Господарського кодексу України, що передбачають нікчемність або недійсність фіктивних і удаваних правочинів, де фіктивний правочин - правочин, укладений лише для годиться, без наміру створити відповідні йому правові наслідки, а удаваний правочин - правочин, з метою прикрити іншого, фактично здійсненого правочину. Практичне застосування розглянутих доктрин може реалізувати тільки суд [113, с. 198].

Ще одним способом законодавчої боротьби держави з ухилянням від сплати податків є заповнення прогалин у законодавстві. Законодавець регулярно приймає відповідні зміни до законів, що закривають можливості платникам податків зменшувати розміри своїх податкових відрахувань або уникати сплати податків. Такі зміни в основному приймаються за результатами практичної роботи податкових органів, у зв'язку з виявленням випадків запобігання сплати податків за допомогою цих прогалин або у зв'язку з різкою поширеністю тої або іншої оптимізаційної схеми.

У Німеччині, Франції й Нідерландах в основі правової системи лежить концепція запобігання зловживанню правом. Суди, як правило, застосовують зазначену концепцію при тлумаченні й застосуванні податкового законодавства в суперечках, коли може бути доведено, що яка-небудь операція являє собою випадок зловживання нормами законодавства або їхнього неправильного застосування. У цих країнах органи влади не вважають за необхідне вносити виправлення в законодавство, для того, щоб розмежовувати легальні способи мінімізації. Виключення становить тільки Німеччина, що прийняла відповідні законодавчі зміни. У країнах, де подібної концепції протидії зловживанню правом не існує, у тому числі й в Україні, суди, як правило, не виходять за межі тексту законів, щоб визначити, мала місце фактична мінімізація податкового зобов'язання чи ні. Однак, наприклад, суди США, у меншій мірі суди

Великобританії, розробили свої правила тлумачення норм права при розгляді деяких елементів угод щодо мінімізації податків. Суди Великобританії встановили ці правила на початку 80-х років при розгляді справ, пов'язаних із застосуванням складних і заплутаних схем. Рішення судів інших країн загального права, наприклад Канади, Ірландії та Австралії, у більшості випадків інші, ніж рішення судів США та Великобританії.

Подібним шляхом пішли судові органи Російської Федерації. Зокрема, постановою Пленуму Вищого Арбітражного Суду РФ «Про оцінку арбітражними судами обґрунтованості одержання платником податків податкової вигоди» [114] вперше вводяться у податкове право Росії зовсім нові поняття «обґрунтованої (необґрунтованої) податкової вигоди», «справжнього економічного змісту» (операцій платника податків) і «цілей ділового характеру». У Податковому кодексі ці поняття не зустрічаються. Суть сформульованих Пленумом Вищого Арбітражного Суду Російської Федерації правил полягає в наступному. При розгляді податкових спорів презюмується сумлінність платника податків і, відповідно, обґрунтованість отриманої їм податкової вигоди (тобто зменшення розміру податкового обов'язку). Однак податковий орган може довести, що отримана платником податків податкова вигода є необґрунтованою. Податкова вигода може бути визнана необґрунтованою, зокрема, якщо для цілей оподаткування враховані операції не відповідно їх дійсному економічному змісту або враховані операції, не обумовлені розумними економічними або іншими причинами (цілями ділового характеру). При цьому діловою метою дій платника податків може бути одержання економічного ефекту, але податкова вигода не вважається самостійною діловою метою. Якщо операція врахована не відповідно її економічному змісту, суд може визначити обсяг прав і обов'язків платника податків, виходячи зі справжньої економічної сутності операції. Визнання судом податкової вигоди необґрунтованою тягне відмову в задоволенні вимог платників податків, пов'язаних з її одержанням [113, с. 198-199].

У світовій практиці є вже розроблені різні способи протидії зловживанням у сфері оподатковування, апробовані протягом досить тривалого часу, та які підтвердили свою ефективність. У податковому законодавстві України дані доктрини й процедури майже не розвинені, що не дозволяє податковим органам досить ефективно боротися з діяльністю несумлінних платників податків, спрямованою на мінімізацію податкових платежів, іншими зловживаннями в сфері оподатковування. Тому існує необхідність законодавчого закріплення аналогічних процедур і у вітчизняному законодавстві з метою збільшення ефективності боротьби з діяльністю несумлінних платників податків та більш чіткої визначеності податкових правовідносин і стабільності правозастосовної практики.

Отже, аналіз організації податкового контролю різних розвинених країн свідчить, що крім організації ризикоорієнтованого відбору суб'єктів для податкових перевірок, що мають найбільшу вірогідність ухилення несплати податків, часто застосовується і метод випадкового вибору об'єктів для перевірок як профілактичний захід, що реалізовує принцип всеохоплюючого контролю за сплатою податків.

3.2. Шляхи вдосконалення адміністрування податків і зборів в Україні

У зв'язку з тим, що Україна обрала шлях на вступ до Європейського Союзу ми в цьому пункті випускної кваліфікаційної роботи основну увагу приділимо адаптація вітчизняного податкового законодавства (в аспекті адміністрування податків) до стандартів Європейського Союзу (далі – ЄС) як передумови європейської інтеграції України.

Адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС відбувається на фоні правової, податкової та адміністративної реформ в Україні. На нашу думку, це створює необхідний фундамент для переходу до наступних стадій інтеграції, включаючи повноправне членство України в ЄС. В. Шевчук та Р. Римарська зауважують, що «необхідність адаптації вітчизняних

систем адміністрування податків до законодавства ЄС визнається багатьма вітчизняними і зарубіжними фахівцями..., проте бракує чіткого розуміння напряму такої адаптації, ступеня відповідності вітчизняної податкової системи європейським вимогам» [115, с. 101].

Порядком денним асоціації Україна – ЄС передбачено появу великої кількості юридично обов'язкових зобов'язань України у сфері адаптації законодавства, невиконання яких може призвести до вжиття проти України відповідних економічних санкцій. У зв'язку з цим виникла потреба змінити підходи до реалізації адаптації. З наведених фактів стає зрозуміло, що умови глобалізації змушують насичувати національну систему права нормами щодо адаптації податкового законодавства України до стандартів, що діють у державах-членах Євросоюзу. У свою чергу, процес такої адаптації передбачає відповідний розвиток правових основ його інституційного забезпечення, однак це ускладнюється необхідністю розв'язання поточних макроекономічних та інших завдань розбудови держави.

Соціальний зміст та основи взаємодії податково-правових засобів змінюються з розвитком економіки, потреб та інтересів суспільства таким чином, що доводиться вносити корективи до загальновизнаних теоретичних положень, піддаючи їх необхідній модернізації. Так, вітчизняне податкове законодавство розвивалося в умовах непристосованості суб'єктів господарювання до транзитивної економічної дійсності механізмів і процедур адміністрування податків. Часті зміни та суперечливість норм податкового законодавства, що діяли до прийняття Податкового кодексу України, ускладнювали адаптацію економіки до нових податкових реалій [116, с. 227]. Податкове законодавство попередніх років було вже настільки громіздким і заплутаним, що суб'єкти господарської діяльності докладали чималих зусиль для того, щоб виконати свої податкові зобов'язання. Масового характеру у цей час набули умисні та неумисні податкові правопорушення.

