

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Податкова система як інструмент фінансово-економічного регулювання»

Студентка 2 курсу,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та
страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»

Цап
Тетяна
Вікторівна

Науковий керівник
д.е.н., професор
професор кафедри фінансів

Селіверстова
Людмила
Сергіївна

Гарант освітньої програми
д.е.н., професор,
завідувач кафедри фінансів

Чугунов
Ігор
Якович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ОСНОВИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ.....	4
1.1. Становлення податкової системи в Україні та її основні елементи.....	5
1.2. Принципи побудови податкової системи.....	11
РОЗДІЛ 2 ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ І ЇЇ РОЛЬ В ДОХОДАХ БЮДЖЕТУ.....	16
2.1. Прямі та непрямі податки та їх місце в податковій системі.....	16
2.2. Контроль податкових органів за стягненням податків.....	24
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ.....	33
3.1. Зарубіжний досвід побудови податкової системи.....	33
3.2. Вдосконалення діючої системи оподаткування в Україні.....	42
ВИСНОВКИ.....	50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	53
ДОДАТКИ.....	65

ВСТУП

Актуальність дослідження. Розвиток економіки України перебуває в тісному взаємозв'язку із нестабільністю розвитку національної податкової системи. Протягом тривалих соціально-економічних трансформаційних процесів в Україні так і не досягнуто достатнього рівня дієвості податкової системи, адекватної ринковим вимогам. Проблема побудови ефективної податкової системи – одна із найбільш актуальних в Україні. Її вирішення повинно здійснюватися шляхом вивчення і аналізу як існуючої в Україні законодавчої бази, так і накопиченого досвіду у сфері оподаткування. Тому необхідно здійснювати її подальше удосконалення, застосовуючи досягнення світової фіскальної практики.

Незважаючи на значний прогрес у справі реформування податкової системи України, що був досягнутий за останні вісім років, вона все ще не є достатньо експансивною в напрямі стимулювання притоку податкових ресурсів до бюджету.

Окремі аспекти становлення сучасних податкових систем досліджувалися такими українськими вченими, як В. Л. Андрущенко [2], О. С. Башняк [3], О. В. Безкровний [4], Л. М. Березіна [5], З. С. Варналій [6], О. М. Воронкова [9], В. А. Греченко [10], О. Є. І. І. Дороніна [14], О. С. Дроздовська [15], М. О. Думчиков [16], Т. І. Єфименко [17], А. С. Захаров [17], Ю. Б. Іванов [21], В. А. Ільяшенко [23], О. М. Ілюшик [24], О. В. Калмиков [25], Е. В. Килинкарлова [27], Н. Л. Ковтунович [28], О. В. Сторожук [84] та інші.

Метою дипломної роботи є теоретичне обґрунтування необхідності та розробка основних напрямів вдосконалення національної податкової системи.

Для досягнення визначеної мети ставилися такі **завдання**:

- дослідити процес еволюції податкової системи України та її основні елементи;
- розкрити принципи побудови податкової системи;
- проаналізувати прямі та непрямі податки та їх місце в податковій системі;
- дослідити контроль податкових органів за стягненням податків;

- визначити особливості побудови податкових систем зарубіжних країн;
- розробити пропозиції щодо удосконалення системи оподаткування в Україні.

Актуальність вирішення зазначених завдань обумовлює вибір теми дипломної роботи.

Об'єктом дослідження є процес функціонування податкової системи України, взаємовідносин між державою та платниками податків в процесі утворення дохідної частини бюджету країни.

Предметом дослідження нашої роботи є теоретичні й практичні проблеми розвитку, становлення податкової системи України, її функціонування та вдосконалення.

Методи дослідження. Основним методом пізнання об'єкта дослідження є системний метод, використання якого обумовило аналіз податкової системи у взаємозв'язку всіх її елементів, а також у взаємодії з розвитком економічної системи. Аналіз функціонування податкової системи України дослідження її складу, структури, функцій здійснено з використанням структурно-функціонального методу, поєднання аналізу і синтезу. У роботі використано також інституціональний метод та поєднання якісного і кількісного аналізу.

Практичне значення результатів дослідження полягає в розробленні рекомендацій щодо підвищення ролі податкової системи України та забезпечення ефективності її функціонування.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові акти з питань оподаткування в Україні, Податковий кодекс України, Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020», Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, звітні та статистичні матеріали Державної фіскальної служби, монографічні видання та статті вітчизняних авторів з питань оподаткування тощо.

Структура роботи. Робота містить 1 рисунок, 11 додатків. Основний текст роботи викладено на 50 сторінках друкованого тексту. Список використаних джерел налічує 100 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ОСНОВИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

1.1. Становлення податкової системи в Україні та її основні елементи

На сучасному етапі розвитку України для забезпечення стабільності економіки необхідне ефективне функціонування податкової системи. Вітчизняні реалії нарахування та сплати цього податку мають свої особливості і свою історію. Разом із виникненням української державності та суверенності відбувався процес становлення вітчизняної податкової системи, який триває і сьогодні.

Податкова система України почала своє становлення в 1991 р. з ухваленням Закону України «Про систему оподаткування» [74]. З того часу пройшло 27 років, але й досі вона постійно перебуває на стадії реформування.

Податкова система являє собою сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому законодавством порядку до бюджетів різних рівнів. Як видно із визначення, ключовою основою податкової системи є сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів. І саме їх склад зазнав суттєвих змін упродовж 1991-2018 рр.

Вчені виокремлюють різні підходи до періодизації податкової системи України. Тому систематизуємо наукові підходи та опишемо їх.

С. М. Юрій умовно процес становлення податкової системи в Україні поділяє на три етапи: I етап – 1991-1993 роки; II етап – 1994-1999 роки; III етап – 2000 р. – по сьогоднішній день [95, с. 286].

Іншим підходом є погляд В. А. Греченко та В. В. Греченко, які вважають, що в сучасній історії податкової системи України в умовах реформування фінансово-кредитних відносин можна виділити шість етапів: перехідний (1991), становлення (1992), трансформація (1992-1994), упорядкування (1994-1997), перебудова (1997-2003) та модернізація (з 2004 р. – по т. ч.) [10, с. 344].

У свою чергу, В. М. Черба, К. Р. Сосенкова, А. В. Стасюк фактично розвиток податкової системи незалежної України умовно поділяють на чотири етапи: 1 етап – 1991-1993 рр., 2 етап – 1994-1999 рр., 3 етап – 2000-2009 рр., 4 етап – 2010 – наш час [92, с. 33]. Тут автори, окрім виокремлення часових проміжків, дають опис цих етапів, проте без встановлення назви етапу, як у попередніх дослідників. Коротко розглянемо їх підхід.

Проте найбільш вдалим еволюційним підходом вважаємо підхід С. П. Лазур, який представлено з деталізацією часового лагу один рік. У Додатку А детально представлено хронологію становлення та реформування податкової системи України згідно з цим підходом [32, с. 92].

Податкова система в кожній країні є однією з основ економічної системи. Вона, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого - є головним інструментом реалізації її економічної доктрини. За своєю природою податкова система є результатом еволюції податкових відносин і детермінується багатьма специфічними факторами.

Підходів до трактування теоретичної та практичної сутності податкової системи є багато. Так, Податковий кодекс України визначає податкову систему як сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів [60, 97]. Таке тлумачення податкової системи розглядає її на рівні господарської практики, не вдаючись у глибокий теоретичний аналіз.

У більш широкому розумінні податкова система представляється як регламентована нормами фінансового права, закріпленими в законах та інших нормативно-правових актах з питань оподаткування, сукупність податкових відносин, які опосередковуються фінансовими органами, що забезпечують адміністрування податків, і проявляються в конкретних формах оподаткування.

На думку І. О. Лютого, «податкова система – це сукупність встановлених у країні податків, які взаємопов'язані між собою, органічно доповнюють один одного, не заходять у суперечність із системою в цілому та іншими її елементами» [58, с. 23].

Л. О. Миргородська трактує податкову систему «як сукупність встановлених у країні податків, зборів і платежів; принципів та методів їх встановлення, зміни чи скасування дій, що забезпечують їх сплату, контроль та відповідальність за порушення податкового законодавства» [39, с. 78].

Проте, на нашу думку, найбільш широко розкриває сутність податкової системи твердження В. Г. Баранової, а саме, що «податкова система – це сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку; регламентована нормами фінансового права, закріпленими в законах та інших нормативно-правових актах з питань оподаткування, сукупність податкових відносин, що опосередковуються фінансовими органами, які забезпечують адміністрування податків і проявляються в конкретних формах оподаткування» [59, с. 47].

Проте варто схилитися до думки тих науковців, котрі аналізують податкову систему на змістовному та організаційному рівнях, тобто комплексно. Тому в ширшому розумінні податкова система - це складна система фінансових відносин між державою та платниками податків у процесі перерозподілу створеного продукту. Таким чином, у податковій системі знаходить своє відображення не лише наявна система оподаткування, але й її нормативно-правове забезпечення, технології мобілізації коштів тощо.

Іноді трапляється ототожнення понять «податкова система» та «система оподаткування». При чому, застосовуючи термін «система оподаткування», акцент робиться на таких елементах системи, як сукупність законодавчо встановлених податків і зборів та порядок їхнього справляння. Разом із тим «система оподаткування» є лише частиною податкової системи, однією з двох підсистем, тоді як другою підсистемою є система регулювання податкових відносин, що включає в себе норми та правила, які їх регламентують.

Отже, «податкова система» є дещо ширшим поняттям, більш складним за структурою та формуванням системних зв'язків і поєднує в собі систему оподаткування, організаційне й законодавче забезпечення, за якими в сукупності здійснюється належне функціонування системи та органів фіскальної служби.

У сучасних умовах - у період проведення активних реформ у фінансовому секторі – на податкову систему держави покладається винятково важливі функції макроекономічного стабілізатора та регулятора економічних процесів держави. Через податкову систему відбувається не тільки мобілізація фінансових ресурсів, необхідних державі для виконання нею певних функцій, а й регулюючий вплив на економічні та соціальні процеси.

Системність в оподаткуванні полягає в тому, що всі податки й обов'язкові платежі повинні бути взаємопов'язані й органічно доповнювати одне одного, не вступати в протиріччя між собою та податковою системою. Вихідною базою для побудови податкової системи є потреба в орієнтуванні фінансування визначеного обсягу видатків Державного бюджету.

Так, податкова система характеризується: по-перше, порядком встановлення і введенням в дію податків і зборів та їх скасування; по-друге, класифікацією податків; по-третє, правами й обов'язками платників податків; по-четверте, порядком розподілу податків між бюджетами різних рівнів; по-п'яте, відповідальністю учасників податкових відносин.

У загальному, будь-якому виду податкових платежів, що справляються на користь держави, притаманною ознакою є наявність певного кола базових понять, які регламентуються податковим правом та обумовлюють механізм реалізації оподаткування на практиці. Такі поняття, в основі яких лежить точне визначення податкової термінології, в економічній літературі, отримали назву елементів оподаткування.

Елементи оподаткування – характерні особливості податків або процесів оподаткування, які регламентують організацію та специфіку фіскальних правовідносин в суспільстві.

Елементи оподаткування знайшли своє відображення у податковому праві, яке являє собою сукупність юридичних норм, що визнає сутність податків, регламентують їх встановлення, зміну і скасування, порядок розрахунку, сплати та звітності.

Однією із ключових характеристик, яка дає можливість глибше пізнати природу податків є чітке визначення їх основних елементів, які характеризують внутрішній зміст цього категорійного поняття. Поряд з цим, визначення елементів податків під час встановлення податку є обов'язковою умовою, оскільки вони лежать в основі побудови механізму стягнення податків. Відповідно до статті 7 Податкового кодексу України [60] під час становлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку (додаток Б рис.Б.1). У Додатку Б таблиці Б.1 охарактеризовані аспекти елементів оподаткування.

Також розглянемо деякі організаційні основи податкової системи через призму поєднання трьох сфер податкової діяльності.

Перша сфера – структурна – сукупність обов'язкових платежів, які використовуються для формування дохідної частини бюджетної системи та позабюджетних фондів.

Друга сфера – законодавче забезпечення – сукупність нормативно-правових актів, що регламентують процес податкового адміністрування (права й обов'язки суб'єктів податкового процесу, особливості запровадження податків, механізм їх нарахування та сплати, відповідальність суб'єктів оподаткування).

Третя сфера – адміністрування – сукупність державних органів влади, які відповідають за законодавче забезпечення податкового процесу, контроль за нарахуванням та сплатою обов'язкових платежів, розробку та проведення податкової політики [49, с.350].

Звідси, у податковій системі, крім системи податків та зборів, можна виділити такі взаємозалежні підсистеми, які обумовлюють її цілісність: підсистема податкового законодавства; підсистема органів виконавчої влади, які здійснюють стягнення податків, зборів і цільового внеску; підсистема адміністрування податків, зборів і цільового внеску. Кожна з окреслених

підсистем може розглядатися самостійно, оскільки містить у своєму складі внутрішні елементи. Отже, можна стверджувати про ієрархічність податкової системи і представити її у вигляді структурно-функціональної схеми (рис. 1.1).

Основними нормативно-правовим актом, який регламентує відносини в сфері податкової політики держави, є Податковий кодекс України [60]. Також окремі аспекти податкової політики регулюються Стратегією управління державними фінансами на 2017–2021 роки, яка підтримана міжнародними зобов'язаннями України перед ЄС та МВФ [67].

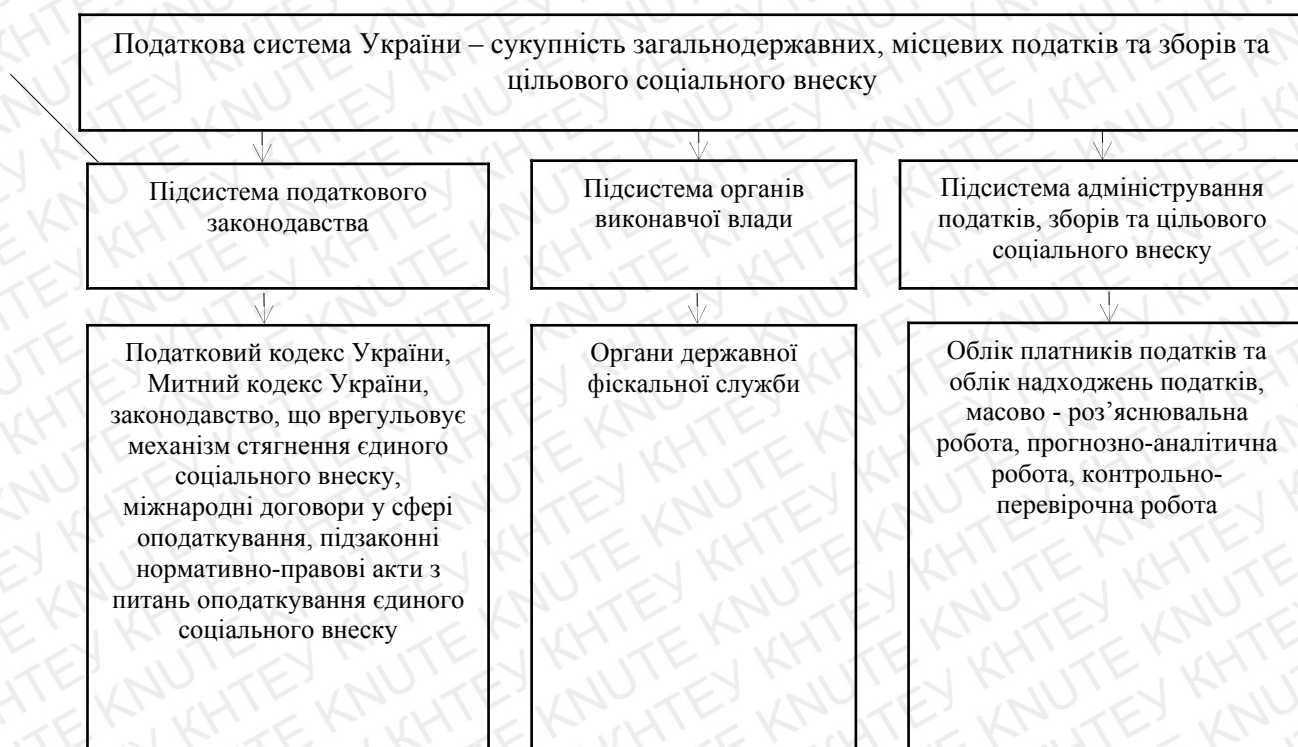


Рис. 1.1. Структурно-функціональна схема податкової системи України

Джерело: побудовано на основі [2, с. 64].

Крім того, Законом України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 № 1629-IV визначено мету, пріоритетні сфери, послідовність адаптації законодавства України в цих сферах, а також засади фінансового, кадрового та інформаційного забезпечення виконання Програми.

Можна дійти висновку, що в елементах податку конкретно виражаються вимоги, що лежать в основі побудови податкової системи держави. Податковий

кодекс України містить вичерпну інформацію про кожен податок і збір, який дає змогу конкретно встановити всі елементи того чи іншого податку чи збору.

1.2. Принципи побудови податкової системи

Побудова податкової системи повинна відповідати таким вимогам:

- системність – полягає в тому, що податки повинні бути взаємопов'язані між собою й органічно доповнювати один одного;
- встановлення визначальної бази податкової системи – визначальною базою побудови податкової системи є обсяг коштів, якого потребує держава для виконання покладених на неї функцій;
- формування правової основи – правову основу системи становлять відносини власності, адже форма власності відбивається на формуванні доходів відповідних юридичних і фізичних осіб, а особливості формування доходів повинні враховуватись при встановленні об'єкта оподаткування;
- формування вихідних принципів [79, с. 349].

Принципи оподаткування утворюють основу податкового законодавства, виконують функцію орієнтирів правозастосовної діяльності, показують вирішальний вплив на формування масової і професійної правосвідомості, стають надійним показником досягнутого в державі рівня урегульованості та порядку в суспільних відносинах. Під час прийняття, зміни чи відміни нормативних актів законодавець зобов'язаний враховувати чинні принципи національного та міжнародного права.

Вперше принципи оподаткування були визначені шотландським економістом та філософом, основоположником теорії виробництва та розподілу Адамом Смітом у фундаментальній праці «Дослідження про природу та причини багатства народів» [82, с. 136], який виокремив чотири принципи: співмірність податку (equality), визначеність податку (certainty), зручність оподаткування (convenience), економічність оподаткування (economy).

Вчення А. Сміта доповнив німецький економіст XIX ст. А. Вагнер [57, с. 26], який виокремив дев'ять принципів оподаткування, які об'єднав у чотири

групи: фінансові (достатність обкладання податками, еластичність); етичні (всезагальність оподаткування, рівномірність), народногосподарські (правильний вибір об'єкта оподаткування, комбінація податків у систему, яка б враховувала наслідки й умови їх перекладання) та принципи податного управління (визначеність, зручність сплати податку, максимальне зменшення витрат на стягнення податків).

У сучасній науці широке розповсюдження отримала система принципів оподаткування, розроблена послідовником вчення А. Вагнера – німецьким вченим Ф. Ноймарком, який виокремив такі чотири групи принципів:

- 1) фінансово-бюджетні (достатності податкових надходжень; здатності податкових надходжень до збільшення);
- 2) етичні (всезагальності; співмірності; пропорційності; перерозподілу доходу та майна за допомогою податків);
- 3) політико-економічні (активної податкової гнучкості; пасивної податкової гнучкості; забезпечення зростання економіки; податкової нейтральності);
- 4) організаційно-правові (наочності; безсуперечності; прозорості; практичності; постійності; вседоступності) [57, с. 27].

