

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансів

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Податкова політика у системі макроекономічного регулювання

Студента 2 курсу, 1м групи,
спеціальності 072

«Фінанси, банківська справа та страхування»
спеціалізації «Державні фінанси»

Верхогляд
Артем

Науковий керівник
д.е.н., професор

Бондаренко Олена
Сергіївна

Гарант освітньої програми
завідувач кафедри фінансів,
заслужений діяч науки і техніки України
д.е.н., професор

Чугунов Ігор
Якович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ.....	6
1.1. Сутність, поняття та історичні аспекти розвитку вітчизняної системи адміністрування податків.....	6
1.2. Зарубіжний досвід адміністрування податків.....	11
Висновок до розділу 1.....	15
РОЗДІЛ 2. АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ.....	17
2.1. Дослідження складових елементів системи адміністрування податків в Україні.....	17
2.2. Оцінка результатів діяльності та сучасних проблем української системи адміністрування податків.....	25
Висновок до розділу 2.....	32
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ.....	34
3.1. Стратегічні напрямки та практичні шляхи реформування системи адміністрування податків в Україні.....	34
3.2. Механізм вдосконалення адміністрування податків.....	42
Висновок до розділу 3.....	50
ВИСНОВКИ.....	51
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	54
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність дослідження. В умовах соціально орієнтованої ринкової економіки податкові надходження стають основним інструментом формування доходів бюджетів усіх рівнів та гарантії громадянам належного життєвого рівня. У більшості країн світу податки є ефективним знаряддям державної політики відносно життєдіяльності суспільства, а саме: перерозподілу ВВП у соціальному, віковому, територіальному та галузевому аспектах, компенсації недоліків ринкових механізмів, розміщення ресурсів і забезпечення суспільними благами, заохочення бізнесу, ділової та інвестиційної активності, мотивації до праці, підтримання рівня зайнятості, антициклічного регулювання економіки, а також стабілізації ринкової кон'юнктури.

Упродовж останнього десятиліття податкові надходження формують 70-80% загальних доходів Державного бюджету України. Оскільки адміністрування податкових надходжень є прерогативою держави, то виникає можливість впливати на соціально-економічні процеси за допомогою механізму оподаткування, що є одним із важелів регулювання та запобігання негативним тенденціям в економіці.

Процеси управління податковою системою та особливості організації адміністрування податків досліджували провідні українські вчені, зокрема І. С. Андрющенко, О.М. Бандурка, В. В. Барабанова, В. Г. Баранова, С. В. Безвух, Т. В. Донченко, О. Ю. Дубовик, О.М. Ілюшик, В.Я. Князькова, О. О. Коваль, М. О. Коніна, А. С. Крутова, В. М. Мельник, І.С. Луценко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова, М.О. Піщанська, Р. Ю. Паславська, О. А. Савченко, А. А. Садсков, А. О. Селіванов, Л.К. Сергієнко, А.В. Хомутенко, В.П. Хомутенко, Ю.О. Щитнік, В.С. Ярина та ін.

Метою написання роботи виступає дослідження теоретичних аспектів та розробка практичних рекомендацій з удосконалення системи адміністрування податків в Україні.

Виходячи з поставленої мети, в роботі необхідно вирішити наступні завдання:

1. Розкрити сутність, поняття та історичні аспекти розвитку вітчизняної системи адміністрування податків.
2. Розглянути зарубіжний досвід адміністрування податків.
3. Дослідити складові елементи системи адміністрування податків в Україні.
4. Провести оцінку результатів діяльності та узагальнити сучасні проблеми української системи адміністрування податків.
5. Розробити стратегічні напрямки та практичні шляхи реформування системи адміністрування податків в Україні.
6. Обґрунтувати механізм вдосконалення адміністрування податків.

Об'єктом дослідження виступає система адміністрування податків України.

Предметом дослідження є особливості функціонування та напрямки розвитку системи адміністрування податків в Україні.

Методи дослідження. Для проведення комплексного та системного дослідження використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, серед яких: методи аналізу, синтезу та наукового абстрагування (при дослідженні сутності та поняття системи адміністрування податків, розгляді зарубіжного досвіду адміністрування податків), історичний метод (для вивчення розвитку та змін в системі адміністрування податків в Україні), метод узагальнення (для виявлення сучасних проблем української системи адміністрування податків), економіко-математичні та статистичні методи (при проведенні дослідження стану складових елементів та результативності системи адміністрування податків в Україні, а також при

прогнозуванні результатів реформування та вдосконалення системи адміністрування податків).

Інформаційна база дослідження сформована з наукових праць вітчизняних та закордонних учених-економістів у сфері оподаткування та фінансів, законодавчих та нормативних актів України, фактичних даних Служби державної статистики України, Державної фіскальної служби, Міністерства Фінансів та державної казначейської служби України, що відображають макроекономічні показники України та податкові надходження.

Наукова новизна роботи. Вперше систематизовано напрямки розуміння сутності й необхідності податкового адміністрування у підходах відчитаних науковців. Вдосконалено механізм адміністрування податків з доходів фізичних осіб за рахунок зниження ставки оподаткування доходів від оренди житлової нерухомості.

Практична новизна роботи. Розроблено стратегічні перспективи та напрямки реформування системи адміністрування податків. Обґрунтовано пропозиції зменшення навантаження на фонд оплати праці із подальшим розподілом ставки єдиного соціального внеску між роботодавцем і працівником (по 16%). Представлено шляхи детінізації ринку оренди житла шляхом встановлення пільгової ставки на доходи фізичних осіб від оренди житла на рівні 5%, що дозволить отримати додаткові податкові надходження у сумі 2070,99 млн. грн. та вивести з тіні близько 50% ринку.

Структура випускної кваліфікаційної роботи передбачає написання вступу, трьох розділів (теоретичного, аналітичного та проектного), висновків, списку використаної літератури та додатків.

Робота містить 13 таблиць, 5 рисунків, 57 джерел використаної літератури, 3 додатки.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

1.1. Сутність, поняття та історичні аспекти розвитку вітчизняної системи адміністрування податків

Базисом фінансової стабільності держави є ефективний механізм забезпечення надходження до бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів податків, зборів та інших обов'язкових платежів, встановлених законодавством. Погоджуючись з позицією О.О.Ковалю, слід зазначити, що рівень «податкових» надходжень залежить не тільки від того, які податки, збори та інші обов'язкові платежі передбачені чинним податковим законодавством, яка їх ставка, а й у більшій мірі від ефективності механізму їх справляння та інших процедурних механізмів [18, с. 160].

Саме адміністрування податків та зборів є тим інститутом державних фінансів, який покликаний у кінцевому рахунку забезпечити ефективне надходження податків та зборів до бюджетної системи України. Отже, адміністрування податків та зборів покликане на забезпечення реалізації успішної податкової політики держави.

Процес адміністрування податків є досить складним та багатограним, без нього неможливе повноцінне функціонування та розвиток держави. Тому створення ефективної системи адміністрування податків має посідати одне з провідних місць поміж численних економічних завдань, у вирішенні яких мають бути зацікавлені як держава, так і платники податків.

Слід зазначити, що у фінансовій науці існують різні погляди та позиції щодо визначення категорії «адміністрування податків та зборів». Сам термін «адміністрування» походить від латинського «administratio», що означає «управляти», відповідно його застосування у сполученні зі словом «податки» утворює словосполучення «управління податками».

М. І. Крупка, В. М. Кміть та Р. Ю. Паславська адміністрування податків визначають 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 [22, с. 218].

С.М. Попова [40, с. 120] адміністрування податків визначає як регламентовану законами та іншими правовими актами організаційну, управлінську діяльність уповноважених державних органів за дотриманням податкового законодавства, забезпеченням повноти та своєчасності надходження податків до бюджетної системи, притягненням до відповідальності порушників податкового та іншого законодавства.

Колектив авторів під керівництвом О. М. Бандурки [4, с. 12] під податковим адмініструванням розуміє сукупність норм, методів, засобів та дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави виконують управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори, за правильністю нарахування, повнотою й своєчасністю внесення у відповідні бюджети податків і зборів, а у випадках, передбачених законами України, – за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших бюджетних платежів і притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства.

В. Я. Князькова та Л. К. Сергієнко [17, с. 59] трактують адміністрування податків як безперервний цілеспрямований процес, який включає сукупність взаємопов'язаних процедур, функцій, операцій і методів, спрямованих на здійснення мотивуючого впливу на платників податків і персонал органів, які здійснюють роботу в рамках адміністрування податків.

Проаналізувавши ряд наукових підходів вітчизняних авторів до визначення категорії «адміністрування податків» (систематизовані у табл. А.1 Додатку А), було зроблено висновок щодо наявності трьох основних

напрямів у розумінні сутності й необхідності податкового адміністрування, характеристика яких представлена у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Напрямки розуміння сутності й необхідності податкового адміністрування у підходах відчитаних науковців

№ пор	Підхід	Зміст	Науковці
1	Економічний аспект	Сукупність дій контролюючих органів за сплатою та нарахуванням податків	О. М. Бандурка, С. М. Попова, В. М. Мельник, М. І. Крупка, В. М. Кміть та Р. Ю. Паславська
2	Юридичний аспект	Сукупність правових процедур із застосуванням методів примусового характеру до платників податків щодо погашення податкового боргу	А. О. Селіванов, І. Таранов, Ю.Б. Іванов, Податковий Кодекс України
3	Соціально-економічний аспект	Поєднання управлінської діяльності державних фіскальних органів та окремих підприємницьких структур	В. В. Барабанова, В. Л. Андрущенко, В. Я. Князькова, Л. К. Сергієнко, А. А. Садеков, В. М. Покинтелеця

Джерело: складено автором

Податкове адміністрування як регламентована законами й іншими нормативно-правовими актами управлінська діяльність, передбачає розв'язання ряду основних завдань (при цьому виконання одних завдань покладається на органи державної влади, інших – на платників податків) [19, с. 814]:

- забезпечення платникам податків зручних умов для виконання їхніх обов'язків щодо розрахунку, декларування та сплати податків і зборів;
- контроль із боку держави виконання платниками своїх обов'язків щодо розрахунку, декларування та сплати податків і зборів, забезпечення їх повного виконання всіма платниками;
- забезпечення захисту законних прав та інтересів платників податків від протиправного втручання з боку органів державної влади;
- вжиття державою заходів примусу щодо платників, які не виконують свої обов'язки.

З урахуванням необхідності розв'язання цих завдань і має будуватися система адміністрування податків. Як зазначає М.О.Коніна [19, с. 815], система податкового адміністрування в традиційному розумінні – це організаційно-управлінська система реалізації податкових відносин, яка включає сукупність форм і методів, використання яких покликане забезпечити податкові надходження в бюджетну систему.

За визначенням М. І. Крупки, В. М. Кмітя та Р. Ю. Паславської, система адміністрування податків являє собою 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 [22, с. 218].

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. Важливо наголосити, що державні органи та платники податків є рівноправними суб'єктами податкових відносин, тому прогрес у сфері адміністрування податків можливий тільки за умови їхньої збалансованої взаємодії. Об'єкти адміністрування податків - те, на що спрямована діяльність фіскальних органів, тобто процес мобілізації податкових платежів у бюджет [22, с. 220]. Ефективність функціонування системи адміністрування податків залежить від належного нормативно-правового забезпечення, зокрема стабільного податкового законодавства.

Досліджуючи історичні аспекти розвитку вітчизняної системи адміністрування податків слід зазначити, що її основи були закладені у 90-х роках ХХ сторіччя одночасно з розбудовою національної системи оподаткування. Але в цей період механізми податкового адміністрування

мали суто фіскальний характер і не сприяли налагодженню партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками податків [47, с. 150].

Адміністративно-правові реформи, що проводяться в Україні, показали численні недоліки існуючої податкової системи. Економічний розвиток України на початку XXI сторіччя висунув на перший план проблему невідкладності реформування системи взаємовідносин суб'єктів податкового процесу на принципах рівності прав контролюючих органів і платників. Тому в березні 2014 року було ліквідовано Міністерство доходів і зборів України та створено Державну фіскальну службу України [42], на яку покладено обов'язки з адміністрування податків. Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України.

Основним документом, який на сьогодні регулює процес адміністрування податкових зобов'язань в Україні та визначає загальні принципи адміністрування податків і зборів є Податковий кодекс України [36] (далі – ПК України), прийняття якого стало важливим етапом систематизації норм, що регулюють адміністрування податків та зборів.

Аналізуючи характер процесів системи адміністрування податків та зборів відповідно до положень Розділу II ПК України [36], їх можна поділити на:

1. Організаційні: надання податкових консультацій; листування з платником податків (направлення податкових-повідомлень рішень, податкових вимог або інших документів); забезпечення прийняття податкової звітності платників податків; визначення суми грошових зобов'язань платників податків; забезпечення законності процедури адміністративного оскарження рішень);
2. Контрольні (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок та звірок)

3. Фіскальні (притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень та накладення фінансових санкцій).