В загалом, на сьогодні двостороннє співробітництво здійснюється завдяки новому практичному інструменту відносин Україна – ЄС - «Порядком

денним асоціації Україна – ЄС» (далі - ПДА), що був офіційно схвалений сторонами 23 листопада 2009 р. шляхом обміну відповідними нотами. Практична реалізація Порядку денного асоціації вже сьогодні забезпечила якісну зміну відносин між Україною та ЄС і стала підґрунтям для переходу від партнерства і співробітництва до політичної асоціації та економічної інтеграції. Реалізація ПДА дала можливість розпочати виконання вже погоджених положень майбутньої Угоди про асоціацію між Україною та ЄС ще до її підписання, яке відбулось в 2014 році. Підписання Угоди про асоціацію між Україною та ЄС відбулося в два етапи [117].

21 березня 2014 р. під час Позачергового Саміту Україна – ЄС, було підписано політичну частину Угоди та Заключний акт Саміту, які від імені України підписав Прем'єр-міністр А. Яценюк. Зокрема, підписані Преамбула, Стаття 1, Розділи I «Загальні принципи», II «Політичний діалог та реформи, політична асоціація, співробітництво та конвергенція у сфері зовнішньої та безпекової політики» і VII «Інституційні, загальні та прикінцеві положення» Угоди.

На Саміті Українською Стороною також була зроблена заява, що зобов'язання України, які випливають зі статті 8 Угоди про асоціацію стосовно ратифікації Римського статуту Міжнародного кримінального суду 1998 р. будуть виконані після внесення відповідних змін до Конституції України.

27 червня 2014 р. в ході засідання Ради ЄС Президентом України П. Порошенком та керівництвом Європейського Союзу і главами держав та урядів 28 держав – членів ЄС була підписана економічна частина Угоди – Розділи III «Юстиція, свобода та безпека», IV «Торгівля і питання, пов'язані з торгівлею», V «Економічне та галузеве співробітництво» та VI «Фінансове співробітництво та положення щодо боротьби із шахрайством», які разом з рештою тексту Угоди становлять єдиний документ.

16 вересня 2014 р. Верховна Рада України та Європейський Парламент синхронно ратифікували Угоду про асоціацію між Україною та ЄС. Українська

Сторона передала до депозитарію ратифікаційні грамоти і завершила таким чином всі внутрішньодержавні процедури.

Угода про асоціацію за своїм обсягом і тематичним охопленням є найбільшим міжнародно-правовим документом за всю історію України та найбільшим міжнародним договором з третьою країною, коли-небудь укладеним Європейським Союзом. Угода про асоціацію визначає якісно новий формат відносин між Україною та ЄС на принципах «політичної асоціації та економічної інтеграції» і слугує стратегічним орієнтиром системних соціально-економічних реформ в Україні. Передбачена Угодою поглиблена та всеохоплююча зона вільної торгівлі між Україною та ЄС визначатиме правову базу для вільного переміщення товарів, послуг, капіталів, частково робочої сили між Україною та ЄС, а також регуляторного наближення, спрямованого на поступове входження економіки України до спільного ринку ЄС.

Відповідно до Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, Порядку денного асоціації Україна – ЄС та згідно з інформацією Міністерства закордонних справ України в економічній сфері сторони співпрацюють для підтримки України у створенні повноцінно функціонуючої ринкової економіки та поступового наближення її політик до політик Співтовариства відповідно до основних принципів макроекономічної стабільності, надійних державних фінансів, стабільної фінансової системи та сталого балансу платежів та, зокрема:

- зміцнення незалежності Національного банку України, у тому числі шляхом перегляду Закону України «Про Національний банк України» від 20.05.1999 р. № 679-XIV [118] відповідно до найкращої практики ЄС, у тому числі за експертної підтримки ЄС, а також Європейського центрального банку;
- поширення досвіду ЄС, включаючи Європейський центральний банк, щодо валютного курсу, політик регулювання та нагляду за фінансовим і банківським секторами, та надання допомоги у розвитку і зміцненні спроможностей України у всіх цих сферах;

– посилення стабільності та управління державними фінансами через імплементацію фіскальної реформи та реформи видатків, включаючи також пенсійну систему та управління державним боргом.

Зокрема, податкова реформа та реформа видатків супроводжуються спільною розробкою дієвих інструментів і методів покращання бюджетного планування, включаючи планування на середньострокову перспективу (зі стратегічними планами та бюджетними призначеннями для поточних та постійних (капітальних) витрат розпорядниками бюджетних коштів); обміном інформацією, досвідом і найкращою практикою стосовно покращання програмно-цільового підходу у бюджетному процесі, аналізом ефективності та результатів виконання бюджетних програм, планування та виконання бюджету, та державного боргу; оцінкою економічного впливу податкових заходів у співробітництві з експертами ЄС.

Положеннями Порядку денного асоціації Україна – ЄС окремо також встановлено пріоритети співробітництва у сфері адміністрування податків:

- виконання всеохоплюючого стратегічного плану для податкових органів;
- покращання та спрощення податкового законодавства, включаючи його консолідацію шляхом кодифікації;
- покращання міжнародного податкового співробітництва з метою посилення ефективного управління у податковій сфері, як зазначено в Угоді про асоціацію. Стосовно чесної податкової конкуренції, беручи до уваги принципи Кодексу поведінки ЄС щодо оподаткування бізнесу;
- покращання спроможності податкового адміністрування, зокрема шляхом просування у напрямі більш цільової системи податкового контролю та аудиту, заснованої на оцінці ризику;
- впровадження дієвого та швидкого рішення щодо проблеми заборгованості із відшкодування ПДВ;
- вжиття заходів для гармонізації політик щодо протидії та боротьби з шахрайством і контрабандою підакцизних товарів;

– розвиток співробітництва з податковими адміністраціями держав-членів ЄС шляхом обміну новим досвідом і тенденціями у сфері оподаткування [18, с. 173].

Отже, такий широкий спектр пріоритетів фінансового та податкового співробітництва між Україною та Європейським Союзом на практиці, на нашу думку, підтверджує та відображає положення, вироблені сучасною теорією фінансового права. Зокрема, А.Ю. Анішин зауважує, що предмет фінансового права в ринкових умовах суттєво змінився. У цілому, з позиції дослідника, фінансово-правові відносини мають тенденцію до розширення; з огляду на це, дана тенденція є характерною і для предмета фінансового права. Фінансова діяльність держави, що є предметом регулювання фінансового права, стала включати фінанси муніципальних утворень, державних позабюджетних фондів, фонди, консолідовані в бюджеті, розширилась і змінилась сфера застосування податків, з'явилися комерційні банки, які хоча і є приватними чи корпоративними суб'єктами фінансово-правових відносин, проте відіграють важливу роль у фінансовій діяльності держави, оскільки через них проходить і підлягає обліку вся реальна фізична маса грошей [119, с. 47].

Виходячи із зазначеного вище, з одного боку, адаптація законодавства є важливою основою та рушійною силою правової реформи в Україні. З іншого боку, адаптація законодавства в цілому та податкового законодавства зокрема, об'єктивно прискорюють інтеграцію України до Європейського Союзу, створюючи правову базу для майбутнього членства України в ЄС. Це, в свою чергу, допоможе нам створити ринкове соціально-орієнтоване законодавство, яке забезпечить розвиток політичної, підприємницької, соціальної, культурної активності громадян України, економічний розвиток держави і сприятиме поступовому зростанню добробуту громадян, приведенню його до рівня, що склався у державах-членах ЄС.

