

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Система адміністрування податків в Україні»

Студента 2 курсу, 1 групи,
спеціальності 072
«Фінанси, банківська справа та
страхування»
спеціалізації «Державні та муніципальні
фінанси»

Єремян Євген
Юрійович

Науковий керівник
Канд.. екон. наук,
доц.. кафедри фінансів

Шевченко
Світлана
Олексіївна

Керівник освітньо-професійної програми
д.е.н., професор

Макогон
Валентина
Дмитрівна

Завідувач кафедри фінансів,
д.е.н., професор,
заслужений діяч науки і техніки України

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2020

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ.....	6
1.1 Сутність та функціональні елементи системи адміністрування податків.	6
1.2 Зарубіжний досвід формування та розвитку системи адміністрування податків.....	13
РОЗДІЛ 2 СТАН СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ.....	23
2.1 Оцінка системи адміністрування податків в Україні	23
2.2 Фактори впливу на виникнення податкових правопорушень у процесі адміністрування податків в Україні	28
РОЗДІЛ 3 НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ.....	35
3.1 Сучасні проблеми адміністрування податків в Україні	35
3.2 Шляхи удосконалення системи адміністрування податків в Україні.....	42
ВИСНОВОК.....	45
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	48
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Фінансовою основою функціонування держави є податки, адже саме вони забезпечують більшу частину доходів бюджетів, мобілізуючи грошові ресурси для фінансування державних видатків. У сучасних умовах господарювання податки слугують не лише джерелом наповнення бюджетів, а й дієвим інструментом державного регулювання економіки, тому вони виконують важливу роль як у забезпеченні фінансової стабільності держави, так і в досягненні соціального добробуту громадян.

Теоретичні та практичні аспекти адміністрування податків досліджували як зарубіжні, так і вітчизняні науковці. Засади оподаткування висвітлені у працях відомих зарубіжних учених-економістів Д. Вілсона, Ф. Енгельса, Дж. М. Кейнса, В. Красницького, А. Лаффера, К. Маркса, І. Озерова, І. Перонка, Д. Рікардо, А. Сміта.

Особливості адміністрування податків досліджували вітчизняні науковці В. Андрущенко, З. Варналій, О. Василик, О. Воронкова, О. Данілов, О. Десятнюк, Т. Єфименко, О. Замасло, Ю. Іванов, М. КармінськаБелоброва, А. Кізима, В. Кміть, А. Крисоватий, М. Крупка, В. Мартинюк, В. Мельник, Л. Олейнікова, К. Проскура, А. Соколовська, І. Таранов, К. Швабій.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є обґрунтування теоретико-методичних засад функціонування національної системи адміністрування податків і розроблення пропозицій, спрямованих на підвищення її ефективності. Для досягнення визначеної мети було сформульовано такі завдання:

- розглянути теоретичні засади системи адміністрування податків;
- виявити особливості формування національної системи адміністрування податків;
- порівняти особливості адміністрування податків у країнах-членах ЄС та в Україні;

- проаналізувати структуру та динаміку податкових надходжень до Зведеного бюджету України, а також скласти їхній прогноз на короткострокову перспективу;
- виокремити макроекономічні фактори впливу на фіскальний результат функціонування системи адміністрування податків в Україні;
- виокремити проблемні аспекти функціонування системи адміністрування податків в Україні та запропонувати шляхи їх подолання;
- надати пропозиції щодо вдосконалення системи адміністрування податків з урахуванням європейського досвіду.

Об'єктом дослідження є система фінансово-економічних відносин, які виникають між платниками податкових платежів і державою в процесі адміністрування податків.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних і організаційно-прикладних аспектів функціонування системи адміністрування податків в Україні.

Методи та способи дослідження.

Для досягнення поставлених завдань використовувались такі загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання: синтез; історичний; порівняння; факторний аналіз; кореляційно-регресійний аналіз; прогнозування; абстрактно-логічний метод.

Теоретичною та методологічною основою дослідження слугують фундаментальні положення, висновки та результати досліджень, висвітлені у працях зарубіжних і вітчизняних науковців з проблем оподаткування, справляння та адміністрування податків і зборів.

Інформаційну базу дослідження становили нормативно-правові акти України з питань оподаткування, відомості Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, а також наукові статті та монографії зарубіжних і вітчизняних учених з проблем адміністрування податків.

Наукова новизна полягає у комплексному дослідженні питань щодо системи адміністрування податків в Україні, обґрунтуванні пропозицій щодо її удосконалення на основі здійснення інституційно-функціонального аналізу.

Основні положення та результати випускної кваліфікаційної роботи розкрито у статті за темою «Система адміністрування податків в Україні» та опубліковано у збірнику наукових праць студентів Київського національного торговельно-економічного університету.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

1.1 Сутність та функціональні елементи системи адміністрування податків

Термін "адміністрування" походить від латинського "administratio", що означає "управляти", його застосування у сполученні зі словом "податки" утворює словосполучення "управління податками". Адміністрування податків можна визначити як діяльність фіскальних органів, спрямовану на організацію податкового процесу та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів, платежів [2].

У вітчизняній науковій літературі часто вживають терміносполучення "система адміністрування податків", однак серед фахівців немає єдності щодо тлумачення сутності цього поняття. Під системою адміністрування податків розуміємо сукупність взаємопов'язаних елементів, зокрема фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади як керуючої і податкових платежів як керованої систем. Управлінська діяльність керуючої системи спрямована на формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, що забезпечує реалізацію функцій податків у порядку, передбаченому чинним законодавством.

Створена в Україні система адміністрування податків складається з таких елементів: податків, зборів і платежів, які сплачують на території України; структури та ієрархії фіскальних органів; прав, обов'язків і відповідальності фіскальних органів; податкової роботи; податкових пільг; податкових санкцій; податкових відносин. Вітчизняна система адміністрування податків виконує фіскальну, стимулювальну та контрольну функції.

Фіскальна функція забезпечує формування та мобілізацію надходжень

до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, які згодом використовуватимуться для фінансування потреб суспільства [30].

Сутність стимулювальної функції полягає у створенні таких умов оподаткування, які сприятимуть, з одного боку, розвитку економічних процесів і явищ (наприклад, розвитку підприємницької діяльності), а з іншого – підвищенню ступеня добровільності сплати податків у країні.

Контрольна функція передбачає контроль з боку держави за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання, зокрема за джерелами їхніх прибутків і витратами, з метою забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження платежів податкового характеру до бюджетів і державних цільових фондів.

Суб'єктами системи адміністрування податків є, з одного боку, уповноважені державою фіскальні органи, а з іншого – платники податків, зборів та платежів до бюджетів і державних цільових фондів, а також інші суб'єкти, які впливають на формування та функціонування системи адміністрування податків. Державні органи та платники податків є рівноправними суб'єктами податкових відносин, тому прогрес у сфері адміністрування податків можливий тільки за умови їхньої збалансованої взаємодії. Під об'єктом адміністрування податків розуміємо те, на що спрямована діяльність фіскальних органів, тобто процес мобілізації податкових платежів у бюджет [3].

Ефективність функціонування системи адміністрування податків залежить від належного нормативно-правового забезпечення, зокрема стабільного податкового законодавства. На практиці податкове законодавство забезпечує регламентацію податкових відносин, тобто відносин, які виникають між суб'єктами у процесі оподаткування з приводу обчислення, нарахування та сплати податків, зборів і платежів, формування і подання відповідної звітності, а також своєчасного та в повних обсягах надходження платежів податкового характеру до бюджетів різних рівнів і цільових фондів держави [4].

На сьогодні у процесі адміністрування податків податкові відносини виникають між такими суб'єктами:

- законодавчими та виконавчими органами, що здійснюють адміністрування податків;
- фіскальними органами та платниками податків;
- податковими агентами та платниками податків;
- фіскальними органами та податковими агентами;
- фіскальними органами, платниками податків та судами різних інстанцій;
- центральними органами влади та органами місцевого самоврядування;
- фіскальними органами різних країн [5].

Відносини між платниками та державою реалізуються через діяльність уповноважених органів та платників податків і підлягають обов'язковому регламентуванню. Їх можна поділити на кілька груп:

– між органами державної влади та платниками: стосовно визначення елементів оподаткування (платників, ставок, об'єкта оподаткування, пільг, податкової бази тощо); порядку обчислення і сплати податків; правового статусу платників; їх відповідальності за порушення податкового законодавства;

– між органами державної влади та органами місцевого самоврядування: щодо розмежування їх повноважень і законодавчої компетенції у податковій сфері (право встановлювати органами місцевого самоврядування місцеві податки та отримувати закріплені загальнодержавні податки);

– між органами державної законодавчої влади і контролюючими органами: щодо визначення правового статусу контролюючих органів, порядку адміністрування податків, відповідальності за дотримання законодавства в процесі адміністрування (при стягненні податків);

– між контролюючими органами і платниками: щодо взаємних прав і обов'язків та механізму їх реалізації.

Отже, існує організаційно-управлінський рівень податкової системи.

Вся діяльність щодо збору і сплати податків спирається на систему нормативних актів. Тому податкову систему можна також розглядати як систему податкового законодавства. Поєднуючи різні підходи до розуміння змісту податкової системи (а саме: абстрактно-теоретичний, рівень безпосереднього сприйняття форм, нормативний, організаційно-управлінський), маємо таке узагальнююче визначення податкової системи: це сукупність законодавчо закріплених у державі податків, зборів і платежів, процедур їх встановлення, зміни чи скасування; дій, що забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства

Податкова система України динамічно розвивається. Це супроводжується відповідними змінами у законодавстві, яке регламентує справляння податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Нестабільність податкового законодавства можна пояснити тим, що соціально-економічний розвиток держави потребує постійного удосконалення механізмів оподаткування, пошуку тих його форм, які найадекватніше відповідають фіскальній психології та податковій культурі платників, якомога повніше враховують їх платоспроможність та величину податкових баз.