Таким чином, систему адміністрування податків слід розглядати як сукупність взаємопов'язаних елементів, зокрема фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади як керуючої і податкових платежів як керованої систем. Питання належної організації системи адміністрування податків в Україні є актуальним і потребує глибокого дослідження. При цьому, слід залучати й зарубіжний досвід, який може стати базисом формування напрямків розвитку системи адміністрування податків в Україні.

1.2. Зарубіжний досвід адміністрування податків

Практика свідчить, що досконалість створення прогресивної системи адміністрування податків та податкових органів у країні є однією з головних умов розвитку успішної країни.

Вивчення зарубіжного досвіду адміністрування податків свідчить, що 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 [16, с. 41].

Наприклад, у Німеччині не існує єдиного органу податкового адміністрування, а функції щодо збору податків та податкового контролю покладено на різні структурні підрозділи федерального міністерства фінансів та міністерства фінансів земель [44, с. 204].

На низовому рівні діють податкові інспекції, які безпосередньо підпорядковані Верховній фінансовій дирекції. У Німеччині є податкова поліція, серед основних завдань якої визначено проведення розслідувань податкових злочинів та податкових правопорушень, визначення бази оподаткування у випадку виявлення порушень, дослідження способів ухилення від оподаткування, реалізація профілактичних заходів, що

спрямовані на підтримку податкової дисципліни. Діяльність податкової поліції регламентується як податковим законодавством, так і численними адміністративними актами.

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

У Німеччині 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 украй необхідною, оскільки німецьке податкове законодавство дуже заплутане. Річ у тім, що в 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» [14, с. 162].

Законодавством Німеччини встановлені досить високі фінансові санкції за податкові правопорушення. Вказане спонукає переважну більшість платників до добровільної сплати податків у належні строки, що виступає важливим чинником ефективності податкового адміністрування. Податкові перевірки можуть бути планові та позапланові. Планові перевірки здійснюються на основі планів роботи низових інспекцій. Органи регіонального управління зазвичай не втручаються у складання цих планів, але вони мають право проводити перевірки великих платників. Повідомлення про призначення планової податкової перевірки останні отримують щонайменше за 4 тижні до її початку, середні – за 3 тижні, інші – за 1 тиждень [44, с. 204].

Досвід Італії цікавий тим, що адмініструванням податків займається три самостійні органи виконавчої влади:

1. Власне податкові органи (Agenzia delle Entrate);

2. Митні органи (Agenzia delle Dogane) – щодо митних зборів, а також акцизів і ПДВ, сплачуваних у зв'язку з імпортом товарів і послуг;
3. Агентство, що займається нерухомістю та кадастровим урахуванням (Agenzia del Territorio).

Також 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) [34, с. 59].

У Франції податкове адміністрування здійснює Генеральна дирекція з податків, яка входить до складу міністерства економіки, фінансів та промисловості. Вказаний орган виконує податкові завдання (підготовка законопроектів у сфері оподаткування, визначення загальної суми податкових надходжень, організація податкового контролю, проведення експертиз з питань оподаткування та ін.) та окремі цивільно-правові завдання (контроль та облік цивільних та земельних правовідносин, ведення різних кадастрів та ін.).

Організаційна структура податкового органу Франції базується на функціонально-територіальному принципі та містить три рівні: національний, регіональний та низовий. Контроль за діяльністю великих підприємств здійснює Управління національних та міжнародних перевірок, яке входить до складу центрального апарату. Низові підрозділи здійснюють перевірки діяльності лише малих підприємств. Податкові органи Франції мають право ухвалити рішення про ліквідацію підприємства, якщо протягом трьох місяців не вдасться його розшукати або встановити фактичне місцезнаходження [44, с. 205].

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» [34, с. 56]. 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.

У Великобританії центральним органом податкового адміністрування є Казначейство, яке є конституційним і має статус головного міністерства. Практичне адміністрування здійснюють два структурних підрозділи Казначейства: Управління внутрішніх доходів та Управління мита і акцизів. Витрати на адміністрування податкового законодавства у Великій Британії складають приблизно 2% від обсягу зібраних податків, що дещо вище, ніж аналогічні показники, наприклад, у США та Канаді [41, с. 112].

У Великій Британії органи податкового адміністрування ретельно відслідковують операції лише 15% платників, які забезпечують до 70% податкових надходжень. Вказане дозволяє знизити витрати на контроль та моніторинг за їх діяльністю, більшу увагу звернути на тих, які забезпечують найбільші надходження. Водночас контроль за діяльністю інших платників базується на ризик-орієнтованій системі, яка передбачає проведення регулярних планових перевірок за стандартною процедурою [44, с. 205].

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 у 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 з податкового

адміністрування. У багатьох державах (наприклад, Аргентина, Канада, Сінгапур) подібні ради були створені одночасно з реформою податкових органів, яка передбачала перехід в межах адміністрування податків від структурного підрозділу міністерства фінансів до окремого органу виконавчої влади [16, с. 42].

Слід зазначити, що 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 уможливорює зменшення кількості платників, які бажають перейти у тіньовий сектор економіки або ухиляються від сплати податків [14, с. 164]. Одним із важливих аспектів систем адміністрування податків 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.

Висновок до розділу 1

Адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів (податкове адміністрування) доцільно визначити як управлінську діяльність контролюючих органів та їх посадових осіб, коло яких визначено податковим законодавством, сутність якої полягає у комплексі організаційних, контрольних, фіскальних та інших дій (рішень та процедур), метою яких є забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження коштів від податкових зобов'язань до відповідних бюджетів. Система адміністрування податків та зборів включає в себе комплекс рішень та процедур контролюючих органів та їх посадових осіб, які мають різний характер, проте

взаємопов'язані та взаємообумовлені спільною метою. Нормативно-правовою основою адміністрування податків та зборів є Податковий кодекс України, а також підзаконні нормативно-правові акти. Обов'язки адміністрування податків, зборів та митних платежів виконує Державна фіскальна служба України.

Систематизуючи досвід розвинених країн щодо побудови систем адміністрування податків, слід виділити два аспекти. По-перше, концентрацію підвищеної уваги контролюючих податкових органів на платниках, які забезпечують найбільші надходження до бюджету, інші платники підлягають контролю лише у випадку наявності (виявлення) високого ризику вчинення ними податкового правопорушення. По-друге, наявність вільного обміну між різними фінансовими органами та податковими інспекціями інформацією про фінансові операції платників, що є одним із найефективніших методів податкового контролю.

РОЗДІЛ 2. АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

2.1. Дослідження складових елементів системи адміністрування податків в Україні

Аналіз особливостей функціонування системи адміністрування податків в Україні передбачає, в першу чергу, більш детальне дослідження її складових елементів, характеристика яких представлена у табл. 2.1). Як було зазначено вище, суб'єктами системи адміністрування податків виступають уповноважені державою інститути (податкові адміністратори), а також платники податків, зборів та платежів до бюджетів і державних цільових фондів (підконтрольні суб'єкти). Об'єктом системи адміністрування податків є процес виконання податкових зобов'язань (мобілізація податкових платежів).

Таблиця 2.1

Елементи системи адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)

Елемент	Характеристика
Суб'єкти	Податкові адміністратори (Державна фіскальна служба України, митні органи, контрольні дії яких спрямовані на діяльність підконтрольних суб'єктів для забезпечення реалізації податкової політики, органи стягнення, судові органи); Підконтрольні суб'єкти (платники податків, зборів та платежів до бюджетів і державних цільових фондів - усі суб'єкти господарювання, що здійснюють господарську діяльність та мають об'єкти оподаткування, а також фізичні особи)
Об'єкт адміністрування	Податки, збори (обов'язкові платежі)
Предмет адміністрування	Первинні, зокрема електронні документи, реєстри бухгалтерського та податкового обліку, фінансова та податкова звітність, які містять відомості за певний період та підлягають контролю (перевірці) у зв'язку із справлянням податків, зборів (обов'язкових платежів) та на які спрямовані контрольні дії адміністраторів
Контрольні дії та заходи	Процесуальні дії адміністратора, пов'язані з реалізацією наданих прав та виконанням покладених законодавством обов'язків з метою забезпечення наповнення Державного бюджету України

Джерело: [2, с.14]

Адміністрування податків в Україні здійснюють органи Державної фіскальної служби (далі – ДФС), перелік структурних підрозділів якої представлено в Додатку Б.

Функціонування системи адміністрування податків передбачає здійснення ряду взаємопов'язаних процесів, а саме:

- постановка на облік підконтрольних суб'єктів;
- ведення обліку та декларування податкових зобов'язань;
- визначення податкових зобов'язань контролюючими органами;
- організація податкового контролю та порядок оскарження рішень контролюючих органів;
- примусове забезпечення виконання податкових зобов'язань;
- застосування юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Функціонування системи адміністрування податків спрямовано на забезпечення надходжень від сплати податків і зборів. Відповідно, одним з основних показників результативності податкового адміністрування вважається рівень податкового розриву – співвідношення між запланованими обсягами податків, що передбачаються до виплати, та отриманими платежами.

Дослідження динаміки виконання плану податкових надходжень до зведеного бюджету України (рис. 2.1) свідчить, що протягом 2012-2014 рр. фактичні податкові надходження були менші за планові (податковий розрив був від'ємний). Така ситуація була пов'язана з тим, що процедура формування державного бюджету здійснювалася не за доходами, виходячи з реальної оцінки бази оподаткування та стану економіки країни, а за процедурою бюджетних запитів. Крім того, недовиконання планових показників відбувалося через законодавчі зміни, спрямовані на зменшення податкового навантаження на платників податків. З 2015 р. фактичні податкові надходження перевищують планові (на 2,2% у 2015 р., на 2,6 % у 2016 р. та на 0,5% у 2017 р.), що свідчить про виконання планових показників

та з позитивною тенденцією функціонування системи адміністрування податків.



Рис. 2.1. Фактичні податкові надходження до Зведеного бюджету України та податкових розрив протягом 2012-2017 рр.

Джерело: складено автором за матеріалами [9, 45, 46]

У 2017 р. у повному обсязі податковими органами виконано завдання Міністерства фінансів України з [12]:

- податку на додану вартість із ввезених на території України товарів – 113,2% (+29,3 млрд. грн.);
- податку на прибуток підприємств – 100,2% (+0,1 млрд. грн.);
- ввізного мита – 102,7% (+0,6 млрд. грн.);
- екологічного податку – 102,4% (+0,04 млрд. грн.).

Ефективність функціонування системи адміністрування податків та розмір податкових надходжень до бюджету залежить від повноти обліку платників податків. Станом на 01.01.2018 р. на обліку в органах Державної фіскальної служби перебувало 3,34 млн. платників податків (див. табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Характеристика кількості платників податків у 2017 р.

Показник	Разом	Юридичних осіб		Фізичних осіб-підприємців	
		Кількість	Частка, %	Кількість	Частка, %
Загальна кількість платників податків, млн.	3,34	1,4	41,9	1,94	58,1
Платники ПДВ, тис.	241,4	222,6	92,2	18,8	7,8
Платники акцизного податку, тис.	5,9	5,4	91,5	0,5	8,5

Джерело: складено автором за матеріалами [12]

Починаючи з 2015 р. робота органів ДФС спрямовувалась на зниження адміністративного тиску на сумлінних платників податків та підвищення ефективності контрольно-перевірочних заходів стосовно ризикових суб'єктів господарювання. Законодавчо було встановлено мораторій на проведення органами державного нагляду (контролю) планових заходів із здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності. У 2015-2016 рр. перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб-підприємців з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік контролюючими органами здійснювалися виключно з дозволу Кабінету Міністрів України, за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки, згідно з рішенням суду, згідно з вимогами Кримінального процесуального кодексу України. У 2017 р. позапланові перевірки здійснювалися органами державного нагляду (контролю) за погодженням Державної регуляторної служби; за заявою суб'єкта господарювання за його бажанням; за рішенням суду; у разі настання аварії, смерті потерпілого внаслідок нещасного випадку, що було пов'язано з діяльністю суб'єкта господарювання. Відповідно, починаючи з 2015 р. практично не проводилися перевірки суб'єктів малого та середнього бізнесу (дохід яких менше 20 млн. грн.), проте особлива увага була зосереджена на перевірках великих платників податків.

Динаміка кількості перевірок, проведених органами ДФС України, та результати їх ефективності протягом 2012-2017 рр. представлені у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Динаміка кількості перевірок, проведених органами ДФС України, та результати їх ефективності протягом 2012-2017 рр.