Звідси випливає, що адаптація податкового законодавства України до стандартів ЄС в аспекті адміністрування податків є комплексним поняттям, оскільки, по-перше, означає приведення вітчизняної специфіки адміністрування

податків у відповідність із законодавством ЄС, по-друге, визначається законами України «Про національну безпеку України» від 21.06.2018 року № 2469-VIII [120] та «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. № 1629-IV [121] як пріоритетна складова інтеграції нашої держави в європейський політичний, економічний та правовий простір, що, в свою чергу, є пріоритетним напрямом української зовнішньої політики, по-третє, розглядається як окремий напрям податкової та правової реформ в Україні, який стосується всіх сфер життєдіяльності держави.

Проте на сьогодні в українському адмініструванні податків досі існує чимало проблем. У зв'язку з цим не можемо не погодитись із А.А. Нечай, яка вказує на причини існування таких проблем, а саме:

- недостатні розробки науки фінансового права;
- розрив між наукою і практикою (слабке застосування теоретичних надбань фінансового права під час розроблення фінансового законодавства);
- слабкий механізм правозастосування (слабкий розвиток інститутів фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності в сфері публічних фінансів) [122, с. 190].

Отже, для подолання таких негативних явищ необхідним є утвердження та домінування на законодавчому рівні саме регулятивної функції публічних фінансів (зокрема, податкових надходжень до державного бюджету), а не фіскальної, оскільки зворотний стан речей, як показує практика, призводить до несприйняття платниками податків як необхідної реальності, особливо якщо витрати держави не підзвітні громадськості. Крім того, виконання платниками податків та іншими суб'єктами податкового обов'язку об'єктивно не може спиратися лише на високий рівень їх правової культури та усвідомлення суспільної значущості передбаченої нормами податкового права належної поведінки.

На підставі аналізу нормативно-правової бази, вивчення наукової літератури, узагальнення різних аналітичних матеріалів, ми змогли оцінити

сучасний стан адміністративного та правового забезпечення адаптації податкового законодавства України до стандартів ЄС і зробили висновок, що на сьогодні значною мірою вже сформована система інституційного забезпечення адаптації податкового законодавства. Однак під час подальшої розбудови системи правового та інституційного забезпечення потрібно враховувати недоліки попередньої системи, а саме:

- нестача кваліфікованих кадрів з аналітичними здібностями та знанням іноземних мов на високому рівні для безпосередньої адаптації податкового законодавства;
- слабка мотивація та обізнаність з боку підрозділів у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, діяльність яких безпосередньо не пов'язана з адаптацією;
- відсутність прямих контактів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади з інституціями ЄС;
- недостатній обмін досвідом між різними ланками системи інституційного забезпечення адаптації податкового законодавства України до стандартів ЄС тощо.

Для того щоб запобігти надалі таким негативним тенденціям, на нашу думку, потрібно здійснити:

- покращання розуміння основних питань, пов'язаних із реалізацією державної політики в галузі адаптації податкового законодавства;
- об'єднання зацікавлених сторін, які за інших обставин не обмінювалися б інформацією або не обговорювали практичні і стратегічні аспекти політики щодо адаптації;
- додаткову аргументацію в рамках обговорення широкого кола фахівців і громадських обговорень щодо розвитку системи інституційного забезпечення адаптації податкового законодавства;
- обґрунтування впровадженої політики, зосередженої на відповідності, тобто чи відповідають результати податкової адаптації визначеним потребам і чи ведуть до необхідних змін у соціально-економічному середовищі;

– досягнення більшої результативності процесу адаптації, використовуючи ті самі ресурси, проте застосовуючи іншу стратегію та методологію.

В якості конкретних заходів покращення системи адміністрування податків та наближення її до європейських стандартів ми пропонуємо наступне. По-перше, основним напрямом впровадження європейських стандартів у національну податкову систему є вдосконалення системи адміністрування за рахунок зменшення витрат податкової системи, що на сьогодні, на нашу думку, є значними. Так, сучасна організаційна структура ДФС України у своєму складі налічує 25 Головних управлінь ДФС в областях, місті Києві; 48 державних податкових інспекцій у містах, 63 ДПІ в районах та містах, 99 міжрайонних ДПІ, 91 об'єднаних ДПІ, 160 ДПІ у районах. Така структура є досить обтяжливою, що не забезпечує цілісного інформаційного простору між організаціями та не відповідає принципам євроінтеграції.

Реорганізація організаційної структури податкових органів має відповідати структурі системи NUTS (далі - Nomenclature of Territorial Units for Statistics – номенклатура територіальних статистичних одиниць), розробленої ЄС. Вона налічує 5 рівнів, зокрема NUTS 1 – територіальні одиниці найбільших областей (регіонів, економічних районів), чисельність населення від 3 до 7 млн. осіб; NUTS 2 – територіальні одиниці, що відповідають середній ланці адміністративно-територіального поділу країни, чисельність населення від 800 тис. до 3 млн. осіб; NUTS 3 – територіальні одиниці, що відповідають нижчій ланці адміністративно-територіального поділу країни (району), чисельність населення від 150 до 800 тис. осіб; NUTS 4 та 5 місцеві (територіальні одиниці районів і мікрорайонів, населених пунктів).

З огляду на чисельність населення України, яка станом на початок 2018 року становила 42 млн. 386 тис. 400 осіб, та враховуючи розрахунки ($42386400 / 7000000=6,1$; $42895752 / 3000000=14,1$), можна зробити висновок, що згідно з NUTS 1 замість 25 Головних управлінь ДФС, які функціонують на сьогодні в Україні, їх кількість повинна дорівнювати від 6 до 15. Коефіцієнт

об'єднаності становитиме $25 / 6,1=4,09$; $25 / 14,1=1,77$. Так, при створенні округів мають об'єднуватись від 2 до 4 областей. Вважаємо за доцільне об'єднувати не більше як 3 області, наприклад, робота, пов'язана з аудиторськими перевітками, унеможливило застосування правил менеджменту щодо кількості об'єктів управління.

Розрахунки NUTS 2 ($42386400 / 800000 = 52,9$) показують, що кількість територіальних одиниць повинна дорівнювати від 16 до 53.

Створення NUTS 3 вважаємо за доцільне вираховувати, виходячи з 150-200 тис. осіб. Обґрунтовуємо це тим, що середня чисельність населення у районах – 70,0 тис. осіб. Так, $42386400 / 150000 = 283$; $42386400 / 200000 = 211$. Зворотнім розрахунком визначаємо кількість податкових округів $303 / 20 = 15,1$; $230 / 20 = 11,5$. Отже, кількість податкових округів в Україні має бути найменше 12, найбільше – 15. Виходячи з наведених вище розрахунків, чисельність персоналу Державної фіскальної служби України скоротиться майже вдвічі.

Модернізація ДФС України сприятиме оптимізації управлінського апарату та здешевленню його утримання, рівномірному навантаженню на кожен діючий сегмент, чіткому розмежуванню прав та обов'язків, що усуне дублювання та паралельне виконання функцій, сприятиме оперативному прийняттю рішень та підвищенню ефективності їх виконання. Контроль за виконанням планів із надходження податків має здійснюватись Міністерством фінансів, а не органами ДФС України.

По-друге, невідкладним напрямом реформування системи адміністрування податків є вирішення питань, пов'язаних з гармонізацією податкового законодавства, адже навіть після безперервного удосконалення його протягом двадцяти років існують суперечності. Адаптація законодавства України має за мету реформування правової системи та поступове її приведення у відповідність з європейськими стандартами. Станом на початок 2018 р. основними нормативно-правовими актами України, що забезпечують гармонізацію законодавства України до ЄС у сфері оподаткування, є Закони України (зокрема Закон України від 18 березня 2004 р. № 1629-IV «Про

Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [123] та Закон України від 21 листопада 2002 р. № 228-IV «Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [123]), Указ Президента України від 21 серпня 2004 р. № 965/2004 «Питання організації виконання Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [123] та рішення Уряду (розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2011 році загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [123] від 17.08.2011 р. № 790-р) [123].