Питання вдосконалення та уточнення системи принципів оподаткування знаходяться в центрі уваги сучасних дослідників, як вітчизняних, так і закордонних. Водночас на практиці чітке дотримання теоретичних принципів оподаткування неможливе. Практична реалізація принципів оподаткування здійснюється шляхом формування відповідних правил стягнення податків, що знаходить відображення у національних податкових системах, кожна з яких будується відповідно до соціально-економічної сутності держави, стану економіки, політичних умов тощо.

О. С. Башняк [3, с. 10] пропонує таке визначення принципів оподаткування – це базові ідеї, фундаментальні положення, нормативно-правові засади, які складають основний зміст податкового права, характеризуються

імперативністю і визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних з оподаткуванням.

Принципи оподаткування, наголошує О. С. Башняк, можуть бути важливими орієнтирами у правотворчості і систематизації, тлумаченні і реалізації права. Так, під час прийняття, зміни чи відміни нормативних актів законодавець зобов'язаний враховувати чинні принципи національного і міжнародного права.

О. С. Башняк до конституційних засад формування принципів оподаткування відносить такі:

- 1) податки сплачуються (стягуються) виключно у публічних цілях;
- 2) встановлюються єдині правові умови сплати (стягнення) податку і єдині вимоги до податкових законів, що характеризує принцип справедливого оподаткування;
- 3) податок може встановлюватися, змінюватися або скасовуватися лише шляхом затвердження закону;
- 4) принцип заборони зворотної сили податкового закону [3, с. 10].

А. Нікітішин вказує, що сучасний стан розвитку вітчизняної податкової системи та податкової політики вимагає реалізації наступних принципів:

- простота і прозорість. Податок обов'язково має бути зрозумілим, легко визначатись і зручно сплачуватись його платником чи проведення адміністрування контролюючим органом;
- стабільність та передбачуваність. Необхідним є зведення змін податкового законодавства до мінімуму не лише протягом бюджетного року, а й в довгостроковому періоді, що дає змогу платникам податків ухвалювати стратегічні рішення;
- справедливість. Платники із найменшими доходами мають сплачувати найменшу пропорцію податку, а з найбільшими – найбільшу;
- економічна ефективність. Передбачає, що податок не повинен негативно впливати на економічне зростання на мікро - і макроекономічному рівні, ділові рішення платника, спотворювати їх [47, с.133].

У науково-практичному коментарі до Податкового кодексу України принципи оподаткування визначені як основоположні, керівні ідеї, на яких ґрунтується податкова система держави, основні засади, відповідно до яких встановлюються та справляються податки і збори [46, с. 17].

Так, згідно зі ст. 4 «Основні засади податкового законодавства України» Податкового кодексу України [60] створення податкової системи базується на таких принципах:

- загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу [60];
- рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;
- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства [60];
- презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість ухвалити рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [60];
- фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями [60];
- соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

- економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;
- нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків [60];
- стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;
- рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;
- єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов’язкових елементів податку [60].

Класичні та сучасні теоретичні принципи оподаткування окреслюють тактику і стратегію побудови та розвитку податкової системи, напрями податкової політики, є основою при виборі оптимальної альтернативи, що відображає природу і характер фінансових відносин, цілі і завдання соціально-економічного розвитку суспільства (додаток В).

Відповідно до сучасних реалій розвитку соціально-економічних відносин у суспільстві, найважливішими принципами побудови податкової системи і реалізації податкової політики є економічна ефективність, простота і прозорість, стабільність і передбачуваність, а також справедливість.

У теорії та практиці податкових фінансів значимість принципів оподаткування для держави, націлених на збереження та підвищення добробуту усіх членів суспільства зростатиме. Принципи оподаткування є і будуть ефективним інструментом управління податковою політикою, підпорядковують

останню майбутньому розвитку соціально орієнтованого демократичного суспільства.

РОЗДІЛ 2

ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ І ЇЇ РОЛЬ В ДОХОДАХ БЮДЖЕТУ

2.1. Прямі та непрямі податки та їх місце в податковій системі

Податкова система України з початком її створення перебуває у стані постійної трансформації, пошуку балансів між інтересами держави та платників податків, дифузії лібералізму та консервативного типу західноєвропейської моделі. Зазначене відображається у частій зміні кількості податків, їх ставок, зміни порядку їх адміністрування, адаптації зарубіжного досвіду без відповідної апробації та розрахунку прогнозної величини результативності впроваджуваних заходів [1, с. 109].

Важливим є посилення функціональної ефективності податкової системи, що передбачає пошук суспільного консенсусу щодо розміру податкового навантаження на економіку, забезпечення повного виконання платниками податків їхніх податкових зобов'язань, розвиток податкового адміністрування та вдосконалення законодавчої бази [77, с. 107].

Податки є досить складною фінансовою категорією, а тому в створенні та реформуванні податкової системи в сучасному світі чи не головне місце посідає розробка концептуальних основ структури національних систем оподаткування. Проблема полягає в знаходженні меж оптимального співвідношення прямих і непрямих податків у структурі податкової системи, тобто у визначенні, на які економічні дії суб'єктів національної економіки спрямовується податковий тиск – на споживання, одержання доходів, на використання природних ресурсів тощо.

Поділ податків на прямі та непрямі пов'язаний із методом їх встановлення. Прямі податки на відміну від непрямих безпосередньо звернені до платника податків – його прибутку, майна, інших об'єктів оподаткування. Юридичний і фактичний платник у цьому випадку той самий. Непряме оподаткування відрізняється від прямого тим, що встановлюється як надбавка до ціни

реалізованих товарів і внаслідок цього безпосередньо не пов'язується з прибутком або майном фактичного платника. Отже, прямі податки орієнтовані на обкладання доходів підприємництва чи населення, а непрямі – спрямовані на кінцеве споживання. Прямі податки вважаються більш соціально справедливими з погляду платоспроможності їх платників, оскільки об'єктом оподаткування є дохід або прибуток [15, с. 44].

До того ж прямі податки майже не впливають на ціни, але зменшують доходи платників – тим самим впливаючи на обсяги інвестиційного і споживацького попиту. Водночас вони не змінюють структуру попиту, на відміну від деяких видів непрямих податків. Пряма залежність між сумою прямих податків і обсягом доходу сприяє збільшенню можливостей для держави в регулюванні економічних процесів і вирішенні проблем соціальної справедливості за рахунок прогресивних ставок оподаткування. Проте з фіскальної точки зору вони поступаються непрямим в стабільності надходжень, в рівномірності розподілу надходжень по окремих регіонах, в існуванні більш сприятливих умов щодо ухилення від їх сплати [15, с. 44].

В Україні традиційно до непрямих податків відносять ПДВ, акцизні податки та мито (ввізне та вивізне). Збори, які встановлюються іншими, ніж Податковий кодекс України, законодавчими та підзаконними актами, як правило, до непрямих податків не включають.

Відповідно, до прямих податків вітчизняні науковці відносять: податок на прибуток, ПДФО, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, плату за землю, транспортний податок, єдиний податок, збір за місце паркування транспортного засобу, туристичний збір, екологічний податок тощо.

Податковий кодекс України (розділ IX) до податків також відносить усі види рентної плати. Однак, корисні копалини та природні ресурси, з яких стягується плата, є власністю народу України, тому плату за їх видобуток і використання слід розглядати як рентний дохід, а не податковий.

Щодо збору за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та коштів від продажу таких дозволів, плати за виділення номерного ресурсу, плати

за державну реєстрацію джерел іонізуючого випромінювання, то незважаючи на те, що Бюджетна класифікація [63] відносить їх до інших неподаткових надходжень, по суті ці платежі належать до платежів за ліцензії (видачу дозволів).

Якщо ж розглядати поділ податків на прямі та непрямі, виходячи зі складу податкової системи України, визначеної податковим законодавством, то частки прямих та непрямих податків у загальній сумі податків будуть дещо іншими, проте тенденція щодо зменшення частки прямих податків та збільшення частки непрямих зберігається. Таким чином, в Україні переважають непрямі податки, що підтверджує висновок, що в умовах низького рівня доходів фізичних осіб та низького рівня податкової культури неможливо забезпечити переважання у структурі податкової системи прямих податків.

Проте прямі податки є вагомим фінансовим регулятором соціально-економічних процесів. Вони є не лише важливим джерелом формування бюджетних ресурсів держави, але й інструментом державного регулювання доходів платників, інвестицій, нагромадження капіталу, ділової активності, сукупного споживання та інших чинників цілісності, стабільності та розвитку суспільства.

Домінуюча позиція у блоці доходів бюджету належить податкам як найбільш вагомому і практичному інструменту розподілу й перерозподілу суспільних доходів. Із метою встановлення впливу зміни обсягу надходжень окремих податків та структури податкових платежів до зведеного бюджету на динаміку рівня оподаткування в Україні, проведемо їх статистичну оцінку.

У табл. Е.1 додатку Е розглянемо обсяги податкових надходжень до зведеного бюджету періодом за період 2013-2017 років.

За даними табл. Е.1, можемо спостерігати таку ситуацію в економіці держави стосовно податкового навантаження: загальний обсяг податкових надходжень має тенденцію до значного зростання, у 2017 році на 27% (177 377 млн грн.) порівняно з 2016 і на 63% (320523 млн грн) порівняно з 2015 роком. Найбільшу частку серед податкових надходжень мають надходження

ПДВ – це 52% від загального обсягу у 2017 році, 50% - у 2016 та 48% - у 2015 році.

Найбільшу частку займає податок на додану вартість, що щорічно становить більше, ніж половину загальної суми надходжень (55,41% станом на кінець 2017 р.) (табл. Е.2 додатку Е). У період 2013-2017 рр. цей вид зріс у 2,39 рази та становив 434041 млн. грн. Чинником зростання ПДВ було введення у дію електронного адміністрування ПДВ. Тобто залучення в систему оподаткування сучасних методів реєстрації податкових накладних залучило більшу кількість його платників. Також зростання ПДВ було зумовлене зростанням середнього рівня цін.

Наступним за значущістю є акцизний податок, сума якого за період 2013-2017 рр. підвищилась у 3,31 рази та зупинилась на значенні 121449 млн. грн. Питома вага цього податку в останній аналізованій період склала 14,66%. До збільшення акцизного податку призвело підвищення плати як за алкоголь, так і за сигарети не менше, ніж на 12%.

Також відбувалось зростання податку на доходи фізичних осіб, що за досліджуваний період збільшився більше, ніж у 2,57 разів і у 2017 р. становили 185686 млн. грн. Ця зміна зумовлена насамперед підняттям розміру мінімальної заробітної плати у 2017 р. до 3723 грн.

Найбільше за 2014-2015 рр. зросли плата за користування надрами та ввізне мито, відповідні вартісні показники яких наприкінці 2017 року склали 44979 млн. грн. та 23898 млн. грн. Ввізне мито займає найменшу частку у структурі податкових надходжень (2,89% у 2017 році), адже на найбільш вживані товари держава встановлює низькі ставки мита, а вищі – на менш необхідні товари.

Коротко зупинимося на статистичній оцінці місцевих податків і зборів.

Податкові надходження до місцевих бюджетів включають в себе податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств комунальної власності, плату за землю, плату за ліцензії на певні види господарської діяльності, місцеві податки і збори.

Запровадження реформи децентралізації у 2015 році в частині формування доходів місцевих бюджетів характеризується передачею із державного бюджету місцевим бюджетам 10% податку на прибуток підприємств; 100% державного мита; 100% плати за надання адміністративних послуг; 80% екологічного податку; з нових платежів – акцизного податку – 5%, 25% плати за надра; податку на майно (комерційна нерухомість, легкові автомобілі з об'ємом двигуна понад 3 тис. куб. см); єдиного податку; податку на прибуток комунальних підприємств, місцевих зборів та інших податків [44, с. 102].

Практика фінансового забезпечення місцевого самоврядування свідчить про високу залежність місцевих бюджетів від податкового механізму формування доходів (рис. Е.1 додатку Е).

Незважаючи на збільшення обсягу податкових надходжень із 7314 млн. грн. в 2013 році до 52587 млн. грн. у 2017 році, місцева влада й досі не володіє достатніми фінансовими ресурсами для виконання покладених на неї функцій і завдань.

У 2016 році частка податкових надходжень в доходах місцевих бюджетів становила 86,1%. Водночас основним джерелом їх наповнення був податок на доходи фізичних осіб (78971 млн. грн., або 53,8% від загального обсягу доходів місцевих бюджетів).

Слід зазначити, що частка ПДФО могла б бути ще вищою, проте проблемою залишається приховування (тінізація) доходів у вигляді заробітної плати. Іншою важливою проблемою справляння податку з доходів фізичних осіб є те, що податок на доходи з фізичних осіб сплачується до місцевого бюджету за місцем походження доходу (тобто за місцем роботи платника податку), а видатки з місцевого бюджету платник податку отримує за місцем проживання, а не там, де працює. З 2015 р. уряд зменшив відсоток відрахувань податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів із 75% до 60%, звузивши таким чином фінансову самостійність регіонів [25, с. 215].

Збільшення обсягів надходжень від податку на доходи фізичних осіб зумовлено легалізацією виплати заробітної плати, позитивними тенденціями

зростання доходів низькооплачуваних верств населення через підвищення мінімальних соціальних гарантій та зростанням заробітної плати загалом.

Оподаткування доходів фізичних осіб має вирішальне значення для формування дохідної частини місцевого бюджету. Водночас необхідно активізувати чинники як прямого, так і опосередкованого впливу на ці податкові надходження. Це дасть змогу вирішити як фіскальні завдання, що відповідає інтересам держави, так і соціальні відповідно до потреб платників податків.

До прийняття нового Податкового кодексу частка місцевих податків у доходах місцевих бюджетів була дуже мізерною – близько 1%, причому відбувалось постійне її зниження. Після прийняття нового Податкового кодексу відбулось скорочення загальної кількості місцевих податків до п'яти, зросла роль єдиного податку, що на сьогодні є основним наповнювачем місцевих податків і зборів. У 2017 році було мобілізовано 52587 млн. грн. місцевих податків і зборів, або 24,43% від загального обсягу доходів місцевих бюджетів попереднього року. Відповідно їх частка у структурі податкових надходжень місцевих бюджетів збільшилася з 7,4% до 28,8% відповідно. До речі, тут помітну роль відіграє запроваджений 5% акцизний податок з реалізації підакцизних товарів – його сума склала 11,6 млрд. грн. Хоча це типовий податок на споживання, до того ж, абсолютно штучний, для окремих громад він став «рятівною соломинкою». У зарубіжних країнах частка місцевих податків і зборів як власного джерела бюджетів місцевого самоврядування становить від 30% до 70%.

Взятий Україною курс на інтеграцію до Європейського Союзу потребує не лише імплементації вітчизняного законодавства до законодавства ЄС, а й використання єдиних підходів до оцінки та аналізу структури економіки, ролі уряду та його фінансового становища тощо. З цією метою країни-члени ЄС використовують за основу єдині методологічні правила, які узагальнені в Єдиній системі національних і регіональних рахунків (далі – ЄСР 2010), схваленій Європейським парламентом та Радою Європи 21.05.2013 та запровадженій у країнах ЄС із вересня 2014 року.

Одним із показників, що використовується країнам-членами ЄС для аналізу основних податкових тенденцій, є частка прямих і непрямих податків у ВВП та їх співвідношення в загальній сумі податків. Оскільки структуру податків та відповідну питому вагу було представлено вище, перейдемо до розгляду їх частки у структурі ВВП.

Застосовуючи методологію ЄСР-2010, такі автори, як О. С. Дроздовська та О. В. Озерчук класифікують прямі та непрямі податки у наступний спосіб, який подано в додатку Д [15, с. 45].

Однак необхідно зауважити, що при розрахунку потрібно використовувати дані Держказначейства України – виконання бюджету станом на кінцевий період, а тому показники податкових доходів включають дані минулих періодів зокрема це стосується збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ, екологічного податку в який було реструктуризовано збір за забруднення навколишнього природного середовища та деяких інших податків (табл. Е.4. додаток Е).

Серед прямих податків основну фіскальну роль відіграють податок із доходів фізичних осіб (включаючи військовий збір) і податок на прибуток підприємств. Їх частка у ВВП за період, що аналізується, у середньому становила 4,9% та 6,2% відповідно. Зростання фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб певною мірою обумовлено диференціацією його ставки та запровадження єдиної ставки податку на доходи фізичних осіб – 18%. До чинників, які вже тривалий час здійснюють негативний вплив на рівень фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб в Україні, можна віднести такі: невідповідність існуючого розподілу податкового навантаження рівню платоспроможності фізичних осіб, коли основний тягар оподаткування припадає саме на мало - та середньозабезпечені верстви населення; нерівномірний розподіл податкового навантаження між різними джерелами доходів; масштабне поширення «тіньової» економіки, що має наслідком деформацію існуючих уявлень про характер утворення, розподілу й перерозподілу доходів різних

соціальних верств населення та суттєве зменшення здатності держави впливати на їх перерозподіл у подальшому.

Серед непрямих податків переважають ПДВ, акцизний податок і ввізне мито. Частка вказаних податків у ВВП за період 2013-2017 рр. у середньому становила 13,8%, 3,6% та 0,8% відповідно.

На жаль, місцеві податки і збори за аналізований період перевищують відмітки 2% ВВП.

Таким чином, проаналізувавши податкові надходження України, здійснені згідно з класифікацією податків на прямі та непрямі, бачимо, що непрямі податки переважають в їх структурі, проте окреслилася чітка тенденція щодо зменшення їх частки та незначного збільшення частки прямих.

Слід зазначити, що фіскальний потенціал системи прямого оподаткування в Україні є доволі потужним, враховуючи значні втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування з податку на прибуток підприємств і невикористані можливості майнового оподаткування.

Вважаємо, що підвищити фіскальну ефективність прямих податків можна за рахунок вжиття заходів щодо перенесення тягаря оподаткування саме на верстви населення із високими доходами; запровадження оподаткування багатства та предметів розкоші.

Акцизний податок містить певний прихований потенціал, в першу чергу, за рахунок скорочення переліку пільг за цим податком. Фіскальний потенціал мита реалізований не в повному обсязі через зниження обсягів імпорту товарів та занадто сильної фіскальної орієнтації митних органів, що призводить до зростання обсягів «чорного» та «сірого» імпорту. Потужний фіскальний потенціал мають екологічні податки [15, с. 50].

Слід зазначити, що податкова політика останніх років в Україні спрямована на збільшення частки непрямих податків, що мають переважно фіскальну спрямованість, оскільки оподатковують споживання, яке порівняно з прибутками підприємств і доходами громадян є більш сталим і менш гнучким. До того ж вітчизняна податкова політика щодо співвідношення прямих та непрямих

податків не має чіткої мети та стратегії. На нашу думку, потрібно сформувати стратегію цього співвідношення спираючись не тільки на зарубіжний досвід, а й на теперішній розвиток економіки країни, менталітет населення та його платоспроможність. Щодо справедливого стягнення податків, то в Україні мали б переважати прямі податки, як це відбувається в розвинутих країнах, але це призведе до ще більшого зменшення податкових надходжень.

Якщо ж говорити про подальше вдосконалення системи непрямого оподаткування, то воно, на нашу думку, повинно базуватися на вирішенні проблеми забезпечення достатніх надходжень до бюджету, в першу чергу, за рахунок збільшення обсягів виробництва і споживання, розширення обсягів інвестиційної діяльності.