Проте часті зміни в законодавстві ускладнюють процес управління податками. Протягом 20 років становлення та розвитку податкової системи в Україні ця проблема загострювалася через збільшення кількості нормативно-правових актів, що унеможливило їх якісне опрацювання і осмислення, а головне – правильне застосування при виконанні податкових зобов'язань.

Суперечливість положень, подвійне трактування норм, невизначеність термінів та понять стали постійними атрибутами податкового законодавства.

Це призводило до численних помилок у нарахуванні податків, пошуку схем ухилення від оподаткування, внаслідок чого бюджет втрачав кошти, вкрай необхідні державі для фінансування соціально-економічних програм. Удосконалив податкове законодавство Податковий кодекс України, з прийняттям якого відбулася уніфікація нормативно-правової бази у сфері

оподаткування. Він вніс суттєві зміни у саму податкову систему України та механізми справляння податків. Це великий за обсягом нормативний документ, і його опанування потребує часу і чималих зусиль. Навіть у досвідченого фахівця виникають численні запитання щодо застосування положень Кодексу під час нарахування та сплати податків. Ще складніше – економістам-початківцям, які лише вивчають засади оподаткування та функціонування податкової системи.

Об'єктивні та суб'єктивні чинники становлення податкової системи
Об'єктивні чинники: еволюція економіки; еволюція держави. До об'єктивних чинників належать:

1. Вплив суспільної форми виробництва:

- за натурального господарства податки стягуються в натуральній формі без встановленої періодичності (що є, те і могли віддати державі);
- з розвитком товарно-грошових відносин запроваджується грошова форма оподаткування із визначенням строків сплати.

2. Вплив відносин власності:

- за умови домінування державної форми власності держава задовольняла свої потреби, як правило, не примусовим порядком, а за рахунок надходжень від державної власності, податки відігравали незначну роль у доходах бюджету (в Англії в 1664 р. частка податків, за даними В. Петі, у національному доході становила 1,7 %);
- з розвитком товарно-грошових відносин держава поступово передавала право власності приватним особам, що було зумовлено ринковими відносинами та сприяло розвитку. Тим самим держава здобувала право здійснення функцій, пов'язаних з управлінням відокремленої від неї власності. Тобто внаслідок відокремлення держави-функції від держави-власності виникає й розвивається податковий метод формування доходів бюджету. Фіскальна роль податків збільшується (держава передавала власність приватним особам, а натомість брала на себе управлінські функції, законодавче регламентування, забезпечення прав власності, охорону).

Податки перетворюються на постійне джерело державних доходів.

3. Вплив концентрації (укрупнення) виробництва:

– виникають підстави для державного регулювання економіки, розширюється коло суспільних потреб. Це вимагає збільшення державних доходів, а отже, підвищення ролі податкових надходжень. При укрупненні виробництва зростає потреба у втручанні держави, оскільки порушуються умови конкуренції, відбувається вихід на міжнародний рівень.

4. Вплив зростання ВВП зумовлює розширення можливостей для податкових вилучень. Достатній для життя рівень доходів сприяє більш виваженій реакції платників на збільшення податків. Водночас за відносно постійних видатків зростання ВВП дає змогу зменшувати рівень оподаткування. Є країни, в яких соціальна функція практично не виконується.

5. Вплив відносин розподілу:

– розмаїття форм доходів зумовлює розмаїття форм податків;
– диференціація доходів (нерівномірність їх розподілу) стає передумовою диференціації податкових ставок;
– структура доходів впливає на структуру податків, рівень доходів платників є визначальним для загального обсягу доходів бю джету.

6. Вплив форми державного правління:

– в умовах абсолютизму введення нових податків або збільшення діючих ставок податків, їх скасування є виключним правом однієї особи, що має владу;
– в умовах демократії податкова політика стає прерогативою колективного розуму. Податки запроваджуються через ухвалення їх в парламенті, внаслідок чого намагаються досягти компромісу між інтересами різних суспільних (соціальних) груп. Крім того, податкові відносини набувають більш цивілізованого характеру, оскільки реалізуються через правову регламентацію (права і обов'язки всіх суб'єктів таких відносин і всього, що стосується податків).

Суб'єктивні чинники – суспільні, колективні (групові, тобто

підприємств) та індивідуальні інтереси членів суспільства. Закономірність: з одного боку, запровадження податків, їх співвідношення, механізми справляння залежать від волі осіб при владі (за абсолютної монархії це виключний привілей однієї особи, за демократичної форми правління – рішення членів парламенту). З другого боку, формування податкової системи залежить від фіскальної поведінки платників, сприйняття ними тих законів, які приймаються державою (досить часто вони встановлюються без належних знань). Платники, вдаючись до міграції чи протесту, змушують правителів утримувати рівень оподаткування в більш-менш прийнятних межах.

З ухваленням Податкового кодексу України виникла необхідність оновлення навчально-методичної літератури з питань оподаткування для підготовки кваліфікованих спеціалістів. У зв'язку з цим ми пропонуємо тренінг-курс, який допоможе швидше опанувати основні положення

Кодексу для їх практичного застосування при нарахуванні та сплаті податків. З цією метою ставляться такі завдання:

- оволодіння теоретичними засадами побудови податкової системи;
- з'ясування основних тенденцій та особливостей розвитку податкової системи України;
- вивчення змістового наповнення елементів оподаткування за кожним податком та іншим обов'язковим платежем окремо згідно з Податковим кодексом України;
- набуття практичних навичок розрахунків сум податків, зборів та інших обов'язкових платежів;
- засвоєння новацій, запроваджених Кодексом у податковій системі загалом та механізмах справляння податків;
- набуття вміння критично аналізувати встановлені Кодексом правила оподаткування та обґрунтовувати рекомендації з їх удосконалення.

Кожний розділ тренінг-курсу починається з подання базового матеріалу, який відображає основні положення Податкового кодексу України. Це зумовлено тим, що бракує підручників та навчальних посібників, з яких

учасники тренінгу могли б отримати знання для подальшого їх закріплення та поглиблення під час виконання навчальних завдань.

1.2 Зарубіжний досвід формування та розвитку системи адміністрування податків

При дослідженні міжнародного досвіду податкового адміністрування та оцінці можливості його застосування у вітчизняній практиці значний інтерес становлять системи податкового адміністрування США і Канади. Це обумовлено тим, що Сполучені Штати та Канада є федеративними країнами, у яких місцеві органи влади мають традиційно високий рівень автономії в управлінні місцевими справами. Україна, як відомо, є унітарною державою, але вона проголосила курс на децентралізацію та спрощення державного управління, розширення прав і повноважень місцевих органів у реалізації регіональної соціально-економічної політики, ширше представлення місцевих громад в управлінні державними справами на конкретній території. Вказане проявлятиметься і у сфері податкового адміністрування. Аналіз останніх досліджень та публікацій. В останні роки питанням застосування зарубіжного досвіду при побудові вітчизняної системи податкового адміністрування приділялася значна увага відомих науковців. Зокрема у праці Карліна М. І. розглядаються основні податки та порядок їх застосування у США. Структура й особливості функціонування податкових органів у Сполучених Штатах аналізувалися Поповою Л. В., Ткаченко Н. М. [48]. Дослідженню досвіду зарубіжних країн щодо побудови систем оподаткування та адміністрування податків присвячено працю Андрущенка В. Л. та Данілова О. Д. [1]. Питання організації податкового адміністрування в Україні досліджують провідні українські фінансисти, зокрема: В. Андрущенко, З. Варналій, С. Захарін, Т. Єфименко, А. Кізима, А. Крисоватий, В. Луніна, П. Мельник, В. Мельник, С. Онишко, В. Опарін, А. Соколовська, В. Суторміна, С. Терещенко, О.

Тимченко, В. Федосов, С. Юрій. На жаль, нині в нашій країні показники ефективності роботи податкової служби є недостатньо високими, зберігається значний рівень витрат на збір та облік податків (особливо порівняно із відповідним показником у США). До того ж спостерігається великий обсяг податкового боргу платників податків, що спричинено як наявністю фактів умисного ухилення від сплати податків, так і збитковістю діяльності багатьох суб'єктів господарювання. Метою статті є дослідження зарубіжного досвіду адміністрування податків (зокрема у США та Канаді) і розробка пропозицій щодо впровадження його окремих аспектів у вітчизняну практику. Основні результати дослідження. Податкова система США складається із трьох рівнів, що відповідають рівням державної влади [48]: вищий (федеральний рівень) – встановлення та збір федеральних податків, адміністрування яких регулюється федеральними законами і які надходять до федерального бюджету; • середній (рівень штатів) – встановлення та збір місцевих податків, адміністрування яких регулюється законами штатів; надходження зараховуються до бюджетів штатів, нижчий (рівень муніципалітетів, округів тощо) – збір податків, що запроваджуються органами місцевого самоврядування; надходження спрямовуються до місцевих бюджетів. Основні федеральні податки США: федеральний прибутковий податок з населення; федеральний податок на прибуток корпорацій; податкові відрахування до фондів соціального страхування (здійснюють і роботодавці, і наймані працівники); федеральний податок на спадщину та дарування; федеральні акцизи; мито [22]. Фіскальний потенціал податкової системи реалізується через оподаткування індивідуальних доходів населення (у структурі податкових надходжень майже 40% займає частка податку на доходи фізичних осіб). Для переважної більшості індивідуальних платників (фізичних осіб) ефективна податкова ставка становить близько 25%. Федеральний податок на прибуток корпорацій стягується із чистого прибутку, який визначається шляхом вирахування дозволених пільг та знижок із валового доходу. Знижки можуть бути звичайні та спеціальні. До складу звичайних знижок включаються заробітна плата,

витрати на амортизацію і поточний ремонт основних засобів, безнадійні борги, рентні платежі, сплачені місцеві податки, процент за кредит, витрати на рекламу, внески до пенсійних фондів, благодійні внески тощо.