Доцільним, на нашу думку, є приведення законодавчої бази у відповідність до європейських директив та принципів, передусім це стосується конституційної реформи, адже чинна редакція Конституції України нечітко визначає розподіл повноважень між різними гілками влади, що може заважати ефективному функціонуванню інституцій, через що при розробці нових та удосконаленні чинних нормативно-правових актів з питань адміністрування податків слід керуватися певними принципами, напрацьованими розвинутими країнами ЄС.

По-третє, наступним напрямом приведення системи адміністрування податків до європейських стандартів є використання досвіду країн ЄС щодо встановлення і стягнення податків, за рахунок імплементації ставок окремих видів податків (зокрема ПДВ та податку на прибуток підприємств). На сьогодні ПДВ є основною складовою податкової системи в 136 країнах світу, що є свідченням ключової ролі даного податку у їх податкових системах. Саме тому, ми вважаємо, що першим типом податку, який потребує реформування, є саме ПДВ, оскільки на його частку припадає більше половини суми податкових надходжень. У світовій практиці ПДВ стягується на основі двох принципів: країни надходження та країни призначення.

В країнах ЄС діє перший принцип у торгівлі між країнами, а в Україні другий принцип, саме тому удосконалення стягнення ПДВ за принципом «країна надходження» виключає можливість незаконного отримання експортного відшкодування. Виходячи з того, що Україна прагне до позитивного сальдо експорту в країнах ЄС, перехід до першого принципу дасть змогу збільшити надходження до бюджету від цього податку.

Враховуючи українські реалії, реформування системи адміністрування ПДВ доцільно здійснювати шляхом диференціації його ставок залежно від оподаткованих товарів першої необхідності та товарів розкоші, що допоможе звільнити від оподаткування соціально значущі товари, і у такий спосіб підвищити платоспроможність населення. Так, знижена ставка має становити 10 %, стандартна – 15 % і підвищена 20 %. Зміна діючої 0 % ставки ПДВ на таку пільгу, як звільнення від оподаткування ПДВ, не знизить рівень прибутковості підприємств-експортерів та зробить неможливим незаконне відшкодування податку.

Отже, на нашу думку, доцільно надавати пільги не підприємству певної галузі, а окремому суб'єкту господарювання за його внесок у вирішення завдань державної економічної стратегії. У зв'язку з цим необхідно проінспектувати обґрунтованість та відповідність стратегічним національним інтересам з урахуванням можливих наслідків для зовнішньоторговельних відносин.

Податок на прибуток підприємств є другим після ПДВ важливим податком у частині наповнення бюджету, досвід реформування якого повинен бути імplementований Україною, адже його частка в середньому за останні 5 років становить 17 % доходів держави. Досвід адміністрування податку на прибуток у державах ЄС підтверджує, що завдяки зниженню ставок цього податку збільшується його ефективність як інструменту структурних змін за рахунок підвищення ефективності суспільної праці та стимулювання інвестицій [124, с. 193]. З огляду на це, насамперед існує потреба у перегляді існуючого порядку надання пільг з податку на прибуток, який повинен стимулювати

інвестиції та сприяти створенню нових робочих місць, розвитку малого і середнього бізнесу тощо.

По-четверте, необхідно окремо сказати про такий напрям реформування адміністрування податків, як запровадження методики стимулювання і активізації економічної діяльності, що використовується у розвинутих країнах Європи - запровадження чіткої та прозорої системи державної допомоги в тих секторах, де вона потрібна. На наш погляд, полегшені фіскальні режими повинні застосовуватися в Україні для вирішення двох основних завдань: підтримки інноваційної діяльності та подолання безробіття в депресивних регіонах.

При цьому податкові пільги мають бути обмеженими та надаватися виключно за умови виконання певних вимог, пов'язаних, насамперед, з впровадженням новітніх технологій, створенням робочих місць для висококваліфікованих працівників та ін. Державна допомога у вигляді податкових пільг повинна надаватися тільки в розрахунку на те, що віддача в середньостроковій перспективі перевищить обсяг втрат бюджету від надання таких пільг.

По-п'яте, напрямом реформування адміністрування податків, як свідчить досвід країн ЄС, має стати визначення підходу до формування системи регулювання міжнародної спільної підприємницької діяльності, адже на сьогодні на національному рівні застосовуються два підходи. Перший з них орієнтований на прийняття єдиного акта, який регулює допуск міжнародного капіталу в економіку країни; а другий спрямований на регулювання різних аспектів міжнародної інвестиційної та підприємницької діяльності сукупністю правових актів. Підбір одного з цих підходів зумовлюється позицією, яку та чи інша країна займає на світовому ринку капіталів. Якщо країна є активним експортером капіталу, то, зазвичай, використовується другий підхід – формування законодавчої бази щодо участі міжнародних інвесторів у національному господарстві. Країни, які переважно імпортують капітал, прагнуть прийняти єдиний законодавчий акт щодо міжнародної

підприємницької діяльності. Недоліком українського законодавства є одночасне використання двох названих підходів до формування правової бази, уникнення якого наблизить українську податкову систему до європейських стандартів.

По-шосте, ми вважаємо, що Україна повинна позбавитись такого поняття як «планова перевірка». Такий вид перевірок є лише на пострадянському просторі і не зарекомендував себе як найкращий. Він потребує великого навантаження на ресурси органів ДФС, а фактично, не призводить до реальної перевірки суб'єктів. Знаючи про те, що за планом підприємство буде перевірятись в конкретному періоді, платники податків починають «підчищати хвости» та всіма можливими способами уникати відповідальності за допущені правопорушення. Така система є неприйнятною ані для держави, ані для самих платників податків. Органи ДФС повинні всіма можливими методами стимулювати постійне нормальне ведення бухгалтерської та податкової документації, а не лише від перевірки до перевірки. Саме тому, ми вважаємо, що необхідно внести зміни в Податковий кодекс України, а саме:

- 1) в ст. 75.1.2. ПКУ виключити речення «Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок»
- 2) ст. 77 ПКУ - виключити.

По-сьоме, напрямом реформування національної системи адміністрування податків є досвід впровадження акцизного збору, що обумовлено збільшенням його частки у сукупних доходах бюджету. Так, за останні 10 років було внесено ряд змін до законодавства щодо стягнення акцизів у напрямі гармонізації ставок акцизних зборів, що дало змогу країнам ЄС суттєво посилити контроль за сплатою цих податків. Акцизні збори вважаються одним з найважливіших видів непрямих податків в країнах ЄС, що стягуються з певних видів товарів (наприклад, алкогольні вироби) незалежно від місця їх виробництва (всередині країни або за її межами), через що акцизні збори відіграють важливу роль у наповненні бюджетів багатьох країн ЄС та використовуються як інструмент для зниження споживання певних груп товарів (наприклад, тютюнові вироби).