Показник	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Кількість перевірок, тис. од.	174,5	109,5	105,1	76,1	43,1	31,0
в тому числі:						
планові	8,1	5,1	6,198	4,453	4,2	4,8
позапланові	36,3	33	33,129	21,217	16,1	16,6
зустрічні	130,1	71,4	65,732	50,398	22,8	9,6
Донараховано податкових зобов'язань, млрд. грн.	6,983	7,2	8	4,6	5,2	6,6
Надійшло за актами документальних перевірок, млрд.грн.	6,564	6,83	3,3	2,9	4,1	5,1
Ефективність контрольно-перевірочної роботи на 1 грн. донарахувань, тис. грн.	40,0	65,8	76,1	60,5	120,6	212,9

Джерело: складено автором за матеріалами [12]

Як свідчать представлені дані, ефективність контрольно-перевірочної роботи органів ДФС на 1 грн. донарахувань (співвідношення донарахувань податкових зобов'язань та кількості перевірок) протягом 2012-2017 рр. збільшилася з 40,0 тис. грн. до 212,9 тис. грн. Відповідно заходи з посилення уваги щодо перевірок великих платників податків сприяли підвищенню ефективності системи адміністрування податків.

Важливим показником якості взаємодії елементів системи адміністрування податків виступає наявності податкового боргу, оскільки його збільшення призводить, відповідно, до зменшення доходів бюджету та розбалансування системи державних фінансів. У 2017 р. надходження в рахунок погашення податкового боргу склали 12.1 млрд. грн. (при встановлених індикативних показниках Мінфіну 5,8 млрд. грн.) [12]. Для погашення податкового боргу органами ДФС застосовувались як заходи упереджувального характеру, так і безпосередньо заходи стягнення.

Донарахування за податковими зобов'язаннями та податковий борг платників податків перед бюджетом країни пов'язані з нестабільністю нормативно-законодавчої бази, що призводить до невизначеності в

податковій сфері та сприяє ухиленню від оподаткування, тому досить актуальною є проведення масово-роз'яснювальної роботи серед платників податків. Протягом 2017 р. у 475 центрах обслуговування платників було надано майже 5,08 млн. адміністративних послуг по 100 видам адміністративних послуг (67 податкових та 33 митних) [12].

Податкова консультація передбачає допомогу контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування нарахування та сплати податків чи зборів, контроль справляння яких покладено на такий контролюючий орган. Динаміка кількості наданих податкових консультацій органами ДФС протягом 2012-2017 рр. представлена на рис. 2.2.

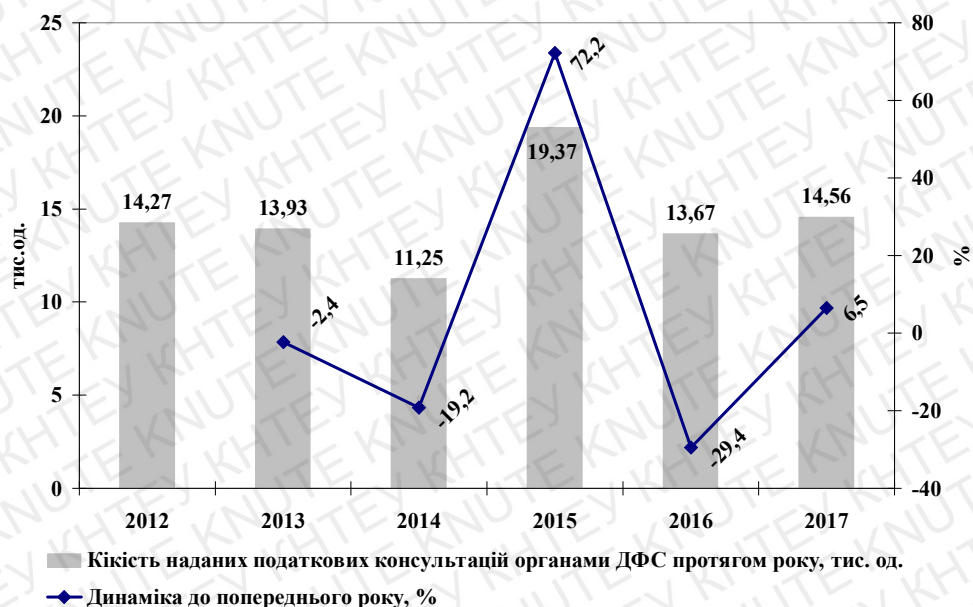


Рис. 2.2. Динаміка наданих податкових консультацій органами ДФС протягом 2012-2017 рр.

Джерело: складено автором за матеріалами [12]

Як видно з рис. 2.2, кількість наданих податкових консультацій до 2014 р. мала тенденцію до зниження, але за результатами 2015 р. цей показник зріс на 72,2% в порівнянні з попереднім роком (причиною стало в тому числі надання контролюючим органам районного рівня з вересня

2015 р. право надавати консультації виключно в усній формі, які також обліковуються у загальній кількості).

Також слід зазначити, що з 2015 р. система адміністрування податків в Україні зазнала певних позитивних зрушень. В аналітичній роботі державних податкових служб було впроваджено застосування сучасних систем обробки електронної звітності та обробки інформації з баз даних органів ДФС і зовнішніх джерел, також було створено систему електронного адміністрування податків (зокрема, у напрямі реєстрації платників податків змінюються процедури взяття на облік юридичних та реєстрації фізичних осіб). Революційні зміни відбулися при процедурі обробки податкової звітності та платежів в Україні (зокрема, великі і середні підприємства зобов'язані надавати податкову звітність до органів ДФС виключно в електронному вигляді з обов'язковим застосуванням електронного цифрового підпису підзвітних осіб).

Пріоритетним напрямком роботи для органів ДФС у 2017 р. стало створення сприятливих умов для платників та подання звітності в електронному вигляді за допомогою Електронного кабінету платника (ЕКП). Протягом 2017 р. звітність в електронному вигляді подали 1,95 млн. суб'єктів господарювання (на 71% більше, ніж у 2016 р.) [12].

Свідченням позитивного впливу перелічених заходів стало істотне підвищення місця України у шкалі «Paying Taxes» (легкість плати податків) рейтингу «Doing Business» Світового банку із 80 місця у 2017 р. до 43 місця у 2018 р. (див. табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Місце податкової системи України у світі у 2010-2016 роках

Рік	Рейтинг України серед інших країн світу за ознакою легкості сплати податків (зі 189 країн)	Кількість податкових платежів за рік	Час для сплати податкових платежів в Україні, годин на рік
1	2	3	4
2010	181 місце	147 платежів	730 годин
2011	181 місце	135 платежів	651 годин

2012	181 місце	135 платежів	657 годин
------	-----------	--------------	-----------

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4
2013	165 місце	28 платежів	488 годин
2014	164 місце	28 платежів	386 годин
2015	107 місце	5 платежів	346 годин
2016	81 місце	5 платежів	346 годин
2017	80 місце	5 платежів	355,5 годин
2018	43 місце	5 платежів	327,5 годин
2019 (прогноз)	54 місце	5 платежів	327,5 годин

Джерело: складено автором за матеріалами [25]

Хоча кількість податкових платежів в Україні за рік лишилися незмінною з 2015 р. (5 платежів на рік – див. табл. 2.4), однак зменшився час, що витрачається на сплату податкових платежів – до 327,5 годин у 2018 р. проти 355,5 годин у 2017 р., що є позитивною тенденцією. Водночас, вдосконалення системи адміністрування податків в Україні потребує подальшої оптимізації витрат часу на сплату податкових платежів, оскільки в розвинутих країнах цей час значно менший.

Таким чином, незважаючи на позитивні зрушення в системі адміністрування податків протягом останніх років (перевиконання показників зведеного бюджету, зменшення фіскального тиску на платників податків та кількість перевірок), все ж таки в даній системі залишається низка невирішених питань. Наявність проблем підтверджує той факт, що на 2019 р. рейтингом «Doing Business-2019» місце України серед інших країн світу за ознакою легкості сплати податків знижено до 54 (зі 189 країн). Хоча система адміністрування податків в Україні спрямована на забезпечення добровільної сплати податків і створення зручних умов платникам, фактично

ж превалює контрольна функція та створення зручних умов для роботи адміністратора податків, а не для платників.

2.2. Оцінка результатів діяльності та сучасних проблем української системи адміністрування податків

В ході аналізу результатів діяльності системи адміністрування податків України проведемо дослідження динаміки надходжень платежів від сплати податків та зборів, їх часту у загальних бюджетних надходженнях та ПДВ. Дані щодо розміру податкових надходжень у 2012-2017 рр. представлені у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Динаміка податкових надходжень у 2012-2017 рр., млрд. грн.

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Доходи бюджету	445,5	442,8	456,1	652	782,9	1016,97
ВВП	1408,9	1454,9	1566,7	1979,5	2383,2	2982,9
Доходи бюджету у % до ВВП	31,6	30,4	29,1	32,9	32,9	34,1
Податкові надходження	360,6	354	367,5	507,6	650,8	828,2
у % до ВВП	25,5	24,3	23,2	25,6	27,3	27,8
у % до доходів бюджету	80,9	79,9	80,6	77,9	83,1	81,4
Абсолютне відхилення до попереднього року, +/-						
Доходи бюджету		-2,7	13,3	195,9	130,9	234,07
ВВП		46	111,8	412,8	403,7	599,7
Доходи бюджету у % до ВВП		-1,2	-1,3	3,8	0,0	1,2
Податкові надходження		-6,6	13,5	140,1	143,2	177,4
у % до ВВП		-1,2	-1,1	2,4	1,7	0,5
у % до доходів бюджету		-1	0,7	-2,7	5,2	-1,7
Темп приросту, % до попереднього року						
Доходи бюджету		-0,6	3,0	43,0	20,1	29,9
ВВП		3,3	7,7	26,3	20,4	25,2
Податкові надходження		-1,8	3,8	38,1	28,2	27,3

Джерело: складено автором за матеріалами [9, 31, 45, 46]

Як свідчать представлені дані, податкові надходження становлять біля 80% від надходжень бюджету (максимальне значення було у 2016 р. – 83,1%, мінімальне у 2015 році – 77,9%). Окрім податкових надходжень, формування держбюджету відбувається за рахунок неподаткових надходження, а саме коштів Нацбанку України, прибутку від державних або комунальних підприємств, адміністративних зборів, платежів тощо.

В Україні, на відміну від більшості країн Європи з прогресивними ставками податків, діє пласка система оподаткування («flat rate»). Основними податками, що наповнюють бюджет є:

- прямі податки зі ставкою 18% (податок на прибуток та доходи фізичних осіб);
- непрямі податки, закладені в ціну продукції, яку споживають домогосподарства (акцизний збір, ПДВ).

Структура податкових надходжень до зведеного Державного бюджету України у 2012-2017 рр. представлена на рис. 2.3.

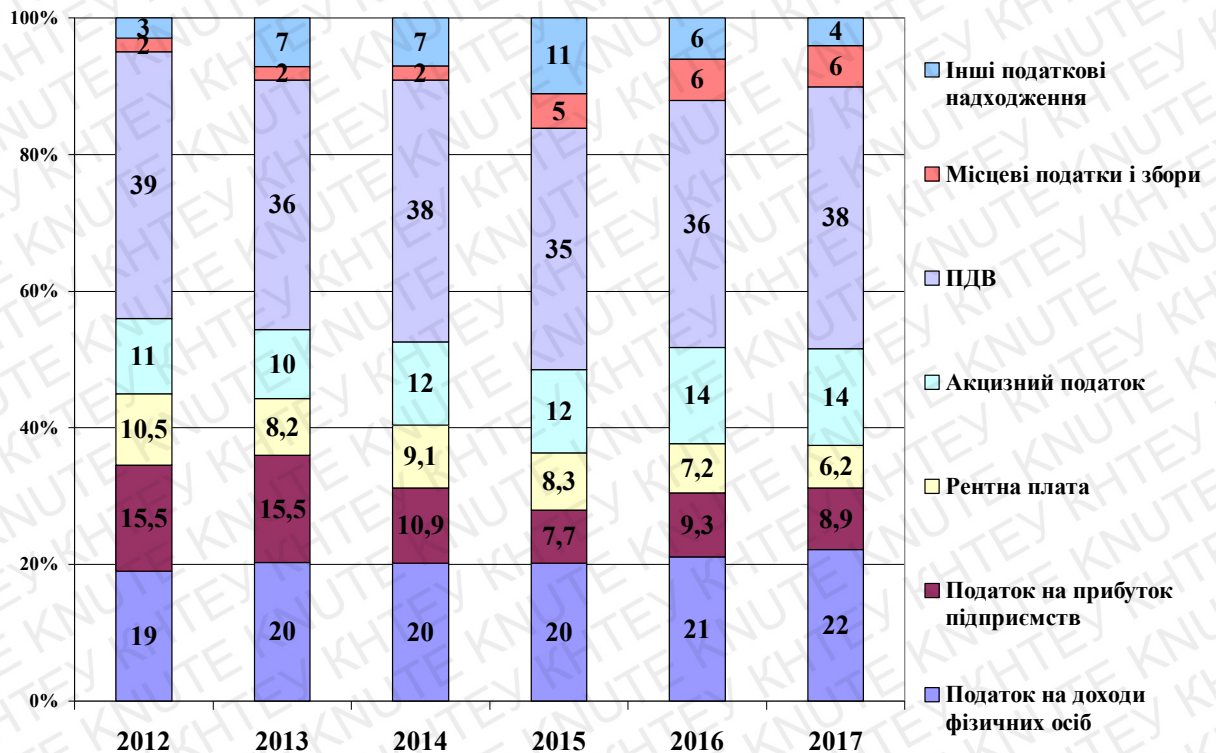


Рис. 2.3. Зміна структури податкових надходжень до зведеного Державного бюджету України у 2012-2017 рр.