2.2. Контроль податкових органів за стягненням податків

У сучасних умовах обмеженості фінансових можливостей країни та необхідності інституалізації нових економічних взаємовідносин держави в особі податкових органів і господарюючих суб'єктів зростає роль податкового контролю як важливого елемента процесу реформування системи адміністрування податків в Україні.

Податковий контроль – це складний і обмежений у часі проведення та кількості перевіряючих, залежно від виду документальної перевірки, процес. При здійсненні цього процесу необхідно використовувати набір методів досягнення поставлених цілей. У зв'язку з цим виникає проблема правильного формування методології податкового контролю, під якою розуміють послідовність і порядок застосування окремих методів податкового контролю та її організації з метою якісного проведення податкового контролю [75, с. 1279]

Головними контролюючими органами, які провадять контроль за правильністю нарахування та сплати до бюджету податків і зборів в Україні є Державна фіскальна служба України, що перебуває у підпорядкуванні Міністерства фінансів України.

Державна фіскальна служба є державним органом, що відповідає як за реалізацію державної податкової політики, так і за реалізацію митної справи, маючи у своєму складі відповідні підрозділи на центральному рівні та митниці і митні пости на регіональному рівні. Проте, враховуючи, що основною метою цього дослідження є оцінка ефективності ДФС України у сфері реалізації податкової політики, в подальшому при згадуванні про органи ДФС матимуться на увазі безпосередньо ті підрозділи, які адмініструють податки, збори, платежі, проводять контрольню-перевірочну роботу.

У статті 61. пункт 1 ПКУ 61.1. визначено, що податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [60].

У статті 62 Податкового кодексу України вказано перелік способів податкового контролю в Україні, а саме шляхом: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок і звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових або працівників платника податків [60].

Існують різні методи податкового контролю, а саме:

- загальнонаукові методи (статистичний, логічний, порівняльний та інші);
- спеціальні методи дослідження (перевірка документів; економічний аналіз;

- дослідження предметів і документів; огляд приміщень (територій) і предметів; інвентаризація; експертиза і т. д.), застосування яких характерно саме для певних видів діяльності, зокрема таких, як контрольна діяльність;
- методи впливу на поведінку осіб, що перевіряються в ході здійснення податкового контролю (переконання, заохочення, примус тощо) [75, с. 1280].

О. Є. Найденко [45, с. 17] методи податкового контролю класифікує на: загальнонаукові, прикладні, соціологічно-психологічні. Зокрема, прикладні методи податкового контролю (суцільний метод, вибірковий метод, комбінований метод, арифметична та методологічна перевірка, метод хронологій, метод зіставлення, моніторинг, огляд) передбачають здійснення контрольних перевірок за допомогою документації, яку веде платник податків у процесі здійснення своєї діяльності (первинні документи, податкові реєстри, податкова декларація (розрахунок). Автор деталізує прикладні методи податкового контролю, хоча в цьому випадку ним застосовано ємне поняття як методологія перевірки, яка має досить розгалужену структуру – це і логічна, часова структури та технологія виконання контрольних робіт і вирішення завдань.

До соціологічно-психологічних методів податкового контролю науковець відносить: заохочення працівників податкової інспекції (преміювання податкових інспекторів, які виявили великі суми податкових правопорушень у сфері оподаткування); заохочення платників податків до дотримання законодавчих норм шляхом збільшення періодичності проведення планових податкових перевірок; масово-роз'яснювальну роботу, мета якої – донести до платників податків значення їх дії для бюджету країни, наслідки їх протиправних дій; опитування як метод податкового контролю, що дозволяє податковим інспекторам виявити недоліки в роботі платника податків, на які слід звернути особливу увагу при проведенні процедури податкової перевірки. Щодо масово-роз'яснювальної роботи, то це не метод, а форма податкового контролю. Опитування як метод податкового контролю в цьому випадку теж недоречне, оскільки його необхідно віднести до прикладних методів податкового контролю.

Спеціальні (специфічні) та соціально-психологічні методи податкового контролю виділяє також і О. Доброскок [13, с. 26].

Окремі науковці методи податкового контролю поділяють на прямі та непрямі. До прямих належать такі методи податкового контролю, як: спостереження, обстеження, інспекція, інвентаризація, облік платників податків, хронометраж, експертиза. Отже, прямі методи податкового контролю передбачають використання інформації, безпосередньо пов'язаної з даними податкових декларацій, записів та інших документів, що містяться в обліку, які надає платник податків. Непрямі методи податкового контролю застосовуються переважно для визначення податкових зобов'язань платника податків шляхом зіставлення інформації про діяльність платника податків, отриманої з інших, ніж його бухгалтерські документи, джерел. Виходячи з того, що основною формою податкового контролю є податкова перевірка, згрупуємо методи податкового контролю залежно від того, яка податкова перевірка проводиться: камеральна; виїзна (документальна); фактична [9]. Характеристика методів податкового контролю представлена в Додатку Ж.

Слід зазначити, що з 1 січня 2015 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII, який встановлює, певні обмеження на проведення перевірок контролюючих органів на 2015 рік, а також на 2016 рік [64].

Починаючи з 2018 року, ДФС почала публікувати План-графік планових перевірок платників податків (опублікований на сайті ДФС) відповідно до змін до Податкового Кодексу, які набули сили ще в 2017 році.

Порядок формування плану – Графіка проведення документальних планових перевірок платників податків затверджено наказом Мінфіну № 524 від 02.06.2015 р. [65]. У зазначений план-графік відповідно до ст. 77 ПКУ відбираються платники податків, які мають ризики несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, яке має право контролювати ДФС. Періодичність таких перевірок залежить від ступеня ризику в діяльності

платників податків, який може бути високим, середнім та незначним. Відповідно, платники податків з високим рівнем ризику порушень податкового законодавства мають найбільші шанси призначення щорічної планової перевірки. Порядок формування плану-графіка визначає всього 44 ризики в діяльності платників податків, з яких 18 – високого ризику, 19 – середнього та 7 – незначного. Платники податків з критеріями ризиків визначаються інформаційними системами ДФС автоматично на підставі даних платників податків, які подають звітність, а також інформації про зовнішньоекономічну діяльність. Також таку інформацію ДФС надають правоохоронні органи (зокрема, про розслідування справ щодо фіктивних підприємств).

Слід зазначити, що якщо раніше (до 2015 року), крім ризиків, податкові органи використовували й інші критерії для проведення планових перевірок – величина основних фондів підприємств, їх оборот, то тепер такі фактори прямо не впливають на включення в план-графік. До головних ризиків високого ступеня, які ДФС враховує при плануванні перевірок, відносяться, зокрема, такі ризики, як:

- рівень зростання податку на прибуток нижче на 50 і більше відсотків рівня зростання доходів платника податку;
- рівень зростання податку на прибуток нижче на 50 і більше відсотків рівня оплати податку на прибуток у відповідній галузі економіки;
- рівень зростання податку на додану вартість нижче на 50 і більше відсотків рівня оплати податку у відповідній галузі економіки;
- наявність відносин з контрагентами, які знаходяться в розшуку, або ліквідовані, або визнані банкрутами, якщо сума таких операцій перевищує 5 млн. грн. або перевищує 5% обсягу операцій, але не менше 100 тис. грн.;
- наявність інформації про вчинення безтоварній операції з сумою ПДВ понад 1 млн. грн. або 5% обсягу операцій, але не менше 100 тис. грн. [96];
- здійснення зовнішньоекономічних операцій через нерезидентів-засновників і нерезидентів, які зареєстровані в офшорних зонах за непрямими постачаннями з сумою операцій, що перевищує 5 млн. грн. або перевищує 5% обсягу операцій, але не менше 100 тис. грн.;

- декларування збитковості протягом двох податкових періодів поспіль;
- наявності інформації від правоохоронних органів або від інших структурних підрозділів ДФС про відносини з клієнтами, які мають ознаки фіктивності та є кримінальне провадження за даним фактом, реєстрація яких скасована судом, щодо яких встановлено неподання звітності більше двох періодів поспіль, щодо яких встановлено факти кримінального переслідування про ухилення від податків [96].

Зокрема, ДФС вказала, що в 2018 році планові перевірки заплановані у 5,5 тисячі платників податків-юридичних осіб з оборотом 1,2 млрд. грн., проти 5,1 тисяч перевірок в 2017 році. Розглянемо критеріями, за якими відбиралися платники податків:

- 2901 – мають рівень сплати податку на прибуток нижчих за рівень сплати у відповідній галузі;
- 2881 – мають рівень сплати ПДВ нижчих за рівень сплати по відповідній галузі;
- 1050 – задекларували від’ємне значення об’єкта оподаткування податку на прибуток в сумі майже 117,2 млн. грн.;
- 385 – мали відношення з контрагентами, що знаходяться в розшуку, ліквідовані, збанкрутували на загальну суму операцій 591 млн. грн.;
- 372 – мають розбіжності між податковими зобов’язаннями та податковим кредитом на загальну суму 399 млн. грн.;
- 199 – здійснювали операції з придбання товарів (послуг) у сумнівних постачальників на загальну суму 207 млн. грн.;
- 34 – здійснили зовнішньоекономічні операції на загальну суму майже 8 млрд грн. через нерезидентів, зареєстрованих в офшорних зонах.

Як показує практика, планова перевірка практично в 99% випадків призводить до негативних для платника податків наслідків у вигляді донарахування податкових зобов’язань і штрафів для такого платника податків, причому, більшість з них абсолютно не підозрюють про такі «порушення». Як правило, основними причинами таких донарахувань є якраз взаємини з контрагентами, які ДФС відносить до сумнівних [96].

Проведемо статистичну оцінку контрольних заходів ДФС в Україні. Так, у 2017 році робота підрозділів аудиту була спрямована на [52]:

- послаблення адміністративного тиску на сумлінних платників податків, та підвищення ефективності контрольних заходів до найбільш ризикових суб'єктів господарювання;
- зменшення корупційних ризиків;
- подальше вдосконалення системи внутрішнього контролю.

До плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків було включено 5,6 тис. суб'єктів господарювання (у т. ч. майже 0,1 тис. суб'єктів великого підприємництва, 2,2 тис. середнього та 3,2 тис. малого). Аудитом охоплено майже кожного 15 великого і середнього суб'єкта підприємництва, тоді як малого – тільки одного із 400. На 2017 рік було заплановано 2,1 тисяч перевірок самозайнятих осіб, за відповідний період 2016 року – 2,7 тисяч, зменшення на 20% відбулось зокрема за рахунок більш ефективного відбору платників з найбільшою кількістю ризиків [19].

У 2017 році акцент у контрольних-перевірочних заходах зміщено на збільшення кількості планових перевірок. Водночас максимум ризиків у діяльності платника зосереджено для відпрацювання плановою перевіркою.

У 2017 році підрозділами аудиту проведено 4834 планових перевірок платників податків, що на 0,6 тис (14,57%) більше, ніж за попередній період. Крім того, було проведено 16,6 тис. позапланових перевірок, що на 0,5 тис. (3%) більше, ніж за 2016 рік (рис. 3.1. додатку 3).

При цьому більшість позапланових перевірок проводилась з незалежних від ДФС причин (63%), зокрема на звернення самих платників, коли розпочато процедуру ліквідації / припинення юридичної особи або платник подав заяву про зняття з обліку, за рішеннями суду (слідчого судді) або за постановами органу, що здійснює оперативно-розшукову діяльність, слідчого чи прокурора, на прохання платника.

За підсумками 2017 року документальними (плановими та позаплановими) перевірено середнього бізнесу – 13,9%, і тільки 1% малого бізнесу (у т.ч., які

перебувають на спрощеній системі оподаткування). Отже, увагу фіскальних органів зосереджено, в основному, на суб'єктах великого (61,6%) та середнього бізнесу (13,9%) [19].

За результатами перевірок 2017 року донараховано 26,6 млрд. грн. (у т. ч. за плановими перевітками – 10,2 млрд. грн., за позаплановими – 16,2 млрд. грн., за фактичними – 162,0 млн. грн.). Із донарахованих грошових зобов'язань узгоджено загалом 16,4 млрд. грн., або 61,7% (рис. 3.2. додатку 3).

Слід зазначити, що рівень узгодження напряму залежить від використання наданого платникам податків права на оскарження ухвалених за результатами перевірки рішень у адміністративному порядку, неупередженого розгляду скарг та звернення у будь-який час з позовом до суду (статті 55, 56 ПКУ).

У 2017 році забезпечено 5062 млн. грн. (31% від узгоджених) надходжень до бюджету, із них за плановими перевітками – 3702 млн. грн. (45,0%), позаплановими – 1287 млн. грн. (16%).

Загальний вклад підрозділів аудиту по забезпеченню надходжень до бюджету склав 7023 млн. грн. (забезпечено надходжень грошовими коштами на 5062 млн. грн., зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 5630 млн. грн., що упередило несплату податку у майбутньому на 1013 млн. грн., зменшено залишки від'ємного значення ПДВ, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного періоду на 948 млн. грн.).

Левову частку в загальній сумі недоплат, які були виявлені плановими перевітками, становить ПДВ, податок на прибуток, акцизний податок, рентна плата. Найчастіше при плановому контролі виявлялося: завищення податкового кредиту за рахунок робіт та ТМЦ, отриманих від «сумнівних» суб'єктів господарювання; завищення витрат внаслідок порушень стандартів бухгалтерського обліку (нарахування курсових різниць на заборгованість в національній валюті, коригування резерву сумнівних боргів); зниження доходів внаслідок не врахування отриманих безповоротних фінансових допомог, протермінованої кредиторської заборгованості; реалізація товарів (робіт, послуг)

нижче фактичної собівартості; порушення при обчисленні рентної плати за користування надрами.

У 2017 році особливу увагу було надано суб'єктам господарювання наступних галузей економіки:

- добувна галузь – перевірено 45 суб'єктів господарювання із загальними обсягами доходів за 2016 рік 36,5 млрд. грн., за результатами перевірок донраховано 2,6 млрд. грн.;
- оптова та роздрібна торгівля – перевірено 1,2 тис. суб'єктів господарювання із загальними обсягами доходів за 2016 рік 183 млрд. грн., за результатами перевірок донраховано 2,9 млрд. грн.;
- будівництво – перевірено 369 суб'єктів господарювання із загальними обсягами доходів за 2016 рік 18,5 млрд. грн., за результатами перевірок донраховано 519,8 млн. грн.;
- вирощування зернових культур – перевірено 404 суб'єкта господарювання із загальними обсягом постачання за 2016 рік 35,7 млрд. грн., за результатами перевірок донраховано 541,3 млн. грн.

Підсумовуючи викладене вище, можемо зазначити, що запорукою ефективного податкового контролю, як значущої частини діяльності всієї податкової системи у соціальному та економічному вимірах, мають бути: необтяжливі і зручні умови стягнення податків з представників бізнесу, які створюються, зокрема, за рахунок усунення нерівномірності у розподілі податкового навантаження; системна оптимізація податкових перевірок на всіх стадіях їх організації і проведення, для чого необхідно використовувати найновіший аналітичний інструментарій, що дозволяє, зокрема, виявляти навмисно приховану базу для оподаткування і попереджати можливості ухилення від сплати податків.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

3.1. Зарубіжний досвід побудови податкової системи

У різних країнах світу податкові системи відрізняються одна від одної за структурою, набором податків, зборів та обов'язкових платежів, методами їх справляння, податковими ставками, фіскальними повноваженнями органів різних рівнів влади, податковою законодавчою базою та податковими пільгами. Це закономірно, оскільки податкові системи формувалися та формуються під впливом різних економічних, політичних, соціальних та інших чинників. Вибір державою тієї чи іншої моделі організації податкових органів залежить від політичних особливостей, обраної структури органів виконавчої влади, а також історично сформованого підходу до організації податкового адміністрування. Тож у межах цього підрозділу дипломної роботи проаналізуємо податкові системи за допомогою структури органів влади у сфері фінансів та набору податків, зборів та обов'язкових платежів, які справляються у провідних країнах світу.

Нині можна виокремити такі основні підходи до організації податкових органів у зарубіжних країнах. Функції податкових органів зазвичай покладаються або на структурний підрозділ міністерства фінансів (одне або декілька), або на самостійний орган виконавчої влади, який підпорядковується або тільки міністерству фінансів, або одночасно міністерству фінансів і незалежній раді [24, с. 159].

Наприклад, у Німеччині податкові органи створені на федеральному рівні, а також на рівні земель (суб'єктів федерації), і повноваження з адміністрування щодо більшості податків віднесені до компетенції земель. Досвід Італії цікавий тим, що адмініструванням податків займається три самостійні органи виконавчої влади: по-перше, власне податкові органи (Agenzia delle Entrate), по-друге, митні органи (Agenzia delle Dogane) – щодо митних зборів, а також акцизів і ПДВ, сплачуваних у зв'язку з імпортом товарів і послуг; по-третє, агентство, що

займається нерухомістю та кадастровим урахуванням (Agenzia del Territorio), а окремі функції з податкового адміністрування передані для здійснення іншим органам і організаціям: приміром, примусовим виконанням обов'язку по сплаті законно встановлених податків займаються державні організації (наприклад, Equitalia spa), функція по боротьбі з ухиленням від сплати податків передана спеціальній податковій поліції (Guardia di Finanza) [91].

Модель, що припускає створення самостійного органу виконавчої влади, який звітує також перед спеціально створеною радою, реалізована в США, Великобританії, Канаді, Сінгапурі, Аргентині, Швеції. Порядок формування та повноваження відповідних рад значно відрізняється в різних державах, водночас об'єднує ці ради те, що вони здійснюють контроль за діяльністю податкового органу та (або) беруть участь у розробці стратегії його розвитку. Зазвичай, члени ради не є співробітниками податкового відомства і не беруть участь у діяльності податкових органів із податкового адміністрування. У багатьох державах (наприклад, Аргентина, Канада, Сінгапур) подібні поради були створені одночасно з реформою податкових органів, яка передбачала перехід в межах адміністрування податків від структурного підрозділу міністерства фінансів до окремого органу виконавчої влади [27].

Нижче детальніше розглянемо побудову деяких податкових систем.

У Німеччині законодавчо закріплено, що державні завдання мають розподілятися між федерацією та землями, які входять до її складу (тобто суб'єктами федерації). Відповідно до поділу функцій між федерацією і землями здійснюються витрати. Частина соціально-економічних функцій покладено також на місцевий рівень громади, до компетенції яких входить формування місцевих бюджетів. Бюджетна система ФРН загалом характеризується як кооперативна модель бюджетного федералізму, яка передбачає вирівнювання регіональних диспропорцій, активно скоординована співпраця центру і суб'єктів федерації в здійсненні великих соціально-економічних програм, широке залучення регіональних властей до перерозподілу національного доходу. Тому податкова система орієнтована на забезпечення бюджетів доходами. Основною рисою

німецької системи оподаткування є закріплене в Конституції положення, що регулює розподіл податкових доходів між бюджетами різного рівня. Притому, що кожен рівень влади уповноважений встановлювати і (частково субнаціонального рівня) адмініструвати податки і збори, значна частина податкових доходів перерозподіляється за затвердженими нормативами між бюджетами різних рівнів.