У структурі доходів бюджету частка акцизного збору за останні 5 років становить в середньому 6,3 %. Водночас, у країнах ЄС ставки на акциз є значно вищими, зокрема мінімальне податкове зобов'язання з акцизного збору на тютюнові вироби становить не менше ніж 57 % ціни найбільш уживаної цінової категорії цигарок. При цьому у ряді європейських країн (Франція, Великобританія, Німеччина, Португалія) акцизний збір займає понад 60 % в ціні тютюнових виробів. На нашу думку, з підвищенням ставок акцизу в Україні необхідно звернути увагу на наявність тіньового сектору, що вимагає вдосконалення системи контролю з боку державних органів за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

У даному контексті важливим є той факт, що законодавство ЄС при регулюванні акцизного збору керується горизонтальними і вертикальними директивами, зокрема горизонтальні директиви охоплюють основні аспекти правового регулювання всіх категорій підакцизних товарів без поділу їх на групи. Вертикальні директиви здійснюють правове регулювання за категоріями підакцизних товарів, встановлюючи їх структуру, мінімальний рівень ставок акцизного збору та способи розрахунку акцизного збору. В Україні при розробці податкового законодавства доречно враховувати як горизонтальні, так і вертикальні директиви, адже на сьогодні наша держава не має досвіду використання таких директив.

Актуальним на сьогодні є також вирішення проблеми щодо подальшого розвитку та вдосконалення таких видів податкових стимулів, як «податкові канікули», зниження ставок оподаткування у разі реінвестування отриманого прибутку чи інвестування у визначені регіони та галузі, захист від подвійного оподаткування, а також звільнення від митних зборів на імпорт новітніх машин і обладнання, технологій, ноу-хау, експорту продукції власного виробництва для покриття валютних витрат або зменшення цих зборів. Ця система пілг передбачає зміцнення позицій національної валюти, її конвертованість; можливість для підприємств, створених за участі іноземних інвесторів, без труднощів конвертувати отримані доходи; надання державних кредитів для

інвестиційних проектів у пріоритетні сфери. Інформаційне забезпечення та центри допомоги іноземним інвесторам мають інформувати інвесторів про різні проекти та умови їх здійснення за кордоном, систему оподаткування, адміністративно-правові процедури господарської діяльності.

Відзначимо, що податкові пільги, незважаючи на факультативність, займають одне з найважливіших місць в структурі національної податкової системи, тому без їх розгляду визначити податковий тягар неможливо. У минулому в Україні податкові пільги надавалися всім спільним підприємствам в однаковій мірі, що призвело до зловживань, втрат надходжень до державного бюджету, тобто, тож така політика була безрезультативною. Зважаючи на зазначене, доцільно було б запровадити диференційовану систему податкових стимулів, що діє в країнах ЄС, яка б враховувала розмір внеску іноземного учасника в статутний фонд, суму інвестиції, галузь промисловості підприємства та регіон країни.

При цьому частку іноземного учасника у статутному фонді необхідно враховувати з декількох причин. По-перше, при однаковому пільговому оподаткуванні всіх суб'єктів підприємництва існує дискримінація підприємств, в яких частка іноземного інвестора значна: за таких умов однакові пільги як для підприємства з внеском міжнародного інвестора 1 %, так і з внеском 99 %. По-друге, такий принцип оподаткування не виконує стимулюючої функції і не враховує засад зовнішньоекономічної безпеки країни. По-третє, невизначена мінімальна сума іноземної інвестиції може привести до зловживань у цій сфері: створення фіктивних підприємств, відмивання коштів та ін. [16, с. 66].

Необхідно певною мірою модифікувати і процедуру надання податкових стимулів. Так, на нашу думку, найефективнішою є децентралізація процесу надання стимулів та передача цього права місцевим органам виконавчої влади. Тобто на законодавчому рівні слід затвердити максимально можливі розміри податкових стимулів для суб'єктів підприємництва, з врахуванням внеску в статутний фонд та суми інвестиції, а в конкретному регіоні вибрати певні інвестиційні проекти, спрямовані у визначені галузі економіки, в які доцільно

заохочувати інвестиції, враховуючи при цьому загальний економічний стан регіону, потребу в іноземних інвестиціях, рівень безробіття. Відповідно, податкові стимули щодо іноземних інвестицій повинні бути насамперед спрямованими на підприємства, галузі та регіони.

Отже, резюмуючи наведене, необхідно зазначити, що метою встановлення та застосування податкових стимулів є сприяння підвищенню позитивної активності платника податків, стимулювання важливих для держави процесів шляхом зацікавленості громадян в кінцевому результаті – отриманні економічних вигод. Отже, для забезпечення відповідності сучасної української системи адміністрування податків формам адміністрування розвинутих європейських країн гармонізація податкової системи України об'єктивно потребує переорієнтації на розвиток інвестиційної діяльності підприємницьких структур та захист інтересів малозабезпечених громадян. Основну увагу при цьому слід зосередити, з одного боку, на удосконаленні механізму адміністрування, а, з іншого – на покращенні економічної ситуації в Україні. На нашу думку, податкова система України повинна бути реформована до 2030 р. [23, с. 145] з огляду на стратегічні цілі – побудову соціально-орієнтованої конкурентоспроможної ринкової економіки та інтеграції в європейське співтовариство.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Отже, проведене нами дослідження на тему «Правові засади адміністрування податків та зборів» дало можливість сформулювати наступні висновки до роботи:

1. Під адмініструванням податків (у вузькому сенсі) слід розуміти сукупність взаємопов'язаних управлінських процедур, операцій та функцій прикладного характеру, які здійснюються органами 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 сенсі адміністрування податків є управлінською діяльністю при організації відносин органів виконавчої влади і суб'єктів господарювання в процесі справляння обов'язкових платежів.

Адміністрування податків має немале значення для проведення оцінки діючої податкової системи і вироблення пропозицій щодо її реформування. Уряд одержує від податкових органів інформацію, аналіз якої дозволяє 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 здійснюються заходи протекціоністського характеру, відбувається інтегрування національного оподаткування в міжнародну систему податкових відносин.

2. Мета адміністрування податків полягає в забезпеченні здійснення 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. Досягнення зазначеної мети передбачає цілий комплекс взаємопов'язаних, взаємообумовлених складових процесів, які виступають функціональними елементами системи адміністрування податків: облік у

податкових органах; нарахування податкових зобов'язань податковим органом; аналіз стану надходження податків і податкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів; виконання планових завдань із мобілізації податків і податкових платежів; стягнення податкового боргу та податковий контроль.

3. Здійснивши аналіз елементів системи адміністрування податків ми встановили, що податковий контроль займає серед них одне з найважливіших місць. Ми визначили, що податковий контроль є функціональним елементом системи адміністрування податків, який охоплює облік платників податків, приймання і обробку податкової звітності, облік обов'язкових платежів та контроль за своєчасністю їх надходження, здійснення 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 і державних цільових фондів, застосування заохочувальних методів впливу. Тобто, податковий контроль як елемент системи адміністрування податків пронизує всі напрямки діяльності податкових органів.

Нами були виділені наступні завдання податкового контролю:

- 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;
- профілактика податкових правопорушень – виконання превентивної функції податкового контролю;
- формування інформаційного масиву про платника податків і податкових платежів, тобто його податкової історії;
- 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;

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

- зміна пріоритетів податкової політики держави.

Здійснивши дослідження поняття, мети та завдань податкового контролю нами було встановлено, що податковий контроль повинен удосконалюватися як цілісна система шляхом чіткого визначення компетенції і повноважень суб'єктів податкового контролю, а саме:

- цільових орієнтирів і норм контролю;
- ефективної взаємодії між суб'єктами податкового контролю з метою уникання паралелізму в діяльності та дублювання контрольної функції;
- переліку підконтрольних об'єктів та забезпечення цілісності суцільного чи вибіркового їх охоплення контрольними діями;
- чіткого спрямування контрольних дій у фінансово-економічне середовище;
- регламентації контрольних процедур і встановлення критеріїв оцінки виявлених унаслідок контролю відхилень, що підлягають врегулюванню.