До складу спеціальних знижок входять операційні збитки, організаційні витрати, витрати на науково-дослідні роботи, витрати на капітальний ремонт і реставрацію будівель, авансові податкові платежі та ін. Законодавством США встановлені ставки федерального податку на прибуток корпорацій у розмірі від 15 до 35%, який залежить в основному від величини отриманого (задекларованого) прибутку.

На рівні штатів існують такі основні податки: податок із продажів, прибутковий податок з населення, податок на доходи корпорацій, податок на спадщину і дарування, акцизні податки, податок на корисні копалини, ліцензійні збори, податок на капітал, відрахування на виплату допомоги з безробіття, податок на ділову активність та ін.

Починаючи від 90-х рр. ХХ ст., податкова політика США базується на реалізації принципу бюджетного збалансування. Водночас спостерігаються «перехресні» ефекти податкової системи – приміром, при зниженні ставок оподаткування індивідуальних доходів застосовуються підвищені ставки відрахувань до фондів соціального страхування; використовується потенціал регресивного акцизного оподаткування, що сприяє вирівнюванню податкового тягаря.

Параметри податкової системи США, починаючи від 2000 року, загалом є стабільними, за винятком ставок оподаткування, які можуть оперативно змінюватися повноважними законодавчими органами.

На основі критичного узагальнення низки наукових праць виділимо основні особливості податкової системи США: у цілому прогресивний характер оподаткування, що вважається одним із виявів справедливості податкової системи (ефективна податкова ставка для платників із найвищими доходами досягає 50%), дискретність податкових відрахувань (кожну вищу ставку податку можна застосовувати лише до чітко визначеної частини бази

оподаткування), висока гнучкість податкової системи, що виявляється зокрема в регулярних змінах на законодавчому рівні чинних ставок податків залежно від економічної динаміки, висока розвиненість пільгового оподаткування (наявність великої кількості податкових пільг та винятків), чітке розмежування податкової системи і системи соціального страхування, наявність неоподаткованого мінімуму індивідуального доходу.

Центральним ядром органів податкового адміністрування у Сполучених Штатах є Державна служба збирання податків та фінансового контролю США. Основним елементом у її структурі є Служба внутрішніх доходів (СВД), яка оперативно підпорядкована Міністерству фінансів. СВД складається із таких підрозділів: центральний апарат (на федеральному рівні), податкові служби штатів, місцеві податкові служби.

Організаційна структура Служби внутрішніх доходів побудована не за видами податків, а за функціональними ознаками системи оподаткування, тобто вказана структура є функціональною. Основними структурними підрозділами СВД є: служба обробки податкових декларацій, служба перевірки податкових декларацій, служба стягнення податків, служба кримінальних розслідувань, служба обслуговування платників податків, міжнародний відділ, відділ інформаційно-комп'ютерних технологій, відділ кадрової роботи. Типова організаційна структура регіонального підрозділу Служби внутрішніх доходів США представлена на рис. 1.

Регіональні та районні відділення СВД здійснюють переважно оперативний моніторинг поточної діяльності. Типова організаційна структура регіонального підрозділу Служби внутрішніх доходів США, платників і контроль за правильністю розрахунку сум податкових платежів, вживають заходів для профілактики та мінімізації сум податкового боргу, ухвалюють рішення про накладення відповідальності на порушників податкового законодавства, а також про повернення надмірно сплачених сум.



Рис 1.1. – Типова організаційна структура регіонального підрозділу Служби внутрішніх доходів США

Джерело : [45]

З огляду на характер та напрями податкової реформи в Україні цікавим є досвід органів податкового адміністрування США у частині застосування норм пільгового оподаткування. На противагу нашій країні, де податкові пільги використовуються здебільшого з метою вирішення певних соціальних або вузькогалузевих завдань [41], основна частина податкових пільг у США має за мету підтримати довгострокове економічне зростання. Вказаний напрям реалізується через встановлення податкових пільг та винятків переважно для операцій юридичних осіб і передбачає довгострокове фінансування інвестиційної та інноваційної діяльності. Система пільгового оподаткування США спрямована насамперед на використання інвестиційного потенціалу податків і містить такі основні елементи: норми прискореної податкової амортизації основних засобів корпорацій, що дає змогу збільшувати частку витрат та відповідно зменшувати обсяг прибутку, що оподатковується

(вказане стимулює інвесторів до здійснення витрат капітального характеру, оскільки переважання частки капітальних витрат у загальній структурі витрат на практиці дозволяє знизити податкове навантаження на одиницю виготовленого продукту), значні пільги, що передбачаються для інвесторів, які вкладають кошти в науково-дослідні проекти (розробки), у тому числі повне звільнення від оподаткування на певний строк результатів таких проектів, спеціальні податкові пільги (зазвичай у формі податкових знижок) компаніям, які використовують альтернативні види енергії у виробничій діяльності.

Розгалужена система пільгового оподаткування у США цілком прогнозовано збільшує витратність податкового адміністрування, а відтак певною мірою знижує його ефективність. При цьому платники несуть відповідальність за правомірність застосування податкових пільг. У податковому законодавстві Сполучених Штатів діє принцип презумпції винності, відповідно до якого обов'язок доведення правомірності застосування податкової пільги покладено на платника або податкового агента.

Органи податкового адміністрування США зобов'язані перевіряти правомірність застосування платниками та податковими агентами податкових пільг. У США платники податків мусять подавати органам податкового адміністрування всі відомості, що можуть бути використані при визначенні бази оподаткування, навіть якщо вони містять інформацію не на користь платника. Органи податкової служби мають право перевіряти житло, листування, в тому числі особисте, чого не дозволяється жодній іншій державній службі [22].

Основна частина податкових перевірок – камеральні. У ході проведення таких перевірок органи податкового контролю зазвичай надсилають платнику повідомлення з вимогою надати додаткові відомості. За результатами податкової перевірки може бути ухвалене рішення про донарахування податкових платежів або повернення надміру сплачених сум. У США широко використовується параметричний метод попереднього контролю, який на

основі математичного підходу дозволяє виявити декларації з малоймовірними (імовірно недостовірними) даними. Вказані декларації ретельно аналізуються.

За результатами аналізу може бути ухвалене рішення про проведення додаткової камеральної перевірки, а у складних випадках – виїзної перевірки. Агенти Служби внутрішніх доходів наділені повноваженнями здійснювати податкові аудити, які передбачають вивчення всієї діяльності платника за певний період.

Якщо платник податків не згоден із результатами перевірки, він має право їх оскаржити у відділі оскаржень або суді. У США діє спеціалізований суд, який розглядає спори у сфері оподаткування, – податковий суд. У разі ухвалення рішення на користь платника йому будуть повернені всі адміністративні й судові витрати. Витрати на адміністрування податкового законодавства у США складають приблизно 0,5–0,7% обсягу зібраних податків [43]. Податкова система Канади має трьохрівневу ієрархічну структуру, що відповідає загальній моделі організації виконавчої влади (федеральний рівень, провінції, територіальні утворення та муніципалітети). 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 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, існування двох незалежних підсистем податкового адміністрування із власними податковими органами: федеральна і регіональні (провінційні), взаємодія між якими здійснюється на основі укладених юридичних угод. До федерального (центрального) бюджету надходить близько 63–65% загальної суми податкових платежів, зібраних на території країни. На цьому рівні переважає пряме оподаткування. Основним

федеральним податком виступає податок на доходи населення (він забезпечує 40% податкових надходжень, що зараховуються до федерального бюджету). Пільги за цим податком мають переважно соціальне значення (з бази оподаткування вираховуються витрати на сплату аліментів, догляд за дітьми, внески до пенсійних фондів та ін.).

Податок на прибуток корпорацій відіграє регулятивну роль, оскільки найбільша кількість пільг встановлена саме за цим податком. У пільговому режимі оподатковуються підприємства малого бізнесу (із чисельністю працюючих до 100 осіб), що є елементом державної політики підтримки високої зайнятості. У режимі пільгового оподаткування працюють також окремі галузі економіки, у тому числі сільське господарство. Передбачено можливість прискореної амортизації для інноваційного обладнання, а також пільгові умови оподаткування приросту активів. Право на податкову пільгу за податком на прибуток корпорацій мають платники, що здійснюють витрати на науково-дослідні роботи.

На противагу США у Канаді на федеральному рівні запроваджено податок на додану вартість, який має переважно фіскальне значення. При цьому на рівні багатьох територій діє податок із продажів. У Канаді доволі високі ставки акцизного оподаткування. Акцизи мають не лише фіскальне та соціальне значення, вони виступають способом контролю з боку держави за переміщенням підакцизних товарів. Проблемою організації акцизного оподаткування в Канаді є наявність значної кількості контрабандних тютюнових виробів (у східних і південних провінціях країни), що постачаються переважно із США та окремих резервацій.

Основні податкові надходження місцевих бюджетів формуються за рахунок оподаткування нерухомості (частка різних податків на нерухомість у доходах місцевих бюджетів подеколи досягає 40%) і підприємницької діяльності. 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 складають приблизно 1% обсягу зібраних податків [43]. Щорічно податкові органи перевіряють із виїздом на місце приблизно 2% платників податків.

Усі платники за категоріями ризику вчинення правопорушення поділені на чотири категорії (ідентифікація платника здійснюється за 150 показниками для фізичних осіб і 30 – для юридичних). Найчастіше перевіряють діяльність платників із найвищим рівнем ризику. Великі корпорації (компанії, які отримують дохід у понад \$250 млн. на рік) підписали з податковою службою спеціальні угоди, у яких обумовлені деякі питання проведення планових перевірок (строки, методи, порядок вирішення суперечок та ін.). Строк такої перевірки зазвичай становить від 3 до 8 місяців, при цьому предметом перевірки може бути діяльність лише за останні 4 роки.