Джерело: складено автором за матеріалами [9, 45, 46]

Розглядаючи зміну структури податкових надходжень до державного бюджету України протягом 2012-2017 рр., слід зазначити, що основний податковий тягар в Україні несуть кінцеві споживачі через акцизні збори, податки на додану вартість та податки з доходів фізичних осіб. У 2017 р. такі сплати принесли 75% податкових надходжень – 615 млрд. грн. при цьому, тенденція перенесення податкового тиску на фізичних осіб посилилась після 2014 р. Ще 2013 р. їхня частка складала всього 67%. Водночас бізнес сплачує все менше податків. Так, за 2017 р. частка податку на прибуток підприємств складала лише 8,9%. Відсоток рентної плати за видобуток газу, руди та інших корисних копалин зменшився до 6,2%.

За матеріалами дослідження Всесвітнього банку у рейтингу Doing Business-2019 [25] показник загального податкового навантаження, що по суті є вартістю податків для платника, складатиме у 2019 р. 41,9%. При цьому, у рейтингу Doing Business-2018 сукупна податкова ставка в Україні була зафіксована на рівні 37,8% - мінімальне значення за період з 2009 р. (див. рис. 2.4). Зростання цього показника у рейтингу Doing Business-2019 є негативною тенденцією для системи адміністрування податків.



Рис. 2.4. Сукупна податкова ставка в Україні у 2009-2019 рр.

Джерело: складено автором за матеріалами [25]

Результативність функціонування системи адміністрування податків можна відобразити за допомогою кількісних та якісних показників. До кількісних показників належать: стан виконання плану надходжень до державного бюджету (відношення обсягу податкових надходжень, які фактично надійшли до бюджету, до обсягу запланованих) та показник фіскальної ефективності системи адміністрування податків (співвідношення витрат на адміністрування податків до загального обсягу податкових надходжень), рівень добровільності декларування податкових зобов'язань (відношення сум податкових платежів, які платники добровільно задекларували у податкових органах, до загальної суми нарахованих до сплати податків), рівень дотримання податкового законодавства з боку платників податків (відношення кількості платників податків, щодо яких встановлені факти порушення податкового законодавства, до загального числа зареєстрованих платників податків) тощо.

Для оцінки ефективності роботи системи адміністрування податків в Україні доцільно провести порівняння розміру податкових надходжень та витрат на утримання Державної фіскальної служби України, яка здійснює функції податкового адміністрування (табл. 2.6.).

Таблиця 2.6

Ефективність адміністрування податків в Україні протягом 2011-2017 рр.

Показник	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7	8
Витрати на утримання Державної податкової служби, млн. грн.	4534,1	4423,8	-	-	-	-	-
Витрати на утримання державної митної служби, млн. грн.	1472	1293,7	-	-	-	-	-
Витрати на утримання Міністерства доходів і зборів, млн. грн.	-	-	5976,1	5467,7	-	-	-
Витрати на утримання державної фіскальної служби,	-	-	-	-	5097,9	5531,9	6670,5

млн. грн.							
Разом витрати на адміністрування податків, млн. грн.	6006,1	5717,5	5976,1	5467,7	5097,9	5531,9	6670,5

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8
Податкові надходження, млрд. грн.	334,7	360,6	354	367,5	507,6	650,8	828,2
Відсоток витрат адміністрування податків у податкових надходженнях, %	1,79	1,59	1,69	1,49	1,00	0,85	0,81

Джерело: складено автором за матеріалами [9, 12, 45, 46]

Як свідчать представлені дані, значення відсотка витрат адміністрування податків в Україні протягом 2011-2017 рр. знизилось з 1,79% до 0,81%, що, безумовно, є позитивною тенденцією. Динаміка показника протягом 2011-2017 рр. вказує на той факт, що в Україні поступово скорочуються витрати на адміністрування податків. Тобто, коли в 2011 році на акумулювання 100 грн. податкових надходжень потрібно було 1,79 грн. видатків на утримання органів податкового адміністрування, то в 2017 році за рахунок реформування системи адміністрування податків ці витрати вдалося скоротити до 0,81 грн.

Витрати на адміністрування податків в Україні можливо ще скорочувати. Так, у Данії цей показник становив 0,59, що свідчить про існування резервів для підвищення ефективності функціонування контрольних органів у сфері податків і зборів [11, с. 54].

Недостатньо враховувати лише кількісні показники оцінки системи адміністрування податків, оскільки такі показники відображають лише результативність у сфері стягнення податків, а ефективність залишається «за кадром». Необхідно враховувати і якісні показники, які б характеризували різні аспекти роботи податкових органів. Тому для оцінки ефективності адміністрування податків доцільно використовувати комплексну систему кількісно-якісних показників.

В Україні досить багато проблем адміністрування податків. Вони пов'язані між собою. Основною проблемою і досі лишається низький рівень довіри до органів державної влади (лише 17% громадян довіряють

співробітникам ДФС) [11, с. 55], як наслідок – ухилення від сплати податків. Проблему низького рівня довіри породили ряд інших проблем адміністрування податків, таких як:

- відсутність діючого механізму захисту прав платника податків;
- відсутність чітких меж відповідальності за порушення податкового законодавства, як для платника податків, так і для працівників фіскальних органів;
- низький рівень податкової культури;
- перевищення повноважень працівниками фіскальної служби, високий рівень корупції;
- непрозорість податкової системи;

Згідно з дослідженням Європейської Бізнес Асоціації (ЄБА), яка проводиться серед представників бізнесу, у 2017 р. 25% респондентів вважають процедуру адміністрування більш-менш прийнятною (у попередньому дослідженні таку відповідь дали лише 15% опитаних).

Переважна більшість респондентів (57%) зазначають, що процес адміністрування податків є обтяжливим, а 13% абсолютно незадоволені станом речей у цій сфері.

На думку опитаних експертів, основними факторами, які негативно впливають на підготовку податкової звітності та адміністрування, є [36]:

- незрозумілі правила та роз'яснення щодо податкової звітності;
- надто багато часу, що витрачається на підготовку та подачу звітності та сплату податків;
- недосконалість електронної системи податкової звітності;
- кількість податків та зборів.

Також за результатами дослідження ЄБА, 50% опитаних абсолютно або переважно незадоволені якістю податкових сервісів (у попередньо році – 54%). Натомість 27% респондентів підтвердили, що більш-менш задоволені якістю податкового обслуговування, і ще 23% утрималися від відповіді [36].

Оптимізація сплати податків з боку бізнесу (агресивне податкове планування) стало поширеною практикою в Україні у загрозливих для її бюджетно-податкової безпеки масштабах. На рівні середнього бізнесу податкова оптимізація відбувається через спрощену систему оподаткування. Нерідко у магазинах, ресторанах, книжкових видавництвах та ін. на підміну трудових відносин співробітники оформлюються як фізичні особи-підприємці на спрощеній системі оподаткування. Зниження граничного обсягу річного доходу III групи з 20 до 5 млн. грн. зумовило подальше дроблення «спрощенців», що гальмує розвиток середнього бізнесу як основи середнього класу в суспільстві. На рівні великого бізнесу податкова оптимізація відбувається з маніпулюванням трансфертними цінами між пов'язаними особами, що зареєстровані в офшорних низькоподаткових юрисдикціях. Операції полягають у штучному заниженні вартості експорту та/або завищенні вартості імпорту, штучних виплат роялті або надання консультаційних послуг.

Виявлення проблем в роботі системи адміністрування податків України дає змогу систематизувати їх за допомогою табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Систематизація проблем в роботі системи адміністрування податків в Україні

№ п/п	Проблема в роботі податкової системи України	Зміст проблеми
1	Складність адміністрування податків	Час для сплати податкових платежів в Україні – 327,5 годин на рік Місце України серед інших країн світу за ознакою легкості сплати податків – 54 місце.
2	Збільшення рівня тіньової економіки та широкомасштабне ухилення від оподаткування	Станом на I кв. 2018 рік рівень тіньової економіки становить 33% ВВП
3	Високе податкове навантаження	Сукупна податкова ставка складає 41,7%. Кінцеві споживачів несуть 75% податкового навантаження.
4	Низький рівень довіри до фіскальних органів	Лише 17% громадян довіряють співробітникам ДФС
5	Обтяжливість процесу сплати податків	Незрозумілі правила та роз'яснення щодо податкової звітності; надто багато часу, що витрачається на підготовку та подачу звітності та сплату податків; недосконалість електронної системи податкової звітності
6	Низький рівень податкової культури	Населення вважає справедливим не платити податки,

	бізнес веде агресивне податкове планування
--	--

Джерело: розроблено автором

Серед типових проблем системи податкового адміністрування в Україні слід виділити:

- недостатня прозорість системи електронного адміністрування ПДВ та затримка з поверненням бюджетного відшкодування до її запровадження;
- одностороннє розірвання фіскальною службою договорів про визнання електронних документів;
- процесуальні порушення в ході податкових перевірок та/або прийняття необґрунтованих рішень за їх результатами;
- неефективність процедури адміністративного оскарження – обмежений строк оскарження для платника податків, формальні підходи податкових органів, обмежена особиста відповідальність посадових осіб податкових органів.

Таким чином, можливо зробити висновок про загальне підвищення результативності системи адміністрування податків в Україні протягом 2012-2017 рр. Водночас, актуальними лишається ряд проблем, серед яких складність адміністрування податків, збільшення рівня тіньової економіки та широкомасштабне ухилення від оподаткування, високе податкове навантаження, низький рівень довіри до фіскальних органів, обтяжливість процесу сплати податків, низький рівень податкової культури. Враховуючи виділені недоліки, можна відзначити, що система адміністрування податків України потребує вдосконалення.

Висновок до розділу 2

Функціонування системи адміністрування податків спрямовано на забезпечення надходжень від сплати податків і зборів, а її складовими частинами є облік податкових надходжень; облік платників податків; податковий борг та податковий контроль; податкові консультації.

Дослідження податкових надходжень до Зведеного бюджету України свідчить про те, що з 2015 р. обсяг фактичних надходжень перевищує планові (до 2015 р. спостерігалось недовиконання планів бюджетних надходжень за рахунок податкових платежів). Політика зниження адміністративного тиску на сумлінних платників податків, що реалізовується з 2015 р., сприяла підвищенню ефективності контрольно-перевірочних заходів стосовно ризикових суб'єктів господарювання. Пріоритетним напрямком роботи для органів ДФС у 2017 р. стало створення сприятливих умов для платників та подання звітності в електронному вигляді за допомогою Електронного кабінету платника. Позитивною тенденцією стало підвищення місця України в міжнародних рейтингах за критерієм легкості сплати податків та зменшенням витрат часу на сплату податкових платежів до 327,5 годин на рік.

Проведений аналіз результатів роботи податкової системи України у 2012-2017 роках свідчить про зростання загального розміру податкових надходжень з 360,6 млрд. грн. до 828,2 млрд. грн. Найбільшу долю в структурі податкових надходжень займає податок на додану вартість (38% за результатами 2017 р.), протягом 2012-2017 років істотно зменшилася доля податку на прибуток підприємств (з 15,5% до 8,9%). Про підвищення ефективності адміністрування податків в Україні протягом 2011-2017 рр. свідчить зменшення показника витрат на акумулювання 100 грн. податкових надходжень. Водночас, істотними проблемами системи адміністрування податків в Україні лишаються складність процесів адміністрування, збільшення рівня тіньової економіки та широкомасштабне ухилення від оподаткування, високе податкове навантаження, низький рівень довіри до фіскальних органів, обтяжливість процесу сплати податків, низький рівень податкової культури населення.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

3.1. Стратегічні напрямки та практичні шляхи реформування системи адміністрування податків в Україні

Реформування системи адміністрування податків – досить складне завдання, яке має враховувати не тільки фіскальні інтереси держави, а в першу чергу реалії економічного життя, можливості системи податкового стимулювання, суспільні настрої, рівень зрілості податкових відносин, стан технологій податкової роботи, рівень податкової девіації та багато інших чинників.

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.

Ефективність податкової сфери залишається одним із ключових чинників економічного розвитку держави та фактором фінансової стабільності. Вирішення проблем, пов'язаних з адмініструванням податків, сьогодні є важливим науковим напрямом діяльності та напрямом, пов'язаним з практичною діяльністю органів оподаткування.