4. Встановлено, що основним правовим актом, який визначає питання та специфіку адміністрування всіх існуючих на території України податків є Податковий кодекс України. Незважаючи на неоднозначність його положень як з соціальної, правової так і економічної точки зору, необхідно відмітити, що прийняття єдиного кодифікованого нормативно-правового акту в галузі податкових відносин стало надзвичайно важливою, і позитивною подією. В ході здійсненого дослідження нами також була досліджена специфіка електронного декларування та адміністрування податків в Україні, у зв'язку з чим ми запропонували у найближчий термін розробити і прийняти Порядок електронного адміністрування акцизного податку, в якому визначити механізм відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування

акцизного податку, особливості складення акцизних накладних у такій системі, а також механізм проведення розрахунків з бюджетом.

У зв'язку із зазначеними вище змінами необхідно вдосконалити програмне забезпечення сервісу «Електронний кабінет платника податків» для подання акцизних накладних та для подання й оприлюднення декларацій осіб, уповноважених на виконання функцій держави чи місцевого самоврядування.

5. З'ясовано, що контролюючими органами – суб'єктами адміністрування податків є органи ДФС України, які виступають централізованою системою контролю за дотриманням податкового законодавства, структура яких побудована за функціональною ознакою. Під час свого функціонування органи ДФС України здійснюють інформаційно-аналітичну діяльність, яка є необхідною базою для вирішення таких організаційно-управлінських завдань, які безпосередньо пов'язані із забезпеченням ефективного функціонування податкових органів. Це, наприклад, напрями роботи, пов'язані з розробкою проектів нормативно-правових і розпорядчих документів, плануванням заходів, спрямованих на підвищення ефективності діяльності податкових органів, оцінки загальної ефективності їх діяльності тощо.

6. В ході аналізу відповідальності за порушення в сфері податкового законодавства нами встановлено, що Податковий кодекс України регламентує настання трьох видів відповідальності за ці порушення - фінансову, адміністративну та кримінальну. Проаналізував ці види відповідальності нами було визначено, що кримінальна відповідальність застосовується при доказі винності, протиправності, умислу та особливо тяжких наслідках податкового злочину. Кримінальна відповідальність характеризується такими особливостями: суб'єктами є виключно фізичні особи, регулюється нормами Кримінального кодексу України, встановлюється лише в судовому порядку, має певні процесуальні особливості. В свою чергу, підставою адміністративної відповідальності є адміністративне правопорушення (проступок). Адміністративна відповідальність має публічний державно-обов'язковий характер. Виявляється це в тому, що проступок є порушенням правопорядку,

охорона якого - завдання і функція держави. Аналіз сутності адміністративної відповідальності дозволяє сформулювати визначення адміністративної відповідальності у податковому праві як обов'язок правопорушника відповідати за своє протиправне і винне діяння, що реалізується за допомогою застосування заходів адміністративного примусу, передбачених податковим та адміністративним законодавством. Останнім видом відповідальності є фінансова (фінансово-правова) відповідальність, яка має системний характер та володіє власною структурою. Специфічними ознаками фінансово-правової відповідальності в податковій сфері є: публічно-майновий характер, склад юрисдикційних органів, суб'єктний склад порушників податкового законодавства, підстави її застосування, юрисдикційна процедура, фінансово-правові санкції.

7. При дослідженні світового досвіду адміністрування податків ми акцентували увагу на такій системі адміністрування податків як податковий контроль. Вивчення організації і здійснення податкового контролю в Україні та низці економічно розвинених держав, свідчить про відповідність вітчизняної системи податкового контролю загальносвітовим тенденціям його розвитку. Однак вбачається доцільним запровадження в Україні доктринальних методів законодавчої боротьби держави з ухилянням від сплати податків, в тому числі: доктрина «сутність над формою»; доктрина «ділова мета»; заповнення прогалин у податковому законодавстві. Аналізуючи податковий контроль ми можемо встановити прямий зв'язок між його метою та завданням податкового аудиту. Тобто, якщо основна мета податкового контролю - забезпечення дотримання фізичними та юридичними особами податкового законодавства, то головними завданнями здійснення податкового аудиту контролюючими органами різних країн, в тому числі і органами ДФС України є: мобілізація додаткових надходжень до бюджету за рахунок виявлення та руйнування схем ухилення від сплати податків, підвищення податкової дисципліни, попередження податкових правопорушень.

8. Здійснивши аналіз перспектив вдосконалення адміністрування податків в Україні, запропоновано:

- для забезпечення більш прозорої роботи органів ДФС та задля з неможливості притягнення осіб без наявності вини в їх діяннях, внести зміни до ст.109.1 ПКУ та викласти її в наступній редакції:

«Податковими правопорушеннями є протиправні винні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та/або їх посадових осіб, а також посадових осіб контролюючих органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи».

– вдосконалити систему адміністрування за рахунок зменшення витрат податкової системи;

– продовжити гармонізацію податкового законодавства з правом ЄС, в напрямі імплементації ставок окремих видів податків (зокрема ПДВ та податку на прибуток підприємств);

– виключити такий вид перевірок як «планові перевірки», у зв'язку з чим внести зміни в Податковий кодекс України, а саме:

1) ст. 75.1.2. ПКУ – виключити другий абзац «Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок»;

2) ст. 77 ПКУ – виключити;

3) в абзаці другому пункту 81.1 статті 81 ПКУ слово «планова» – виключити

4) в абзаці третьому пункту 81.1 статті 81 ПКУ слово «планова» – виключити.

– запровадити методики стимулювання і активізації економічної діяльності, що використовується у розвинутих країнах Європи;

– запровадити чітку та прозору систему державної допомоги в тих секторах, де вона потрібна;

- сформувати єдиний підхід до системи регулювання міжнародної спільної підприємницької діяльності;
- застосувати європейський досвід впровадження акцизного збору.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР Відомості Верховної Ради України, 1996. № 30. Ст. 141.
2. Мельник П.В. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія П.В. Мельник, Л.Л Тарангул, З.С. Варналій. Київ, Знання, 2008. 675 с.
3. Дадашев А.З. Налоговое администрирование в Российской Федерации. Москва, Книжный мир, 2002. 173 с.
4. Мельник В.М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні. Київ, Актуальні проблеми економіки, 2003. № 5. С. 40 – 43.
5. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. Київ, Фінанси України, 2003. № 6 . С. 27 – 35.
6. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрямки: монографія / за наук. ред. В. Федосова. Київ, КНЕУ, 2002. 415 с.
7. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. Київ, Право України, 2002. № 2. С. 34 – 38
8. Крисоватий А.І. Податкова система: навч. посіб., Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 332 с.
9. Іванов Ю.Б. Адміністрування податків: навч. посіб. Харків, ХНЕУ, 2005. 210 с.
10. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків. Київ, Право України, 2003. № 11. С. 37 – 40.
11. Нікітшин А.О. Адміністрування податків в умовах фінансово – економічної кризи. Київ, Фінанси України, 2010. № 1. С. 38 – 45.
12. Барулин С.В. Налоговый менеджмент: Учеб. Пособие, Москва, Омега-Л, 2007. 272 с.
13. Лютий І.О. Податки на споживання в економіці України Київ, Знання, 2005. 335 с.