Кримінальне законодавство Канади встановлює відповідальність за податкове шахрайство, під яким розуміють ненадання документів або свідоме перекручення відомостей, представлених податковій службі, що потягнуло за собою зниження сум нарахованих податків. Податкові спори (конфлікти) розглядає спеціалізована судова установа – Податковий суд. Існує звичайна (стандартна) процедура, а також скорочене провадження розгляду спорів. Висока ефективність системи податкового адміністрування Канади зумовлена в цілому раціональною та гнучкою податковою політикою, яка органічно враховує інтереси і держави, і територій, і платників [22].

За результатами вивчення досвіду побудови механізмів податкового адміністрування США та Канади можемо зробити такі узагальнення і висновки: висока ефективність податкової системи США базується на широкому використанні інформаційно-комунікаційних технологій, у тому числі в частині вільного доступу податкових органів до інформаційних баз даних інших органів, які мають дані про доходи, витрати, фінансові

зобов'язання та фінансовий стан платників податків, корисним для вивчення є досвід організації взаємодії податкових органів США федерального та регіонального рівнів, зокрема щодо організації податкового консультування платників, а також підготовки спеціалістів для державного і приватного секторів із питань оподаткування, на основі досвіду Сполучених Штатів платникам можна дозволити самостійно користуватися податковими пільгами, але в такому разі на платника слід покласти обов'язок доведення правомірності застосування пільги (презумпція вини), податкові декларації у США приймаються податковим органом у будь-якому випадку, навіть якщо декларація заповнена неправильно.

У Сполучених Штатах використовуються комп'ютерні методи первинної обробки даних та виявлення ризику можливого вчинення правопорушень у сфері оподаткування, що є підставою для призначення податкової перевірки; активно застосовується метод непрямого контролю, що передбачає вивчення витрат платника з наступним співставленням обсягів видатків із доходами, у Канаді платники податків мають право вести весь облік господарських операцій і здійснювати формування податкової звітності в електронній формі, що на практиці дозволяє мінімізувати витрати платника на оформлення документів, а податковим органам – підвищити можливості інформаційно-аналітичного забезпечення процесів реального оподаткування.

У Канаді взаємини великих корпорацій та податкових органів регулюються не лише законодавчими актами, а й спеціальними угодами, у яких визначені особливості здійснення податкового контролю, у США і Канаді реалізовано так званий американський підхід до побудови системи відповідальності за вчинені податкові правопорушення, в тому числі податкові злочини, який відзначається жорсткістю санкцій та криміналізацією значної кількості податкових девіацій; покаранням за податковий злочин може бути як тривалий строк позбавлення волі, так і значна сума штрафу з конфіскацією майна платника.

РОЗДІЛ 2 СТАН СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

2.1 Оцінка системи адміністрування податків в Україні

Основним законодавчим актом, який регулює відносини, що виникають у сфері оподаткування, є Податковий кодекс України. До набуття чинності цього Кодексу процеси оподаткування врегульовували близько 5 000 нормативно-правових актів, через що податкове законодавство було одним із найскладніших елементів вітчизняної правової системи [10].

Оскільки упродовж останніх років податкові надходження в Україні становлять 70-80 % доходів Зведеного бюджету, особливої актуальності набуває визначення факторів, що на них впливають. В умовах трансформаційних зрушень та розбудови ринкових відносин змінюються як роль державного бюджету в національній економічній системі, так і методи управління його надходженнями, а також виникають і нові проблеми. Зазначимо, що на обсяг податкових надходжень до бюджетів впливають такі макроекономічні фактори:

- динаміка валового внутрішнього продукту (ВВП). Між обсягом ВВП та величиною податкових надходжень спостерігається пряма залежність (коефіцієнт кореляції $r \approx 0,99$), тобто якщо ВВП у країні зростає, податкові надходження будуть наповнювати державну казну;
- темпи інфляції (залежно від економічної ситуації у країні податкові надходження можуть як збільшуватися, так і зменшуватися);
- розвиток підприємницької діяльності. Залежність обсягу податкових надходжень від кількості суб'єктів підприємництва є прямою (коефіцієнт кореляції становить $r \approx 0,97$). Зі зростанням кількості суб'єктів підприємницької діяльності підвищується рівень добробуту населення і збільшуються податкові надходження до бюджету;
- обсяги експорту та імпорту. Взаємозалежність між обсягами експорту,

імпорту та величиною податкових надходжень є прямою (коефіцієнти кореляції $r \approx 0,91$, $r \approx 0,90$, відповідно);

- курс гривні до долара США та євро. У разі девальвації національної грошової одиниці доходи Державного бюджету зменшуються;

- платоспроможність населення. Збільшення частки податкових платежів у структурі видатків населення спонукає громадян до ухиляння від сплати податків;

- грошова маса в економіці. Поміж обсягами грошової маси в економіці та податкових надходжень до бюджетів спостерігається пряма залежність (коефіцієнт кореляції $r \approx 0,98$) [11].

Множинне рівняння регресії показує, що:

- із збільшенням обсягу ВВП на 1 млн грн і за постійних значень обсягів чистого експорту та грошової маси в економіці країни обсяг податкових надходжень зростає в середньому на 355 тис. грн;

- із збільшенням обсягу чистого експорту на 1 млн дол. США і за постійних значень обсягів ВВП та грошової маси очікується зменшення податкових надходжень до Зведеного бюджету України на 100 тис. грн;

- із збільшенням грошової маси в економіці країни на 1 млн грн і за постійних значень обсягів ВВП та чистого експорту обсяг податкових надходжень до Зведеного бюджету України зменшиться на 160 тис. грн.

Усупереч тому, що між обсягами податкових надходжень до бюджетів і грошовою масою в обігу країни існує пряма залежність, з формули (1) випливає, що ця залежність є оберненою, тобто із зростанням грошової маси в економіці країни спостерігатиметься зменшення податкових надходжень до бюджетів. Це пояснюємо тим, що зростання грошової маси за сталого обсягу ВВП свідчить про інфляційні процеси в економіці країни, тому податкові надходження будуть зменшуватись [12].

За сучасних економічних умов ефективна система адміністрування податків передбачає не тільки систематичне та в повному обсязі надходження платежів податкового характеру до відповідних бюджетів за найменших

витрат на їхнє адміністрування, а й якісне обслуговування платників податків [13].



Рис 2.1. – Види проблем в системі адміністрування податків в Україні

Джерело: [складено автором]

Цікавою думка є А. Крисоватого, який вважає що ефективність податкової політики забезпечується за умови наукового поєднання таких ознак: фіскальної достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості, стабільності, гнучкості [12]. А. Смирнова вважає основними принципами оподаткування такі: достатність, продуктивність, еластичність, стабільність, фіскальний федералізм, визначеність, економність, зручність для платника податків, вибір джерела оподаткування та нейтральність [28].

На думку Л. Якобсона єдиним виправданням для існування податків у демократичному суспільстві є потреба у відображенні попиту платника податків на суспільні блага та визнаних громадянами принципів перерозподілу доходів. Він вважає, що на практиці податкові системи не

здатні повною мірою виконувати вказані функції. Для порівняння податкових систем та оцінки можливостей їх вдосконалення він називає наступні критерії: відносна рівність зобов'язань, економічна нейтральність, організаційна простота, гнучкість та контрольованість податків з боку їх платників [35].

Аналізуючи основні принципи ефективності податкової політики та її гармонізацію до інтеграційних процесів важливо зупинитися на вирішенні проблем з адмініструванням податків, як таких, що найбільш поширені на думку багатьох аналітиків.

Щодо ефективності системи адміністрування податків та проведених реформ свідчить зведений державний бюджет (Табл.2.1.)

Таблиця 2.1

Зведений бюджет України з 2012 по 2019 рр.(млн.грн)

	Доходи	%ВВП	Видатки	%ВВП	Кредитування	%ВВП	Сальдо	(дефіцит бюджету) %ВВП
2012	398553,6	30,27	416853,6	31,66	4757,9	0,36	- 23057,9	-1,75%
2013	445525,3	31,62	492454,7	34,95	3856,3	0,27	- 50785,7	-3,60%
2014	442788,7	30,43	505843,8	34,77	535,2	0,04	- 63590,3	-4,37%
2015	456067,3	29,11	523125,7	33,39	4972,1	0,32	- 72030,5	-4,60%
2016	652031,0	32,94	679871,4	34,35	3057,8	0,15	- 30898,2	-1,56%
2017	782748,5	32,84	835589,8	35,06	1841,3	0,08	- 54682,6	-2,29%
2018	1016788,3	34,09	1056759,9	35,43	2122,1	0,07	- 42093,8	-1,41%
2019	1184278,1	33,28	1250173,6	35,13	1893,0	0,05	- 67788,5	-1,90%

*складено автором на основі [48]

Згідно з даними таблиці, кожного року виникає дефіцит бюджету на рівні від 1,41% до 4,6%. Опираючись на цей досвід, можемо припустити, що цього року бюджет знову буде закрито дефіцитом. Податкова система України не є ефективною, так як зміни в податковому законодавстві відбуваються доволі часто, але скоріше мають номінальний характер. Сама ж податкова

система перебуває в стані невідповідності соціально-економічним реаліям. Дивлячись на таблицю, податкова система потребує негайних діючих реформ з ціллю скоротити дефіцит бюджету. Якщо залишити вітчизняну податкову систему без суттєвих змін, то явище дефіциту бюджету так і залишиться хронічним для України.

Отже, податкова система України не є ефективною. Реформування податкової системи повинно базуватись на принципі фіскальної ефективності, тобто формування дохідної частини бюджету на відповідному рівні, що забезпечить виконання державою своїх функцій; досягнення рівності податкового тягара, рівна напруга між платниками, соціальна справедливість, стабільність і гнучкість – запорука ефективності податкової системи. Оптимальне співвідношення цих показників дозволить забезпечити економічне зростання України не лише на певному етапі, а й у довгостроковій перспективі.

