

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЛЬВІВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

УДК 342.951:351.755.61](477)

ЯСЬКО ІГОР ВІТАЛІЙОВИЧ



**ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ
ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ**

Спеціальність: 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Львів–2019

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі адміністративного, фінансового та банківського права Навчально-наукового інституту права ім. Володимира Великого Міжрегіональної Академії управління персоналом.

Науковий керівник – кандидат юридичних наук, доцент

Хомишин Ірина Юріївна

Національний університет «Львівська політехніка»,
Навчально-науковий Інститут права та психології,
доцент кафедри адміністративного та інформаційного
права

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, доцент

Тильчик Ольга Віталіївна

Університет Державної фіскальної служби України,
професор кафедри адміністративного права і процесу
та митної безпеки (м. Ірпінь);

кандидат юридичних наук, доцент

Мороз Оксана Богданівна

Львівський державний університет внутрішніх справ,
доцент кафедри адміністративного права та
адміністративного процесу

Захист відбудеться «06» травня 2019 р. о 14-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 35.052.19 у Національному університеті «Львівська політехніка» (79008, м. Львів, вул. Князя Романа, 1–3, аудиторія 301 XIX навчального корпусу).

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного університету «Львівська політехніка» (79013, м. Львів, вул. Професорська, 1).

Автореферат розісланий «05» квітня 2019 року.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради



Н. П. Бортник

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Податкова система як невід’ємна сфера економічного напрямку державної політики невідкладно вимагає такої побудови і розвитку, які будуть безпосередньо пов’язаними з тими основними векторами державної політики соціально-економічного розвитку, що загалом сприятиме забезпеченню достатнього обсягу надходження податків до бюджетів різних рівнів. У цьому контексті, ефективний механізм податкового адміністрування є необхідною передумовою повного і своєчасного виконання державного бюджету за податковими надходженнями і запорукою виконання державою завдань, що фінансуються за рахунок цих коштів. Управління у сфері оподаткування, а саме цілеспрямований вплив на відносини з приводу розподілу внутрішнього валового продукту (ВВП) з метою формування централізованого грошового фонду держави засобами оподаткування є основою створення сприятливих умов для розвитку економіки та соціальної сфери.

На жаль, податкові реформи в Україні не отримали бажаного результату, сучасний стан податкової сфери й надалі характеризується недосконалістю та нестабільністю податкового законодавства, поганим фінансовим станом значної кількості платників податків, негативним ставленням і недовірою платників податків до податкових органів.

Регулювання сучасних економічних відносин потребує гнучкої податкової політики, метою якої є оптимальне поєднання інтересів держави та інтересів платників податків. Для ефективного функціонування податкової системи України необхідний подальший розвиток не лише нормативно-правової бази та вдосконалення застосування норм законодавства про податки і збори, – не менш важливим завданням є формування механізму, що забезпечує виконання податкового законодавства.

З огляду на це украй важливим є вивчення норм (правил), методів, прийомів і засобів, за допомогою яких спеціально уповноважені органи здійснюють управлінську діяльність в податковій сфері.

Наукові погляди стосовно проблеми адміністрування податків викладені у працях багатьох українських вчених, з-поміж яких В. Авер’янов, В. Андрущенко, О. Баїк, О. Бакун, Д. Беззубов, В. Безугла, Г. Бех, В. Білоус, І. Бородін, Н. Весельський, В. Вишневецький, Р. Гаврилюк, Н. Губерська, В. Заросило, С. Єсімов, Ю. Іванов, Т. Коломоєць, І. Криницький, А. Крисоватий, В. Колпаков, В. Курило, М. Кучерявенко, Т. Кушнар’ова, Т. Мацелик, В. Мельник, О. Мороз, Т. Проценко, С. Ріппа, О. Рябченко, А. Селіванов, О. Тильчик, В. Полухович, В. Шамрай, В. Шкарупа, Х. Ярмакі та ін.

Різноманітні аспекти адміністрування податків досліджували такі вчені близького зарубіжжя, як І. Александрова, А. Аронов, В. Бесчеревних, А. Бризгалін, Д. Вінницький, Л. Воронова, Р. Захарова, М. Карасьова, В. Кашин, А. Крайнев, Л. Кроліс, А. Меньков, А. Макаров, С. Межерицький,

І. Перонко, В. Хочусь та ін.

Незважаючи на значну кількість наукових досліджень проблем податкових відносин загалом, а також спеціальних досліджень окремих видів таких відносин, чинна нормативна база і правозастосовна практика в податковій сфері постійно оновлюються і потребують ґрунтовного теоретичного осмислення. Зміни соціально-економічних умов вимагають розробки науково обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності існуючого механізму справляння податків в сучасних умовах, що зумовлює актуальність вирішення цього завдання. Водночас, податкові надходження становлять основну дохідну частину бюджетів усіх рівнів, від розміру яких безпосередньо залежить економічний стан України, рівень життя її населення. Отже, недосконалість податкового законодавства в Україні, проблема незадовільного стану законності в сфері податкового права вимагають розробки конкретних і таких, що будуть втілені на практиці пропозицій щодо вдосконалення податкових правовідносин, профілактики податкових правопорушень як одного з напрямів забезпечення законності в Україні. Вищевказані обставини визначили актуальність, практичну значимість і вибір теми дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Тема дисертаційної роботи відповідає науковому напрямку Навчально-наукового інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка»: «Правові, психологічні та інформаційні проблеми розвитку державності в Україні», затвердженому Вченою радою Національного університету «Львівська політехніка» 24.06.2014 р. протокол № 5. Дисертація виконана в межах науково-дослідної роботи кафедри адміністративного та інформаційного права Навчально-наукового Інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка»: «Адміністративно-правове забезпечення прав і свобод людини і громадянина в умовах розбудови правової держави» (державний реєстраційний номер 0116U004099).