14. Дмитриева Н.Г. Налоги и налогообложение: учебник Н.Г. Дмитриева, Ростов-на-Дону, 2006. 448 с.
15. Азаров М.Я. Все про податки: довідник Київ, 2000. 492 с.
16. Проценко Т.О. Правове забезпечення адміністрування податків та митних платежів: монографія Київ, 2006. 326 с.
17. Барулин С.В. Налоговый менеджмент: становление и перспективы. Москва, 2013. 153 с.
18. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / за ред. З.С. Варналія. Київ, Знання України, 2008. 675 с.
19. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17.
20. Паранчук С.В. Податковий менеджмент: навчальний посібник, Львів, Видавництво національного університету «Львівська політехніка», 2005. 276 с.
21. Офіційний сайт Міністерства фінансів України (правова база) URL: www.minfin.gov.ua
22. Ярема Б.П. Податковий менеджмент: навчальний посібник, Львів, Магнолія Плюс, 2006. 224 с.
23. Цимбал Т.Я. Правове регулювання податкової системи України: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07, Національний університет Державної податкової служби України. Ірпінь, 2007. 221 с.
24. Словарь иностранных слов / под ред. В.В. Пчелкиной. – Москва, Русск. яз. 1988. 875 с.
25. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія, Тернопіль: Карт-бланш, 2005. 371 с.
26. Дудко В.П. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник, Чернівці: Прут, 2005. 484 с.
27. Завгородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине, Киев: А.С.К., 2000. 639 с.

28. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент: навчальний посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 304 с.
29. Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности, Москва, Юрид лит. 1987. 176 с.
30. Момот В.М. Работа з персоналом в органах та підрозділах ДПА України: теоретичні та організаційно-правові засади: автореф. Харків, 2008. 20 с.
31. Адміністративне право України: підручник / за ред. Ю.П. Битяка. Харків, 2000. 756 с.
32. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. Харків, 2005. 484 с.
33. Грачева Е.Ю. Финансовое право: учебное пособие. Москва, 2010. 376 с.
34. Кустова М.В. Налоговое право России: Общая часть: учебник. Москва, 2011. 660 с.
35. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан: Общая часть: учебник. Москва, 2013. 765 с.
36. Редзюк Т.Ю. Податкові перевірки. Новації та зміни *Ukrainian food journal*, Київ, 2012. № 3. С. 114 – 117.
37. Чернявський О.П. Організація і методика податкових перевірок: навчальний посібник Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 288 с.
38. Історія оподаткування: навчальний посібник, Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2014. 242 с.
39. Глушаченко С.Б. Исторические аспекты возникновения налогов, История государства и права, Санкт-Петербург, 2007. № 12 . С. 4 – 10.
40. Пришва Н.Ю. Публічні доходи: поняття та особливості правового регулювання: монографія Київ: КНТ, 2008. 200 с.
41. Тлушак Ю.М. Фіскальний апарат Російської імперії в Українських губерніях, Ученые записки Таврического национального университета им. В.И. Вернадского. Серия «Юридические науки», Сімферополь, 2006. № 1. С. 32 – 37.
42. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / за заг. ред. В.П. Хомутенко, Одеса: «Атлант», 2015. 314 с.

43. Саксонов В.Б. Організаційно-правове забезпечення фіскальної політики Російської імперії на території Південної України (остання третина XVIII ст.): автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.01 Нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2004. 20 с.
44. Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР «Про податки з підприємств, об'єднань та організацій»: Закон УРСР від 05.07.1991 р. № 1308-ХІІ, Відомості Верховної Ради України. 1991. № 43.
45. «Про систему оподаткування»: Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ Відомості Верховної Ради України. 1991. № 39.
46. «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»: Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-ІІІ, Відомості Верховної Ради України. 2001. № 10.
47. «Про електронні документи та електронний документообіг»: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-ІV, Відомості Верховної Ради України. 2003. № 36.
48. «Про електронні довірчі послуги»: Закон України від 05.10.2017 р. № 852-ІV Відомості Верховної Ради (ВВР). 2017. № 45, ст.400.
49. Порядок обміну електронними документами з контролюючими органами, затверджений Наказом Міністерства фінансів України 06.06.2017 № 557 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0959-17>.
50. Методичні рекомендації щодо централізованого приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах ДПС України, затверджено Наказом Державної податкової адміністрації України від 31.12.2008 р. № 827 URL: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/GDPI9370.html
51. «Проблемні питання прийому та обробки електронної податкової звітності»: Лист Державної податкової адміністрації України від 30.07.2010 р. № 5187/Н/28-8015 URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1028-5187.html>

52. Про проведення дослідної експлуатації програмного забезпечення інформаційного порталу державної податкової служби України»: Розпорядження Державної податкової адміністрації України від 21.01.2009 р. № 18-р URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GDPI949.html
53. «Про впровадження централізованої системи електронної податкової звітності платників податків в органах ДПС України»: Наказ Державної податкової адміністрації України від 06.04.2009 р. № 168 URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0168225-09>
54. Покатаєва О.В. Концептуальні засади дослідження податкової політики як чинника соціально-економічного розвитку країни, Гроші, фінанси, кредит, Київ, 2016. Випуск 2. С. 125 – 131.
55. Сервіс, що надає можливість працювати з органами фіскальної служби дистанційно у режимі реального часу URL: <http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv1/205137.html>
56. Методичні рекомендації щодо приймання та комп'ютерної обробки податкової звітності платників податків в органах ДПС України, затверджено Наказом Державної податкової служби України від 14.06.2012 р. № 516 URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/forms-and-blanks/gni/522.html>
57. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України»: Закон України від 31.07.2014 р. № 1621-VII, Відомості Верховної Ради. 2014. № 39. Ст. 2006.
58. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи»: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII Відомості Верховної Ради. 2015. № 7-8. № 9. Ст. 55.
59. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість, затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 16.10.2014 р. № 569 URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF>
60. Єгорова Ю. Електронне адміністрування ПДВ починає діяти, Київ, Агробізнес сьогодні, 2015. № 4(299). С. 61 – 64.

61. Кушнарѡва Т.Є. Податкові органи в системі суб`єктів податкових правовідносин: Дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 Харків, 2000. 192 с.
62. Андрєєв Р.Г. Правове регулювання статусу органів стягнення як суб`єктів фінансового контролю: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 Класич. приват. ун-т. Запоріжжя, 2015. 200 с.
63. «Про центральні органи виконавчої влади»: Закон України від 17.03.2011 р. № 3155-VI, Відомості Верховної Ради України. 2011. № 38. Ст. 385.
64. «Про Державну фіскальну службу України» Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>
65. «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади»: Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2014 р. № 442 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF>
66. «Про Положення про Міністерство фінансів України» Указ Президента України від 20.08.2014 р. № 375 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>
67. «Про утворення Державну фіскальну службу України» Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 160 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-%D0%BF>
68. Беспалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец.: 12.00.07, Одеса, 2015. 233 с.
69. Мацюк В.Я. Використання інформаційного ресурсу підрозділами податкової міліції для прийняття інформаційного рішення: Дис. канд. юр. наук: 12.00.07, Ірпінь, 2004. 208 с.
70. Касьяненко М.М. Організація роботи та управління органами державної податкової служби України: Навч. Посібник, Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. 229 с.
71. Новиков Ю. Найближчим часом електронна звітність охоплюватиме сплату всіх податків, Вісник податкової служби України, 2007. № 11. С. 3 – 18.