Необхідність досягнення, з одного боку, довіри платників податків, а з іншого - забезпечення фіскальних потреб держави, обумовлює необхідність пошуку резервів для покращення ефективності роботи фіскальних органів за рахунок покращенням внутрішнього менеджменту та вдосконалення прийомів, направлених на процеси оподаткування.

Відповідно до незалежної оцінки процесів адміністрування податків TADAT (the Tax Administration Diagnostic Assessment Tool) за методологією розробленою МВФ, Світового банку, Єврокомісії та країн ЄС, існуюча

система адміністрування податків в Україні має ряд переваг та недоліків, які систематизовано у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Переваги та недоліки сформованої в Україні системи
адміністрування податків**

Переваги	Недоліки
1. Сформовані всі умови для своєчасної подання звітності; 2. Забезпечено всі умови для своєчасної сплати податків; 3. У ДФС сформовано незалежний підрозділ для вирішення податкових оскаржень; 4. Податкові органи діють відповідно до результатів податкових спорів; 5. Податкові органи регулярно публікують плани та результати своєї діяльності.	1. Відсутній комплексний план щодо підвищення рівня добровільної сплати податків; 2. Недостатньо заходів для допомоги платникам в уникненні помилок у звітності та обмежений контроль за їх виявленням; 3. Методологія оцінки податкових ризиків є застарілою та не відповідає сучасним стандартам; 4. Занадто високий рівень накопичених податкових боргів; 5. Відсутність систематичного аналізу податкового розриву (tax gap); 6. Відсутній процес автоматизованого обміну інформацією податкових з банками та фінустановами

Джерело: складено автором за матеріалами [12]

Виділені недоліки мають бути враховані при розробці стратегічних напрямків реформування системи адміністрування податків в Україні. Також слід наголосити на тому, що подальший розвиток Державної фіскальної служби має здійснюватися на усвідомленні необхідності докорінної зміни філософії спілкування з платниками податків. Фіскальне стягнення податків має бути замінене на добровільну їх сплату, що потребує переходу до світових цивілізованих норм в оподаткуванні. Сутність підходу до побудови взаємовідносин у податковій сфері з позицій інтересів передбачає не тільки суворе дотримання усіма її учасниками податкового законодавства, а й вимагає збалансування інтересів приватних інвесторів, платників податків і публічних інтересів держави та суспільства. У даному випадку взаємовідносини між суб'єктами податкових стосунків повинні будуватися на основі принципу співпраці і партнерства.

Основні стратегічні напрямки вдосконалення системи адміністрування податків в Україні та їх деталізації представлені у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Стратегічні напрямки вдосконалення системи адміністрування податків в Україні

№ пор	Стратегічний напрямок	Деталізація
1	Створення умов для добровільної сплати податків і зборів та дотримання вимог податкового законодавства платниками податків	- удосконалення податкового законодавства у частині порядку адміністрування податків; - спрощення механізму обчислення податків; - уніфікації форм податкової звітності та вдосконалення інструкцій щодо їх заповнення; - впровадження покращеної системи адміністрування податкового боргу платників податків; - удосконалення системи приймання податкової звітності від платників податків в електронному вигляді; - удосконалення контрольно-перевірочної роботи на базі ризико-орієнтованої системи, налагодження системи обміну оперативною та аналітичною інформацією з правоохоронними органами та іншими контролюючими організаціями.
2	Забезпечення передбачуваності, компетентності, прозорості та неупередженості діяльності податкової служби	- надання своєчасних та якісних послуг платникам податків; - забезпечення формами податкової звітності, поясненнями щодо їх заповнення; - надання платникам податків консультацій та пояснень податкового законодавства за допомогою створення інформаційно-довідкового центру; - впровадження в закладах освіти програми навчання щодо системи оподаткування, що дасть змогу встановити взаємовідносини з майбутніми платниками податків; - висвітлення результатів діяльності органів податкової служби через ЗМІ; - впровадження програм антикорупційних заходів; - проведення періодичних опитувань платників податків щодо оцінки їх стосунків з податковою службою України та оприлюднення результатів опитувань.
3	Розробка та впровадження комплексної програми розвитку інформаційної інфраструктури	- розробка та впровадження організаційної структури, побудованої за функціональним принципом; - консолідація органів державної фіскальної служби, раціональне використання їх кадрових та матеріальних ресурсів; - удосконалення державної системи контролю за сплатою податків, зборів; - удосконалення системи обліку надходжень до бюджету та функціонування системи приймання податкової звітності в електронному вигляді; - розробка офіційної зовнішньої звітності податкових органів; - створення системи контролю за достовірністю звітності органів ДФС; - розробка системи інформаційної взаємодії з міністерствами та відомствами.

Джерело: складено автором за матеріалами [17]

Результатом роботи щодо удосконалення організаційної структури ДФС України має стати така її побудова, яка дозволить підвищити

ефективність діяльності податкових органів за рахунок покращення якості виконання функцій та завдань, покладених на них, і яка наблизить її до потреб, що необхідні платникам податків.

Однією з новацій податкової системи України є обговорення питання спрощення механізму обчислення податків за рахунок заміни податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал. Верховною Радою України зареєстровано законопроект від 05.07.2018 р. № 8557 [43] (станом на 01.11.2018 р. опрацьовується в комітетах), яким передбачено заміну податку на прибуток підприємств податком на виведений капітал. Якщо зараз корпорації сплачують податок з операційного прибутку (18% різниці між вибором та витратами), то законопроектом №8557 пропонується, що податком в 15% буде обкладатися тільки виведений із підприємства прибуток (дивіденди власникам) або ж «приховане виведення прибутків» (роялті, фінансові послуги, інвестування в закордонні підприємства) зі ставкою 20%.

Досліджуючи зарубіжний використання податку на виведений капітал, слід зазначити, що протягом тривалого часу (з 2000 року) така система діє тільки в Естонії. Були спроби її запровадження в Македонії та Молдові, а з 2017 року – в Грузії [21]. Однак такі реформи не привели до суттєвого зростання інвестицій в цих країнах. Певне зростання спостерігалось лише в Македонії. Але навіть там уряд був вимушений повернутись до загальнопоширеного податку на прибуток через великі податкові втрати до бюджету. На нашу думку, в українських умовах власники також будуть відкладати виведення своїх прибутків, надходження до бюджету стануть менш прогнозованими, а їхні суми зменшаться.

Набагато важливішими є кроки до прозорішого збору й адміністрування податків, перетворення податкової на сучасну й ефективну державну службу. Інвестиції в економіку стримують загалом інші причини – корупція, недовіра до судової системи, нестабільна політична ситуація в країні.

Ще одна важлива зміна, щодо якої ведеться обговорення, це посилення вимог до підприємців, які працюють за спрощеною системою оподаткування (відповідно до меморандуму із Міжнародним валютним фондом). Найбільш радикальним варіантом такого посилення може стати скасування спрощеної системи оподаткування.

Слід зазначити, що спрощена система оподаткування дала можливість легалізувати значну частку тіньового бізнесу. Зараз нею користуються переважно малі та середні підприємства. Як було зазначено вище, в Україні зареєстровано понад 1,94 млн. фізичних осіб-підприємців (див. табл. 2.2), серед яких близько 1,2 млн. – платники єдиного податку за спрощеною системою оподаткування. Станом на 2017 р. ця категорія платників приносить до держбюджету більше коштів, ніж великі підприємства, які працюють за загальною системою оподаткування. Слід визнати, що використання спрощеної системи дозволило багатьом мешканцям України легалізувати свою діяльність та заробляти собі на життя у важких економічних умовах. Тому підвищення контролю за діяльністю фізичних осіб-підприємців (ФОП) потрібно проводити обережно, щоб не повернутись до тенденції тіньовизації економіки, що існувала у 1990-х роках.

Натомість, треба передусім посилити контроль за дотриманням трудового законодавства. Однією з основних проблем є виведення зі штату підприємств найманих працівників, які стають формально фізичними особами-підприємцями. Так суб'єкти господарювання отримуються можливість ухилятися від сплати податків і соціальної відповідальності за найману робочу силу. Інше завдання реформування системи адміністрування податків в Україні – обмежити можливості використання спрощеної системи оподаткування для «подрібнення» великого бізнесу на багато маленьких ФОП.

Реформування системи адміністрування податків має бути спрямоване на оптимізацію податкового навантаження на платників податків з метою зменшення тіньової економіки, оскільки світова практика свідчить, що

зниження податків сприяє створенню економічних і фінансово-психологічних стимулів для підвищення рівня податкової законслухняності громадян та залучення національних і іноземних інвестицій. При цьому, на нашу думку, потрібно відмовитись від радикального зниження ставок на всі бюджетоутворюючі податки, оскільки в умовах проголошених пріоритетів соціально-економічного розвитку бюджет країни не впорається з такою «шоковою терапією». У цьому напрямку прийнятна ідея поетапного і надзвичайно зваженого підходу до незначного зниження ставок, що сприятиме більш безболісній адаптації бюджетної політики України, уникненню можливості важливих стратегічних втрат країни та водночас поступальному поліпшенню макроекономічних показників.

В цьому контексті доцільно здійснити прогнозування перспектив оптимізації оподаткування доходів громадян за рахунок об'єднання ЄСВ та ПДФО та доцільність зниження загальної ставки об'єднаного податку.

Для обґрунтування доцільності зниження податкового навантаження на доходи фізичних осіб з метою детінізації доходів населення буде проведено розрахунок надходжень від ПДФО за умови зниження об'єднаного податку за різними варіантами (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Варіанти зниження об'єднаного податку (ПДФО+ЄСВ) з метою детінізації доходів населення

Варіант	Ставка об'єднаного податку	Виплати роботодавця (відноситься на собівартість продукції)	Виплати працівника (ПДФО)
Існуючі умови	40%	22%	18%
Варіант 1	22%	11%	11%
Варіант 2	28%	14%	14%
Варіант 3	32%	16%	16%

Джерело: розроблено автором

В табл. 3.3 передбачено розподіл ставки об'єднаного податку (ПДФО+ЄСВ) між роботодавцем і працівником у співвідношенні 50%/50%. Іншими словами, роботодавцям пропонується відносити на собівартість

продукції не 22% від фонду оплати праці, а 11-16% (залежно від ставки об'єднаного податку – див. табл. 3.3). Реалізація запропонованих заходів сприятиме легалізації зменшенню ухилення від оподаткування та зниженню рівня тіньових доходів населення.

Оцінка доцільності запропонованих заходів буде представлена на прикладі фактичної заробітної плати населення у 2017 році (за даними Державної служби статистики – 1096835 млн. грн.).

За оцінками Міністерства фінансів, розмір тіньової економіки становить 33%, відповідно тіньові доходи населення можуть сягати:

$$D_{\text{тіньові}} = \frac{1096835 * 33\%}{100\% - 33\%} = 540232,16 \text{ млн. грн.}$$

На думку експертів державної фіскальної служби України, реальне зниження тінізації доходів населення внаслідок зменшення ставки податку на доходи фізичних осіб може становити від 20% до 70%. Між зниженням ставки податку та рівнем тінізації доходів населення існує пряма залежність (зі зменшенням ставки податку зменшуються тіньові доходи). Розрахунок оціночних надходжень від ПДФО за різними варіантами зниження об'єднаного податку представлено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Розрахунок оціночних надходжень від ПДФО за різними варіантами зниження об'єднаного податку

Показник	Заробітна плата	Відсоток зменшення тіньових доходів населення				
		На 20%	На 30%	На 50%	На 60%	На 70%
1	2	3	4	5	6	7
Доходи населення, млн. грн.	1096835	1204881	1258905	1366951	1420974	1474998
Фактичні надходження від ПДФО, млн. грн.	185686,1	185686,1	185686,1	185686,1	185686,1	185686,1
Оціночні надходження від ПДФО, млн. грн.						
Ставка 11,0%	120651,9	132537,0	138479,5	150364,6	156307,2	162249,7
Ставка 14,0%	153556,9	168683,4	176246,7	191373,2	198936,4	206499,7
Продовження табл. 3.4						
1	2	3	4	5	6	7
Ставка 16,0%	175493,6	192781,0	201424,7	218712,2	227355,9	235999,6
Відхилення оціночних значень від фактичних надходжень, %						
Ставка 11,0%	-35,0	-28,6	-25,4	-19,0	-15,8	-12,6

Ставка 14,0%	-17,3	-9,2	-5,1	3,1	7,1	11,2
Ставка 16,0%	-5,5	3,8	8,5	17,8	22,4	27,1

Джерело: розроблено автором

Відхилення оціночних значень від фактичного розміру надходжень за умови застосування різних податкових ставок та зменшення тіньових доходів населення представлено на рис. 3.1.