Мета і завдання дослідження полягають у тому, щоб на основі чинного законодавства України та практики його реалізації здійснити аналіз правових засад адміністрування податків в Україні та визначити основні напрями його удосконалення.

Відповідно до поставленої мети сформульовано такі *завдання* дослідження:

- з'ясувати наукознавчу та методологічну основу дослідження адміністрування податків;
- проаналізувати виникнення, становлення та розвиток податкового адміністрування в Україні;
- визначити поняття та зміст адміністрування податків, а також принципи, на яких воно базується;
- розглянути податкову політику держави в контексті формування системи податкового адміністрування;

- розкрити податкове адміністрування як правову категорію;
- охарактеризувати систему органів податкового адміністрування;
- розглянути поняття, принципи та механізми здійснення податкового контролю як складової податкового адміністрування;
- з'ясувати стан податкового адміністрування в зарубіжних країнах та виокремити можливий позитивний досвід для України;
- запропонувати напрями удосконалення системи податкового адміністрування в умовах трансформаційних процесів.

Об'єктом дослідження виступають податкові правові відносини, як суспільні відносини, що виникають в процесі встановлення, введення, справляння податків і зборів, здійснення податкового контролю.

Предметом дослідження цього дослідження виступають теоретико-правові засади податкового адміністрування.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є комплекс наукових методів, які дозволяють досягти вагомих теоретичних результатів процесі дослідження теоретико-правових засад податкового адміністрування: історичного аналізу, діалектичний, системно-структурний, порівняльно-правовий, філософський, формально-логічний, метод дедукції та ін.

Метод діалектичного матеріалізму дозволив розглядати співвідношення норм адміністративного і фінансового права з іншими юридично-галузевими утвореннями.

Історико-правовий метод був застосований для з'ясування змісту та суті адміністрування податків, становлення нормативно-правової бази, що регламентує діяльність стосовно адміністрування податків (підрозділ 2.1).

За допомогою логіко-семантичного методу поглиблено понятійний апарат дисертаційної роботи (підрозділи 1.1, 1.2., 2.2). Цей метод та метод синтезу сприяли поповненню категоріального апарату поняттями «адміністрування податків», «податковий контроль», «суб'єкти адміністрування податків» (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 2.3, 2.4).

Системно-структурний метод дозволив дослідити питання правового підґрунтя щодо адміністрування податків в Україні; взаємодії органів щодо адміністрування податків (підрозділи 1.3, 2.3.).

Використання соціологічного та статистичного методів дозволило узагальнити юридичну практику, проаналізувати емпіричну інформацію, що стосується теми дисертаційного дослідження (розділ 3).

За допомогою формально-юридичного методу було досліджено зміст та особливості правового регулювання діяльності суб'єктів адміністрування податків (підрозділи 1.3, 2.3).

Структурно-логічний метод використано для аналізу необхідного обсягу завдань суб'єктів адміністрування податків, які повинні вони виконувати у цій сфері (розділ 2).

Комплексний підхід щодо використання всіх вищезазначених наукових методів дозволив усебічно розглянути теоретико-правові засади

адміністрування податків в Україні та виробити пропозиції щодо його удосконалення.

Емпіричну базу дослідження складають узагальнені дані практики діяльності суб'єктів адміністрування податків, статистичні та інші матеріали, публікації у пресі.

Наукова новизна одержаних результатів визначається, передусім, тим, що дисертація є одним з небагатьох комплексних наукових доробок, у якому з використанням сучасних методів пізнання, урахуванням новітніх досягнень юридичної науки розкривається питання організації адміністрування податків та формулюється авторський підхід до його вирішення.

уперше:

– здійснено комплексний аналіз теоретичних і практичних проблем податкового адміністрування як цілісного явища, на підставі чого встановлено, що в сучасних умовах реформування багатьох сфер суспільства податкове адміністрування є одним із вагомих чинників економічної безпеки держави, спрямованої на захист національних інтересів держави з метою її сталого розвитку;

– термін «податкове адміністрування» розглянуто з двох позицій: 1) як виключно діяльність податкових органів; 2) як система, що включає комплекс державних заходів, спрямованих на ефективну реалізацію стратегічних напрямів розвитку фіскального і регулюючого потенціалу податкових відносин;

– запропоновано удосконалити методи стягнення податків шляхом орієнтації не стільки на примушування до сплати податків, скільки на максимальне сприяння добровільному виконанню платниками податків встановлених законом обов'язків та дотримання податкової дисципліни;

удосконалено:

– принципи, на яких базується адміністрування податків, шляхом їх розширення тими, які ґрунтуються на організаційних положеннях функціонування податкової системи, а також тих, які сприяють налагодженню своєчасного виконання податкових зобов'язань платниками податків, а податкові органи – до надання якісних послуг останнім;

– підходи до визначення ефективності податкового контролю, що має, насамперед, ґрунтуватись на аналізі нарахованих і сплачених сум податків;

– характеристику системи органів податкового адміністрування з акцентом на необхідність розширення сфери функцій цих органів, спрямованої на налагодження взаємодії з платниками податків на паритетній основі, що дозволить досягти балансу інтересів платників податків та держави;

набули подальшого розвитку:

– основні поняття та сутнісні характеристики адміністрування в Україні;

– аналіз наукознавчої та методологічної основи дослідження

адміністрування податків;

- характеристика податкової політики держави в контексті формування системи податкового адміністрування, яка повинна містити положення спрямовані на відкритість і прозорість механізму оподаткування; конструктивність та оперативність у вирішенні питань взаємодії між органами податкового адміністрування та платниками податків;

- аналіз виникнення, становлення та розвитку податкового адміністрування в Україні;

- розкриття податкового адміністрування як правової категорії;

- пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства, що регламентує систему податкового адміністрування в умовах трансформаційних процесів.