2.2 Фактори впливу на виникнення податкових правопорушень у процесі адміністрування податків в Україні

Феномен ухилення від сплати податків є атрибутом будь-якої держави, незалежно від ступеня її розвитку. Для українського бізнесу несплата податків перетворилася у вагоме джерело доходу, що дає змогу отримати додаткові фінансові ресурси для вирішення неформальних господарських проблем і питань забезпечення соціальних гарантій працюючим [15].

Інший бік ухилення від оподаткування – морально-раціональний, адже саме запровадження та справляння податків уже суперечить інтересам їх платників. Цьому сприяє, по-перше, обов'язково примусовий характер їх справляння, по-друге, часовий розрив між обсягом сплачених податків і величиною отримуваних платником податків суспільних благ.

Саме тому прагнення зберегти майно і доходи від оподаткування є природною реакцією податкоплатника. Ухилення від сплати податків – це найбільш масовий вид тіньової діяльності, обсяг якого, за підрахунками економістів країн Заходу, в країнах з ринковою економікою становить 12–15% від офіційного ВВП [16].

Одночасно із розвитком системи оподаткування та посиленням фіскального навантаження в суспільстві відбувається збільшення опору платників податків, який виявляється у двох формах:

а) активній – засоби фізичного впливу на представників фіскальних органів, масові акції протесту. Так, наприклад, вбивство дровлянами київського князя Ігоря в 945 р. можна вважати одним із перших документально підтверджених фактів активної протидії збирачам податків;

б) пасивній – неподання податкових декларацій, приховування чи заниження об'єкта оподаткування, затягування із сплатою або ж пряма несплата податків, фальсифікація бухгалтерських документів.

З метою дослідження феномена уникнення оподаткування виокремимо основні передумови, які стимулюють платників не виконувати зобов'язань

перед державою щодо формування її централізованих фінансових ресурсів. Основним соціально-економічним аспектом ухилення від оподаткування є загальний обсяг сплачених суспільством за певний період податків, тобто величина податкового навантаження, що визначається за співвідношенням фактичних податкових надходжень у зведений бюджет країни до обсягу валового внутрішнього продукту [17].

Разом з тим, визначення податкового навантаження таким чином має суттєвий недолік, бо не враховує величини обов'язкових соціальних відрахувань до позабюджетних фондів, які, на нашу думку, за економічною суттю належать до податкових платежів, оскільки є примусовий характер, формуються для фінансування поточних виплат і здебільшого не мають характеру прямої еквівалентності.

Крім того, в розрахунку величини податкового навантаження слід передбачати не тільки фактично сплачені обов'язкові платежі, а й величину нарахованих і несплачених податкових зобов'язань, тобто розмір недоїмки на кінець періоду, що аналізується, скоригований на розмір переплати податкових платежів до централізованих фондів. Таким чином, маємо змогу повніше відобразити величину фіскального тиску на платників. Ще одним недоліком розрахунку, що має дискусійний характер, є ігнорування тієї частини валового продукту, який створюється поза межами офіційної економіки – у сфері тіньових господарських відносин [18].

Разом з тим, в Україні основним стимулюючим фактором несплати податків є не величина податкового тягаря, а нерівномірність його розподілу серед суб'єктів господарювання. Так, промисловість держави, яка створює приблизно 40% ВВП, сплачує більш ніж половину податкових платежів, тоді як торгівля, що офіційно забезпечує 9% ВВП, перераховує до централізованих фондів лише 3% від загальної суми сплачених податків. Наявність такої диспропорції зумовлена застосуванням податкових пільг для окремих галузей економіки та суб'єктів підприємницької діяльності.

До соціально-економічних причин ухилення від сплати податків

належать і недосконалість вітчизняної системи оподаткування. Насамперед це стосується умов справляння податку на додану вартість і податку на прибуток. Чинний механізм визначення і сплати податкового зобов'язання щодо вищенаведених податків сприяє вилученню обігових коштів на підприємствах [19].

Етично-психологічні передумови підтверджують ставлення до фіска, яке відображає протиборство мотивів корисливого інтересу як властивого людині матеріального інстинкту і громадянського обов'язку як набутої суспільним вихованням соціально значущої риси. Податок справляє держава в односторонньому порядку з використанням заходів примусу. Сукупність засобів примусу та карально-репресивних заходів створює тиск на платника і змушує його сплатити податки [20].

Однак значна кількість платників своєчасно сплачує податки, не очікуючи застосування заходів примусу. Відбувається це здебільшого тому, що податкоплатники знають про такі заходи та можливість їх застосування. Тому більшість з них порушує прийняті моральні норми і чинні закони тільки тоді, коли знає, що може зробити це безкарно. Етично-психологічні передумови податкових порушень у платника податків можуть формуватися під впливом двох груп факторів: зовнішніх і внутрішніх [21].

До зовнішніх належать фактори, що не залежать від окремо взятого платника податків:

- середовища, в якому формується індивід, та ситуацій, у які він потрапляє в процесі формування особистості.
- зокрема, це відсутність інформації про використання державою коштів, мобілізованих за рахунок податків, чи низька ефективність їх витрачання;
- погодження чи непогодження платника із політикою держави, на яку Уряд витрачає податкові збори;
- результативність діяльності фіскальних органів і ймовірність виявлення ними податкового порушення.

Внутрішні фактори залежать безпосередньо від окремо взятого індивіда та містять мотивацію податкових правопорушень і його психологічні особливості [23].

Це може бути абсолютизація власних потреб і негативно-зневажливе ставлення до потреб суспільства, патологічне, вроджене небажання виконувати зобов'язання перед державою. Для окремих платників ухилення є азартною ризиковою грою, учасник якої зважає шанси одержати вищий дохід перед загрозою можливого викриття.

У цьому разі платник діє як раціонально мисляча “економічна людина”, що передбачає результати і наслідки своєї поведінки, зіставляючи рівень винагороди з рівнем покарання за невдачі [25].

Класифікація податкових правопорушень

Ухилення від оподаткування виражається у діях особи, спрямованих на повну чи часткову несплату податків, які підлягають справлянню платниками податків відповідно до чинного законодавства. Це - один із видів злочинів, якому притаманні відповідні способи учинення.

Під способом учинення злочинів у юридичній літературі розуміється передбачений нормами кримінального законодавства комплекс прийомів і діянь злочинців, спрямованих на підготовку, вчинення і маскуванню злочину.

При цьому комплекс прийомів і діянь винуватця залежить від конкретних умов і обставин, у яких здійснюється злочинний задум, а також від особи злочинця. Між обраним способом вчинення злочину, причинами і умовами, які сприяють його вчиненню, та індивідуальними особливостями злочинця існує тісний діалектичний взаємозв'язок [26].

Тому на вибір способу правопорушення у сфері оподаткування впливають різні фактори. Це можуть бути обставини як об'єктивного характеру (сфера діяльності суб'єкта господарювання, рівень ефективної діяльності контролюючих органів, характер фінансово-господарських операцій), так і суб'єктивного характеру (наявність зв'язків з працівниками правоохоронних органів, які здійснюють прикриття злочинної діяльності,

наявність досвіду у здійсненні злочинів, у т. ч. і в сфері оподаткування тощо).

Найбільш характерні способи ухилення від сплати податків можна згрупувати так:

1. Ухилення від сплати податків при заповненні і поданні податкової звітності та бухгалтерських розрахунків до неї:

- неподання або невчасне подання декларацій про прибуток підприємства;
- приховування об'єктів оподаткування і подача декларації про відсутність оподаткованого прибутку;
- приховування об'єктів оподаткування шляхом невідображення в бухгалтерському обліку обсягу реалізації за готівку;
- приховування об'єктів оподаткування шляхом подання до органів ДПС листів з проханням звільнити від сплати податків у зв'язку з тим, що підприємство тимчасово не веде господарської діяльності;
- приховування прибутків від оподаткування шляхом умисного відображення господарських операцій і розрахунків пізніше звітного періоду.
- заниження частини суми прибутків під виглядом відрахувань до благодійного фонду та інших добровільних відрахувань [27].

2. Ухилення від сплати податку на прибуток:

- приховування прибутків, одержаних від реалізації товарів, що надходять від зарубіжних партнерів, вартість яких фактично була завищена при їх оприбуткуванні;
- заниження розміру прибутку в декларації і завищення ціни при реалізації товару;
- необґрунтоване завищення собівартості продукції;
- фальсифікація даних про наявність у підприємства автотранспорту та використання його і списання на собівартість продукції.

3. Використання декількох поточних рахунків як засобу приховування прибутків (доходів) від оподаткування:

- відкриття кількох поточних рахунків у різних банках;

- проведення платіжних операцій через поточний рахунок приватного підприємця і подача звітності до органів ДПС про відсутність доходів у підприємства;

- оформлення документів про послідовний перепродаж товарів однієї комерційної структури до іншої і подача звітів про їх залікову діяльність.

4. Порухення податкового законодавства і приховування прибутків від оподаткування при розрахунках з іноземними партнерами:

- приховування прибутків, одержаних від продажу техніки іноземній фірмі, шляхом оформлення документів як на таку, що здана їй в оренду через посередника;

- приховування прибутків, одержаних від реалізації за кордоном раніше придбаних на кошти підприємства товарів шляхом фальсифікації документів і подачі звітів про збиткову діяльність;

- ухилення від сплати податку, мита, акцизного збору при вивезенні товарів за кордон чи ввезенні їх в Україну під виглядом виконання умов бартерної угоди з інофірмами [28].

5. Приховування об'єктів оподаткування при страхуванні:

- дострокове припинення дії договору страхування працівників за рахунок коштів підприємств, установ і організацій;

- оформлення договорів страхування працівників за рахунок коштів підприємства у залік взаєморозрахунків.