Податки, надходження за якими підлягають розподілу між бюджетами, називають спільними податками. У податковій системі Німеччини можна виокремити чотири складових – спільні податки, федеральні податки, податки земель і податки громад (податки муніципальних утворень), а також церковний податок, що є окремим видом. Загальні правила, що діють для всіх видів податків, закріплені в Положенні про справляння податків, зборів і мита. У цьому документі визначається поняття податків, встановлюються базові визначення: платники податків, податкові органи, об'єкт оподаткування тощо, а також закріплюються основні права й обов'язки платників податків і податкових органів. Крім того, є спеціальні закони по кожному податку і всіх пов'язаних з ними питань [30]. У ФРН існує інститут податкових консультантів. Вони не числяться працівниками міністерства фінансів, але останнє видає їм ліцензію на право надання платних консультацій платникам податків. Професію консультанта вважають у край необхідною, оскільки німецьке податкове законодавство дуже заплутане. Річ у тім, що у ФРН немає податкового кодексу в його класичній формі на зразок податкових кодексів США чи Франції. Кодифікація податкових законів обмежена «Положенням про справляння податків, зборів і мита» [24, с. 160].

Далі розглянемо Сполучені Штати Америки, які є федеративною державою, причому самостійність регіонального рівня (штатів) доволі висока, тобто штати володіють значними правами та можливостями регіонального управління. Федеральний уряд здійснює виконавчі функції, реалізує державну політику, що передбачає адміністрування федеральних фінансів (збирання податків, витрачання бюджетних коштів, управління державним боргом); управління персоналом федеральних відомств, менеджмент федеральною власністю, а також реалізацію програм фінансової підтримки штатів і місцевих органів

самоврядування. Але основний структурний підрозділ США – це Служба внутрішніх доходів (Internal Revenue Service), декларована місія якої: «забезпечення американських платників податків послугами вищої якості через допомогу в роз'ясненні та виконанні податкових зобов'язань, а також застосування податкових законів належним чином і справедливо по відношенню до всіх» [58, с. 56].

Правовою основою побудови сучасної податкової системи США є федеральна Конституція США та конституції штатів, а також і правові акти, серед яких важливе місце займає Кодекс внутрішніх доходів (Податковий кодекс США). Служба внутрішніх доходів керується Кодексом внутрішніх доходів, який прийнятий конгресом США [58, с. 57].

Цікавою особливістю є те, що система організації державних фінансів не передбачає застосування поняття зведеного або консолідованого бюджету як предмета законодавчих актів, фінансово-економічного аналізу чи показника офіційної статистики. Всі ланки бюджетної системи США автономні, формально незалежні одна від одної [24, с. 161].

Податкова система Канади побудована на принципах податкового федералізму, що передбачає наявність значних повноважень регіональних і місцевих органів влади у сфері оподаткування. Водночас система податкового адміністрування Канади має такі особливості:

- наявність двох незалежних підсистем податкового адміністрування із власними податковими органами – федеральної та регіональних (провінційних), взаємодія між якими здійснюється на основі укладених юридичних угод;
- наявність конституційного розмежування податкових повноважень різних органів влади – федеральних і регіональних (провінційних);
- можливість федеральних та регіональних (провінційних) органів запроваджувати податки різного рівня, але з однаковою базою оподаткування [4, с. 119].

Адміністрування податків у Канаді здійснює Канадське агентство митниці та зборів, яке підзвітне парламенту через міністра з національних доходів. Це

агентство також адмініструє більшість місцевих податків, але місцеві органи влади вносять за вказану послугу певну плату. В окремих провінціях адміністрування місцевих податків здійснюють регіональні органи влади (міністерство доходів певного регіону). Витрати на адміністрування податків у Канаді становлять приблизно 1% обсягу зібраних податків. При цьому погоджуємося і з думкою вчених про те, що висока ефективність системи податкового адміністрування Канади зумовлена у цілому раціональною та гнучкою податковою політикою, яка органічно враховує інтереси і держави, і територій, і платників [4, с. 119].

Варто зауважити, що перше місце за об'ємністю податкового законодавства загалом займає Великобританія. Податки виконують основну роль (близько 90%) у формуванні дохідної частини англійського державного бюджету. Прибутковий податок (income tax) – фіскально й соціально найбільш важливий податок у Великобританії. Прибутковий податок у Великобританії стягується за прогресивною шкалою, тобто ставка зростає залежно від суми доходу [58, с. 33]. Британський прибутковий податок має так звану шедулярну форму, що означає групування оподатковуваних доходів за певною ознакою. Корпоративний податок (corporation tax) – податок на прибуток компаній від комерційних операцій та інших доходів після зменшення валового доходу на величину передбачених законом відрахувань і податкових пільг. Справляння цього податку здійснюється за процедурою «pay and file» – «заплати і поклади в папку», що означає обов'язок компанії сплатити належний податок через 9 місяців після закінчення розрахункового періоду, а звіт подати ще через три місяці. Муніципалітети мають право встановлювати й інші місцеві податки та збори, для яких немає єдиного переліку [58, с. 33].

Уряд Англії за допомогою казначейства (Міністерства фінансів) здійснює управління та регулювання податкової системи країни. Ця діяльність контролюється парламентом. Організація податкової служби покладена в основному на два урядових департаменти: Управління податкових зборів (далі – УПЗ) і Управління митних зборів і акцизів (далі – МЗА). УПЗ безпосередньо

контролює стягнення податків з юридичних і фізичних осіб. У компетенції МЗА є вся система непрямого оподаткування. Також УПЗ збирає прямі податки, такі як: прибутковий податок, податок на доходи корпорацій, податок на приріст капіталу, податок на добування нафти і газу, податок на спадок, гербовий збір (збір за реєстраційні дії). Також у системі цього управління є Управління соціального страхування, яке збирає внески на соціальне страхування. Проте деякі податки збираються іншими міністерствами (наприклад, дорожній податок збирає Міністерство транспорту) [29].

Податкові системи розвинених країн світу надзвичайно гнучкі. Наприклад, у США та Великобританії платник податку може самостійно вибирати такий варіант оподаткування, приміром, прибутковий податок з фізичних осіб, який для нього є найефективнішим. Це уможлиблює зменшення кількості платників, які бажають перейти у тіньовий сектор економіки або ухиляються від сплати податків. Одним із важливих аспектів структури податкових систем розвинутих країн також є структура прямих податків, яка характеризується певними закономірностями, а саме – залежністю співвідношення між податком на прибуток корпорацій і особистим прибутковим податком від структури національного доходу. В країнах з розвинутою ринковою економікою у створеному національному доході переважають індивідуальні доходи, тому частка особистого прибуткового податку значно вища [29].

Аналіз податкової системи Японії має особливе значення, оскільки її податкова система має виняткову гнучкість і високу адаптивність. Характерний помірний рівень податкового тягаря (частка податків в національному доході 26%) [38, с. 189]. Така податкова система вражає своєю множинністю податків. Усього в країні нараховується близько тридцяти державних і стільки ж місцевих податків. Вони поділяються на три основні групи: прямі прибуткові податки з юридичних та з фізичних осіб; прямі податки на майно (земельний податок, податок на спадщину та дарування, податок на нерухомість); прямі і непрямі споживчі податки (гербовий збір, податок на споживання).

Зважаючи на те, що податкове законодавство Швеції є досить складним і громіздким, у цій країні значна увага приділяється масово-роз'яснювальній та консультативній роботі, яка проводиться здебільшого через комп'ютерну мережу. Обов'язком національного податкового відомства Швеції є надання допомоги платникам податків. Розроблення й активне запровадження спрощених режимів звітності та сплати податків у результаті сприяли скороченню кількості податкових платежів, спрощенню порядку сплати податків, прискоренню обігу коштів, зниженню кількості помилок та скороченню витрат державними органами на збір та обробку інформації від платників податків [40].

Незважаючи на те, що Японія є розвинутою державою з унітарною пристроєм, її податкова система характеризується відносно невеликим податковим навантаженням і досить широкими податкові повноваження місцевих органів влади. Висока частка податкових доходів місцевих властей пов'язана з їх значною автономією, яка гарантується Конституцією 1947 р. і відповідними законами [38].

Таким чином, основні особливості розвитку податкових систем зарубіжних країн у сучасних умовах, доцільно адаптувати до вітчизняних умов (Додаток К). Сукупність економічних умов розвитку зарубіжних країн визначили певні особливості функцій податкових систем. Основними напрямками розвитку вітчизняних податкових систем, на основі апробації зарубіжного досвіду вбачають: принцип паралельного використання основних видів податків, системність законодавчої бази, закріплення повноважень у компетенцію уряду, що дасть можливість більш швидкими темпами зменшувати заборгованість, удосконалення системи вертикального та горизонтального фінансового вирівнювання, з метою гармонізації можливостей соціально-економічного розвитку всіх регіонів, підвищити гнучкість та адаптивність податкових систем з зменшенням податкового навантаження.

Глобалізація світогосподарських зв'язків об'єктивно породжує необхідність гармонізації національних податкових систем. Так, зарубіжний досвід країн ЄС передбачає в короткостроковій та довгостроковій перспективі не лише зближення

механізму стягнення, розміру основних податкових ставок, податкової структури, а й реалізацію узгодженої податкової політики. Країни, які є членами ЄС, відповідають податковій системі ЄС, яка включає відповідні податки, встановлені на її території. Слід зазначити, що основним принципом податкової системи країн ЄС є дотримання принципу прозорості, відкритості та простоти адміністрування податків. Реалізація цих принципів знаходить своє відображення у кількості податків, яка коливається в країнах ЄС від 7 до 16 (Іспанія – 8 податків, Нідерланди – 9, Португалія – 8, Франція – 7, Естонія – 7, Франція – 7, Німеччина – 16, Італія – 15, Латвія – 7, Литва – 11, Великобританія – 8 податків) [16].

Важливим аспектом в оподаткуванні доходів країн ЄС, крім зазначених вище принципів прозорості, відкритості та простоти адміністрування податків, є дотримання принципу соціальної справедливості. Цей принцип реалізується на основі існування прогресивної шкали оподаткування (додаток Л рис.Л.1.) і застосовується в країнах ЄС.

Оцінку податкової системи певної держави можна дати на основі рейтингу Paying Taxes. Цей рейтинг відображає величину податкового та адміністративного тягаря на середню за величиною компанію в різних країнах світу, складається Світовим банком спільно з аудиторською компанією PwC і є частиною рейтингу Doing Business. Цим рейтингом оцінюється податкове навантаження середньостатистичного підприємства в розрізі адміністрування та сплати корпоративного податку, соціальних відрахувань, податків, що утримуються з доходів працівників підприємства, податків на майно, податків на передачу права власності, податків з дивідендів та інших обов'язкових платежів, які має сплачувати бізнес. Крім цього, аналізується інформація щодо періодичності подання податкової звітності та сплати податків, а також щодо затрат часу, необхідного для виконання бізнесом свого податкового обов'язку.

Отже, індикаторами, за якими можна порівнювати податкові системи різних країн світу за рейтингом Paying Taxes [99], є: загальна середня податкова ставка; кількість податкових платежів; час, що платник витрачає на сплату всіх податків

за рік; індекс оцінки процесів після подачі звітності та сплати податків – простота відшкодування ПДВ і коригування корпоративного податку (введений у 2016 р.).

У межах дослідження акцентуємо увагу, що команда Taxlink [36] проаналізувала методологію оцінювання економік світу за рейтингом Paying Taxes – 2017. Вважається, що якщо оцінка тієї чи іншої економіки за індикатором Paying Taxes збільшилася або зменшилася на 2% або більше до крайньої межі, то зміни в податковому законодавстві, які призвели до цього, можуть бути кваліфіковані як реформи. При цьому такі реформи поділяються на дві категорії: реформи, які спрощують ведення бізнесу та реформи, які ускладнюють ведення бізнесу. Усього з 2004 р. у світі було проведено 443 реформи в податковій сфері, що дозволили спростити ведення бізнесу. У 2016 р. було проведено 46 таких реформ.

За даними рейтингу Paying Taxes – 2017, у якому порівнювались податкові системи 190 країн світу, перше місце поділили дві арабійські країни – Катар та Об'єднані Арабські Емірати з показником 99,44 бала (зі 100 можливих). Доповнив трійку Гонконг, а найкращою європейською країною стала Ірландія. Зауважимо, що Україна в рейтингу займає 84 стабільне «середнє» положення серед інших країн світу. У порівнянні України з 32 країнами ЄС і з країнами з режимом вільної торгівлі з ЄС Україна за рівнем загального податкового навантаження ближче до кінця списку (рівень Словаччини), за кількістю часу, витраченого на підготовку і подання податкової звітності – у кінці списку (рівень Болгарії), за кількістю податкових платежів – ближче до лідерів списку і за індексом «Після подання податкової звітності» – ближче до кінця списку (рівень Греції). У розрізі загального податкового навантаження, де йдеться про відношення розміру сплачених податків до прибутку до оподаткування, лідером є Македонія – 13%. Україна займає 16 місце з 51,9%. Цей показник не змінився порівняно з минулим роком.

За кількістю часу, витраченого на підготовку й подання податкової звітності, не включаючи бухгалтерську звітність і первинні документи, лідером теж є Македонія з результатом 119 годин, а Україна займає 18 місце

(356 годин). Цей показник погіршився, в основному за рахунок збільшення часу на складання звітності з ПДВ [88]. У Додатку И надано порівняння рейтингових позицій України з деякими країнами світу [98].

Підсумовуючи результати дослідження зарубіжного досвіду побудови податкових систем, можемо дійти висновку, що порівняно з іншими країнами світу податкова система України характеризується низкою недоліків, тому впровадження міжнародного досвіду повинно сприяти швидшому переходу до нової, сталої та дієвої системи оподаткування. Отже, ретельне вивчення реформаторського досвіду зарубіжних країн та його адаптування до вітчизняних умов сприяють підвищенню ефективності та результативності роботи податкових органів України. Однак без урахування особливостей соціально-економічної ситуації в нашій державі просте запозичення зарубіжного досвіду у сфері оподаткування не принесе очікуваних позитивних результатів.

3.2. Вдосконалення діючої системи оподаткування в Україні

Податкові реформи, які проводилися протягом останніх років з метою побудови справедливої, прозорої та передбачуваної податкової системи, частково покращили ситуацію щодо податкового навантаження на бізнес та адміністрування податків. Зокрема, продовжується реформа ДФС, яка передбачає проведення організаційної реструктуризації (оптимізації) органів, оптимізації витрат, модернізації та автоматизації процесів діяльності. Для моніторингу стану проведення зазначеної реформи затверджені ключові показники ефективності ДФС, що є у відкритому доступі. Так, були внесені зміни до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні, які передбачають, зокрема, запровадження Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість, що дасть змогу в автоматичному режимі перераховувати кошти, які підлягають відшкодуванню з державного бюджету, і Єдиного реєстру податкових консультацій, що мінімізує кількість податкових спорів шляхом якісного роз'яснення законодавства, а також

ліквідацію податкової міліції та утворення нового органу з питань боротьби з фінансовими злочинами.

Тому питання розбудови ефективної податкової системи та відповідного податкового менеджменту вельми актуальні на сучасному етапі розвитку економіки та соціуму в Україні.

Новий виток податкової реформи в Україні передбачено в рамках вектора розвитку, заявленого в Стратегії сталого розвитку України «Україна – 2020» від 12.01.2015 р. № 5/2015 [66]. Разом із тим у цьому документі акцентовано увагу на необхідності створення сприятливих умов для ведення господарської діяльності і побудови прозорої податкової системи, але не окреслені конкретні заходи, які слід здійснити для досягнення позитивного результату. У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність у визначенні стратегічних імперативів податкової системи і впровадженні заходів, які б забезпечували її здатність своєчасно реагувати на структурні зміни в економіці країни, запобігати фіскальним дисбалансам, стимулювати розвиток підприємств і створювати умови для підвищення добробуту населення і конкурентоздатності економіки.

У пункті 8 Розділу 3 «Дорожня карта та першочергові пріоритети реалізації Стратегії» «Стратегії – 2020» [66] серед головних напрямів податкової реформи визначено «перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат».

Главою 4 «Оподаткування» Угоди про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом від 27.06.2014 р., зокрема, нормами ст. 349 визначено, що «сторони співробітничать з метою покращення належного управління у сфері оподаткування з метою подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції», а відповідно до ст. 351 сторони «посилують і зміцнюють співробітництво, спрямоване на вдосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України» [86].

Отже, простежується імпульс кардинальної реформи та втілюється низка важливих ініціатив, однак для забезпечення належного рівня поступу та

відновлення суспільної довіри – основи добровільного дотримання податкового законодавства у передових країнах – необхідно прискорити та посилити процеси здійснення довгострокових інституційних змін у структурі ДФС на новому фундаментальному базисі [61].

Нині, вважаємо, в податковій системі України є такі недоліки.

По-перше, вона стримує економічний розвиток держави, зокрема внаслідок великого податкового навантаження на бізнес. Хоча відбулося формальне зменшення податків, проте реально більшість із них включена в уже існуючі на сьогоднішній день податкові платежі. Суб'єкти малого бізнесу не в змозі існувати в таких важких умовах, що призводить до їхнього зникнення чи відходу в тіньову економіку. А також усе це впливає на формування несприятливого інвестиційного клімату України. Іноземні інвестори оминають Україну, а вітчизняні вкладають кошти в іноземні проекти чи переказують гроші в офшори.

По-друге, податкова система України є дуже складною, характеризується заплутаними правилами адміністрування податків. Слід також додати, що форми податкової звітності громіздкі та складні для сприйняття як платниками податків, так і працівниками державної фіскальної служби. Ця проблема є актуальною, адже чи не найбільше клопотів у платників податків виникає саме з процесом сплати та розрахунку податків [41, с. 224].

По-третє, недосконалість податкового законодавства, що характеризується в певних випадках двозначністю трактування прав та обов'язків платників податків. У свою чергу, це дозволяє податковим органам обмежувати права платників податків, а недобросовісним платникам – знаходити способи і схеми ухилення від їх сплати. Останнє призводить до втрати державою величезних потенційних доходів.

По-четверте, соціальна несправедливість – громадяни України не можуть дозволити собі гідного рівня життя через надто високі ставки податків. Внаслідок цього існування середнього класу населення в Україні перебуває під загрозою. Тобто сплата податків трактується населенням як певний вид «покарання», а не як

певна плата за виконання державою її завдань і функцій, що і пояснюється відсутністю розвиненої податкової культури в населення нашої країни [41, с.225].

З метою ліквідації зазначених проблем у розвитку податкової системи України її удосконалення варто будувати на таких засадах [5]:

- податкову систему необхідно орієнтувати на масу надходжень, а не на кількість і величину податків. Самі податки мають бути зрозумілими в адмініструванні;
- трансформуючи податкову систему, доцільно виходити з того, яку частину свого доходу людина здатна спрямовувати добровільно на утримання державних інституцій, а не з того, скільки вона має сплатити через застосування фіскальних методів;
- податкова система має ґрунтуватися на тому, що сплачувати податки має споживач, а не виробник;
- податкова система має стимулювати капіталізацію у виробничій сфері та забезпечувати процес розширеного відтворення;
- держава має спрямовувати податкові надходження на розвиток пріоритетних напрямів у виробничій та соціальній сферах;
- система оподаткування має враховувати інтереси товаровиробників, а не посередників [5];
- система оподаткування не повинна порушувати прав і свобод громадян, визначених Конституцією;
- трансформуючи податкову систему, необхідно досягти оптимального балансу в розподілі податків між центром та громадами;
- податкова система не повинна бути інструментом для збагачення олігархічних груп і збідніння широких верств населення [5].

Також слід відмітити, що відсутність стратегії розвитку податкової системи України на середньострокову перспективу суттєво ускладнює планування підприємницької діяльності, створює ризики для бізнесу та погіршує інвестиційний клімат. Непослідовність податкової політики, її формування без урахування взаємозв'язку з реформуванням бюджетної політики, системи

пенсійного забезпечення та інших сфер суспільного життя, відсутність належного прогнозування бюджетних, економічних і соціальних наслідків змін у системі оподаткування унеможливило виконання всіх поставлених цілей і завдань щодо проведених податкових реформ і призвело до негативного впливу на стан державних фінансів. Нерівномірний розподіл податкового навантаження заважає конкуренції та створює умови для тінізації економіки, що призводить до проблем з наповненням бюджетів усіх рівнів [67].