Практичне значення одержаних результатів. Практична значимість роботи полягає в тому, що досягнуті результати становлять і науково-теоретичний, і практичний інтерес:

- у науково-дослідній сфері – положення та висновки дисертаційної роботи можуть бути основою для подальшої розробки адміністративно-правового механізму адміністрування податків в Україні;

- у правотворчості – в результаті проведеного дослідження сформульовані пропозиції щодо вдосконалення існуючої системи законодавства, яке регламентує порядок адміністрування податків;

- у правозастосовній діяльності – отримані результати будуть корисними для удосконалення діяльності суб'єктів адміністрування податків.

- у навчальному процесі – результати дисертаційного дослідження можуть слугувати підґрунтям при розробці спецкурсу «Податкове адміністрування»; вивченні дисциплін «Адміністративне право», «Податкове право», «Фінансове право», а також інших спецкурсів у навчальному процесі вищих навчальних закладів (довідка № 67-01-215 від 13.12.2018 р. Національного університету «Львівська політехніка»).

Апробація результатів дисертації. Основні ідеї положень дисертаційного дослідження були апробовані на IV Всеукраїнській науково-практичній конференції «Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави» (м. Львів, 27 травня 2015 р.); на засіданні науково-практичного круглого столу «Адміністративне право і процес: проблеми та перспективи розвитку» (м. Львів, 29 лютого 2016 р.); III-й заочній науково-практичній конференції «Державотворення та правотворення в Україні: проблеми та перспективи розвитку» (м. Львів, 11 квітня 2016 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Тенденції розвитку адміністративного права в Україні» (м. Львів, 27 квітня 2017 р.); .

Публікації. Основні положення та результати дисертації відображені у 10 публікаціях, з яких 5 статті опубліковані у фахових виданнях, 1 з яких включено до наукометричної бази даних Index Copernicus та 5 тез виступів на науково-практичних заходах.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційне дослідження складається з переліку умовних позначень, вступу, трьох розділів, поділених на дев'ять підрозділів та висновків. Загальний обсяг дисертації 198 сторінок, з них основна частина – 172 сторінки, список використаних джерел – 235 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обгрунтовано вибір теми дисертації, її актуальність, ступінь дослідження проблеми; визначено зв'язок з науковими програмами, планами і темами, а також мету, завдання, об'єкт, предмет і методи дослідження; розкрито наукову новизну; висвітлено теоретичну і емпіричну бази роботи, практичне значення одержаних результатів; подано відомості про їхню апробацію та впровадження.

Розділ 1 «Теоретико-методологічне підґрунтя дослідження засад податкового адміністрування в Україні» складається з трьох підрозділів.

У підрозділі 1.1 *«Наукознавча та методологічна основа дослідження теоретико-правових засад податкового адміністрування»*, зазначається, що в результаті податкового адміністрування забезпечуються повні і своєчасні (відповідно до затверджених планів) надходження податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Механізм податкового адміністрування спрямований на підтримку високої результативності податкової системи, яка проявляється зокрема через реалізацію всіх притаманних їй функцій.

Методологічні засади організації податкового адміністрування потребують вивчення відповідних елементів, а саме: мети і завдань податкового адміністрування, його функцій, принципів, чинників, механізмів, процедури, інструментарію, суб'єктів та об'єктів податкового адміністрування.

З методологічної точки зору в організації податкових відносин беруть участь державні органи всіх гілок влади: орган законодавчої влади встановлює законодавчі приписи у сфері оподаткування, обов'язкові до виконання всіма учасниками податкових правовідносин; органи виконавчої влади забезпечують практичну реалізацію процесу управління у сфері оподаткування, в тому числі щодо податкового моніторингу, обліку надходжень, податкового контролю, стягнення податкового боргу тощо; органи судової влади вирішують індивідуальні спори у сфері оподаткування, виносять рішення, обов'язкові до виконання відповідними сторонами (учасниками) спору.

Констатується, що основними функціями податків є фіскальна та регулююча. Відтак метою податкового адміністрування як особливого процесу управління податковими відносинами є повноцінна реалізація цих функцій. Фіскальна функція податків здійснюється через забезпечення достатніх податкових надходжень у належних обсягах та у належні строки (залишимо поки що поза увагою питання визначення належних обсягів податкових надходжень). Регулююча функція податків реалізується через

створення стимулюючих та дестимулюючих важелів регулювання окремих економічних явищ і процесів з урахуванням завдань державної соціально-економічної політики. Вважається, що у практичному значенні підтвердженням високої ефективності реалізації регулюючої функції податків є дотримання критеріїв і стандартів податкової політики, що визначають провідні міжнародні організації.

Зроблено висновок, що дослідження механізму здійснення й особливостей податкового адміністрування в Україні має ґрунтуватися на теоретико-методологічних засадах, що включають дослідження 1) концепції – як усвідомленої основи, яка поєднує розуміння дійсності за її бажаний стан; 2) парадигми, що трансформує попередні концептуальні аспекти і дає відповідь на питання, як досягти поставленої мети; 3) сукупності методів, форм, окремих прийомів практичного втілення методології. Лише на підставі адекватного теоретико-методологічного обґрунтування можлива ефективність реалізації усіх

У підрозділі 1.2 *«Зміст, елементи та принципи податкового адміністрування»* встановлено, що адміністрування податків можна визначити як комплекс взаємопов'язаних дій фіскальних органів, спрямованих на організацію податкового процесу та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Наголошено, що адміністрування податків включає в себе діяльність уповноважених органів управління, яка спрямована, на забезпечення і реалізацію контролю за дотриманням податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин. Податковий контроль разом з податковим плануванням, обліком та регулюванням є основними елементами процесу адміністрування податків.