6. Приховування від оподаткування прибутків, одержаних від реалізації товарів та іншої господарської діяльності:

- приховування частини виручки від реалізації товарів, надання послуг, виконання робіт під виглядом боргу іншого підприємства;

- приховування прибутків від продажу товарів (зокрема автотранспорту) шляхом оформлення документів про передачу їх фактичному покупцеві під виглядом надання благодійної допомоги;

- приховування прибутків, одержаних у вигляді стягнень за невиконання умов контракту;

- приховування прибутку, одержаного при реалізації товарів шляхом завезення на місце проданого товару [24].

Недосконалість чинного податкового законодавства дає змогу значно мінімізувати величину податку на прибуток. Для цього використовують механізм так званого “податкового щита”. У міжнародній фіскальній практиці часто використовують право на перенесення збитків, тобто компанія, що завершила зі збитками попередній рік, при оподаткуванні прибутку може зменшити його у поточному році на суму таких збитків.



Рис. 2.2. - Основні тенденції у сфері несплати податків
Джерело: [29]

Аналогічне право поширене на вітчизняні підприємства. Якщо за результатами звітного кварталу в платника податку на прибуток виникає від’ємне значення об’єкта оподаткування, то дозволяється зменшити об’єкт оподаткування наступного звітного кварталу, а також кожного з наступних двадцяти податкових періодів до повного погашення такого від’ємного значення.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

3.1 Сучасні проблеми адміністрування податків в Україні

Основним джерелом доходів як Державного, так і місцевих бюджетів України слугують податкові надходження, які є фінансовим результатом функціонування механізму адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Ефективність функціонування системи адміністрування податків, своєю чергою, визначає і ефективність податкової системи усієї країни. Саме тому одним з першорядних завдань податкової політики України на сучасному етапі є вдосконалення системи адміністрування податків. З прийняттям Податкового кодексу податкова система України та, зокрема, система адміністрування податків зазнала позитивних зрушень. Однак і досі є ряд проблемних аспектів, які залишаються невирішеними [33].

Попри те, що недосконалість податкового адміністрування, недоліки Податкового кодексу України є предметом численних дискусій вітчизняних економістів, спеціалістів у сфері оподаткування, органів влади та платників податків, та все ж ці проблеми залишаються недостатньо дослідженими. Саме тому спробуємо визначити найбільш проблемні аспекти функціонування національної системи адміністрування податків з тим, аби в подальшому окреслити можливі напрями її вдосконалення шляхом подолання цих проблем.

Надмірне регулювання податкових відносин, широкі права і недосконалість механізмів відповідальності податкових (контролюю щ їх) органів в Україні створюють несприятливі умови для ділової активності бізнесу.

Більшою мірою основною проблемою таких процесів є недосконалість податкового адміністрування, під яким ми розуміємо систему управління державою податковими відносинам і, що включає в себе елементи організації

(визначення складу податкової системи, звітності до розробки правил реєстрації платників податків), планування і прогнозування надходжень податків, управління податковим і відносинам і (в тому числі за допомогою історико-політичної складової). У теорії оподаткування податкове адміністрування пов'язане з процесом справляння, розрахунку, контролю та сплати податків [35].

Рішення проблеми ефективності податкового адміністрування завжди залежить від конкретних умов функціонування економіки і відображає співвідношення інтересів суб'єктів податкових відносин. Тому в процесі формування конкретного механізму податкового адміністрування при єдності цього процесу важливо розмежовувати два аспекти.

Перший полягає в тому, що сучасний процес податкового адміністрування знаходиться під безпосереднім впливом економічних процесів, що відбуваються в країні. І сьогодні в загальних рисах оцінка такої залежимоості може свідчити про недостатню взаємодію між економічною і податковою політикою.

Другий аспект обумовлений придбанням податковим адмініструванням достатньо самостійною траєкторії руху і його деякої віддаленістю від відбуваються економічних процесів [36].

У податковому адмініструванні України можна виділити наступні проблеми:

- відсутність єдиного підходу до трактування сутності податкового адміністрування і виділення завдань, які воно вирішує;
- відсутність гармонізації інтересів держави і платників податків;
- низький рівень інформаційно-технологічного забезпечення;
- надання ДПА України нижчестоящим податковим органам планів доначислення штрафів, санкцій;
- відсутність захисту прав і законних інтересів суб'єктів господарювання від неправомірних дій податкових органів та відповідальності цих органів за завдані правопорушення.

Таким чином, підвищити ефективність податкового адміністрування можна шляхом:

- розробки чітких критеріїв відбору платників податків для проведення податкових перевірок;
- систематизації податкового законодавства до Податкового кодексу України, що забезпечує зрозумілість, чіткість, однозначність і неприпустимість розширеного тлумачення норм податкового законодавства;
- розробки легкодоступних для розуміння декларацій та інструкцій щодо їх заповнення;
- забезпечення платників податків програмними засобами, що дозволяє і формувати і контролювати правильність заповнення податкових декларацій;
- забезпечення можливості прийняття податкових декларацій в електронному вигляді, включаючи можливість їх візування електронними цифровим і підписами;
- розвитку в країні системи професійного податкового консультування.

Тож, як бачимо, системі адміністрування податків в Україні і досі притаманно чимало проблем. Ці проблеми можна згрупувати наступним чином:

- проблеми правового характеру;
- проблеми організаційного характеру;
- проблеми соціально-психологічного характеру;
- проблеми економічного характеру [36].

Проблеми правового характеру пов'язані з дотриманням вимог податкового законодавства. Ці проблеми виникають в результаті того, що:

- Податковий кодекс України містить норми, які суперечать нормам іншим нормативно-правових актів України. Це спантеличує суб'єктів оподаткування та створює так звані лазівки у законі;
- дефініції деяких понять недосконалі або, взагалі, відсутні. Це не дає змогу розкрити суть певних правових явищ, подій або дій;
- платники податків не знають належним чином своїх прав та обов'язків

(низький рівень економічної та юридичної грамотності платників);

- податкове законодавство часто зазнає змін, за якими середньостатичний платник податків не встигає слідкувати.

Проблеми організаційного характеру – це проблеми, які виникають на організаційному етапі процесу адміністрування податків.

В сучасних Удосконалення. Податкового кодексу України, зокрема в частині адміністрування податків. Проведення щорічних курсів підвищення кваліфікації працівників фіскальних органів (стажування в країнах ЄС). Щорічне тестування знань посадових осіб фіскальних органів на предмет законодавчих змін і засвоєння матеріалу курсів підвищення кваліфікації. Активне використання новітніх технологій у процесі адміністрування податків Формування податкової культури серед дітей та молоді.

Постійне проведення цілеспрямованої пропаганди серед платників податків щодо необхідності своєчасної та в повній мірі сплати податкових платежів як виконання свого громадянського обов'язку [38].

Підвищення відповідальності осіб фіскальних органів за неналежне виконання своїх професійних і посадових обов'язків. Розвиток взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків на паритетній основі. Система адміністрування податків. Проблеми правового характеру. Проблеми організаційного характеру.

Проблеми соціально психологічного характеру. Проблеми економічного характеру Здешевлення процесу адміністрування податків. Здійснення заходів зі своєчасного виявлення та усунення причин податкових девіацій. Активізація масово-роз'яснювальної роботи з питань ролі податків в економічному та суспільному розвитку держави та тлумачення норм податкового законодавства умовах ринкової економіки якісне адміністрування податків забезпечується сукупністю певних факторів, а саме:

- наявністю висококваліфікованих спеціалістів в особі фіскальних органів;
- наявністю якісного методичного забезпечення діяльності фіскальних

органів;

- запровадженням передових новітніх технологій, які дають можливість здійснювати багато операцій в електронному вигляді і, таким чином, полегшують виконання певних процедур як для платників податків, так і для посадових осіб органів ДФС за рахунок економії часу та коштів на виконання цих процедур тощо [39].

Щодо запровадження та використання новітніх технологій у процесі адміністрування податків, то в цьому аспекті спостерігаємо позитивні зрушення. Податкові органи встановлюють програмні продукти, створюють єдині бази даних, умови для подання податкової звітності в електронному вигляді, надають консультації в режимі онлайн тощо.

В основі проблем соціально-психологічного характеру лежить конфлікт інтересів фіскальних органів і платників податків. Ці проблеми виникають в результаті взаємодії наступних факторів:

- менталітет українського платника податків спрямований, насамперед, на збереження своїх доходів та мінімізацію податків;
- перевищення посадовими особами фіскальних служб своїх повноважень;
- недовіра платників податків до фіскальних органів;
- низький рівень податкової культури в Україні. Проблеми економічного характеру пов'язані з недостатньою економічною ефективністю функціонування системи адміністрування податків. Ці проблеми зумовлені високим рівнем витрат на адміністрування податків і зборів та недостатнім обсягом податкових надходжень до бюджетів [40].

Описані проблеми та недоліки засвідчують недосконалість практики адміністрування податків в Україні. Законотворці та фіскальні органи володіють інформацією про проблемні аспекти функціонування вітчизняної системи адміністрування податків, а також системи оподаткування та реагують на них.

Свідчення цього є низка законів України «Про внесення змін до

Податкового кодексу України щодо...». Однак такі часті зміни до цього кодифікованого акту зайвий раз говорять, що Податковий кодекс України було прийнято поспішно, без належного напрацювання його положень.

Ще одним недоліком запровадження горизонтального моніторингу в Україні є те, що такий вид податкового контролю створює додаткові ризики для суб'єкта господарювання в контексті захисту конфіденційної інформації про його діяльність.