Проте слід відмітити, що питання реформування податкової системи України піднято в Розділі II. «Дотримання загальної бюджетно-податкової дисципліни у середньостроковій перспективі» Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки [67].

Так, відповідно до згаданого вище стратегічного документа основним завданням держави повинно стати побудова сучасної справедливої податкової системи, що забезпечує рівність усіх платників податків перед законом і досягнення стратегічних цілей сталого економічного розвитку. Повний перелік основних завдань щодо реформування податкової системи України в рамках реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки систематизовано в Додатку М.

Наразі Державною фіскальною службою розроблений проект Стратегічних ініціатив розвитку ДФС до 2020 року, які включають деякі напрями розбудови ефективної податкової системи. Розроблені ініціативи базується на основних принципах діяльності ДФС – адмініструванні податків, зборів, митних платежів та ЄСВ, наданні якісних послуг платникам і сприянні міжнародній торгівлі та підприємницькій діяльності [85].

Тому враховуючи недоліки, можна відзначити, що податкова система України характеризується неактуальними підходами щодо справляння податків, і не в змозі відповідати сучасним вимогам суспільства, а в деякій мірі, частково викликає деструктивний ефект економіки нашої держави. Саме тому важливо визначити, як саме реалізувати ці зміни.

На нашу думку, єдиним логічним варіантом усунення зазначених проблем є вироблення та впровадження низки важливих рішень щодо подальшого реформування податкової системи, що пов'язане з прийняттям відповідних змін у Податковому кодексі України.

1. Першочергове завдання – це максимально можливе спрямування податкової політики держави на поживлення економічної діяльності. Позитивно оцінювалися б дії: як щодо зменшення податкових ставок, так і щодо «реального» скорочення загальної кількості податків. Вони сприяли б виведенню з «тіні» суб'єктів господарювання і подальшій добровільній, реально усвідомленій сплаті податків [41, с. 225].

2. Також слід запровадити рівномірний розподіл податкового навантаження між платниками податків, який відповідав би реальним можливостям населення. Адже засади справедливого і неупередженого підходу до всіх рівною мірою завжди віталися суспільством. І якщо податковий тиск на платників податків стане слабшим – це дозволить зробити припущення, що рівень ухилянь від сплати податків знизиться.

3. Наступним, не менш важливим, завданням є «реальне» спрощення податкової системи України. Система повинна відповідати принципам простоти і прозорості. Сплата податків має займати у суб'єктів оподаткування мінімальну кількість часу. У цьому випадку доцільно використати зарубіжний досвід. У таких європейських країнах, як Швеція, Данія, Велика Британія застосовується найбільш ефективна, прозора та проста система сплати податків – Єдиний рахунок. Ця система дозволяє платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання за всіма податками та зборами, обов'язковими до сплати, та стовідсотково запобігає допущенню помилок при перерахуванні коштів. При цьому в податковій служби є реальне бачення стану розрахунків платників податків з бюджетами, а саме – ситуація, коли в одного платника податків одночасно з одного податку обліковується переплата, а з іншого – податковий борг, є неможливою [52].

4. У свою чергу, слід проаналізувати та відредагувати суперечливі статті законодавства. Це, насамперед, є виключно в інтересах держави. Така дія зменшить простір недобросовісним платникам податків для маневрів, схем і способів ухиляння від сплати податків, а держава отримає більші доходи до бюджету.

Слід додати, що, на думку Н. М. Ногінової, намір України інтегруватися в європейський економічний і політичний простори зумовлює необхідність не тільки адаптації вітчизняного законодавства до вимог ЄС, але й його гармонізації та уніфікації [48, с. 143].

Державній фіскальній службі України необхідно взяти на «озброєння» такі напрями розвитку податкового контролю [41, с.226]:

- побудова стабільної, зрозумілої та цілісної податкової системи з метою визначення збалансованих підходів до фінансового перерозподілу в межах країни і обґрунтування норм оподаткування;
- послаблення податкового тиску й подальше спрощення податкової системи шляхом скасування неефективних податків з адміністративної точки зору;
- розширення податкової бази завдяки скасуванню непрозорих податкових пільг, розширенню кола платників податків і оподатковуваних доходів у відповідності з критерієм «доцільності» і принципом «соціальної справедливості»;
- надання гнучкості системі оподаткування, за допомогою ставок оподаткування стимулювати прогресивні і обмежувати негативні явища, що безпосередньо впливають на стан національної економіки;
- ефективно структурувати систему оподаткування на користь прямого оподаткування майна, капіталу, землі [89, с. 79];
- врахування податкової специфіки регіонів при здійсненні реформування податкової системи на місцях [80];

- налагодження довірчих взаємин платника податків і податкових органів, здійснення мотивації населення до підвищення податкової культури, шляхом проведення комплексу заходів по реалізації освітніх проектів;
- робота над правовою грамотністю та інформованістю суспільства;
- налагодження попереднього податкового регулювання;
- врегулювання питання щодо формування баз даних об'єктів оподаткування та вдосконалення організації обміну інформацією між органами фінансового контролю та деякими контролюючими органами;
- узгодження платниками податків з податковими органами нових схем організації бізнесу;
- проводити податкову реформу паралельно з антикорупційною, пенсійною, бюджетною реформами та ін.;
- автоматизація форм податкового контролю, поліпшення його методик;
- оцінювати роботу органів ДФС за міжнародними показниками ефективності – «Key Performance Indicators», як це практикують провідні країни світу [56];
- урахувати при проведенні реформ досвід зарубіжних країн, та вибирати оптимальний для нашої держави;
- чітко встановлювати строки для досягнення результатів від реформ та осіб, відповідальних за їх досягнення.

Реалізація цього реформаторського пакету дій дасть можливість реанімувати економіку нашої держави й підштовхнути її до зростання і розвитку.

Вважаємо, що наразі ефективне функціонування податкової системи України можливо досягти за рахунок оновлення нормативно-правової бази, враховуючи помилки попередніх періодів і керуючись набутим досвідом. Реалізація таких стратегічних орієнтирів надасть можливості оцінити дії направлені на покращення функціонування податкової системи на середньостроковий період, перетворить податкової системи на важливий системноутворюючий елемент вітчизняної фінансової системи та підвищить його роль у забезпеченні економічного зростання України.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі «Податкова система як інструмент фінансово-економічного розвитку» наведено узагальнення та поглиблено теоретико-методичні та практичні засади розвитку податкової системи України, її функціонування та розробка рекомендацій щодо її вдосконалення. У результаті проведеного дослідження була досягнута його мета та вирішені поставлені завдання.

Отримані науково-теоретичні та практичні результати дозволяють дійти такі висновки.

1. Здійснено ретроспективний аналіз становлення та розвитку податкової системи України. Досліджено зміни, що відбулися в податковій системі України з часів її незалежності. Представлено періодизацію розвитку податкової системи з виокремленням часового лагу за період 1991–2017 рр. з відповідними поділами на етапи згідно з різними підходами вчених, на основі чого досліджено розвиток засад, принципів і методів податкового адміністрування як механізму наповнення дохідної частини державного бюджету, податкові стягнення та реформи, а також з'ясовано, які податки переважали на різних етапах розвитку. У роботі податкову систему держави розглянуто як складну систему з багаторівневою структурою, що дозволило визначити взаємозв'язки кожного з її елементів і на цій основі обґрунтувати обмеженість існуючих трактовок податкової системи або як взаємопов'язаної сукупності встановлених податків, або як сукупності податкових законів разом зі створеними в державі фіскальними установами. Податкова система України являє собою регламентовану нормами права, закріпленими в податкових законах та інших нормативно-правових актах з питань оподаткування, сукупність податкових відносин, що проявляються в конкретних формах оподаткування і опосередковуються фінансовими органами, які здійснюють адміністрування податків і тим самим забезпечують її функціонування.

2. Обґрунтовано, що податкова система кожної країни має базуватися на основних принципах, що будуть описувати основні правила, характеристики та пріоритетні напрями податкового регулювання в країні. Для злагодженої та ефективної роботи податкової системи держави необхідна реалізація основних, закріплених на законодавчому рівні, принципів побудови податкової системи, а саме: загальність оподаткування, рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, фіскальна достатність, соціальна справедливість, економічність оподаткування, стабільність, рівномірність та зручність, а також єдиний підхід до встановлення податків і зборів.

3. За результатами дослідження встановлено, що на сучасному етапі фінансово-правової науки застосовується поділ податків на прямі та непрямі. Здійснено класифікацію податків на прямі та непрямі в Україні за методологією ЄСР-2010. Проаналізовано формування дохідної частини Державного бюджету України в розрізі прямих та непрямих податків за період 2013–2017 рр. та показано тенденції їх змін. У роботі визначено, що непрямі податки переважають у структурі податкових надходжень України, а також окреслилася чітка тенденція щодо збільшення їх частки та зменшення частки прямих податків. Разом із тим, фіскальний потенціал прямих податків у країні є доволі потужним, враховуючи значні втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування з податку на прибуток підприємств і невикористані можливості майнового оподаткування.

4. У дипломній роботі досліджено теоретичні аспекти податкового контролю, визначено, що зміст податкового контролю розкривається через його специфічні риси. На основі сутнісно-змістовних характеристик податкового контролю систематизовано основні вимоги до його проведення. Проаналізовано практику здійснення фінансового контролю в контексті управління державними фінансовими ресурсами, обґрунтовано напрями вдосконалення та наукової організації податкового контролю на основі аналізу сучасних тенденцій його розвитку в Україні. Проаналізовані різні точки зору щодо класифікації методів

податкового контролю, проведено групування методів податкового контролю залежно від того, яка податкова перевірка проводиться: камеральна; виїзна (документальна); фактична.

5. За результатами дослідження встановлено, що в різних країнах світу податкові системи відрізняються одна від одної за структурою, набором податків, зборів та обов'язкових платежів, методами їх справляння, податковими ставками, фіскальними повноваженнями органів різних рівнів влади, податковою законодавчою базою та податковими пільгами. У роботі розглянуто податкові системи зарубіжних країн (Великобританії, Франції, Німеччини, Японії, Канади тощо), визначено специфіку організації їх оподаткування. Досліджено досвід роботи податкових органів зарубіжних країн у напрямі вдосконалення нормативно-правового забезпечення та формування податкових органів на національному рівні для побудови успішної податкової системи. Наведено аргументи щодо доцільності застосування досвіду цих країн для реформи податкової системи України.

6. У роботі розглянуто деякі з можливих шляхів вдосконалення діючої системи оподаткування в Україні. За результатами аналізу можна зазначити, що основними її проблемами наразі є: значне податкове навантаження, складність і непрозорість, заплутані правила адміністрування, а також у певних випадках двозначне трактування прав і обов'язків платників податків. Намір євроінтеграції України є одним із першочергових чинників, які підштовхують до реформування податкової системи України. Поступове впровадження визначених основних кроків: спрямування податкової політики на стимулювання економічної діяльності, рівномірний розподіл податкового навантаження між платниками податків, «реальне» спрощення податкової системи та аналіз і редагування суперечливих статей законодавства – є потенційними можливостями вдосконалення податкової системи України, що буде відображати інтереси суспільства в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Актуальні проблеми удосконалення податкового регулювання: монографія / [Л. Л. Тарангул та ін.]. – Київ : ДННУ «Акад. фінанс. упр.», 2013. – 524 с.
2. Андрущенко В.Л. Податкова система : Навчальний посібник / за заг. ред. В. Л. Андрущенка. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 416 с.
3. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / О. С. Башняк; Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2005. – 20 с.
4. Безкровний О. В. Адміністрування податків і зборів: зарубіжний досвід для України / О. В. Безкровний // Приазовський економічний вісник. – 2018. – Випуск 2(07). – С. 117–121.
5. Березіна Л. М. Проблемні аспекти функціонування податкової системи в умовах трансформації економіки [Електронний ресурс] / Л. М. Березіна // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток соціально-економічних систем в геоелектронному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування» 11-12 травня 2017 р. (ТНТУ ім. І. Пулюя, Тернопіль). – Режим доступу: http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/21008/2/DSESES_2017_Berezina_L_M-Problemni_aspekty_funktsionuvannia_167-168.pdf
6. Варналій 3. С. Податкова система Франції [Електронний ресурс] / 3. С. Варналій, І. А. Прокопенко, Т. В. Тучак – Режим доступу: http://ir.nusta.edu.Ua/jspui/bitstream/doc/444/1/402_IR.pdf.
7. Вдовічена Л. Податковий кодекс України як елемент системи правового регулювання діяльності держави у сфері уникнення подвійного оподаткування [Електронний ресурс] / Л. Вдовічена // Вісник Вищої ради юстиції: електронне наукове видання. – 2012. – № 4 (12). – Режим доступу: http://www.vru.gov.ua/content/visnyk/visnik2012_123.pdf

8. Веремчук Д. В. Сутність податкової політики та її роль у державному регулюванні економіки / Д. В. Веремчук // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». – Суми, 2010. – Вип. 28. – С. 37–45.
9. Воронкова О. М. Особливості податкового контролю в умовах дії Податкового кодексу України: форми та методи реалізації [Електронний ресурс] / О. М. Воронкова. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2012_2/239.pdf
10. Греченко В. А. Етапи становлення податкової системи України / В. А. Греченко, В. В. Греченко // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2007. – № 39. – С. 343–348.
11. Гречко А. В. Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції / А. В. Гречко // Проблеми економіки. – 2014. – № 3. – С. 60–70.
12. Деменко О. Є. Зарубіжний досвід адміністрування податків та можливості його використання в Україні / О. Є. Деменко // Наше право (Банківське та фінансове право). – 2013. – № 7. – С. 189–195.
13. Доброскок О. В. Податковий контроль та його ефективність : навч. посіб. / О. В. Доброскок. – К. : Алерта, 2012. – 238 с.
14. Дороніна І. І. Модернізація податкової системи в умовах європейської інтеграції / І. І. Дороніна, Н. С. Криштоф // Економіка та держава. – 2016. – № 3. – С. 31–37.
15. Дроздовська О. С. Співвідношення прямих та непрямих податків у податковій системі України / О. С. Дроздовська, О. В. Озерчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2017. – № 10. – С. 44–50.
16. Думчиков М. О. Зарубіжний досвід країн Європейського Союзу у сфері удосконалення системи оподаткування та доцільність його застосування в Україні / Думчиков М. О. // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2017. – № 4, Т. 1. – С. 142–147.

17. Єфименко Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2013. – № 3. – С. 7–26.
18. Захаров А. С. Становление системы налогового права ЕС: автореф. ... канд. юрид. наук. / А. С. Захаров. – М. : МГИМО МИД, 2010. – 24 с.
19. Звіт Державної фіскальної служби України за 2017 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/223549.PDF>
20. Звіти про виконання роботи Державної фіскальної служби України за 2012-2017 рр. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf>
21. Звітність з ЄСВ, ПДФО та військового збору об'єднують з 2019 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.medoc.ua/ru/news/zvtnst-z-sv-pdf-та-vjskovogo-zboru-obdnajut-z-2019-roku>
22. Іванов Ю. Б. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навч. посібн. / за ред. Ю. Б. Іванова, І. П. Майбурова. – Харків : Вид. дім «ІНЖЕК», 2010. – 492 с.
23. Ільяшенко В. А. Податкова політика в системі регулювання соціально-економічного розвитку держави / В. А. Ільяшенко // Економіка та держава. – 2013. – № 8. – С. 22–24.
24. Ілюшик О. М. Аналіз побудови податкових систем у зарубіжних країнах та в Україні / О. М. Ілюшик, М. О. Піщанська // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2018. – №1. – С. 157–165.
25. Калмиков О. В. Оцінка місця податкових надходжень в доходах місцевих бюджетів / О. В. Калмиков // Економічний вісник університету. – 2017. – Вип. № 35/1. – С. 214–220.
26. Касперович Ю. Податкова система України в особливий (кризовий) період / Ю. Касперович // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна візія та виклики глобалізації : зб. тез доповідей 12 Міжнародної наук. - практ. конф. молодих вчених, Тернопіль, 26-27 березня 2015 року. – Тернопіль : Астон, 2015. – С. 153–155.

27. Килинкарова Е. В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры [Электронный ресурс] / Е. В. Килинкарова. – М. : Изд-во Юрайт, 2015. – Режим доступа: http://stud.com.ua/31192/pravo/podatkovoe_pravo_zarubizhni_hkrayin

28. Ковтунович Н. Л. Удосконалення податкової системи України в напрямі соціальної справедливості / Н. Л. Ковтунович // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів : матеріали VII Міжн. наук.-практ. конфер., 22 грудня 2015 р. / НУДПСУ, НДЦ з проблем оподаткування ; ред. кол. П. В. Пашко, Л. Л. Тарангул та [ін.]. – К. : ВЦ НУДПСУ, 2015. – С. 332–335.

29. Копельчук В. П. Податкові системи зарубіжних країн як шлях до зниження податкового тиску на платників податків в Україні. [Електронний ресурс] / В. П. Копельчук, Т. Ю. Клишава. – Режим доступа: <http://intkonf.org/kopelchuk-vp-klisava-tyu-podatkovyi-sistemi-zarubizhnyh-krayin-yak-shlyah-do-znizhennya-podatkovogo-tysku-na-platnykiv-podatkiv-v-ukrayini/>.

30. Короткий курс лекцій з дисципліни «Податкові системи зарубіжних країн». [Електронний ресурс]. – Режим доступа: [L: https://studme.com.ua/158407209871/ekonomika/nalogovye_sistemy_zarubezhnyh_stran.htm](https://studme.com.ua/158407209871/ekonomika/nalogovye_sistemy_zarubezhnyh_stran.htm).

31. Крисоватий А. І. Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук // Економіка України. – 2016. – № 1. – С. 35–51.

32. Лазур С. П. Етапи розвитку податкової системи України: завдання для подальшого функціонування / С. П. Лазур // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. – 2016. – Вип. 1(2). – С. 89–94.

33. Лукановська І. Р. Досвід європейських країн щодо здійснення податкової політики / І. Р. Лукановська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – Вип. 24.5. – С. 271–276.

34. Луніна І. О. Міжнародні тенденції реформування податкових систем у післякризовий період 2008-2014 рр. та уроки для України / І. О. Луніна, Н. Б. Фролова // Фінанси України. – 2015. – № 8. – С. 7–20.

35. Майбуров И. Теория налогообложения. Продвинутый курс: [учеб. для магистрантов, обучающимся по спец. «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет», «Анализ и аудит»] / И. Майбуров, А. Соколовская. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2011. – 591 с.

36. Масякін І. PAYING TAXES 2017 – рейтинг країн за простотою оподаткування [Електронний ресурс] / І. Масякін // Юридична газета. – 2016. – Режим доступу: <http://jur-gazeta.com/dumka-eksperta/paying-taxes-2017--reyting-krayin-za-prostotoyu-opodatkuвання.html>

37. Мельник В. М. Податкова політика України в умовах імплементації Угоди про асоціацію з Європейським Союзом / В. М. Мельник, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2016. – № 7. – С. 7–25.