У підрозділі 1.3 *«Податкова політика держави в контексті формування системи податкового адміністрування»* зазначено, що податкова політика є сукупністю заходів здійснюваних державою в податковій сфері. Розвиток ринкової економіки зумовлює нагальну потребу податкової форми у вилученні частини виробленого суб'єктами господарювання додаткового продукту, в таких формах і такими засобами, які максимально відповідали б вимогам ефективного розвитку ринкової економіки. Від прогресивності податкової політики, обґрунтованості її побудови, чіткого спрямування на заохочення підприємницької діяльності та створення сприятливого виробничого клімату значною мірою залежать темпи економічного росту.

Тому однією з визначальних умов створення ефективної системи державного регулювання економіки є розробка єдиної методологічної основи формування податкової політики як найважливішого регулятора відтворювального процесу та її адекватна реалізація у практиці господарювання.

Підкреслено, що про результативність та дієвість податкової політики загалом і в сфері регулювання рівня життя населення зокрема свідчить її ефективність. При цьому варто розрізняти економічну та соціальну її складові. Економічна ефективність податкової політики становить собою відношення корисного її економічного результату (ефекту) до витрат на його отримання. Показник соціальної ефективності податкової політики можна означити як відношення соціального ефекту податкової політики до сукупних витрат суб'єктів оподаткування на поліпшення соціальної сфери, що зумовили досягнення зазначеного ефекту.

Констатується, що податкова політика включає в себе три вектори: 1) розробку науково-обґрунтованих концепцій розвитку податків; 2) визначення основних напрямів використання податків з урахуванням шляхів досягнення поставлених цілей; 3) здійснення практичних дій щодо досягнення поставлених цілей. Отже податкова політика – це сукупність економічних, фінансових та правових заходів держави щодо формування податкової системи країни, забезпеченню своєчасної і повної сплати податків.

Розділ 2 «Організаційні основи податкового адміністрування» складається з чотирьох підрозділів.

У підрозділі 2.1 «Виникнення, становлення та розвиток податкового адміністрування в Україні» зазначається, що таке явище як оподаткування характеризується значним історичним досвідом, який дозволяє не тільки більш глибоко оцінити динаміку того, що відбувається в цій галузі в сьгоднішні дні і зробити певні висновки про перспективи розвитку даного питання в майбутньому, а й визначити, які ефективні методи і рішення, а також вдалі юридичні конструкції можуть бути використані в сьгоднішній роботі в сфері оподаткування.

Констатується, що протягом усього періоду з часу здобуття незалежності в Україні характерною особливістю вітчизняної податкової політики є безперервний пошук такої моделі податкової системи, яка б об'єктивно та справедливо відповідала вимогам економічного розвитку нашої держави. З огляду на сказане вище можемо відзначити, що на українських теренах виникнення податків та розробка податкової політики, яка спрямовувалася на формування податкової системи, беруть свій початок ще у IX ст. – у період, коли зароджується державність на Русі. З цього моменту у зв'язку зі зміною та еволюцією соціально-економічних формацій вони пройшли свій розвиток від натурального способу збирання податків до реального (монетарного) їх стану в незалежній Україні.

Вказується на той факт, що перехід Української економіки на ринкові принципи господарювання супроводжується корінними змінами в функціях і методах державного регулювання і управління. Виникають нові інститути державного управління, покликані забезпечувати функціонування фінансових, податкових, бюджетних механізмів економічної сфери.

У підрозділі 2.2 «Податкове адміністрування як правова категорія»

зазначається, що у юридичній літературі утвердилося положення, згідно з яким, фінансово-правові інститути і відносини є тим видом суспільних відносин, які можуть існувати лише як правові, відображаючи відповідні економічні відносини. Існування податкових відносин виключно у правовій формі обумовлено їх природою. Встановлення і стягнення податкових платежів можливе тільки через правові акти.

Підкреслюється, що податкове адміністрування – це діяльність, яка ґрунтується на виконанні правових приписів з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства.

Визначено, що особливостями податкових правовідносин є такі:

1. Податкові правовідносини носять яскраво виражений державно-владний, імперативний характер. Вони припускають субординацію сторін, одній з яких – контролюючому органу, чинному від імені держави, – належить владне повноваження, а інший – платнику податків – обов'язок покори.

2. Податкові правовідносини виникають за обов'язкової участі відповідного державного органу, який забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізації єдиної державної податкової, державної митної політики.

3. Податкові правовідносини носять організаційно-майновий характер. Відносини з обліку платників податків, проведення контролюючими органами податкових перевірок мають чітко виражену адміністративно-правову природу.

4. Податкові правовідносини – це суспільні відносини які можуть існувати тільки в правовій формі. У юридичній літературі утвердилося положення, згідно з яким, фінансово-правові інститути і відносини є тим видом суспільних відносин, які можуть існувати лише як правові, відображаючи відповідні економічні відносини. Існування податкових відносин виключно у правовій формі обумовлено їх природою. Встановлення і стягнення податкових платежів можливе тільки через правові акти.

5. Особливістю податкових правовідносин є спосіб вирішення спорів, що виникають між сторонами. Рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку.

У *підрозділі 2.3 «Система органів податкового адміністрування»*, зазначається, що найбільш характерною рисою податкового адміністрування є значна кількість суб'єктів, які його здійснюють.

Визначено, що основним завданням органів податкового адміністрування є створення ефективної системи оподаткування, а також забезпечення належного рівня виконавчості платників податків. Серед них виділяють: органи, що відповідають за здійснення податкової політики; органи, які безпосередньо стягують податки і збори, а також ті, що контролюють їх сплату; органи (особи), що наділені окремими повноваженнями в податковій сфері.

Наголошується, що адміністратором податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є Державна фіскальна служба, місією якої є надання послуг громадянам і бізнесу та, як результат, забезпечення наповнення дохідної частини бюджету, створення умов для розвитку підприємництва та міжнародної торгівлі.