Згідно з податковим законодавством фіскальні органи зобов'язуються зберігати у суворій таємниці інформацію про діяльність платника податків, яка стала їм відомою в ході виконання їх професійних обов'язків. Однак враховуючи той факт, що в Україні високий рівень корупції, не слід виключати тієї ситуації, коли знайдеться певна посадова особа органу ДФС, яка зможе продати таку конфіденційну інформацію нечесному конкуренту суб'єкта господарювання, або використати її іншим чином для одержання власної вигоди [44].

Оскільки, беручи участь в горизонтальному моніторингу, великий платник податків зобов'язується інформувати фіскальний орган не лише про господарські операції, які відбулись у минулому, а й про ті, які були щойно здійснені, та ті, які лише планується здійснити, то наслідки від розголошення такої інформації будуть більш негативними для платника податків, аніж у випадку проведення звичайного податкового контролю, коли фіскальні органи отримують лише інформацію за минулі періоди.

Крім того, згідно умов горизонтального моніторингу фіскальні органи, визначаючи податкові ризики, консультують великого платника податків в питанні працювати чи не працювати йому з певними контрагентами, які можуть мати ознаки фіктивного підприємства. В цьому аспекті посадова особа органу ДФС несе велику відповідальність за надання такої консультації, оскільки остання має ґрунтуватись на достовірній інформації щодо діяльності контрагента.

Якщо буде встановлено той факт, що платник податків співпрацював з

контрагентом, який за ланцюгом поставки займався діяльністю, пов'язаною зі штучним створенням умов для одержання податкового кредиту (фіктивне підприємством), то платника податків буде позбавлено права на бюджетне відшкодування ПДВ [45].

А враховуючи наявність корупційної складової у процесі адміністрування податків, посадова особа органу ДФС може надати платнику податків не раціональну пропозицію, в результаті чого витрати платника на закупівлю товарів, послуг чи оплати певних видів робіт можуть зрости. Отже, діяльність великого платника податків, який бере участь в горизонтальному моніторингу, в значній мірі залежить від відповідальності його особистого податкового інспектора.

Таким чином, оскільки процес адміністрування податків в Україні нерозривно пов'язаний з наявністю проблемних аспектів, то очевидним є той факт, що вітчизняна система адміністрування податків потребує вдосконалення.

3.2 Шляхи удосконалення системи адміністрування податків в Україні

Пріоритетним напрямом модернізації фіскальної служби в Україні є вдосконалення системи адміністрування податків. Мета такого вдосконалення полягає в створенні більш ефективних механізмів адміністрування податків, недопущенні проявів корупції у податкових відносинах, сприянні підвищенню добровільності сплати податків, формуванні партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків, створенні справедливих умов оподаткування для всіх платників податків та забезпеченні мобілізації фінансових ресурсів до бюджетів різних рівнів в достатньому обсязі [46].

В цьому аспекті доцільно врахувати здобутки досвіду країн-членів ЄС. Вдосконалення системи адміністрування податків повинно бути спрямоване на підвищення рівня податкової етики та податкової культури громадян, а для цього слід змінити ставлення останніх до свого конституційного обов'язку сплати платежів податкового характеру.

На сьогоднішній день пересічний громадянин України – платник податків не бажає добровільно виконувати свої податкові зобов'язання. Причиною цього є відсутність чітко вираженої залежності між сплаченими податками та зворотним потоком державних послуг, що їх отримують платники. Загалом, у світовій практиці виділяють три моделі взаємовідносин держави та платників податків:

1. Домінування держави у взаємовідносинах «держава – платники податків». У цих взаємовідносинах платники здебільшого наділені обов'язками, а держава правами. Платники податків в такій моделі розглядаються як постачальники фінансових ресурсів.

Оскільки їх права обмежені, то вони не зацікавлені в добровільному виконанні своїх податкових зобов'язань, тому рівень ухилення від оподаткування досить високий.

Держава, зі свого боку, збільшує адміністративний тиск, застосовуючи дедалі жорсткіші засоби контролю. В результаті, збільшується державний контрольний апарат і зростає рівень тіньової економіки. Така модель

притаманна авторитарним державам і, безумовно, не може застосовуватись у демократичних країнах [47].

2. Домінування платника у взаємовідносинах «держава – платники податків». Така модель притаманна для слабких держав з низькоефективним державним апаратом. Внаслідок безконтрольних дій платників рівень ухилення від оподаткування, як і в попередній моделі, зростає. Таким чином, зменшується обсяг податкових надходжень до державного бюджету і викривляються умови конкурентного середовища, оскільки платники податків, що ухиляються від оподаткування, отримують додаткові фінансові ресурси для подальшого їх інвестування у свій бізнес.

Безперечно, модель домінування платника не може бути ефективною, оскільки рано чи пізно її наслідком стане криза державних фінансів і посилення державного контролю аж до домінування держави над платниками.

3. Модель «взаємних зобов'язань». Цю модель обирають демократичні країни та країни з перехідною економікою. Всі суб'єкти податкових відносин є рівноправними, і діяльність кожного з них є підконтрольною та підзвітною. І держава, в особі фіскальних органів, і платники зобов'язані дотримуватись податкового законодавства та наділені однаковими гарантіями щодо дотримання й захисту своїх законних прав.

Платник розглядається вже не як об'єкт контролю, а як рівний партнер, який сплачує платежі податкового характеру за отримання належних послуг та гарантій з боку держави. Таким чином, вдосконалення системи адміністрування податків повинно розпочинатись з налагодження партнерських взаємовідносин між платниками та податковими органами, яке базується на якісно новому розумінні місця людини в державі й у податковому адмініструванні, повазі до її прав та інтересів.

В результаті цього буде трансформовано ставлення громадян до свого конституційного обов'язку сплати платежів податкового характеру з примусового до добровільного.

Зважаючи на податкове правопорушення суб'єкт господарювання

порівнює вигоди, які він одержує від приховування реального рівня одержуваних доходів, та ризики, пов'язані з викриттям такого приховування. Таким чином, слід працювати в напрямку зниження вигод та підвищення відповідальності за податкові правопорушення.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене дослідження дає підстави для таких висновків:

1. Адміністрування податків є органічною складовою управління

системою оподаткування, тому поняття «адміністрування податків» є вужчим за своїм змістом, аніж «управління системою оподаткування». Адміністрування податків трактується як управлінська діяльність державних органів, спрямована на забезпечення і реалізацію контролю за дотриманням податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин.

2. Під системою адміністрування податків розуміється сукупність взаємопов'язаних елементів, зокрема фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади як керуючої і податкових платежів як керованої систем. Управлінська діяльність керуючої системи спрямована формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, що забезпечує реалізацію функцій податків у порядку, передбаченому законодавством.

3. До складу національної системи адміністрування податків входять такі елементи: податки, збори та платежі, які справляються на території України; структура та ієрархія фіскальних органів; права, обов'язки та відповідальність фіскальних органів; податкова робота; податкові пільги; податкові санкції; податкові відносини.

4. Суб'єктами системи адміністрування податків є уповноважені державою фіскальні органи, платники податків, зборів та платежів до бюджетів і державних цільових фондів, а також інші суб'єкти, які впливають на формування та функціонування системи адміністрування податків. Об'єктом цієї системи є процес мобілізації податкових платежів до бюджетів.

5. Податкові відносини виникають між такими суб'єктами системи процесу адміністрування податків: законодавчими та виконавчими органами, що здійснюють адміністрування податків; центральними органами влади та органами місцевого самоврядування; фіскальними органами та платниками податків; податковими агентами та платниками податків; фіскальними органами та податковими агентами; фіскальними органами, платниками податків та судами різних інстанцій; фіскальними органами різних країн.

6. Податковий кодекс України містить багато недоліків, оскільки

впроваджувався в дію поспіхом. Для успішного реформування податкової системи необхідним було проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків та посадовими особами фіскальних органів на підготовчому етапі імплементації норм Податкового кодексу України.

7. На стан системи адміністрування податків комплексно впливають як зовнішні (загальний стан економіки країни, політична ситуація у країні, соціальна та економічна спрямованість політики уряду, ставлення народу до влади, менталітет народу, відносини країни із сусідніми державами), так і внутрішні (рівень законодавчого забезпечення стягнення податків, рівень професійної підготовки працівників фіскальних органів, рівень дотримання податкового законодавства як платниками податків, так і фіскальними органами, готовність платників податків до співпраці з фіскальними органами, зацікавленість владних органів управління у підтримці чи, взагалі, збереженні життєдіяльності підприємств, рівень автоматизації процесу адміністрування податків) чинники.

8. Ознакою ефективності системи адміністрування податків є систематичне та в повному обсязі забезпечення надходжень від сплати податків до бюджетів, з урахуванням прав та інтересів платників податків, їх податкоспроможності.

9. Національній системі адміністрування податків властиві проблеми правового (пов'язані з дотримання положень податкового законодавства), організаційного (виникають на етапі організації процесу адміністрування податків), соціально-психологічного (спричинені конфліктом інтересів фіскальних органів та платників податків) та економічного характерів (пов'язані з недостатньою економічною ефективністю функціонування системи адміністрування податків).

10. Базисом вдосконалення системи адміністрування податків повинен бути подальший розвиток партнерських взаємовідносин між платниками податків і фіскальними органами, в основі якого лежить якісно нова філософія розуміння місця громадянина в процесі адміністрування податків, повага до

його прав та інтересів.