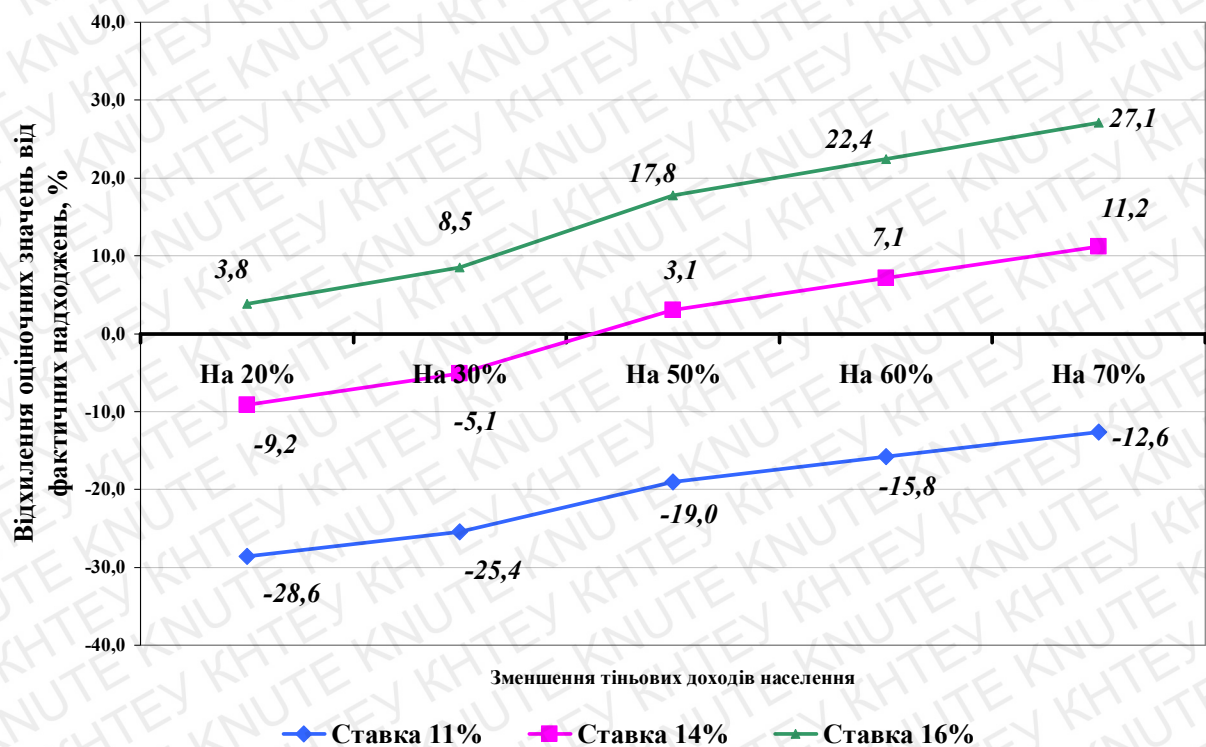


Рис. 3.1. Відхилення оціночних значень від фактичного розміру надходжень за умови застосування різних податкових ставок та зменшення тіньових доходів населення

Джерело: розроблено автором

Проведені розрахунки свідчать про доцільність встановлення об'єднаної ставки податку (ПДФО+ЄСВ) на рівні 32% та розподілу її сплати між роботодавцем (16%) та працівником (16%). Така зміна дасть змогу роботодавцю відносити на собівартість продукції 16% від фонду оплати праці (замість 22%) та сприятиме детінізації доходів фізичних осіб. При чому, вже при зменшенні тіньових доходів населення на 20% (мінімальне зниження за оцінками працівників ДФСУ) оціночні надходження від ПДФО

будуть перевищувати базовий рівень надходжень на 3,8%. Зі збільшенням рівня детінізації доходів населення надходження від ПДФО будуть зростати.

3.2. Механізм вдосконалення адміністрування податків

Зміни оптимізації фінансової, політичної та економічної ситуації в Україні в напрямі інтеграції до міжнародного простору повинні передбачати реалізацію механізму вдосконалення системи адміністрування податків і бути спрямованими на підвищення рівня податкової етики та податкової культури громадян, при цьому доцільно врахувати позитивний досвід зарубіжних країн. Зважаючи на досвід високорозвинених країн Європи, механізм вдосконалення адміністрування податків для стимулювання структурної трансформації національної економіки має передбачати:

1. Налагодження партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків, що ґрунтуються на якісно новій філософії розуміння місця громадянина в державі й у податковому адмініструванні, повазі до його прав та інтересів;
2. Посилення відповідальності як платників податків, так і фіскальних органів за порушення податкової та службової дисципліни;
3. Зниження рівня корупції у країні шляхом активного використання новітніх комп'ютерних технологій у процесі адміністрування податків, посилення кримінальної відповідальності за корупційні діяння як працівників ДФСУ, так і платників податків, а також проведення заходів, спрямованих на формування морально-етичних настанов щодо неприпустимості вчинення корупційних правопорушень (тематичні конференції, круглі столи, семінари, індивідуальні бесіди);
4. Оподаткування спільного доходу сім'ї як об'єкта податку на доходи фізичних осіб і запровадження диференційованих ставок ПДВ;
5. Перегляд розмірів й умов надання податкових соціальних пільг унаслідок підвищення розміру прожиткового мінімуму на підставі

адекватного визначення вартості споживчого кошика для задоволення основних потреб;

6. Удосконалення процедур обліку платників податків та обліку платежів податкового характеру й поліпшення обслуговування платників податків, підвищення податкової культури, податкової та службової дисциплін тощо.

7. Активізація масово-роз'яснювальної роботи з питань ролі податків в економічному та суспільному розвитку держави й тлумачення норм податкового законодавства серед платників податків,

8. Формування податкової культури серед дітей та молоді;

9. Проведення щорічних курсів підвищення кваліфікації працівників фіскальних органів (зокрема, стажування у країнах ЄС) та активне використання новітніх технологій у процесі адміністрування податків;

10. Здешевлення процесу адміністрування податків й здійснення заходів зі своєчасного виявлення та усунення причин податкових девіацій.

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

Розширення аналітичних функцій податкових органів вимагає впровадження нових підходів в організації взаємодії податкових органів із зовнішніми організаціями. Дослідження взаємодії різних державних структур у процесі виявлення і припинення податкових правопорушень показують, що запити про надання інформації виконуються іноді із запізненням, а оперативність у цій справі є запорукою не лише виявлення податкових злочинів, а й їх попередження. Тобто є нагальна потреба у зближенні інформаційних ланок органів державної реєстрації, статистики, внутрішніх справ, служби безпеки, прокуратури, КРУ, митниці, прикордонної служби, НБУ, фондів соціального страхування та ін.

Механізм удосконалення системи адміністрування податків повинен передбачати посилення електронізації спілкування платників податків з фіскальними органами, зокрема, завдяки максимізації використання online-сервісів та розширенню функціональних можливостей «Електронного кабінету платника податків» для зручності користувачів.

Перспективою розвитку адміністрування податків є створення спеціального технологічного середовища й автоматизованої бази даних на основі електронних інформаційних ресурсів усіх зовнішніх організацій, в межах яких оброблятиметься інформація про фінансові і товарні потоки, обсяги виробництва визначених категорій платників у галузевому і територіальному розрізі, що дасть змогу податковим органам оперативно отримувати і використовувати в аналітичній та контрольній роботі непрямі відомості про господарську діяльність платників податків. На сьогодні ця інформація здебільшого надходить у паперовому вигляді у зв'язку з несумісністю програмних продуктів різних відомств. Виходом із зазначеної ситуації може бути створення спеціалізованого центру обробки даних і укладання міжвідомчих угод про електронний обмін інформацією. Вказаний центр доцільно сформувати на рівні ДПА України (оскільки його функціонування передбачає застосування потужних технічних і програмних засобів, а централізація забезпечить інтенсивну концентрацію інвестицій) з

розробкою оперативної системи доступу до інформації податкових органів регіонального рівня.

Для запобігання проявам корупції в системі адміністрування податків необхідно:

1. Звести до мінімуму безпосереднє спілкування платників податків з посадовими особами фіскальних органів, зокрема, за рахунок більш активного використання новітніх комп'ютерних технологій у процесі адміністрування податків;
2. Облаштувати приміщення прозорими стінками для посадових осіб, які працюють з відвідувачами;
3. Посилити кримінальну відповідальність за корупційні діяння як працівників ДФСУ, так і платників податків;
4. Проводити спеціальні заняття, які спрямовані на формування морально-етичних установок щодо неприпустимості здійснення корупційних правопорушень (тематичні конференції, круглі столи, семінари, індивідуальні бесіди тощо).

Також необхідним виступає забезпечення належної фінансової мотивації кадрів ДФС конкурентоспроможним рівнем заробітної плати. Хоча рівень оплати праці працівників ДФС може бути дещо нижчим за ринковий, але має компенсуватися гарантіями соціального пакету, прозорого кар'єрного просування при постійному підвищенні кваліфікації. Означене у сукупності є дієвими заходами запобігання можливим проявам корупції, що підтверджується світовим досвідом.

Вдосконалення системи адміністрування податків потребує підвищення прозорості в роботі з населенням та висвітлення роботи податкових органів. При чому, платникам потрібна не стільки інформація про кількість виявлених податкових порушень та донарахованих сум податків, а інформація про наповнення місцевого бюджету та спрямованості акумульованих коштів. Тільки за умови такого підходу платник податку

зможє правильно усвідомити діяльність податкової служби та усвідомити необхідність сплати податків.

З метою підвищення податкової культури в рамках механізму вдосконалення системи адміністрування податків подальшого розвитку має отримати сам принцип роботи консультаційних пунктів податкових органів. Необхідно ввести окремі підрозділи, відповідальні за консультаційно-роз'яснювальну роботу, які будуть підпорядковуватися податковим інспекціям базового рівня та укомплектовуватися висококваліфікованими працівниками. Підрозділи можна підпорядковувати податковим службам обласного рівня або центрального, які не ведуть консультаційно-роз'яснювальну роботу.

Практичними шляхами вдосконалення механізму адміністрування місцевих податків та зборів є налагодження співпраці з органами місцевого самоврядування, органами виконавчої влади та контролюючими органами, щодо обміну інформацією. Для цього необхідно створити інформаційну систему, яка б дозволила обмінюватись інформацією в режимі он-лайн (можливо – на базі електронного кабінету платника податків). Необхідність запровадження даної системи обумовлена і тим, що платники податків – фізичні та юридичні особи – вимушені неодноразово надавати одну й ту ж інформацію різним органам державної влади та органам місцевого самоврядування, що призводить до невиправданих затрат ресурсів (людських, часу, вартісних) для кожного із суб'єктів взаємодії.

В рамках механізму удосконалення системи адміністрування податків в Україні доцільно:

1. Сформулювати заходи протидії агресивному податковому плануванню;
2. Оптимізувати адміністрування податкових надходжень від рентних платежів;
3. Розробити дієві процедури оподаткування ринку оренди житла.

На рівні платників слід активно протидіяти агресивному податковому плануванню удосконаленням процедур контролю трансфертного

ціноутворення відповідно до міжнародних тенденцій – запровадженням нового трирівневого формату звіту, налагодженням автоматичного обміну податковою інформацією між податковими органами іноземних держав, а також поступовою лібералізацією валютного законодавства України.

Стосовно адміністрування податкових надходжень від рентних платежів, доцільним виступає розширення переліку корисних копалин, за видобування та реалізацію яких справляється рента. Крім нафти, газу та газового конденсату, в Україні видобувається значний обсяг інших корисних копалин, що є власністю українського народу, проте який не отримує доходу від їх промислового освоєння. Необхідним є включення до числа об'єктів справляння ренти видобування бурштину, залізорудної сировини, марганцевої руди тощо. Це значно збільшить обсяг доходів бюджету, що забезпечить Україні еквівалентну плату за масштабну експлуатацію її надр.

Стосовно розробки дієвих процедур оподаткування ринка оренди житла, слід зазначити, що оренда житла є одним з найбільш тіньових видів отримання доходу. За приблизними оцінками Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України, житло в Україні знімають близько 1,4 млн. громадян [30]. Причина недостовірних даних в тому, що більшість операцій ринку оренди житла в Україні відбувається в тіні. Це, за оцінкою Мінрегіону, призводить до наступних наслідків [30]:

- орендодавці приховують отримані за договорами оренди доходи і не платять з них податки;
- орендодавці не дають згоди на реєстрацію мешканців-орендарів по їх фактичному місцю проживання;
- орендодавці та орендарі не захищені на законодавчому рівні.

Відповідно до діючого законодавства, прибуток від здачі нерухомості в оренду повинен обкладатися прибутковим податком (18%) і військовим збором (1,5%). Таким чином, наприклад, за квартиру, яка здається за 10 тис. грн., до орендодавцю необхідно сплатити до бюджету 1,95 тис. грн. податків.