Зазначено, що Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України. Організація та координація роботи з розробки пропозицій щодо пріоритетів роботи ДФС (стратегічних тем), стратегічних цілей на відповідний рік та здійснення моніторингу й оцінки ефективності роботи структурних підрозділів ДФС та його територіальних органів з виконання запланованих ними дій для досягнення стратегічних цілей покладається на Департамент стратегічного управління та інновацій.

Суб'єкти податкового адміністрування можна класифікувати в залежності від напрямів їх діяльності:

1. Контролюючі органи та органи стягнення – органи уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень. Дана група суб'єктів здійснює контроль за своєчасним нарахуванням, сплатою, наданням необхідної податкової звітності, стягненням податкового боргу. До них належить центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, його територіальні органи.

2. Судові органи – органи, які розглядають суперечки між платниками податків та контролюючими органами;

3. Платники податків – фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування.

У підрозділі 2.4 *Податковий контроль як складова податкового адміністрування* наголошується на важливості податкового контролю в системі адміністрування податків. Податковий контроль є важливою умовою ефективності діяльності податкових служб є саме якість податкового контролю, який містить порядок виконання податковими інспекторами роботи із забезпечення його цілей, здійснення окремих процедур, достатність та необхідність проведення податкового контролю.

З'ясовано, що податковий контроль є різновидом державного контролю, він має всі сутнісні риси останнього та містить два елементи а

саме: 1) контроль за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків їх платниками; 2) контроль за виконанням податкового законодавства фіскальними органами. У той же час податковому контролю притаманні деякі специфічні риси, які полягають в особливостях його об'єкта і предмета, складу суб'єктів контролю та підконтрольних осіб, цілей і завдань, а також форм і методів. Специфіка податкового контролю залежить від сфер фінансово-господарської діяльності платників податків, видів податків, правового статусу платника податків тощо.

Констатується, що суб'єкти податкового контролю поділяються на три групи: 1) суб'єкти, що контролюються: юридичні особи, фізичні особи-громадяни, фізичні особи-підприємці, податкові агенти; 2) контролюючі суб'єкти; 3) допоміжні суб'єкти: свідки, перекладачі, експерти, поняті, товарні біржі та ін.

Підкреслено, що метою податкового контролю є невідворотність притягнення до відповідальності осіб, які порушили податкове законодавство. Головним призначенням податкового контролю слід визнати створення досконалої системи оподаткування та досягнення такого рівня податкової дисципліни серед платників податків, податкових агентів та інших осіб, при яких виключаються порушення податкового законодавства.

Розділ 3 «Напрями удосконалення системи податкового адміністрування в умовах трансформаційних процесів» поділений на два підрозділи.

У підрозділі 3.1 «Податкове адміністрування в зарубіжних державах: досвід для України» зазначено, що

У підрозділі 3.2 «Законодавчі основи підвищення ефективності податкового адміністрування» наголошено, що для проведення ефективної фінансової політики в Україні необхідно мати систему податкового адміністрування, механізм якого надійно забезпечував би стабільні податкові надходження до бюджетів усіх рівнів. Натомість, у період активного переходу України до ринкової економіки, інтеграції в міжнародний економічний простір, укладення міжнародних договорів і угод виникла необхідність радикальної перебудови податкових відносин шляхом проведення податкової реформи, спрямованої на створення ефективної податкової системи. Діюча система податкового адміністрування в Україні має ряд недоліків, які визначають її низьку ефективність, що, у свою чергу, породжує проблему дисципліни платників податків. Необхідно створити таку систему, яка сприятиме попередженню протиправних дій платників податків, і забезпечення фінансової стабільності держави. Отже, вдосконалення податкового адміністрування є одним з першочергових завдань податкової політики України на сучасному етапі і на середньострокову перспективу.

3-поміж основних проблем податкового адміністрування в Україні виділено: 1) недосконалість податкового законодавства при здійсненні основних форм податкового контролю; 2) дисбаланс інтересів податкових

органів і платників податків. Податкова культура в Україні завжди була і залишається на низькому рівні, вона складається з поєднання таких чинників як: менталітет платників податків; економічна неграмотність платників податків; слабка готовність платників податків до взаємодії з податковими органами, недовіра платників податків до податкових органів.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи викладене у дисертаційному дослідженні, можемо констатувати, що в науці адміністративного та фінансового права залишаються недостатньо вивченими концептуальні та методологічні засади податкового адміністрування, які вкрай необхідні для розв'язання цілого комплексу проблем у цій сфері.

Дисертаційне дослідження визначається сучасною постановкою завдання, виявленням і дослідженням нових ідей та тенденцій розвитку відносин у сфері податкового адміністрування та напрямів удосконалення законодавства щодо регулювання сфери оподаткування. У роботі враховані положення чинного національного законодавства, міжнародні правові стандарти, що так чи інакше стосуються теми дослідження, піддано всесторонньому аналізу теоретичний та практичний матеріал, що стосується сфери дослідження. Це сприяло обґрунтуванню та вирішенню кола завдань, які мають важливе наукове і прикладне значення. У результаті автором сформульовано низку висновків, пропозицій та рекомендацій, що полягають у такому:

1. Концептуальні підходи до сутності та змісту податкового адміністрування сьогодні є предметом наукових дискусій. Запропонована, гіпотеза про вплив податкового адміністрування на процес фінансово-господарської діяльності суб'єктів ринкових відносин дозволила сформувати концептуальну модель реалізації податкового адміністрування на основі системного підходу до функціонування податкових відносин і взаємодії їх учасників, в якій податкове адміністрування представлено як елемент безпосереднього керуючого впливу, що формує прями зв'язки з керованими суб'єктами, і складову частину процедур управління податковою системою в рамках реалізованої податкової політики.