38. Мельничук Ю. М. Особливості розвитку податкових систем. зарубіжних країн в сучасних умовах [Електронний ресурс] / Ю. М. Мельничук. – Режим доступу: http://ukrlogos.in.ua/documents/18_05_2018_251.pdf

39. Миргородська Л. О. Фінансові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / Л. О. Миргородська. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

40. Міжнародний досвід реформування податкових систем: види податків та електронна звітність [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sta.gov.ua/control/uk>.

41. Мінкович В. Т. Реформування податкової системи України як необхідна умова для розбудови провідної держави / В. Т. Мінкович, В. В. Свадеба // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : Економіка. – 2015. – Вип. 1(1). – С. 224–226.

42. Молдован О. О. Стратегічні пріоритети реформування податкової системи України / О. О. Молдован // Стратегічні пріоритети. – 2014. – № 1. – С. 32–40.

43. Молодецька О. М. Трансформація податкової системи України / О. М. Молодецька, Т. В. Семеняка, Л. А. Буркова // Економіка та суспільство (електронне фахове видання). – 2016. – №2. – С. 710–714.
44. Надал С. Доходи місцевих бюджетів у контексті децентралізації в Україні / С. Надал, Н. Спасів // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2016. – Вип. 2. – С. 102–112.
45. Найденко О. Є. Податковий контроль : навч. посіб. / О. Є. Найденко. – Х. : ХНЕУ, 2012. – С. 37.
46. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / заг. ред. М. Я Азарова. – К. : М-во фінансів України; Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 2389 с.
47. Нікітішин А. О. Сучасні принципи побудови податкової системи і реалізації податкової політики / А. О. Нікітішин // Світ фінансів. – 2010. – № 3. – С. 130–136.
48. Ногінова Н. М. Необхідність реформування податкової політики України в умовах євроінтеграції / Н. М. Ногінова // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: збірник наукових праць; ред. кол.: І. Д. Пасічник, О. І. Дем'янчук. – Острого : вид-во націон. ун-ту Острозька академія», 2014. – Випуск 25. – С. 141–145.
49. Обговорювали лібералізацію податкового кодексу. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.appu.od.ua/novini/liberalniykodeks>
50. Організація податкової системи: конспект лекцій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://msn.khnu.km.ua/pluginfile.php/295779/mod_resource/content/1/%D0%A2%D0%B5%D0%BC%D0%B0%202.pdf
51. Основи оподаткування: Хмельницький національний університет (конспект лекцій) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dn.khnu.km.ua/dn/k_default.aspx?M=k1002&T=05&lng=1&st=0
52. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>

53. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>
54. Офіційний сайт Держстатистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua
55. Офіційний сайт центра соціально-економічних досліджень (CASE) Україна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cost.ua>
56. Оцінка якості роботи ДФС за методикою КРІ: імітація чи вихід? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ngoipr.org.ua/blog/otsinka-yakosti-roboti-dfs-za-metodikoju-kri-imitatsiya-chi-vihid/>
57. Податкова система України: тренінг-курс : навч. посіб. / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова та ін.; за заг. ред. О. М. Тимченко; передм. Т. І. Єфименко. – К. : ДННУ «Акад. фін. Управління», 2012. – 656 с.
58. Податкова система : навч. посіб. / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк та ін.; за ред. І. О. Лютого. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 454 с.
59. Податкова система : Навчальний посібник / В. Г. Баранова, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко та ін.; за ред. В. Г. Баранової. – Одеса : ВМВ, 2014. – 344 с.
60. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
61. Податок на виведений капітал замінить податок на прибуток з 2019 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://news.dtkr.ua/taxation/profits-tax/49738>
62. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Щодо лібералізації системи адміністрування податків та спрощення умов ведення бізнесу (податкова дерегуляція)» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ngoipr.org.ua/zakonodavchi-iniciat/poyasnyuvalna-zapiska/>

63. Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16737440>

64. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон від 28.12.2014 р. №71-VIII // Офіційний вісник України. – 2015. – № 3. – Ст. 46.

65. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків від 02.06.2015 № 524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15>

66. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента від 12.01.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

67. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки від 8 лютого 2017 р. № 142-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npras/249797370>

68. Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій: Указ Президента України № 760/96 від 22.08.1996 р. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/760/96/ed19960822>

69. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо проведення податкової реформи та підвищення інвестиційної привабливості України № 6201 від 16.03.2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=61355

70. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал» №8557 від 05.07.2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64356

71. Проект Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо критеріїв визначення осіб з високими

статками [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-334265.html>

72. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо визначення та оподаткування окремих видів тютюнових виробів №8601 від 13.07.2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64436

73. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

74. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.2001 р. № 1251-XII (втрата чинності) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

75. Пухальський В. В. Методи податкового контролю / В. В. Пухальський // Молодий вчений. – 2017. – №11(51). – С. 1279–1285.

76. Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів : матеріали VII Міжн. наук.-практ. конфер., 22 грудня 2015 р. / НУДПСУ, НДЦ з проблем оподаткування ; ред. кол. П. В. Пашко, Л. Л. Тарангул та [ін.]. – К. : ВЦ НУДПСУ, 2015. – 472 с.

77. Рубан М. О. Податкова політика як інструмент регулювання економічного розвитку / М. О. Рубан // Науковий вісник Ужгородського національного університету: Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство / голов. ред. М.М. Палінчак. – Ужгород : Видавничий дім «Гельветика», 2017. – Вип. 13. Ч. 2. – С. 105–109.

78. Свищук А. Теоретичні засади податкового регулювання економіки / А. Свищук // Вісник КНТЕУ. – 2013. – № 5. – С. 57–69.

79. Семенець А. О. Обґрунтування теоретичних підходів до формування податкової системи країни / А. О. Семенець, І. П. Косарева, Д. О. Гончарова // Економіка і суспільство. – 2017. – № 10. – С. 347–354.

80. Слатвінська М. О Стратегічні імперативи податкової системи України в контексті її реформування [Електронний ресурс] / М. О. Слатвінська. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/7255/1.pdf>

81. Смирнов Д. А. К вопросу о соотношении принципов налогового права и принципов налогообложения: логико-семантический анализ / Д. А. Смирнов // налоги и финансовое право. – 2009. – №8. – С. 168–177.

82. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов: в 5 кн. / А. Смит. – М. : Соцэкгиз, 1962. – Кн. 5. – 782 с.

83. Соколовська А. М. Формування податкової політики в умовах невизначеності / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2012. – № 11. – С. 44–51.

84. Сторожук О. В. Модернізація податкової системи відповідно до європейських стандартів [Електронний ресурс] / О. В. Сторожук, Л. О. Вітренко // Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право). – 2013. – № 2. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpifyua_2013_2_10.

85. Стратегічні ініціативи розвитку ДФС до 2020 року [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ДФС. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>

86. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_\(body\).pdf](http://www.kmu.gov.ua/kmu/docs/EA/00_Ukraine-EU_Association_Agreement_(body).pdf).

87. Удяк В. Особливості правового регулювання податкової політики як методу державного регулювання економіки: підходи та перспективи / В. Удяк // Теорія і практика інтелектуальної власності. – 2013. – № 2. – С. 77–83.

88. Україна опустилася в рейтингу Paying Taxes [Електронний ресурс] // Forbes. Україна. – 2016. – Режим доступу: <http://forbes.net.ua/ua/news/1424450-ukrayina-opustilasya-v-rejtingu-paying-taxes>

89. Уряд пропонує запровадити податкові пільги проблемним регіонам [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://uteka.ua/ua/publication/Pravitelstvo-predlagaet-vvesti-nalogovye-lgoty-problemnym-regionam>

90. Філенко А. С. Інституційні аспекти податкової системи України та напрями підвищення їх ефективності / А. С. Філенко // Культура народів Причорномор'я. – 2013. – № 259. – С. 77–80.

91. Хайнтцен М. Адміністративні процедури у фінансовій сфері в ФРН / М. Хайнтцен // Адміністративні процедури в економіці: проблеми вдосконалення правового регулювання. – СПб., 2010. – С. 341–346.

92. Черба В. М. податок на прибуток: історичний огляд / В. М. Черба, К. Р. Сосенкова, А. В. Стасюк // Молодий вчений. – 2017. – № 5(45). – С. 32–34.

93. Шлафман Н. Напрями вдосконалення податкової системи України [Електронний ресурс] / Н. Шлафман, М. Зубрігцька. – Режим доступу: <http://dspace.onu.edu.ua:8080/bitstream/handle/123456789/11496/255-258%2B.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

94. Щербатенко І. В. Основні причини недосконалості діючої системи оподаткування в Україні / І. В. Щербатенко, Л. А. Слюсар // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – № 4. – С. 48–51.

95. Юрій С. М. Податкова система України: становлення та розвиток / С. М. Юрій // Економічний форум. – 2014. – № 3. – С. 286–292.

96. Як перевірятимуть платників податків у 2018 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1035719.html>

97. Які податкові зміни приніс 2017 рік бізнесу і громадянам [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.epravda.com.ua/columns/2017/12/19/632309/>

98. Doing Business-2017. Україна в рейтингу світового банку легкості ведення бізнесу [Електронний ресурс] // Економічний дискусійний клуб. – 2016. – Режим доступу: <http://edclub.com.ua/analityka/doing-business-2017-ukrayina-v-reytingu-svitovogo-banku-legkosti-vedennya-biznesu>

99. Paying Taxes 2017: The global picture [Електронний ресурс] // World Bank Group and PwC. – 2017. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/paying-taxes-2017.html>

100. Taxpayers Association of Ukraine (Асоціація платників податків України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://appu.org.ua/news/--04545>

ДОДАТКИ

Додаток А

Хронологія становлення та реформування податкової системи України

Роки	Характеристика основних подій
1990	утворена Податкова служба України у складі Міністерства фінансів. Законодавчо закріплені статус, функції та правові основи діяльності податкової служби в Україні. Основне місце в системі податкових органів відводилось державним податковим інспекціям, які були утворені на основі відділів державних доходів фінансових органів, підпорядкованих Міністерству фінансів. Новостворена державна податкова служба складалась з Головної податкової інспекції України, державних податкових інспекцій в АР Крим, областях, районах, містах і районах у містах
1991	започатковано становлення вітчизняної системи оподаткування. На законодавчому рівні закріплено принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки, збори інші обов'язкові платежі (податок на прибуток; податок на прибуток іноземних юридичних осіб від діяльності в Українській РСР; податок з обороту; акцизний збір; податок на додану вартість; податок на експорт й імпорт; податок на доходи; податок на фонд оплати праці колгоспників; прибутковий податок з громадян; плата за природні ресурси; плата за землю; лісовий дохід; екологічний податок; державне мито; податок з власників транспортних засобів; мито), а також права, обов'язки і відповідальність платників та контролюючі функції податкових органів
1992	податкові платежі регламентуються декретами Кабінету міністрів України. Об'єктом оподаткування визнається валовий прибуток підприємства. Оподаткування прибутку здійснюється на рівні 30% з пільгами для інвестиційно-інноваційної діяльності. Ставку ПДВ встановлено на рівні 28%, згодом на початку 1993 р., ставку було знижено до 20%, проте з 15 травня 1993 р. її знову підвищено до 28%. Ставка прибуткового податку з громадян становила 30% у 1991-1992 рр., а мінімальна – 13% у 1991 р. та 12% у 1992 р.
1993	остаточно узаконена система місцевих податків і зборів (збір за парковку автомобілів; ринковий збір; збір за видачу ордера на квартиру; збір з власників собак; курортний збір; збір за участь у бігах на іподромі; збір за виграш на бігах; збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; податок з реклами; збір за право використання місцевої символіки; збір за право проведення кіно - і телезйомок; збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей; комунальний податок; збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі; готельний збір). Ставки прибуткового податку з громадян кілька разів переглядалися, внаслідок чого максимальну ставку було підвищено до 60% (з 1 червня 1993 р.) і до 90% (1 грудня 1993 р.). При цьому мінімальна ставка податку знизилась до 10% у 1993р. Сформовані чіткі податкові механізми, а також до існуючих податків доданий податок на промисел. Удосконалено структуру податкових органів та методи контролю, оскільки з розвитком підприємництва в Україні виникла необхідність налагоджувати механізм нарахування і справляння податків
1994	об'єктом оподаткування визначено балансовий прибуток платника податку. Ставка оподаткування прибутку підприємств на рівні 30%, податковий тягар залишається доволі високим. Відбулося зниження ставки ПДВ до 20%. Запроваджено автоматизований банк даних для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів, на підставі чого громадяни отримують ідентифікаційний номер. Запроваджено марки акцизного збору для контролю за виробництвом і реалізацією алкогольних та тютюнових виробів
1996	у зв'язку із значним ростом кількості суб'єктів господарювання; залученням іноземних інвестицій в економіку; створенням іноземних підприємств, що вимагало переходу до світових стандартів в оподаткуванні; збільшенням оподатковуваних оборотів у фізичних осіб; необхідністю створення інформаційного простору для державного контролю за товарно-грошовими потоками; значним ростом заборгованості по платежах до бюджету, неконтрольованим вивозом капіталу за кордон, високим рівнем тінізації економіки податкова служба не могла сповна виконувати покладені на неї функції. Відбувається реформування податкової служби України, вихід державної податкової адміністрації зі складу Міністерства фінансів, визнання центрального органом виконавчої влади, а податкові адміністрації в областях, районах, містах і районах у містах – самостійними одиницями, які не входять до складу місцевих державних адміністрацій, а також створення податкової поліції на основі підрозділів з боротьби із кримінальними приховуванням прибутків від оподаткування Міністерства внутрішніх справ України та працівників підрозділів податкових розслідувань

Продовження додатку А

Роки	Характеристика основних подій
1997	проведене чітке розмежування загальнодержавних податків і зборів (19) від місцевих податків (2) та зборів (14). Об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств стає прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань
1998	запроваджено альтернативні системи оподаткування. Встановлюються суб'єкти, щодо яких застосовується спрощена система оподаткування, право суб'єктів малого підприємництва самостійно обирати спосіб оподаткування доходів єдиним податком шляхом отримання свідоцтва про сплату єдиного податку, зазначається можливість застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва поряд з чинною системою оподаткування, обліку та звітності, передбаченою законодавством, на вибір суб'єкта малого підприємництва тощо. Встановлюється механізм справляння фіксованого сільськогосподарського податку, що сплачується сільськогосподарськими товаровиробниками у грошовій формі. Відбулась остаточна легітимізація податкової служби в Україні, таким чином, до її складу увійшли: Державна податкова адміністрація України; державні податкові адміністрації в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі; державні податкові інспекції в районах, містах, районах у містах. Підрозділ податкової поліції почав називатися податковою міліцією
1999	для підготовки фахівців галузі створений відомчий вищий навчальний заклад
2000	встановлено порядок погашення податкових зобов'язань, нарахування і сплати пені, визначено процедуру оскарження дій органів стягнення та регламентовано дії податкових органів. Розпочато підготовку та впровадження Програми модернізації державної податкової служби та у складі Державної податкової служби утворено Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби
2001	для реалізації державної політики у сфері виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, підвищення ефективності контролю в цій сфері, збільшення надходжень до бюджету у складі Державної податкової адміністрації України утворено Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів як самостійний функціональний підрозділ. У складі державних податкових адміністрацій в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі утворені регіональні управління цього департаменту. З метою вдосконалення роботи щодо боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом, створення комплексної системи державного контролю за сумнівними операціями, що здійснюються суб'єктами підприємницької діяльності у складі ДПА України розпочинає функціонувати Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом
2003	запроваджено єдину ставку податку з доходів фізичних осіб – 13%, застосування податкового кредиту, податкові соціальні пільги, новий порядок перераховування податку до бюджету. Також надзвичайно важливим стало встановлення права платника податку на податковий кредит за наслідками звітного податкового року
2004	відбулася низка змін у напрямі зменшення податкового тягаря, зокрема зменшено ставку податку на прибуток підприємств до 25%.
2007	для поліпшення обслуговування платників податків з використанням сучасних технологій у складі ДПА України утворено Інформаційно-довідковий департамент державної податкової служби. Було створено єдину базу податкових знань, яка охоплює уніфіковані й офіційно затверджені відповіді на всі запитання, що виникають при нарахуванні й сплаті податків. З метою виконання завдань і функцій щодо запобігання, виявлення, припинення корупційних правопорушень з боку працівників органів державної податкової служби України, забезпечення безпеки діяльності працівників органів державної податкової служби та їх захисту від протиправних посягань під час виконання службових обов'язків на базі Управління по боротьбі з корупцією в органах державної податкової служби утворено Управління внутрішньої безпеки. Департамент з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів у січні 2007 року реорганізований у Департамент контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв

Продовження додатку А

Роки	Характеристика основних подій
2008	з метою зниження обсягів вилучення коштів з обороту суб'єктів підприємницької діяльності вжито низку заходів зі своєчасного відшкодування ПДВ
2010	розпочато реорганізацію Державної податкової адміністрації України у Державну податкову службу України та затверджено склад комісії з проведення реорганізації Державної податкової адміністрації України. Відбулась кодифікація податкового законодавства, скасовано низку малоефективних податкових форм
2015	зменшення кількості податків за рахунок їх групування. запропоновано нові правила подання звітності, уточнено вимоги до письмового запиту про подання інформації, встановлено новий вид штрафних санкцій за неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не у повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми отриманої оплати від фізичних осіб за товари (роботи, послуги). Скасовано збір за першу реєстрацію транспортного засобу; рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку через територію України; плату за користування надрами; плату за землю; збір за користування радіочастотним ресурсом; збір за спеціальне використання води; збір за спеціальне використання лісових ресурсів; фіксований сільськогосподарський податок; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ
2016	зміни до системи оподаткування, у яких відсутній закон про оптимізацію соціальних видатків

Джерело: складено на основі [32, с. 92].



Рис. Б.1. Структура елементів податку

Джерело: побудовано на основі [60].

Таблиця Б.1

Аспекти елементів оподаткування	Характеристика
Обов'язки платника податків (ст.16 ПКУ)	<p>Платник податків зобов'язаний:</p> <p>стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;</p> <p>вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;</p> <p>подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;</p> <p>сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи;</p> <p>подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання; подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг – пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);</p> <p>подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;</p> <p>виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;</p> <p>не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;</p> <p>повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня ухвалення відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);</p> <p>повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи – підприємця;</p> <p>забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених цим Кодексом;</p> <p>допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом.</p> <p>використовувати електронний кабінет для листування з контролюючими органами в електронній формі у разі подання звітності в електронній формі, а також після проходження електронної ідентифікації он-лайн в електронному кабінеті, крім платників податків, які відмовилися від використання електронного кабінету в порядку, встановленому цим Кодексом, та платників податків, які не визначили спосіб взаємодії із контролюючим органом.</p>

Продовження додатку Б
Таблиця Б.1

Аспекти елементів оподаткування	Характеристика
Права платника податків (ст.17 ПКУ)	<p>Платник податків має право:</p> <p>безоплатно отримувати у контролюючих органах, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;</p> <p>представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;</p> <p>обирати самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат;</p> <p>користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом;</p> <p>одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених цим Кодексом;</p> <p>бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому цим Кодексом;</p> <p>оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), у тому числі індивідуальну податкову консультацію, яка йому надана, а також узагальнюючу податкову консультацію;</p> <p>вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;</p> <p>на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;</p> <p>на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів у порядку, встановленому цим Кодексом;</p> <p>на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб), у встановленому законом порядку;</p> <p>самостійно обирати спосіб взаємодії з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет, якщо інше не встановлено цим Кодексом;</p> <p>реалізовувати через електронний кабінет права та обов'язки, передбачені цим Кодексом та які можуть бути реалізовані в електронній формі засобами електронного зв'язку;</p> <p>подавати декларацію та інші документи в паперовій формі у разі виникнення технічних проблем у роботі електронного кабінету (наявність помилки має бути підтверджена у порядку, встановленому методологом електронного кабінету або судом).</p> <p>Платник податку має також інші права, передбачені законом.</p>
Представники платника податків (ст.19 ПКУ)	<p>Платник податків веде справи, пов'язані зі сплатою податків, особисто або через свого представника. Особиста участь платника податків в податкових відносинах не позбавляє його права мати свого представника, як і участь податкового представника не позбавляє платника податків права на особисту участь у таких відносинах. Представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Довіреність, видана платником податків – фізичною особою на представництво його інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, має бути засвідчена відповідно до чинного законодавства.</p>
Об'єкт оподаткування	<p>Об'єктом оподаткування згідно зі ст. 22 ПКУ можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового</p>

обов'язку.