72. Словарь русского языка: Ок. 57000 слов / Под ред. чл. – корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой. 18-е изд., стереотип. Москва, Рус. яз., 1986. 797 с.
73. Философский словарь / Под ред. М.М. Розенталя. Москва: Политиздат, 1972. 496 с.
74. Семир'янов Д.Я. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління підрозділами податкової міліції України: Дис. ... канд. юр. наук: 12.00.07, Ірпінь, 2004. 178 с.
75. Колпаков В.К. Адміністративне право України: Підручник Київ: Юрінком Інтер, 2003. 544 с.
76. Петков С.В. Менеджмент в органах внутрішніх справ: Дис. д-ра юр. наук: 12.00.07, Харків, 2005. 648 с.
77. Баскаков А.Я. Методология научного исследования: Учеб. Пособие Киев: МАУП, 2002. 216 с.
78. Основы математического моделирования в деятельности органов внутренних дел: Учебное пособие / Под ред. В.А. Минаева и А.И. Полежаева. – Москва, Академия МВД РФ, 1993. 648 с.
79. Вешкельский А.С. Теория и практика информационно-аналитической работы в органах внутренних дел Российской Федерации: Дисс. канд. юр. наук: 12.00.02, Санкт-Петербург, 2000. 209 с.
80. Винер Н. Кибернетика и общество Москва: Иностранная литература, 1958. 758 с.
81. Самощенко И.С. Ответственность по советскому законодательству Москва, Юрид. лит., 1971. 380 с.
82. Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. Москва, Юристь. 1999. 760 с.
83. Теория государства и права: Учебник для вузов. – 2-е изд., изм. и доп. / Под ред. проф. В.М. Корельского и проф. В.Д. Перевалова, Москва: Издательская группа НОРМА – ИНФРА-М, 2000. 68 с.
84. Общая теория права и государства: Учебник / Под ред. В.В. Лазарева. Москва: Юристь, 1996. 624 с.

85. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. Т. 1 /заг. редакція М.Я. Азарова. – Київ: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. 661 с.
86. Болотіна Н.Б. Трудове право України: Підручник 2-ге вид., Київ, Вікар, 2004. 725 с.
87. Орлюк О.П. Фінансове право: Навчальний посібник, Київ, Юрінком Інтер, 2003. 410 с.
88. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. № 2341-III Відомості Верховної Ради України. 2001. № 25-26.
89. Стрельников А.В. Адміністративна відповідальність за порушення законодавства про рекламу: дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.07, Одеса, 2004. 198 с.
90. Хорошак Н.В. Адміністративні стягнення та їх застосування: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07, Київ, 2003. 16 с.
91. Дрозд О.Ю. Юридична особа як суб'єкт самовільного зайняття земельної ділянки у контексті розвитку адміністративно-деліктного законодавства, Митна справа, 2011. № 1 (73). С. 390 – 394
92. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X, Відомості Верховної Ради Української РСР. 1984.
93. Додіна Є.Є. Адміністративна відповідальність у судовому порядку: навчально-методичний посібник, Одеса: Юридична література, 2007. 68 с.
94. «Про захист економічної конкуренції»: Закон України від 11.01.2001 р. № 2210-III Відомості Верховної Ради України. 2001. №12.
95. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV Відомості Верховної Ради України. 2003. № 18. № 19-20, 21-22.
96. По справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний банк» відносно офіційного тлумачення положень пункту 22 частини першої статті 92 Конституції України, частин першої, третьої статті 2, частини першої статті 38 КУпАП (справа про відповідальність юридичних осіб): рішення Конституційного Суду України №

7-рп/2001, Офіційний вісник України, 2001. № 24. Ст. 1076

97. Податковий кодекс України: постатейний матеріал: у 2 ч. / В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2011. 704 с.

98. Проценко Т.О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07, Київ, 2007. 388 с.

99. Будько З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень: дис.. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07, Запоріжжя, 2005. 218 с.

100. Н.Ю. Пришва Податкове право: навч. Посіб, Київ: Юрінком Інтер, 2010. 386 с.

101. Муконін О. В. Правова природа фінансово-правової відповідальності платників податків, Часопис Хмельницького університету управління та права «Університетські наукові записки», Хмельницький, 2005. № 4 (16). С. 216 – 224.

102. Гега П.Т. Правовий режим оподаткування в Україні Київ, ЮРІНКОМ, 1997. 143 с.

103. Государственное право Германии: [в 7-ми т.; сокр. пер. с нем.] / Г.Г. Арним, Р. Бартльшпергер, Г. Бетге и др. Москва: Ин-т государства и права РАН, 1994. 311 с.

104. Болтроменюк В. «Германия: «Штойфа» выходит из тени» Налоговая полиция. Москва, 1997. № 5. С. 56 – 60.

105. Сашичев В.В. «Опыт организации налоговых проверок в ФРГ и некоторые проблемы совершенствования процедур налогового контроля в России» Налоговый вестник. Москва, 1997. № 10. С. 40 – 45.

106. Берестова С.В. Налоговые проверки в Соединенных Штатах Америки, «Российский налоговый курьер», 2004. № 13 – 14. С. 34 – 39.

107. Налоговый кодекс США URL: <http://www.fourmilab.ch/ustax>

108. Морозов Ю.В. Уклонение от уплаты налогов, меры и методы борьбы с неплательщиками налогов, Культура народов Причерноморья, Сімферополь, 2006. № 85. С. 24 – 26.

109. Білоус В.Т. Світовий досвід застосування міжнародних процедур обміну інформацією та здійснення податкового аудиту, Держава і право: зб. наук. праць: Юридичні і політичні науки. Київ, Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2005. Вип. 28 С. 303 – 309.
110. Онищенко В. Організація контролю за сплатою податків у Німеччині Вісник податкової служби України, Київ, 2000. № 47. С. 56 – 59.
111. Косарев Д. США остались должны Blackstone, РБК, URL: www.rbcdaily.ru/2007/07/7/finance/28358
112. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики Москва: Манускрипт, 1993. 112 с.
113. Будылин С.Л. Доктрина деловой цели в налоговом праве России и зарубежных стран «Закон», Москва, 2008. № 8. С. 197 – 204.
114. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 URL: www.rbcdaily.ru/2007/07/7/finance/28358
115. Шевчук В. Гармонізація податкового законодавства у країнах Європейського Союзу: досвід для України, Київ, Стратегічні пріоритети, 2008. № 3. С. 100 – 111.
116. Турбулентность налоговых реформ: монография / С.И. Юрий, А.И. Крисоватый, И.А. Майбуров, Т.В. Кошук. Київ: Знання, 2011. 382 с.
117. Порядок денний асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію від 20.11.2009 г. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/card/994_990.
118. «Про Національний банк України»: Закон України від 20.05.1999 г. № 679-XIV Відомості Верховної Ради України. 1999. № 29.
119. Анишин А.Ю. Предмет финансового права: современное состояние: дис. кандидата юрид. наук: 12.00.14, Москва, 2004. 216 с.
120. «Про національну безпеку України»: Закон України від 21 червня 2018 року № 2469-VIII Відомості Верховної Ради України. 2018. № 241.

121. «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»: Закон України від 18.03.2004 р. № 1629-IV Відомості Верховної Ради України. 2004. № 29.
122. Нечай А.А. Финансовое право и глобальный денежный передел, Фінансове право у ХХІ сторіччі: здобутки та перспективи: міжнар. наук. – практ. конф., 4–7 жовт. 2011 р.: тези доп. Київ: Алерта, 2011. 360 с.
123. Офіційний сайт Верховної Ради України (законодавство України) URL: www.rada.gov.ua
124. Подаков Є.С. Сучасні аспекти податкового регулювання інвестиційної активності, Житомир, Вісник ЖДТУ, 2016. № 1 (75). С. 191 – 196.
125. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України URL: www.sfs.gov.ua