2. Аналіз змісту податкового адміністрування дав змогу виявити його сутнісні характеристики, а саме його імперативно-владний характер та особливий спосіб реалізація. У дисертаційній роботі запропоновано авторське визначення категорії податкового адміністрування як комплексу спеціальних організаційно-правових процедур, спрямованих на організацію податкового процесу та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Метою податкового адміністрування подано забезпечення податкових надходжень до бюджетної системи при оптимальному поєднанні методів

податкового регулювання і податкового контролю на базі основних принципів оподаткування.

Об'єктом податкового адміністрування визначені грошові відносини, що виникають між державою, з одного боку, і юридичними та фізичними особами, з іншого боку, з приводу повної мобілізації податкових доходів до бюджетної системи і ефективного розподілу національного доходу.

Система адміністрування податків виконує три функції: фіскальну, стимулюючу та контрольну.

3. На підставі аналізу принципів податкового адміністрування констатується, що принципи оподаткування утворюють основу податкового законодавства, виконують функцію орієнтирів правотворчої і правозастосовної діяльності, показують вирішальний вплив на формування масової і професійної правосвідомості, стають надійним показником досягнутого у державі рівня урегульованості і порядку у суспільних відносинах. Під час прийняття, зміни чи відміни нормативних актів законодавець зобов'язаний враховувати чинні принципи національного і міжнародного права. Суть принципів побудови системи оподаткування повинна складатися в узгодженні двох основних вимог: задоволення фіскальних потреб держави й врахування інтересів платників податків.

4. Проведений аналіз дозволяє стверджувати, що головною метою податкової політики України на сучасному етапі є формування достатнього державного бюджету та стимулювання економічного зростання (ділової активності суб'єктів підприємництва). Головним завданням є ефективне застосування елементів системи оподаткування, виходячи з стратегічних пріоритетів соціально-економічного розвитку України, а саме: забезпечення сталого економічного зростання, утримання стабільної макроекономічної ситуації (на засадах випереджального розвитку); утвердження інвестиційно-інноваційної моделі розвитку; соціальна переорієнтація економічної політики та соціальна відповідальність вітчизняного бізнесу; реалізація євроінтеграційного курсу України.

Особливістю податкових правовідносин є те, що в їх структурі обов'язково наявний публічний суб'єкт, який реалізує державну політику у сфері справляння податків і зборів.

5. Аналіз Податкового кодексу України дає змогу стверджувати, що зміст податкових правовідносин складають суб'єктивні права та обов'язки, які виникають у сфері встановлення податків і зборів у державі, порядок їх стягнення. Елементи змісту податкових правовідносин закріплено в ст. 7 Податкового кодексу України. Зокрема, під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Відносно цих елементів виникають суб'єктивні права та обов'язки суб'єктів, між ними

встановлюються правові зв'язки, які відображаються у поведінці суб'єктів. При цьому ст. 7 Податкового кодексу України охоплює й елементи змісту податкових правовідносин, й приватних суб'єктів цих правовідносин (платників податків), а також предмет податкових правовідносин.

6. Однією з найбільш характерних рис податкового адміністрування є множинність суб'єктів, які його здійснюють. Якщо систему органів кримінально-правової та цивільно-правової юрисдикції можна охарактеризувати як моносистему, оскільки її здійснюють тільки судові органи, то податкове адміністрування – численні та різноманітні суб'єкти.

Органами податкового адміністрування (податковими адміністраціями) умовно можна назвати ті державні органи, які наділені певними владними повноваженнями в сфері оподаткування, за винятком тих, які здійснюють суто правоохоронну функцію.

Основним завданням органів податкового адміністрування є створення ефективної системи оподаткування, а також забезпечення належного рівня виконавчості платників податків. Серед них виділяють: органи, що відповідають за здійснення податкової політики; органи, які безпосередньо стягують податки і збори, а також ті, що контролюють їх сплату; органи (особи), що наділені окремими повноваженнями в податковій сфері.

Правове регулювання елементів предметної і функціональної компетенції, що входять до складу спеціального статусу суб'єкта податкового адміністрування, на державному рівні здійснюється шляхом прийняття законів і указів Президента України, які містять норми, що встановлюють юрисдикцію і межі податкового адміністрування.

Крім того, відповідно до нормативно-правових актів перелік суб'єктів податкового адміністрування розширюється за рахунок включення в нього нових різновидів суб'єктів (як колегіальних органів, так і представників органів виконавчої влади).

7. Податковий контроль як елемент керування процесом оподаткування є необхідною умовою існування ефективної податкової системи будь-якої країни, яка, в свою чергу, є невід'ємною складовою усієї фінансової системи держави. Податковий контроль варто розглядати як функціональний елемент і основну форму податкового адміністрування.

Для з'ясування сутності податкового контролю в ході дослідження визначено його об'єкт і предмет, склад суб'єктів, цілі і завдання, а також зміст.

Контроль є різновидом державного контролю, він має всі сутнісні риси останнього. У той же час йому притаманні деякі специфічні риси, які полягають в особливостях його об'єкта і предмета, складу суб'єктів контролю та підконтрольних осіб, цілей і завдань, а також форм і методів. Специфіка податкового контролю залежить від сфер фінансово-господарської діяльності платників податків, видів податків, правового статусу платника податків тощо.

Під об'єктами податкового контролю розуміємо рух грошових коштів

в процесі акумулювання публічних грошових фондів, а також матеріальні, трудові та інші ресурси платників податків.

Предмет податкового контролю утворюють, насамперед, своєчасність і повнота виконання платниками податків своїх податкових обов'язків відносно держави або органу місцевого самоврядування.

Суб'єкти податкового контролю поділяються на три групи:

1. Суб'єкти, що контролюються: юридичні особи, фізичні особи-громадяни, фізичні особи-підприємці, податкові агенти.

2. Контролюючі суб'єкти.