З огляду на те, що за законом власник житла фактично повинен сам надати в податкову декларацію про свій дохід, 70% орендодавців цього не роблять і податки не платять. Однак, як було зазначено вище, нелегальна оренда несе в собі ряд ризиків як для орендодавця, так і для орендаря.

Відслідковування неплатників податків з доходів, отриманих від оренди житла, та примусове їх стягнення потребує значних адміністративних витрат з боку ДФС і є економічно недоцільне. Тому механізм вдосконалення адміністрування податків з доходів від оренди житла має бути спрямований на формування податкової культури та стимулювання орендодавців до легалізації доходів.

Практичними кроками в цьому напрямку мають стати:

1. Введення спеціального режиму оподаткування доходів від надання житла в оренду за зниженою ставкою оподаткування;
2. Розробка методичних матеріалів щодо переваг легалізації доходів від оренди житла для орендодавців (захист на законодавчому рівні);
3. Розповсюдження методичних матеріалів та проведення роз'яснювальної роботи серед ріелторів та агенцій нерухомості щодо переваг легалізації доходів для орендодавців (оскільки більшість угод оренди житла укладається за участі посередників та власники житла переважно довіряються ріелторам).

Слід зазначити, що відсоток детінізації доходів від оренди житла є зворотно пропорційним розміру пільгової ставки оподаткування. Водночас, пільгова ставка оподаткування має забезпечити податкові надходження, які перевищать витрати на адміністрування податку та додаткові витрати на розробку методичних матеріалів та проведення роботи серед ріелторів. Результати оцінки доцільності встановлення пільгової ставки оподаткування доходів від оренди житла представлені в табл. 3.5. Пояснення щодо розрахунків у табл. 3.5 представлені у Додатку В.

Таблиця 3.5

Оцінка доцільності встановлення пільгової ставки оподаткування
доходів від оренди житла для фізичних осіб

Показник	Пільгова ставка оподаткування					
	1%	3%	5%	7%	10%	12%
1. Кількість житла в оренді, млн. од.	1,4	1,4	1,4	1,4	1,4	1,4
2. Середня вартість оренди на рік, грн.	60000	60000	60000	60000	60000	60000
3. Максимальний дохід, млн. грн.	84000	84000	84000	84000	84000	84000
4. Відсоток детінізації, %	90%	70%	50%	20%	10%	5%
5. База оподаткування, млн. грн.	75600	58800	42000	16800	8400	4200
6. Податкові надходження, млн. грн.	756	1764	2100	1176	840	504
7. Витрати на адміністрування 100 грн. податку, грн.	0,81	0,81	0,81	0,81	0,81	0,81
8. Витрати на адміністрування загальної суми податкових надходжень, млн. грн.	6,12	14,29	17,01	9,53	6,80	4,08
9. Витрати на розробку методичних матеріалів та проведення роботи серед ріелторів, млн. грн.	12,0	12,0	12,0	12,0	12,0	12,0
10. Чисті податкові надходження, млн. грн.	737,88	1737,71	2070,99	1154,47	821,20	487,92
11. Частка чистих податкових надходжень у максимальному доході, %	0,878	2,069	2,465	1,374	0,978	0,581

Джерело: розроблено автором

Таким чином, проведені розрахунки свідчать про доцільність встановлення пільгової ставки для оподаткування доходів від оренди житла на рівні 5% - саме така ставка забезпечить максимальні чисті податкові надходження.

Подальшим розвитком системи адміністрування податків з доходів від оренди житлової нерухомості фізичних осіб може стати впровадження диференційованої системи пільгових ставок залежно від суми місячних орендних платежів. Наприклад, пільгові ставки могли застосовуватися лише для частки доходу яких від здачі житлової нерухомості в оренду не перевищують 3 мінімальних заробітних плат станом на 01 січня поточного року. Тобто, якщо станом на 01.01.2018 р. мінімальна заробітна плата становила 3723 грн., то пільговою ставкою будуть оподатковуються доходи від оренди, що не перевищують 11169 грн. Однак на першому етапі реалізації

заходів із детінізації ринку оренди житла впровадження диференційованих ставок є недоцільним, оскільки ускладнює адміністрування податку та зменшує мотивацію легалізації доходів з боку орендодавців.

Висновок до розділу 3

Стратегічні напрямки реформування системи адміністрування податків в Україні мають передбачати створення умов для добровільної сплати податків і зборів та дотримання вимог податкового законодавства платниками, забезпечення передбачуваності, компетентності, прозорості та неупередженості діяльності податкової служби, а також розробку та впровадження комплексної програми розвитку інформаційної інфраструктури. Реформування системи адміністрування податків має стимулювати бізнес до переходу на білі схеми в оплаті праці та сприяти зменшенню тінізації доходів фізичних осіб. практичним кроком в цьому напрямку може стати впровадження об'єднаного податку замість ПДФО та ЄСВ зі ставкою 32% та розподіл податкового навантаження у розмірі 16% на роботодавця та 16% на працівника.

Механізм вдосконалення адміністрування податків маж передбачати комплекс заходів, спрямованих на організацію взаємодії податкових органів із зовнішніми організаціями, вдосконалення функціональних можливостей «Електронного кабінету платника податків» для зручності користувачів, запобігання проявам корупції в системі адміністрування податків та забезпечення належної фінансової мотивації кадрів ДФС, підвищення прозорості в роботі з населенням та висвітлення роботи податкових органів. Важливим є протидія агресивному податковому плануванню, оптимізація адміністрування податкових надходжень від рентних платежів та сприяння детінізації ринку оренди житла шляхом встановлення пільгової ставки на доходи від оренди житла на рівні 5%.

ВИСНОВКИ

Написання роботи забезпечило реалізацію поставленої мети – дослідити теоретичні аспекти та розробити практичні рекомендації з удосконалення системи адміністрування податків в Україні.

Проведене дослідження дозволяє зробити ряд висновків.

Розкриваючи сутність, поняття та історичні аспекти розвитку вітчизняної системи адміністрування податків було визначено, що система адміністрування податків являє собою сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль сплати податків, відповідно до порядку, встановленого законом. У науковій літературі система адміністрування податків розглядається у економічному, юридичному та соціально-економічному аспектах. Нормативно-правовою основою адміністрування податків та зборів є Податковий кодекс України, а також підзаконні нормативно-правові акти. Обов'язки адміністрування податків, зборів та митних платежів виконує Державна фіскальна служба України.

Розглянувши зарубіжний досвід адміністрування податків було виявлено досконалість нормативно-правового забезпечення та належне формування податкових органів на національному рівні є однією з головних умов побудови успішної податкової системи. Відмітними рисами зарубіжних систем адміністрування податків є концентрація підвищеної уваги контролюючих податкових органів на платниках, що забезпечують найбільші надходження до бюджету та наявність вільного обміну між різними фінансовими органами та податковими інспекціями інформацією про фінансові операції платників, що є одним із найефективніших методів податкового контролю.

Дослідження складових елементів системи адміністрування податків в Україні свідчить, що протягом останніх років у системі адміністрування податків в Україні були позитивні зрушення, а саме: запровадження горизонтального моніторингу для великих платників податків, накладення мораторію на перевірку бізнесу, зменшення податкового навантаження на платників податків, розвиток електронних сервісів адміністрування податків та електронного кабінету платника податків, тощо. Реалізація перелічених заходів сприяла підвищенню місця України в міжнародних рейтингах за критерієм легкості сплати податків та зменшенню витрат часу на сплату податкових платежів до 327,5 годин на рік. Позитивними також є тенденції перевищення фактичних податкових надходжень до Державного бюджету над плановими, яка триває з 2015 р. та зростання ефективності контрольно-перевірочних заходів стосовно ризикових суб'єктів господарювання.

Проведення оцінки результатів діяльності та узагальнення сучасних проблеми української системи адміністрування податків виявило, що податкові надходження становлять біля 80% від надходжень бюджету, при цьому основний податковий тягар в Україні несуть кінцеві споживачі через акцизні збори, податки на додану вартість та податки з доходів фізичних осіб (у 2017 р. такі сплати принесли 75% податкових надходжень). Показник загального податкового навантаження для України становить 41,9%. Оцінка витрат на податкове адміністрування протягом 2011-2017 рр. виявила зниження витрат на акумулювання 100 грн. податкових надходжень з 1,79 грн. до 0,81 грн., що свідчить про позитивні наслідки реформування системи адміністрування податків. Водночас істотними проблемами системи адміністрування податків є часті зміни законодавства, низький рівень фінансової грамотності платників податків, наявність корупції, розвиток тіньового сектору економіки та ухилення від сплати податків.

Розробка стратегічних напрямки та практичних шляхів реформування системи адміністрування податків в Україні передбачає реалізацію заходів зі створення умов для добровільної сплати податків і зборів та дотримання

вимог податкового законодавства платниками, забезпечення передбачуваності, компетентності, прозорості та неупередженості діяльності податкової служби, а також розробку та впровадження комплексної програми розвитку інформаційної інфраструктури. Вивчивши потенціал реформування системи адміністрування податків шляхом заміни податку на прибуток суб'єктів господарювання податком на виведений капітал та посилення вимог до підприємців, які працюють за спрощеною системою оподаткування, було зроблено висновки про недоцільність реалізації таких новацій в умовах сучасної української економіки, оскільки такі зміни можуть призвести до збільшення тінізації економіки та зменшення податкових платежів до бюджету. В якості напрямку реформування чинної системи адміністрування податків було обгрунтовано доцільність впровадження об'єднаного податку замість ПДФО та ЄСВ зі ставкою 32% та розподіл податкового навантаження у розмірі 16% на роботодавця та 16% на працівника. Зменшення податкового навантаження на оплату праці стимулюватиме бізнес до переходу на «білі» схеми в оплаті праці.

Обгрунтування механізму вдосконалення адміністрування податків в Україні свідчить, що вкрай необхідним є посилення взаємодії податкових органів із зовнішніми організаціями, вдосконалення функціональних можливостей «Електронного кабінету платника податків» для зручності користувачів, запобігання проявам корупції в системі адміністрування податків та забезпечення належної фінансової мотивації кадрів ДФС, підвищення прозорості в роботі з населенням та висвітлення роботи податкових органів. Практичними кроками механізму вдосконалення системи адміністрування податків є реалізація дієвих процедур зі збільшення податкових надходжень від оподаткування доходів населення з оренди житла за рахунок введення спеціального режиму оподаткування. За попередніми оцінками, встановлення пільгової ставки на доходи фізичних осіб від оренди житла на рівні 5% дозволить отримати додаткові податкові надходження у сумі 2070,99 млн. грн. та вивести з тіні близько 50% ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністрування податків та обов'язкових платежів : навч. посібник / А. С. Крутова, І. С. Андрющенко ; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. – Харків: Видавець Іванченко І. С., 2016. – 139 с.
2. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / [В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко]; за заг. ред. В.П. Хомутенко – Одеса: «Атлант», 2015. – 314 с.
3. Андрющенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрющенко // Фінанси України. – 2013. – № 6. – С. 28–31.
4. Бандурка О. М. Податкове право : навч. посіб. / Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 312с.
5. Барабанова В. В. Сучасний стан адміністрування податків [Електронний ресурс] / В. В. Барабанова // Матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції «Динаміка еволюції людського інтелекту, етико-естетичного сприйняття світу та художньої творчості». – Режим доступу : <http://icpua.com/ru/node/1059>.
6. Бутенко А. В. Аналіз зарубіжного досвіду побудови податкової системи та організації збору податкових надходжень / А. В. Бутенко // Управління розвитком. - 2012. - №2. - С. 134-137
7. В Україні ринок оренди житла вирішили вивести з «тіні»: які зміни хочуть запровадити. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://vgolos.com.ua/news/v-ukrayini-rynok-orendy-zhytla-vyrishyly-vyvesty-z-tini-yaki-zminy-hochut-zaprovadyty_303920.html
8. Варналій З.С. Реформування податкової системи України в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів / З.С. Варналій // Теоретичні та прикладні питання економіки : збірник наукових праць. – К. : Київ.ун-т, 2011. – Вип. 24. – С. 69–77.

9. Виконання Державного бюджету. Державна казначейська служба України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>
- 10.Гречко А.В. Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції / А.В. Гречко // Проблеми економіки. – №3. – 2014. – С. 60–70.
- 11.Донченко Т. В. Сучасні аспекти адміністрування податків в Україні / Т. В. Донченко, С. В. Безвух // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2016. – Т. 2, № 4. – С. 52-58.
- 12.Звіти про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/237691.html>
- 13.Іванов Ю.Б. Адміністрування податків: Навчальний посібник для самостійної підготовки магістрів спеціальності 8.050114 «Оподаткування» / Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов, К.В. Петросянц. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2015. – 276 с.
- 14.Ілюшик О. М. Аналіз побудови податкових систем у зарубіжних країнах та в Україні / О.М. Ілюшик, М.О. Піщанська // Збірник наукових праць Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія юридична. – 2018. - Випуск 1. – С. 157-165.
- 15.Калінеску Т.В. Адміністрування податків. Навч. посіб. / Т. В. Калінеску, В. О. Корецька-Гармаш, В. В. Демидович – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 290 с.
- 16.Кишинкарова Е. В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры. М.: Изд-во Юрайт, – 2015. – 354 с.
- 17.Князькова В.Я. Особливості податкового адміністрування в умовах розбудови ринкових відносин в Україні / В.Я. Князькова, Л.К. Сергієнко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Серія. Економічні науки. – 2015. – № 1 (78). – С. 58–65.