Продовження додатку Б

Таблиця Б.1

Аспекти елементів оподаткування	Характеристика
Базою оподаткування	Базою оподаткування згідно зі ст. 23 ПКУ визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування. База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. У випадках, передбачених ПКУ, один об'єкт оподаткування може утворювати кілька баз оподаткування для різних податків, а конкретна вартісна, фізична або інша характеристика певного об'єкта оподаткування може бути базою оподаткування для різних податків.
Ставка оподаткування	<p>Базовою (основною) ставкою податку згідно зі ст. 26 ПКУ визначається ставка, що визначена такою для окремого податку. Під час обчислення одного і того самого податку можуть використовуватися декілька базових (основних) ставок. Граничною ставкою податку згідно зі ст. 27 ПКУ визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком, встановлений цим Кодексом.</p> <p>Виділяють абсолютну (специфічну) та відносну (адвалорну) ставки податку. Абсолютною (специфічною) є ставка податку згідно зі статтею 28 ПКУ, відповідно до якої розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування. Відносною (адвалорною) визнається ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.</p>
Порядок обчислення податку	Обчислення суми податку згідно зі ст. 29 ПКУ здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів.
Податковий період	<p>Податковим періодом згідно зі ст. 33 ПКУ визнається встановлений Кодексом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Податковий період може складатися з кількох звітних періодів.</p> <p>Базовий податковий (звітний) період – період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, передбачених ПКУ, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку.</p> <p>Виокремлюють у податковому законодавстві такі види податкового періоду (стаття 34): календарний рік; календарне півріччя; календарні три квартали; календарний квартал; календарний місяць; календарний день.</p> <p>Наступним елементом є строк і порядок сплати податку – це період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, упродовж якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством.</p>
Строк і порядок подання звітності	Строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Податкова декларація подається за звітний період в установлені строки до органу державної податкової служби, в якому перебуває на обліку платник податків. Платник податків зобов'язаний за кожний звітний період подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є, незалежно від того, чи провадив такий платник податку господарську діяльність у звітному періоді.

Таблиця Б.1

Аспекти елементів оподакування	Характеристика
Сплата податків та зборів	<p>Сплата податків та зборів згідно зі ст. 35 ПКУ здійснюється в грошовій формі в національній валюті України, крім випадків, передбачених цим Кодексом або законами з питань митної справи. Сплата податків та зборів здійснюється в готівковій або безготівковій формі, крім випадків, передбачених цим Кодексом або законами з питань митної справи.</p> <p>Щомісячно на офіційному сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, оприлюднюється: інформація щодо сплати податків суб'єктами природних монополій та суб'єктами господарювання, які є платниками рентної плати за користування надрами; інформація щодо суб'єктів господарювання, які мають податковий борг, із зазначенням керівників таких суб'єктів господарювання, та сум податкового боргу в розрізі платежів та територіальних органів центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, із зазначенням керівників таких територіальних органів. Форма такої інформації та порядок її оприлюднення встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної податкової політики</p>

Джерело: складено на основі [60].

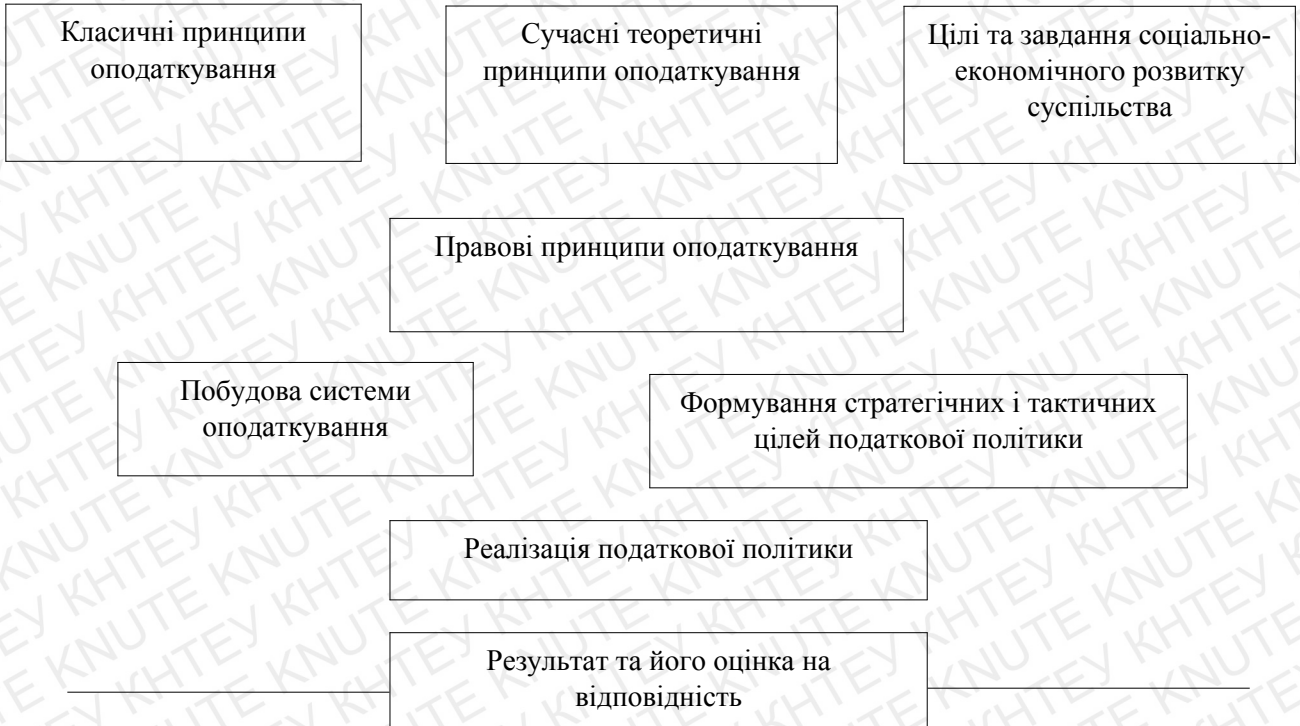


Рис. В.1. Механізм реалізації сучасних принципів оподаткування

Джерело: побудовано на основі [47, с. 132].

Додаток Д
Таблиця Д 1

Структура прямих та непрямих податків України за методологією ЄСР-2010

Назва податку	Код бюджетної класифікації
Прямі	
Податок на прибуток підприємств	11020000
Податок та збір на доходи фізичних осіб	11010000
Земельний податок з фізичних осіб	18010700
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	18010100
Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами	18020200
Єдиний податок з фізичних осіб	18050400
Непрямі	
Податок на додану вартість	14060000
Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	14020000
Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	14030000
Ввізне мито	15010000
Вивізне мито	15020000
Екологічний податок	19010000
Транспортний податок	18011000
Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений юридичними особами	18020100
Туристичний збір	18030000
Плата за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні I	22160100
Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження	24130000
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності та сертифікати, що видаються Радою міністрів АР Крим, виконавчими органами місцевих рад і місцевими органами виконавчої влади	22010200
Адміністративний збір за проведення державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань	22010300
Кошти в іноземній валюті за реєстрацію представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності	22010400
Плата за ліцензії на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового	22010500
Плата за ліцензії на право експорту, імпорту та оптової торгівлі спирту етилового	22010600
Плата за ліцензії на право експорту, імпорту алкогольними напоями та тютюновими виробами	22010700
Плата за ліцензії на право оптової торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами	22011000
Плата за ліцензії на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами	22011100
Плата за видачу, продовження, переоформлення ліцензій і за видачу дублікату ліцензій на мовлення та ліцензії провайдера програмної послуги	22011200
Плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України та видачу дублікатів таких ліцензій	220011400
Плата за ліцензії, видані Національною комісією регулювання електроенергетики	22011500
Плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на здійснення діяльності у сфері телекомунікацій	22011700
Плата за ліцензії та сертифікати, що сплачується ліцензіатами за місцем здійснення діяльності	22011800
Плата за державну реєстрацію (крім реєстраційного збору)	22010900
Збори за підготовку до державної реєстрації авторського права і договорів	22011900

Продовження додатку Д

Таблиця Д 1

Назва податку	Код бюджетної класифікації
Плата за видачу дозволів на право ввезення на територію України, вивезення з території України наркотичних засобів	22012000
Збір за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та кошти від продажу таких дозволів	22012100
Плата за виділення номерного ресурсу	22012200
Плата за державну реєстрацію джерел іонізуючого випромінювання	22012300
Земельний податок з юридичних осіб	18010500
Єдиний податок з юридичних осіб	18050300

Джерело: складено на основі [53].

Таблиця Е.1

Обсяг надходжень до зведеного бюджету в період 2013–2017 рр., млн. грн.

Податок / роки	2013	2014	2015	2016	2017
Збір ПДВ	181717	189241	246858	329911	434041
Податок на доходи фізичних осіб	72 151	75203	99 983	138782	185686
Акцизний податок	36668	45100	70 795	101751	121449
Податок на прибуток підприємств	54 994	40201	39 053	60223	73397
Місцеві податки і збори	7314	8056	27 041	42261	53282
Плата за користування надрами	14225	19620	38 008	40781	44979
Ввізне мито	13265	12389	39 881	20001	23898
Відшкодування ПДВ	-53448	-50216	-68 405	-94405	-120061
Інше	14279	15835	14421	11476	11487
Всього	341165	355428	507636	650782	828159

Джерело: складено на основі [54; 55].

Таблиця Е.2

Частка податкових надходжень у структурі у період 2013-2017 рр., %

Податок / роки	2013	2014	2015	2016	2017
Збір ПДВ	53,26	53,24	48,63	50,69	52,41
Податок на доходи фізичних осіб	21,15	21,16	19,70	21,33	22,42
Акцизний податок	10,75	12,69	13,95	15,64	14,66
Податок на прибуток підприємств	16,12	11,31	7,69	9,25	8,86
Місцеві податки і збори	2,14	2,27	5,33	6,49	6,43
Плата за користування надрами	4,17	5,52	7,49	6,27	5,43
Ввізне мито	3,89	3,49	7,86	3,07	2,89
Відшкодування ПДВ	-15,67	-14,13	-13,48	-14,51	-14,50
Інше	4,19	4,46	2,84	1,76	1,39
Всього	100,0 0	100,0 0	100,0 0	100,0 0	100,0 0

Джерело: складено на основі [54; 55].

Таблиця Е.3

Частка податкових надходжень у структурі ВВП у період 2013-2017 рр., %

Податок / роки	2013	2014	2015	2016	2017
Збір ПДВ	12,4	11,9	12,4	13,8	14,6
Податок на доходи фізичних осіб	4,9	4,7	5,0	5,8	6,2
Акцизний податок	2,5	2,8	3,6	4,3	4,1
Податок на прибуток підприємств	3,8	2,5	2,0	2,5	2,5
Місцеві податки і збори	0,5	0,5	1,4	1,8	1,8
Плата за користування надрами	1,0	1,2	1,9	1,7	1,5
Ввізне мито	0,9	0,8	2,0	0,8	0,8
Відшкодування ПДВ	-3,6	-3,2	-3,4	-4,0	-4,0
Інше	1,0	1,0	0,7	0,5	0,4

Всього	23,3	22,4	25,5	27,3	27,8
--------	------	------	------	------	------

Джерело: складено на основі [54; 55].

Продовження додатку Е

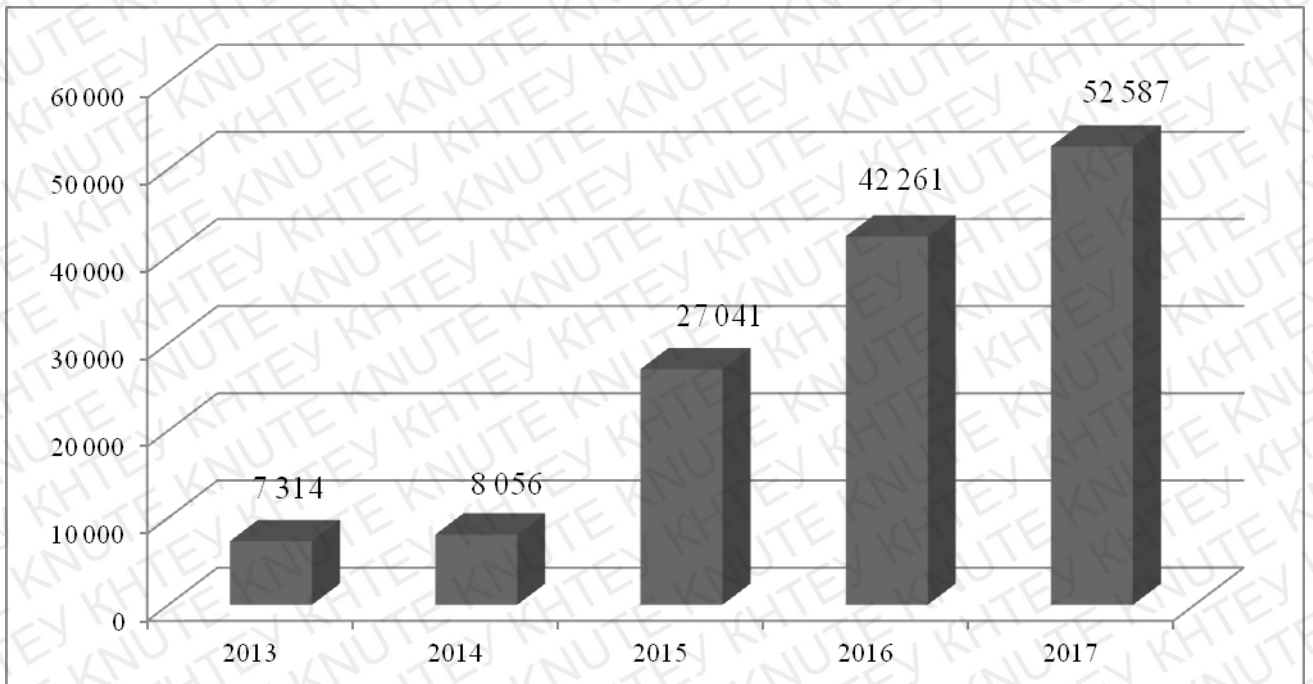


Рис. Е.1 Місцеві податки і збори за 2013-2017 рр., млн. грн.

Джерело: побудовано на основі [54; 55].

Продовження додатку Е

Таблиця Е.4

Питома вага прямих та непрямих податків у структурі податкових надходжень України, млн. грн.

Показники	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Податок та збір на доходи фізичних осіб	68092,4	72151,1	75202,9 5	99983,2	138781,8	185686, 1
Податок на прибуток підприємств	55793,0	54993,8	40201,5	39053,2	60223,2	73396,8 0
Земельний податок з фізичних осіб	403,4	416,1	384,9	501,1	1032,3	1 387,38
Єдиний податок з фізичних осіб	3608,5	4896,2	5404,4	6744,7	10326,5	15447,1
Збір за паркування автотранспорту / Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами	8,9	8,5	7,7	8,7	9,8	12,6
Податок на майно, відмінне від земельної ділянки, з фізичних осіб	-	4,5	9,8	51,5	209,7	232,14
Усього прямих податків	127897,3	132465,7	121201, 4	146342,4	210583,3	276162,12
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів / Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	685,1	576,7	398,9	435,8	246,8	100,3
Земельний податок з юридичних осіб	3211,0	2950	2776,4	3558,7	7060,9	8262,3
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з юридичних осіб	-	18,1	35,0	646,1	1209,1	1 980,9
Податок на додану вартість	138826,8	128269,3	139024, 3	178452,4	138489,3	180173,0
Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	28661,0	27721,3	28244,2	38783,8	55116,2	67774,2
Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	9767,8	8946,8	16855,4	24326,8	35006,2	47 674, 5
Акцизний податок з реалізації суб'єктам господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів	-	-	-	7684,6	11628,2	6 000,8
Ввізне мито	12985,8	13264,6	12388,6	39881,0	20001,2	23 898,4
Вивізне мито	200,8	77,9	220,1	419,8	369,7	643,5
Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності/Збір за проведення деяких видів підприємницької діяльності	532,2	546,9	511,1	-	-	-
Фіксований сільськогосподарський податок	131,0	130,3	122,24	-	-	-
Єдиний податок з юридичних осіб	1205,0	1743,3	2008,46	2206,1	3300,6	3671,5
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію	2448,3	2554,4	2674,59	-	-	-
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ (діяв до 01.01.2016 року)	1804,1	1647,6	1847,47	2743,6	256,7	-12,14
Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	1075,0	1103	1038,29	104,2	-	-0,55
Збір за використання радіочастотного ресурсу/Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом	840,5	938,4	1338,18	1985,3	2068,5	2540,25
Збір за забруднення навколишнього природного середовища / Екологічний податок	2858,7	3916,4	4830,91	2699,7	4987,4	4698,44

Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження	183,9	172,8	227,13	-	-	390
Усього непрямих податків	204884,8	194012,8	213599,9	303927,9	279740,8	347015,4

Джерело: розраховано за [53].