Згідно зі статтею 41 Податкового кодексу України до контролюючих органів, які можуть здійснювати заходи податкового контролю, відносяться:

– органи державної податкової служби – щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби;

– митні органи – щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони.

3. Допоміжні суб'єкти: свідки, перекладачі, експерти, поняті, товарні біржі та ін.

Метою податкового контролю в літературі пропонується вважати невідворотність притягнення до відповідальності осіб, які порушили податкове законодавство. Однак, на нашу думку, покарання несумлінних платників податків не може бути визнано основною метою контрольної діяльності. Вважаємо, що мета податкового контролю повинна бути визначена як забезпечення законності та ефективності оподаткування.

Зазначено, що головним призначенням податкового контролю слід визнати створення досконалої системи оподаткування та досягнення такого рівня податкової дисципліни серед платників податків, податкових агентів та інших осіб, при яких виключаються порушення податкового законодавства.

Отже, податковий контроль є складовою частиною державного фінансового контролю – управлінської діяльності держави у сфері оподаткування встановлена законами та іншими нормативними актами з метою забезпечення дотримання податкового законодавства, своєчасного і повного надходження податків та інших обов'язкових платежів до бюджету.

8. Модернізація механізму податкового адміністрування включає нові технології контрольного впливу на основі різноманітних функціональних зв'язків і залежностей, що виникають в практиці оподаткування. Виявляти і аналізувати відхилення в процедурах оподаткування, що об'єднує в собі методи і форми податкового контролю на основі передових інформаційних

технологій, технічних засобів зберігання і методів обробки інформації, дозволяє оптимізувати податкові процедури, організувати ефективну взаємодію контролюючих, правоохоронних і виконавчих органів.

9 Систематизовано основні напрямки вдосконалення механізму податкового адміністрування, що включають модернізацію підходів до діяльності податкової служби (в правовому, методологічному, матеріально-технічному і соціально-психологічному аспектах) і розвиток економіко-правових основ взаємовідносин держави і платників.

10. При реалізації напрямів модернізації податкової системи України основною метою є не тільки створення оптимальних умов для процесу податкового адміністрування та підвищення ефективності роботи податкових органів, а й в чималому ступені - формування принципово нового типу взаємин з платниками податків. Пріоритетами механізму податкового адміністрування в сучасних умовах є узгодження стратегічних цілей всіх суб'єктів соціально-економічної діяльності: держави, бізнесу, суспільства; забезпечення таких умов для роботи сумлінних платників податків, при яких сплата податків в повному обсязі стане нормою. Перспективним напрямом узгодження публічних і приватних інтересів є інституціоналізація податкового консультування, затребуваність якого визначається можливостями вирішення конфлікту інтересів в правовому полі і зацікавленістю сторін податкових відносин в стабільному розвитку.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Ясько І. В. Податкова система України крізь призму системно-структурного методу. *Митна справа*. 2014. № 2(92). Ч. 2. Кн. 2. С. 129–135.
2. Ясько І. В. Поняття, структура та особливості податкових правовідносин. *Митна справа. Спеціальний випуск*. 2014. С. 141–146.
3. Ясько І. В. Особливості податкової політики України на сучасному етапі. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: юридичні науки*. 2014. Вип. 4. Т. 2. С. 148–151.
4. Ясько І. В. Принципи оподаткування. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: юридичні науки. 2015. № 824. С. 135–139.
5. Ясько І. В. Поняття, сутність та зміст податкового контролю. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. № 23. С. 131–136.
6. Ясько І. В. Особливості податкових правовідносин. *Захист прав і свобод людини і громадянина в умовах формування правової держави: матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Львів, 27 травня 2015р.)*. Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2015. С. 92–93.
7. Ясько І. Податкова політика України як чинник зростання економіки. *Адміністративне право і процес: проблеми та перспективи*

розвитку: збірник тез доповідей науково-практичного круглого столу (м. Львів, 29 лютого 2016 р.); [у 2-х ч.]. Каф-ра адміністративного та інформаційного права ІНПП НУ «Львівська політехніка». Київ: ПП «Леся», 2016. Ч. 2. С. 102–105.

8. Ясько І. В. Податкове адміністрування як правова категорія. *Державотворення та правотворення в Україні: проблеми та перспективи розвитку*: матеріали учасників III-ї заочної науково-практичної конференції (м. Львів, 11 квітня 2016 р.). Львів: ННПП НУ «Львівська політехніка», 2016. С. 114–115.

9. Ясько І. В. Реалізація податкової політики України в контексті економічного розвитку держави: *Тенденції розвитку адміністративного права в Україні*: збірник тез Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Львів, 27 квітня 2017 р.); (у 2-х ч.). Каф-ра адміністративного та інформаційного права Навчально-наукового інституту права та психології НУ «Львівська політехніка». К.: ПП «Комп'ютерний дизайн», 2017. Ч. 1. С. 165–166.

10. Ясько І. В. Зарубіжний досвід діяльності податкових органів. *Адміністративне право і процес: проблеми та перспективи розвитку*: зб. тез Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Львів, 30 березня 2018 р.); (у 2-х ч.). Кафедра адміністративного та інформаційного права Навчально-наукового інституту права та психології НУ «Львівська політехніка». К.: ПП «Комп'ютерний дизайн», 2018. Ч. 2. С. 57–59.

АНОТАЦІЯ

Ясько І. В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний університет «Львівська політехніка» Міністерства освіти і науки України, Львів, 2019.

Дисертація присвячена дослідженню теоретико-правових засад податкового адміністрування в Україні. З'ясовано наукознавчу та методологічну основи дослідження теоретико-правових засад податкового адміністрування в Україні, визначено поняття та зміст податкового адміністрування в Україні. Окреслено основну мету податкової політики – це формування достатнього державного бюджету та стимулювання економічного зростання

Досліджено принципи адміністрування податків в Україні. Власне принципи оподаткування утворюють основу податкового законодавства, виконують функцію орієнтирів правотворчої і правозастосовної діяльності, показують вирішальний вплив на формування масової і професійної правосвідомості, стають надійним показником досягнутого у державі рівня

урегульованості і порядку у суспільних відносинах.