18. Коваль О. О. Поняття та система адміністрування податків та зборів в Україні / О. О. Коваль // Наше право. - 2015. - № 1. - С. 159-164.
19. Коніна М.О. Основні проблеми системи адміністрування податків в Україні та шляхи їх подолання / М. О. Коніна // Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Серія Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. - № 10. – С. 813-818.
20. Коротун В. І. Вдосконалення технологій адміністрування податків в Україні / В. І. Коротун // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки – 2012. – № 2 (14). – С. 185–190.
- Круковська О.В. Ключові зміни в реформуванні податкової системи України: реалії та перспективи / О.В.Круковська // Економіка і суспільство. – 2016. - №2. – С. 702-709.
21. Кравчук О. Кому на руку податки в Україні: європейські моделі та можливі альтернативи / О. Кравчук. 20.04.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://commons.com.ua/uk/komu-na-ruku-podatki-v-ukrayini-yevropejski-modeli-ta-mozhlivi-alternativi/>
22. Крупка М. І. Система адміністрування податків в Україні: стан, проблеми та перспективи / М. І. Крупка, В. М. Кміть, Р. Ю. Паславська // Науковий вісник НЛТУ України. - 2016. - Вип. 26.2. - С. 217-224.
23. Литвин А.Я. Непряме оподаткування в Україні: сучасний стан та напрямки вдосконалення / А.Я.Литвин // Вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Серія Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. - №11. – С. 728-733.
24. Малкіна Я.Д. Економічний зміст податків, їх роль та сучасний стан податкової системи України / Я.Д.Малкіна // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2015. - №6. – С. 854-858.
25. Матеріали Всесвітнього банку. Doing Business. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/ru/data/exploreeconomies/>
26. Мельник В. М. Проблеми технології адміністрування основних бюджетоутворюючих податків в Україні / В. М. Мельник // Науковий

- вісник / Одеський державний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – 2017. – № 10(470). – С. 13–25.
27. Мельник В. М. Фіскальні ефекти управлінської діяльності в оподаткуванні [Текст] : монографія / В. М. Мельник, Н. М. Крючкова, Д. С. Степанова ; ПВНЗ "Європ. ун-т". – Тернопіль : Астон, 2015. – 201 с.
 28. Михайлова П. М. Етапи становлення та розвитку податкової системи України : монографія / П. М. Михайлова. – Одеса : Вид. ОНУ, 2012. – 257с.
 29. Молодецька О.М. Трансформація податкової системи України / Молодецька О.М., Буркова Л.А., Семеняка Т.В. // Економіка і суспільство. – 2016. - №2. – С. 710-714.
 30. Оренда житла в Україні: хто знімає квартири за тіньовою схемою. 28.05.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.obozrevatel.com/ukr/law/skilki-ukraintsiv-orenduyut-zhitlo-zatynovoyu-shemoyu.htm>
 31. Офіційний сайт Державної служби статистики. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
 32. Параниця С.П. Проблемні питання правового регулювання фіскальної політики в Україні в умовах євроінтеграції / С.П. Параниця, І.М. Вергелес // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. – Вип. 3. Т. 2. – С. 11–14.
 33. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. ... к. е. н. : 08.00.08 / Паславська Роксолана Юріївна. – Л., 2014. – 224 с.
 34. Податкова система: навч. посібник / В. Г. Баранова, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко та ін.; за ред. В. Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. – 344 с.
 35. Податкова система: навч. посібник / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк та ін.; за ред. І. О. Лютого. К.: Центр учбової літ-ри, 2009. – 456с.
 36. Податковий індекс України досяг найвищого значення. 15.05.2017. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://finpost.com.ua/news/3137>

37. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
38. Податок на виведений капітал в Україні: розкриті деталі законопроекту. 05.07.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.obozrevatel.com/ukr/economics/podatok-na-vivedenij-kapital-v-ukraini-rozkriti-detali-zakonoproektu.htm>
39. Податок на виведений капітал: чого чекати. Вісник: офіційно про податки. 06.07.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/uk/news/100008408-podatok-na-vivedeniy-kapital-chogo-chekati>
40. Попова С.М. Адміністративно-правовий статус податкових органів України: монографія / С.М. Попова. – Харків: Золота миля, 2012. – 386 с.
41. Попова, Л. В. Налоговые системы зарубежных стран [Текст] : [учебно-методическое пособие] / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. – М.: Дело и Сервис, 2011. – 432 с.
42. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» № 236 від 21.05.14 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-p>.
43. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал. Законопроект № 8557 від 05.07.2018. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=64356
44. Проскура К. Податкове адміністрування у розвинених європейських країнах / К. Проскура // Економічний аналіз. - 2012. - Т. 11(1). – С. 203-206.
45. Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2016 рік. Державна казначейська служба України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=359194>

- 46.Річний звіт про виконання Державного бюджету України за 2017 рік. Державна казначейська служба України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=353931>
- 47.Савченко А.О. Поняття, значення та система адміністрування податків в Україні / О. А. Савченко // Банківське та фінансове право. – 2015. - №3. – С. 147-152.
- 48.Садєков А. А. Адміністрування податків: обґрунтування дефініції / А. А. Садєков, В. М. Покинтелиця // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – Ірпінь, 2009. – № 2 (45). – С. 114–118.
- 49.Селіванов А. О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. О. Селіванов // Право України. – 2012. – № 2. – С. 34–38.
- 50.Сідельникова Л.П., Костіна Н.М. Податкова система: Навчальний посібник. Л.П. Сідельникова, Н.М. Костіна. – Київ: Ліра-К, 2013. – 604 с.
- 51.Соколовська, А. М. Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування в країнах ЄС [Текст] / А. М. Соколовська, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2012. – № 1. – С. 94–115.
- 52.Таранов І. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні / І.М. Таранов // Фінансова система України : збірник наукових праць. – Острог : Вид-во «Національний університет «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – Ч. 3. – С. 220–227.
- 53.Токар В.В. Оподаткування майна в Україні: зарубіжний досвід та перспективи удосконалення / В.В. Токар, Є.С. Хорошаєв // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2012. – № 1. – С. 397–405.
- 54.Трещов М. Перспективи удосконалення процесу адміністрування податку на прибуток / М. Трещов // Економічний вісник університету : зб. наук. пр. ДВНЗ “Переяслав-Хмельницький ДНУ ім. Г. Сковороди”. – 2013. – Вип. 21/1. – С. 219–224.

55. Турянський Ю. І. Податки як суспільно-економічна категорія їх функції та види [Електронний ресурс] / Ю. І. Турянський // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – Вип. 24.1. – С. 296-302.
56. Щитнік Ю.О. Сучасна система адміністрування податків в Україні / Ю.О. Щитнік // Молодий вчений. – 2015. – № 2 (17). – С. 156–159.
57. Ярина В.С. Концептуальні засади системи адміністрування податків в Україні / В.С. Ярина // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2014. – № 1 (19). – С. 48–51.

ДОДАТОК А

ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ КАТЕГОРІЇ «АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ» У РІЗНИХ НАУКОВЦІВ

Таблиця А.1

Визначення категорії «адміністрування податків» у різних авторів

№ 1	Автор 2	Визначення 3
1	В. В. Барабанова [5]	Управлінська діяльність публічно-правового характеру податкових і митних органів, та також суб'єктів господарювання щодо формування державних доходів з метою реалізації положень податкового кодексу
2	А. О. Селіванов [49, с. 35]	Правовідносини, що складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків
3	В. М. Мельник [26, с. 14]	Управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила
4	В. Л. Андрущенко [3, с. 29]	Управління людьми і подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких органів та дії відповідних виконавчо-владних установ
5	І. Таранов [52, с. 221]	Сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи державної влади та управління спрямовують податковий механізм у визначеному законодавством напрямі та координують податкову діяльність за відчутних змін в економіці та політиці
6	Р. Ю. Паславська [33, с. 11]	Діяльність уповноважених органів управління, яка спрямована, в першу чергу, на забезпечення і реалізацію контролю за дотриманням податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин
7	А. А. Садеков, В.М.Покинтелеця [48, с. 115]	Форма комплексної системної організації процесів податкового регулювання, контролю і стягнення податків, засновану на поєднанні владно-імперативних методів податкових органів і стимулюванні самоініціативи платників податків
8	Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М [4, с. 29]	Сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети податків і зборів, а у випадках, передбачених законами України, – за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших обов'язкових платежів та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства

Продовження Додатку А

Продовження табл. А.1

1	2	3
9	Ю.Б. Іванов [13, с. 11]	У широкому плані під адмініструванням податків і зборів (обов'язкових платежів) розуміється процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно погашення податкових зобов'язань. У вузькому розумінні податкове адміністрування визначається як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюється контролюючими органами для забезпечення справляння податків і зборів. Але це поняття визначає адміністрування податків лише тільки з боку однієї групи суб'єктів податкового права, що є некоректним з огляду на необхідність забезпечення паритету інтересів всіх учасників податкових відносин
10	Ст. 14 Податкового Кодексу України [36]	Сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом

ДОДАТОК Б

ОРГАНІЗАЦІЙНА СТРУКТУРА ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

01. Департамент організації роботи Служби
02. Департамент охорони державної таємниці, технічного та криптографічного захисту інформації
03. Департамент матеріального забезпечення та розвитку інфраструктури
04. Департамент кадрової політики та роботи з персоналом
05. Департамент фінансування, бухгалтерського обліку та звітності
06. Департамент внутрішнього аудиту
07. Департамент моніторингу доходів та обліково-звітних систем
08. Департамент обслуговування платників
09. Департамент інформаційних технологій
10. Регуляторно-правовий департамент
11. Департамент адміністративного оскарження та судового супроводження
12. Департамент податків і зборів з юридичних осіб
13. Департамент податків і зборів з фізичних осіб
14. Департамент аудиту
15. Департамент методологічної та нормотворчої роботи
16. департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом
17. Департамент погашення боргу
18. Департамент організації митного контролю
19. Департамент адміністрування митних платежів
20. Департамент організації протидії митним правопорушенням та міжнародної взаємодії
21. Головне оперативне управління
22. Головне управління внутрішньої безпеки
23. Головне слідче управління фінансових розслідувань
24. Департамент таргетингу та управління митними ризиками
25. Відділ з питань запобігання та виявлення корупції

ДОДАТОК В

ПОРЯДОК ОЦІНКИ ДОЦІЛЬНОСТІ ВСТАНОВЛЕННЯ ПІЛЬГОВОЇ СТАВКИ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ВІД ОРЕНДИ ЖИТЛА ДЛЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Пояснення щодо проведення оцінки доцільності встановлення пільгової ставки оподаткування доходів від оренди житла для фізичних осіб:

1. Кількість житла в оренді – розрахунок проводився виходячи з оцінок Мінрегіону щодо наявності 1,4 млн. одиниць житлової нерухомості в оренді.
2. Середня вартість оренди на рік – розрахунок проводився виходячи з вартості оренди житла 5000 грн. на місяць або 60000 грн. на рік.
3. Максимальний дохід – розрахунок проводився як добуток кількості житла в оренді на середню вартість оренди на рік.
4. Відсоток детінізації – експертні оцінки відсотку детінізації доходів від оренди житла в залежності від розміру пільгової ставки оподаткування.
5. База оподаткування – розрахунок проводився як добуток максимального доходу від оренди житла на відсоток детінізації.
6. Податкові надходження – розрахунок проводився як добуток бази оподаткування на відповідну пільгову ставку оподаткування.
7. Витрати на адміністрування 100 грн. податку – прийняті на рівні 2017 р. у розмірі 0,81 грн. на 100 грн. податку (див. табл. 2.6).
8. Витрати на адміністрування загальної суми податкових надходжень – розрахунок проводився як добуток податкових надходжень та витрат на адміністрування 100 грн. податку.
9. Витрати на розробку методичних матеріалів та проведення роботи серед ріелторів – прийняті на рівні 1 млн. грн. на місяць або 12 млн. грн. на рік.
10. Чисті податкові надходження – розрахунок проводився як різниці між податковими надходженнями, витратами на адміністрування загальної суми податкових надходжень та витратами на розробку методичних матеріалів та проведення роботи серед ріелторів.
11. Реальна ставка оподаткування (частка чистих податкових надходжень у максимальному доході) – розрахунок проводився як відношення чистих податкових надходжень до максимального доходу від оренди житла (у відсотках).