Додаток Ж
Таблиця Ж1

Характеристика методів податкового контролю

Методи податкового контролю	Характеристика методів податкового контролю
<p>Камеральна перевірка – це перевірка, даних, наведених у поданих звітах та перевірка своєчасності реєстрації податкових накладних та/або розрахунків коригування до податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних, акцизних накладних та/або розрахунків коригування до акцизних накладних у Єдиному реєстрі акцизних накладних, виправлення помилок у податкових накладних та/або своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах, то окреслимо методи податкового контролю, які доречні під час такого контролю, а саме: візуальний (формальний); арифметичний; логічний; методологічний.</p>	
Візуальний метод	<p>Візуальний метод податкового контролю націлений на перевірку заповнення всіх реквізитів, наявність підписів посадових осіб та печатки, дотримання термінів подання звітності та чи відповідає звітність формі, чинній на момент її подання. Завдяки арифметичній перевірці виявляються помилкові записи та помилки при розрахунках, неправильне перенесення даних із додатків до декларації, неправильно проставлена кома в цифрових показниках тощо.</p>
Логічний метод	<p>Логічний метод передбачає використання всіх даних, наявних у перевіряючого. Проводиться зіставлення звітних даних різних звітних періодів, використовується логічна залежність одних даних від інших, взаємна ув'язка показників, відображених в розрахунках з різних видів податків протягом однакових періодів.</p>
Методологічні методи	<p>Методологічні методи дозволяють встановити правильність застосування ставок податку, підстав для застосування пільг, дотримання порядку заповнення (дані вписані в ті рядки, графи, додатки).</p>
Камеральна перевірка	<p>Камеральна перевірка є досить ефективним методом податкового контролю, який дозволяє вирішувати його завдання, а результати такої перевірки можуть стати приводом до наступних видів перевірок.</p>
Виїзна (документальна) податкова перевірка	<p>Виїзна (документальна) податкова перевірка проводиться податковими органами за місцезнаходженням (юридичною адресою) платника податків і передбачає обов'язкову перевірку первинних бухгалтерських документів, що передбачено пп. 20.1.8 ПКУ, де зазначено, що органи ДФС під час проведення перевірок мають право вивчати та перевіряти первинні документи, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку, інші реєстри, фінансову та статистичну звітність, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів. Дана перевірка відрізняється від камеральної насамперед глибиною. Вона проводиться за період діяльності, що слідує після проведення попередньої документальної перевірки.</p>
Формальна перевірка	<p>Формальна перевірка це – перевірка документів, за їх формою. В даному випадку перевіряють чи заповнені всі реквізити документа, чи перекреслені вільні рядки, відповідність підписів, штампів, печаток, дозвільних підписів, чи допущені виправлення в документах і яким способом вони виправленні.</p>
Документальний метод	<p>Документальний метод перевірки податкової звітності – базується на застосуванні первинних документів та реєстрів обліку, з залученням головної книги. Насамперед проводиться звірка відповідності даних головної книги з даними зазначеними у податковій звітності. Якщо ці дані між собою не співпадають, то податковий інспектор проводить суцільну перевірку первинних документів і реєстрів обліку, оскільки підставою для складання бухгалтерських записів є первинні документи. Від своєчасності, повноти їх оформлення залежить правильність формування податкової звітності.</p>

Продовження додатку Ж

Таблиця Ж1

Методи податкового контролю	Характеристика методів податкового контролю
Методи фактичного контролю включають в себе: обстеження (огляд приміщень, територій і предметів), спостереження, інвентаризацію майна платника податків (готівки, цінних паперів, розрахунків); експертизу (експертну оцінку) – експертиза якості матеріальних цінностей, достовірності документів, експертне дослідження підробок; залучення фахівця для надання сприяння в здійсненні податкового контролю; перевірку обсягів виконаних робіт (перевірка фактичного обсягу сплачених робіт): контрольний запуск сировини і матеріалів виробництва; лабораторний аналіз якості сировини і матеріалів; контрольну закупівлю, зіставлення даних про витрати фізичних осіб і їх доходи.	
Обстеження	Обстеження, як метод фактичного контролю (пп. 20.1.11 ПКУ), застосовується до територій і приміщень, у яких розташовуються об'єкти, які підлягають оподаткуванню або використовуються для отримання доходів (прибутку) платником податків. Обстеження проводиться для перевірки відповідності документів, поданих платником податку, його представником, фактичним даним про об'єкти, що підлягають оподаткуванню, або використовуються для отримання прибутку.
Спостереження	Спостереження проводиться відносно дій посадових осіб платника податків.
Інвентаризація	Інвентаризація – це елемент методу податкового контролю, передбачений пп. 20.1.5 ПКУ, відповідно до якого представники податкового органу мають право вимагати від платника податків, діяльність якого перевіряється, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, цінних паперів, розрахунків з бюджетом за податками і зборами. Вона проводиться шляхом перерахунку, перемірювання, а також звірки розрахунків на підставі документів, що дозволяє уточнити дані бухгалтерського обліку.
Експертиза	Експертиза проводиться в разі, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та ін. Залучення експерта проводиться на договірних засадах та за рахунок коштів сторони, що є ініціатором залучення експерта. Експертиза призначається за заявою платника податків або за рішенням керівника (або його заступника) органу державної податкової служби, в яких зазначаються: підстави для залучення експерта; прізвище, ім'я та по батькові експерта; реквізити платника податків, стосовно якого здійснюється податковий контроль; питання, поставлені до експерта; документи, предмети та інші матеріали, які подаються на розгляд експерта Органу ДФС, керівник (або заступник) якого призначив проведення експертизи, зобов'язаний ознайомити платника податків (його представника) з рішенням про проведення експертизи, а після закінчення експертизи – з висновком експерта.
Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво	Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво – досить дієвий засіб фактичної перевірки. Сам податковий інспектор даний вид контролю провести не може по тій причині, що він не володіє технологією виробництва. Тому для проведення контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво залучають фахівців, які знають організацію виробничого процесу, технологію виробництва продукції. Контрольна партія готується досить ретельно відповідно до її характеристик.
Контрольний обмір	Контрольний обмір, на відміну від контроль ного запуску сировини, проводиться з метою встановлення фактичного обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт або обсягу незавершеного будівництва. Аналогічно, попередньому випадку, до контрольного обміру залучають фахівців, які знають будівельну справу.
Хронометраж	Хронометраж – процес спостереження за веденням господарської діяльності платника податків, що здійснюється під час проведення фактичних перевірок і застосовується контролюючими органами з метою встановлення реальних показників щодо діяльності платника податків, яка здійснюється на відповідному місці її провадження. Однак не врегульованими Кодексом залишаються завдання,

принципи та способи здійснення хронометражу податковими органами у процесі контрольно-перевірочної роботи.

Джерело: складено на основі [60].

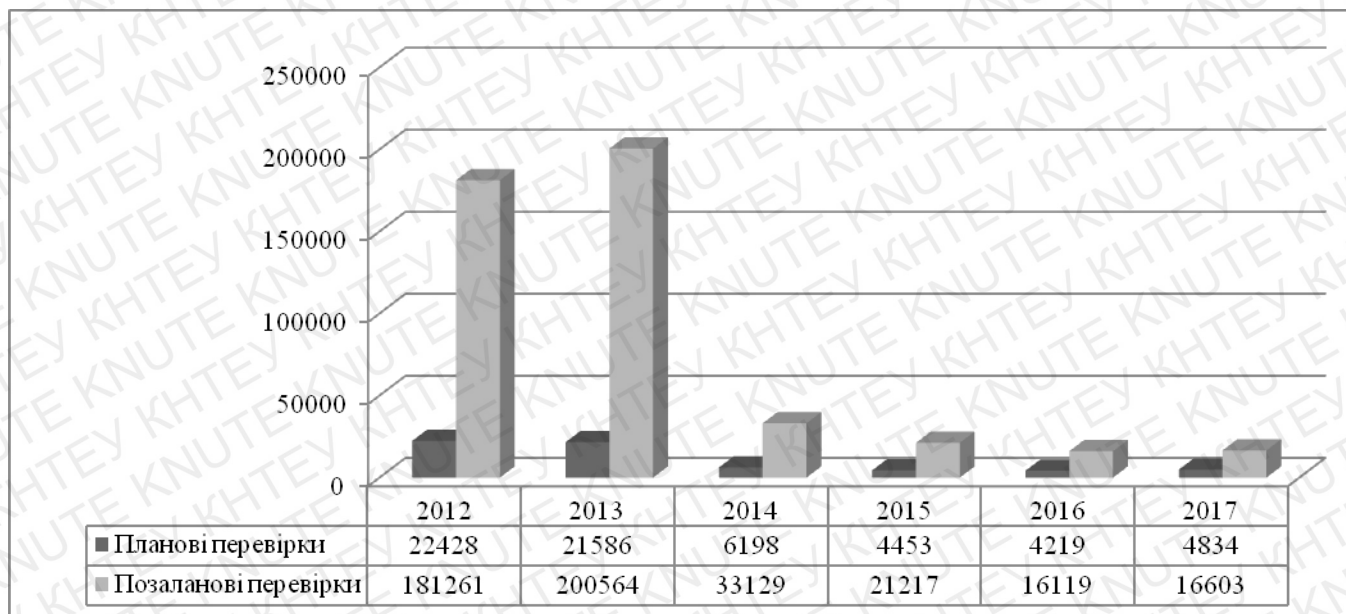


Рис. 3.1. Кількість планових та позапланових перевірок платників податків ДФС протягом 2012-2017 рр., од.

Джерело: побудовано на основі [20].

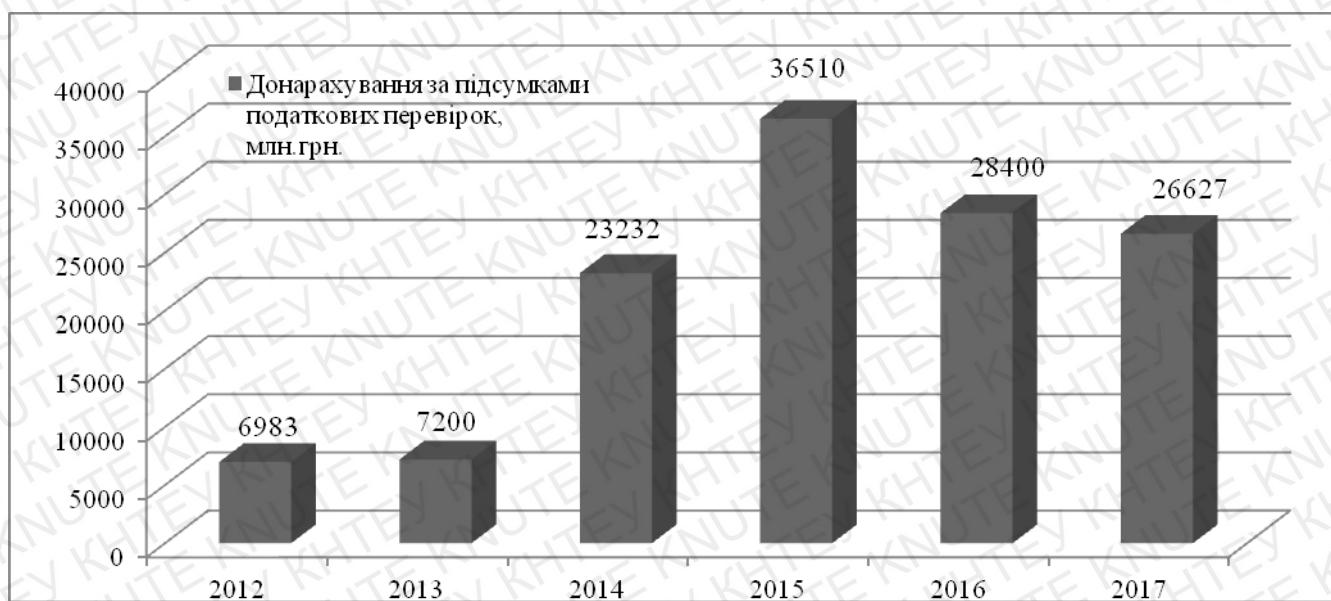


Рис. 3.2. Динаміка донорахувань за наслідками перевірок платників податків протягом 2012–2017 рр.

Джерело: побудовано на основі [20].

Особливості податкових систем зарубіжних країн в сучасних умовах

Особливості податкових систем	США	Франція	Німеччина	Японія
Принцип паралельного використання основних видів податків	+			
Основним джерелом податкових доходів служать індивідуальні податки	+			
Системність законодавчої бази		+		
Основні види податків - прямі, непрямі та гербові збори		+		
Складна, багатоступенева система розподілу всієї сукупності податкових надходжень			+	
Пропорції співвідношення прямого і непрямих оподаткування і ідентичні частки податків на соціальне страхування			+	
Виняткова гнучкість та висока адаптивність				+
Невелике податкове навантаження та система контролю за платниками				+

Джерело: складено на основі [38].

Порівняння позицій України з деякими країнами світу

Показники	Україна		Польща		Білорусь		Росія		Молдова		Грузія	
	2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016	2017	2016
Індекс легкості Ведення бізнесу (Doing Business)	80	81	24	25	37	50	40	36	44	47	16	23
Індекс легкості сплати податків (Paying Taxes):	83	84	47	44	99	95	45	40	31	55	22	35
Платежі кількість на рік)	5	5	7	7	7	7	7	7	10	21	5	5
Час (кількість годин на рік)	356	346	271,0	271,0	176	176	168	168	181	186	270	362
Загальний рівень податків (%від прибутку)	51,9	52,2	40,4	40,3	54,8	54,0	47,0	47,0	40,4	39,9	16,4	16,4
Індекс оцінки процесів після подачі звітності та сплати податків (0-100)	79,3	x	92,2	x	50,0	x	87,6	x	91,4	x	87,2	x

Джерело: складено на основі [98; 99].

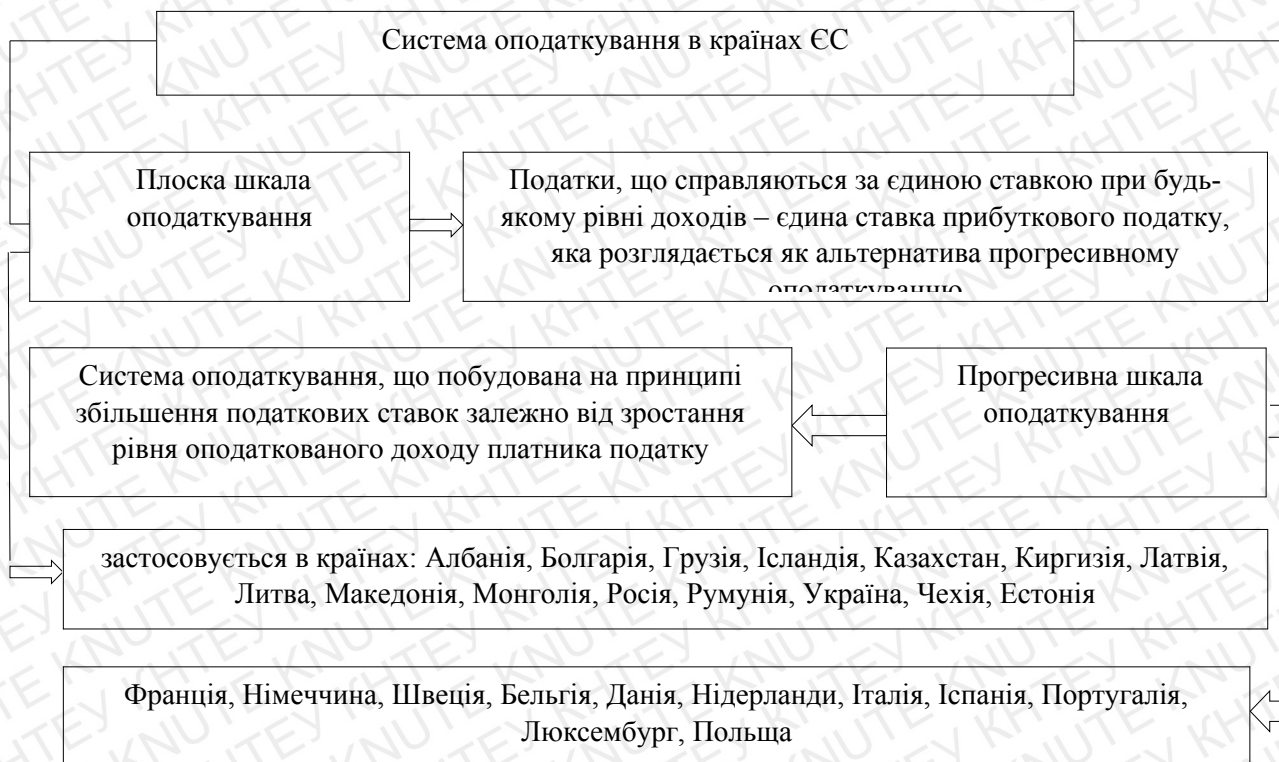


Рис. Л.1. Оподаткування доходів в країнах Європейського Союзу
 Джерело: побудовано на основі [16].

Завдання щодо реформування податкової системи України в рамках Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки

Завдання	Характеристика завдання
Завдання 1. Підвищення стабільності та прогнозованості податкової системи	Мінфіном буде розроблено Стратегію розвитку податкової системи на середньострокову перспективу, яка повинна узгоджуватися із стратегією економічного розвитку, реформуванням бюджетного процесу та пенсійної системи. Буде посилено контроль за дотриманням вимоги щодо передбачення компенсаторів податкових надходжень або зменшення видатків державного бюджету у разі зменшення таких надходжень внаслідок внесення змін до податкового законодавства, а також за тим, щоб зміни до будь-яких елементів податків та зборів не вносилися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду.
Завдання 2. Підвищення якості та ефективності податкового адміністрування	Виконання плану інституційних змін діяльності ДФС, розробленого з урахуванням рекомендацій МВФ, забезпечить відновлення довіри суспільства до ДФС, підвищення ефективності її роботи та зниження адміністративного тиску на платників податків з боку контролюючих органів. Ризикоорієнтована система податкового контролю буде удосконалена шляхом проведення перевірок діяльності суб'єктів господарювання, щодо яких існують найбільші ризики зловживань. Для зменшення витрат часу та коштів платників податків на нарахування та сплату податків будуть розширені можливості безперешкодного дистанційного звітування та сплати податків через електронні сервіси та єдиний рахунок, ДФС буде забезпечено надання необхідних ІТ - сервісів для громадян та бізнесових структур, а також опублікування необхідної технічної інформації для розробників програмного забезпечення.
Завдання 3. Розширення бази оподаткування	Для забезпечення рівних умов конкуренції Мінфіном будуть розроблені плани заходів для протидії стратегіям та практикам розмивання бази оподаткування та виведення прибутків з-під оподаткування (BEPS) відповідно до рекомендацій Організації економічного співробітництва та розвитку, зокрема переглянуті умови угод про уникнення подвійного оподаткування, оподаткування платників податку, які беруть участь у контрольованих операціях, операціях з пов'язаними особами-нерезидентами, які зареєстровані в юрисдикціях з низьким рівнем оподаткування. Буде посилено податковий контроль за трансфертним ціноутворенням, у тому числі шляхом запровадження деталізованої звітності для міжнародних груп компаній (подання спеціального звіту у розрізі країн). Запобігання зловживанням спрощеною системою оподаткування буде забезпечено шляхом перегляду умов її застосування щодо категорій осіб, видів діяльності, обсягу доходу та ставок податку. Більше уваги буде приділено введенню непрямих методів контролю за доходами громадян та розширенню бази майнового оподаткування.

Завдання	Характеристика завдання
Завдання 4. Підвищення рівня дотримання вимог податкового законодавства платниками податків	Мінфіном будуть здійснені заходи щодо стимулювання добросовісної поведінки платників податків, зокрема шляхом забезпечення відповідальності платників податків за порушення вимог податкового законодавства та посадових осіб контролюючих органів за порушення прав платників податків, створення сприятливих умов для легалізації доходів і майна платників податку. Для проведення оцінки впливу здійснення таких заходів буде впроваджена методика проведення оцінки та моніторингу рівня дотримання вимог податкового законодавства.
Завдання 5. Удосконалення системи митного контролю та сприяння сумлінним суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності	Для спрощення процесу адміністрування митних платежів та уникнення “заморожування” обігових коштів суб'єктів господарювання буде запроваджено єдиний рахунок для адміністрування митних платежів. Мінфіном буде удосконалено методику прогнозування надходжень митних платежів для підвищення якості індикативних показників. З метою запобігання незаконному ввезенню товарів без сплати податків у повному обсязі буде створено систему контролю за введенням в обіг товарів, у тому числі розширене використання реєстраторів розрахункових операцій та підвищення ефективності постмитного контролю. Також будуть визначені механізми обміну інформацією між Україною та суміжними країнами про кількість та вартість переміщуваних через митний кордон України товарів, удосконалені процеси управління ризиками під час здійснення контролю за митною вартістю товарів. Запровадження автоматизованих митних процедур передбачатиме аудит процесів, обладнання та програмного забезпечення, інтеграцію інформаційних систем у міжнародну систему транзиту і систему аналізу та управління ризиками. Модернізована ІТ - архітектура забезпечить інтеграцію митних і податкових баз даних.

Джерело: складено на основі [67].