Виділено суб'єктів податкового адміністрування та проаналізовано їх правовий статус суб'єктів. Серед них виділяють: органи, що відповідають за здійснення податкової політики; органи, які безпосередньо стягують податки і збори, а також ті, що контролюють їх сплату; органи (особи), що наділені окремими повноваженнями в податковій сфері. Основним завданням органів податкового адміністрування є створення ефективної системи оподаткування, а також забезпечення належного рівня виконавчості платників податків.

Встановлено особливості податкового контролю, як елемента керування процесом оподаткування. Для з'ясування сутності податкового контролю в ході дослідження визначено його об'єкт і предмет, склад суб'єктів, цілі і завдання, а також зміст.

Визначено напрями удосконалення системи податкового адміністрування в умовах трансформаційних процесів. Основною метою модернізації податкової системи є не тільки створення оптимальних умов для процесу податкового адміністрування та підвищення ефективності роботи податкових органів, а й – формування принципово нового типу взаємин з платниками податків

Ключові слова: адміністрування податків, податковий контроль, суб'єкти податкового адміністрування, механізм податкового адміністрування, податкова політика, податкове навантаження, фіскальний орган, податки.

АННОТАЦІЯ

Ясько І. В. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Украине – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право, информационное право. – Национальный университет «Львовская политехника» Министерства образования и науки Украины, Львов, 2019.

Диссертация посвящена исследованию теоретико-правовых основ налогового администрирования в Украине. Выяснено науковедческую и методологическую основы исследования теоретико-правовых основ налогового администрирования в Украине, определены понятие и содержание налогового администрирования в Украине. Определены основные цели налоговой политики – это формирование достаточного государственного бюджета и стимулирования экономического роста

Исследованы принципы администрирования налогов в Украине. Собственно принципы налогообложения образуют основу налогового законодательства, выполняют функцию ориентиров правотворческой и правоприменительной деятельности, показывают решающее влияние на

формирование массового и профессионального правосознания, становятся надежным показателем достигнутого в государстве уровня урегулированности и порядка в общественных отношениях.

Выделено субъектов налогового администрирования и проанализированы их правовой статус субъектов, среди них выделяют: органы, отвечающие за осуществление налоговой политики; органы, которые непосредственно взимают налоги и сборы, а также те, которые контролируют их уплату; органы (лица), наделенные отдельными полномочиями в налоговой сфере. Основной задачей органов налогового администрирования является создание эффективной системы налогообложения, а также обеспечение надлежащего уровня исполнительности налогоплательщиков.

Установлены особенности налогового контролю, как элемента управления процессом налогообложения. Для выяснения сущности налогового контроля в ходе исследования определены его объект и предмет, состав субъектов, цели и задачи, а также содержание.

Определены направления совершенствования системы налогового администрирования в условиях трансформационных процессов. Основной целью модернизации налоговой системы является не только создание оптимальных условий для процесса налогового администрирования и повышения эффективности работы налоговых органов, но и – формирование принципиально нового типа взаимоотношений с налогоплательщиками.

Ключевые слова: администрирование налогов, налоговый контроль, субъекты налогового администрирования, механизм налогового администрирования, налоговая политика, налоговая нагрузка, фискальный орган, налоги.

SUMMARY

Yasko I.V. Theoretical and legal bases of tax administration in Ukraine – Printed as a manuscript.

Thesis for a Candidate Degree in Law, specialty 12.00.07 – Administrative Law and Process; finance law; Information law. – Lviv Polytechnic National University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Lviv, 2019.

The dissertation is devoted to the study of the theoretical and legal principles of tax administration in Ukraine. The scientific-methodological and methodological foundations of the theoretical and legal principles of tax administration in Ukraine are determined, the concept and content of tax administration in Ukraine are defined. The main purpose of tax policy is outlined – It is the formation of a sufficient state budget and stimulation of economic growth

The principles of tax administration in Ukraine are investigated. Actually, the principles of taxation form the basis of tax legislation, serve as a guide for law-making and law-enforcement activities, show a decisive influence on the formation of mass and professional sense of justice, become a reliable indicator of the level of regulation and order in the state achieved in public relations.

The subjects of tax administration are distinguished and their legal status is analyzed. Among them there are: bodies responsible for implementation of the tax policy; bodies directly collecting taxes and fees, as well as those who control their payment; bodies (persons) with specific powers in the tax area. The main task of the tax administration is to create an effective tax system, as well as to ensure an adequate level of taxpayer performance.

The peculiarities of tax control as a control element of taxation process are established. To clarify the essence of tax control its object and subject, the composition of subjects, goals and objectives, as well as content are determined during the study

The directions of perfection of the tax administration system in the conditions of transformation processes are determined. The main objective of modernizing the tax system is not only to create optimal conditions for the process of tax administration and increase the efficiency of tax authorities, but also – the formation of a fundamentally new type of relationship with taxpayers

Keywords: tax administration, tax control, subjects of tax administration, tax administration mechanism, tax policy, tax burden, fiscal authority, taxes.

Підписано до друку 03.04.2019 р.
Формат 60×84/16.
Папір друкарський. Ум. друк. арк. 1,9.
Зам. № 4. Наклад 100 пр.

Видавництво «ПАІС»
Реєстраційне свідоцтво ДК № 3173 від 23 квітня 2008 р.
вул. Гребінки 5, оф. 1, м. Львів, 79007
тел.: (032) 225-60-14, (032) 261-24-15
e-mail: pais.druk@gmail.com; <http://www.pais.com.ua>