16. Виділено такі напрями вдосконалення системи адміністрування податків з урахуванням європейського досвіду: зниження податкового тиску на економіку країни; посилення відповідальності як для платників податків, так і для фіскальних органів за порушення податкової та службової дисципліни; активна боротьба з корупцією в країні; запровадження диференційованих ставок ПДВ з урахуванням соціальної значущості товарів і послуг; оподаткування податком на доходи фізичних осіб спільного доходу сім'ї; адекватне визначення вартості споживчого кошика для задоволення основних потреб людини, і, як наслідок, підвищення прожиткового мінімуму та перегляд розмірів й умов надання податкових соціальних пільг; посилення контрольних процедур за виробництвом і реалізацією спирту етилового, інших спиртових дистилятів та алкогольних напоїв; удосконалення процедур обліку платників податків і податкових надходжень; запровадження новітніх технологій, посилення автоматизації процесу адміністрування податків; поліпшення якості обслуговування платників податків, підвищення податкової культури.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К. : Комп'ютерпрес, 2014. – 240 с.
2. Білик О. Еволюція податкових органів на селі у 20–30-ті роки ХХ століття / О.А. Білик [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Gv/2010_16/articles/9_Bilik.pdf
3. Варналій З. Стан, проблеми та перспективи податкового стимулювання суб'єктів підприємництва в умовах дії Податкового кодексу України / З.С. Варналій, О.В Панасюк // Вісник КНУ імені Тараса Шевченка. – Київ, 2013. – № 148. – С. 11- 15..
4. Великі платники податків з початку року сплатили до бюджету 90 млрд грн – ДПСУ // Фінанси. Останні новини. 17.09.2019 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economics.unian.net/ukr/detail/140180>
5. Воронкова О. Інституціональні пастки ефективного розвитку податкового менеджменту в Україні / О. М. Воронкова // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2014. – № 2. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>
6. Воронкова О. Перспективи реалізації регулюючого потенціалу Податкового кодексу України / О. М. Воронкова // Формування ринкових відносин в Україні: збірник наукових праць / [наук. ред. І. Г. Манцуров]. – К., 2012. – Вип. 1 (128). – С. 6–10.
7. Воронкова О. Сучасний стан сплати податків в Україні / О. М. Воронкова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 4 (66). – С. 155-161.
8. Воронкова О. Теоретико-методологічні засади ефективності податкового менеджменту / О. М. Воронкова // Економічний вісник Переяслав-Хмельницького державного педагогічного університету імені Григорія Сковороди : збірник наукових праць. – Переяслав-Хмельницький, 2011. – Вип. 17/1. – С. 198-202.

9. Воронкова О. Формування понятійного апарату управління процесом оподаткування / О. М. Воронкова // Наука й економіка. – Хмельницький, 2014. – Вип. 1 (33). – С. 235-243.
10. Вступивши у Митний союз, Україна втратить економічний суверенітет – експерт // Економічна правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/news/2012/06/17/326624/>
11. Генеральна угода про співробітництво та взаємодію між Аудиторською палатою України та Державною податковою службою України від 31.08.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.licasoft.com.ua/index.php/component/lica/?href=0&view=text&base=1&id=627784&menu=782075>
12. Герасименко П. Проблеми ПДВ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrbiznes.com/analitic/economy/9164.html>
13. Данилишин Б. Статус України в Митному Союзі: оцінка ситуації [Електронний ресурс] / Б.Данилишин // Галицькі контракти. – 2013, червень. – Режим доступу: <http://kontrakty.ua/article/62956>
14. Єлкина С. Проблемы налогового администрирования на современном этапе и пути их решения [Електронний ресурс] / С.С. Єлкина, Е.С. Белоусова // Материалы III Общероссийской студенческой электронной научной конференции «Студенческий научный форум», 15-20 февраля 2011 г. – Режим доступу: <http://www.rae.ru/forum2011/>
15. Етапи розвитку державної податкової служби [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=241756&cat_id=73148
16. Єфименко Т. Податковий кодекс України як перший крок на шляху реформування вітчизняної податкової системи / Т.І. Єфименко // Фінанси України. – 2018. – № 12. – С. 3-11.
17. Замасло О. Податкова система : навчальний посібник / О.Т. Замасло, І.І. Приймак, О.В. Грін. – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2014. – 377 с.
18. Звіт про виконання Державного бюджету України за минулий рік

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>

19. Звіт про виконання Плану основних питань економічної та контрольної роботи Державної податкової служби України на 2017 рік: наказ ДПА України від 08.02.18 №74 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/data/files/201.doc>

20. Ільяшенко В. Удосконалення системи адміністрування податкових платежів до державного бюджету [Електронний ресурс] / В. А. Ільяшенко // Ефективна економіка. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1953>

21. Інформація про результати розгляду скарг платників податків на рішення органів державної податкової служби: лист ДПСУ від 06.02.2012 №3523/7/10-2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/dodatkova-informatsiya/apelyatsii-platnikiv-odatki/53703.html>

22. Карлін М. І. Фінанси зарубіжних країн : навч. посіб. / М. І. Карлін – К. : Кондор, 2014. – 384 с.

23. Кармінська-Белоброва М. Напрями реформування механізму адміністрування податків [Електронний ресурс] / М.В. Кармінська Белоброва. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tpdu/2010_3/doc/3/15.pdf

24. Кізима А. Прогнозування і планування надходжень податку на додану вартість: теорія та практика / А. Я. Кізима, І. А. Крисоватий // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка. – 2011. – Вип. 16. – С. 51-57.

25. Кміть В. Оцінка ефективності взаємовідносин між податковими органами і платниками податків в Україні та напрями підвищення рівня податкової культури / В.М. Кміть, О.З. Сідорська // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : науковий збірник / за ред. І.Г. Ткачук. – Івано-Франківськ: В-во Прикарпатського національного університету ім. Василя Стефаника, 2017. – Вип. 9. – Т. 1. – С. 20-28.

26. Кміть В. Правові аспекти забезпечення ефективності податкового регулювання в Україні / В.М. Кміть // Науковий журнал ТНЕУ «Світ

фінансів». – 2010. – №4 (25). – С 107-116.

27. Кміть В. Проблеми відшкодування ПДВ та роль інформаційних технологій у їх вирішенні / В.М. Кміть // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики, 2012. – №3(19). – С.19-35.

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

29. Мартинюк В. Факторний аналіз чинників впливу на розміри податкових надходжень до Державного бюджету України / В.П. Мартинюк // Фінанси України. – 2011. – №1. – С. 40-51.

30. Міжнародна конференція «Податкова реформа: перезагрузка» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reformclub.org.ua/news/club/1174/>

31. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 3–9.

32. Нечай Н. «Руська правда» – податковий кодекс Київської Русі / Н.В. Нечай // ВіснНікітішин А. Адміністрування податків в умовах фінансовоекономічної кризи / А.О. Нікітішин // Фінанси України. – 2010. – №1. – С. 38-45. ик податкової служби України. – 2011. – №11. – С.22-23.

33. Олейнікова Л. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Л.Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2010. – №10. – С. 47-59.

34. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. Електронний ресурс. Режим доступу: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/>

35. Паславська Р. Визначення факторів, що впливають на стан системи адміністрування податків в Україні / Р.Ю. Паславська // 207 Міжнародна студентсько-аспірантська конференція «Розвиток економіки України в умовах активізації євроінтеграційних процесів» (27-28 квітня 2012

р., Львівський національний університет імені Івана Франка). – м. Львів, 2012. – С. 255-256.

36. Паславська Р. Вплив макроекономічних факторів на фіскальний результат функціонування системи адміністрування податків / Р.Ю. Паславська // Вісник Львівського університету. Серія економічна. – Львів, 2012. – Вип. 48. – С. 245-252.

37. Паславська Р. Історичні аспекти справляння податків у часи Київської Русі / Р.Ю. Паславська // Матеріали І Всеукраїнської науковопрактичної конференції «Менеджмент ХХІ сторіччя: фінансові, економічні та інноваційні аспекти» – Київ, 2016. – С. 242-243.

38. Пелех С. Горизонтальний моніторинг – новий сервіс для сумлінних платників податків [Електронний ресурс] / С. Пелех, М. Демків // Вісник податкової служби України. – 24.02.2012. – №8. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/623>

39. Податкове право України : навчальний посібник / Бех Г.В., Дмитрик О.О., Кобильнік Д.А., Криницький І.Є., Кучерявенко М.П. та ін. // за ред. М.П. Кучерявенка. – Харків: Право, 2014. – 256 с.

40. Податковий кодекс України // Все про бухгалтерський облік. Спецвипуск. – 2016. – № 17–18. – 24 лют.

41. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – №17-18.

42. Попов В. Ю. Потоки фінансових ресурсів в Україні / В. Ю. Попов // Фінанси України. – 2015. – № 5. – С. 78.

43. Попова Л. В. Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-метод. пособ. / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. – М. : Дело и Сервис, 2016. – 432 с.

44. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо пасивних доходів: Закон України № 4101а від 18 червня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/go/4101a>

45. Проскура К. Податкове адміністрування в Україні в пост кризовий період: ефективність та напрями модернізації: монографія / К.П. Проскура. – К.: ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.

46. Руденко В. Математична статистика: навчальний посібник / В.М. Руденко. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 304 с

47. Соколовська А. Особливості податкової системи України та напрями її коригування / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2017. – № 9. – С.28-44.

48. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : навч.-метод. посіб. / Н. М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2014. – 554 с.

ДОДАТОК А

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



Джерело: [35]

ДОДАТОК Б

Характерні риси єдиного податку

Група	Ставка податку	Граничний обсяг доходу	Види діяльності
1 група	10 % розміру прожиткового мінімуму (210,20 грн. у 2020 році)	1 млн. грн.	<ul style="list-style-type: none"> – торгівля на ринках; – надання побутових послуг населенню;
2 група	До 20 % розміру мінімальної заробітної плати (944,60 грн. у 2020 році)	5 млн. грн.	<ul style="list-style-type: none"> – виробництво та продаж товарів; – надання послуг населенню та платникам єдиного податку; – ресторанне господарство.
3 група	<ul style="list-style-type: none"> – 3 % доходу при сплаті – 5 % доходу у разі включення ПДВ до складу єдиного податку 	7 млн. грн.	Без обмежень діяльності
4 група	Ставки визначені як % до нормативної грошової оцінки 1 га	Частка с/г сільгосп-виробництва за попередній період \geq 75 %	Сільськогосподарські товаровиробники