

**ІНСТИТУТ ПРАВА ІМЕНІ ВОЛОДИМИРА ВЕЛИКОГО
МІЖРЕГІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЛЬВІВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ЯСЬКО ІГОР ВІТАЛІЙОВИЧ

УДК 342.457.15

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

12.00.07 «Адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право»

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **І.В. Ясько**

Науковий керівник **Хомишин Ірина Юріївна**

кандидат юридичних наук, доцент

Київ – 2018

АНОТАЦІЯ

Ясько І.В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Інститут права імені князя Володимира Великого Міжрегіональної Академії управління персоналом, Київ, 2018.

На підставі дисертаційного дослідження обґрунтовано теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні. Розкрито теоретико-методологічне підґрунтя дослідження засад податкового адміністрування в Україні, шляхом розкриття наукознавчої та методологічної основи дослідження теоретико-правових засад податкового адміністрування. Визначено зміст, елементи та принципи податкового адміністрування. Розглянуто податкову політику держави в контексті формування системи податкового адміністрування

Проаналізовано етапи виникнення, становлення та розвитку податкового адміністрування в Україні. Розглянуто податкове адміністрування як правову категорію. Подано систему органів податкового адміністрування. Охарактеризовано податковий контроль як складову податкового адміністрування через з'ясування поняття і структури системи податкового контролю в умовах становлення ринкової економіки; розкриття форм і методів податкового контролю та їх юридичного змісту.

Зазначено, що податки завжди і всюди знаходяться під впливом домінуючих ідей та обставин дійсності. Амальгама останніх формує доктрину – приведена в систему сукупність теоретичних положень, політичних підходів, етичних ідеалів, нормативно-адміністративних принципів, поведінкових стереотипів, підпорядкованих визначеній системі переконань та знань і спрямованих на пояснення і вирішення певної проблеми (проблем).

Підкреслено, що впродовж трьох з половиною століть зміст і набір принципів оподаткування істотно не змінилися, що свідчить про сталість один

раз відкритих істин і науково узагальнених ідеалів фіскального досвіду, які більше потребують модернізації та корекції, ніж кардинального перегляду.

На першому місці стоїть принцип економічної ефективності, який передбачає, що податкова система не повинна перешкоджати ефективному розміщенню (алокції) ресурсів. У силу взаємообумовленості всіх принципів оподаткування принцип економічної ефективності рівнозначний тому, що рівномірно розподілений тягар податків не перешкоджає ефективному щодо економіки виробництва в масштабах усього народного господарства використанню ресурсів і, водночас, відповідає критеріям податкової справедливості й нейтральності оподаткування.

Принцип дешевизни напряду пов'язаний з адміністративною ефективністю оподаткування, що підлягає виміру через безпосереднє відчуття податкового тягара платниками, міра якого впливає на силу опору фіскальним зусиллям держави. Під такими соціально-психологічними розглядами для держави найбільш зручними та фіскально вигідними є податки, тягар яких непомітний для платників, у всякому разі не дратує їх постійним нагадуванням про себе. Такі ж податки більш прийнятні і для платників, оскільки сплачуються в моменті способом за їхнім вибором. Звісно, подібні властивості мають непрямі податки, що зазвичай не сприймаються платником ізольовано від ціни необхідного і корисного або навпаки непотрібного і шкідливого, але приємного блага.

Принцип гнучкості (еластичності) – це здатність податкової системи автоматично, без змін законодавства реагувати на економічну кон'юнктуру. Властивість спонтанно змінювати свою величину під дією ринкової кон'юнктури мають податкові надходження, обумовлені динамікою економічних процесів і рівнем продуктивності виробництва. Незважаючи на цілеспрямовані законодавчі заходи чи додаткові зусилля фіскальної служби, ці податки дають більші чи менші збори залежно від стану економіки. Навпаки, оподаткування майна (податки на нерухомість, податок на спадщину та дарування) не можуть автоматично адаптуватися до економічних успіхів чи

невдач власників оподаткованого майна. Відповідно оптимальна структура податкової системи повинна враховувати кон'юнктурні чинники в оподаткуванні.

Принцип транспарентності (прозорості) оподаткування вимагає, щоб громадянам було зрозуміло, скільки вони платять і як державні структури витрачають зібрані податки. Цей принцип дозволяє виявити тенденції громадської думки, врахувати її вплив на напрям податкової політики.

Досить суперечливим, субстанційно невизначеним є принцип справедливості, оскільки він покликаний забезпечити справедливе ставлення до кожного з платників податків, незважаючи на індивідуальні відмінності між ними та різні уявлення про зміст справедливості. У свою чергу, рівність оподаткування, за критерієм економічного потенціалу, реалізується за теоретичним правилом: рівні податки на однакові економічні можливості, виражені через величину доходу, обсяг споживання, вартість майна платника, повинні дати однакові наслідки, спричинені податковим тягарем. Коли податки викликають одні й ті ж економічні та соціальні наслідки для всіх платників, є підстави говорити про відповідність принципу справедливості (рівності) в оподаткуванні принципу економічної ефективності, а також політичної нейтральності податкової системи. Отже, принципи справедливості та економічної ефективності взаємообумовлені.

Взаємодія принципів оподаткування суттєво ускладнюється конфліктами між цілями та ефектами, притаманними окремим принципам. Проте демократія, породжуючи цю проблему, одночасно створює можливості її вирішення. Адже полярні інтереси взаємно елімінують дію один одного або вимушують конфліктуючі сторони прийти до компромісу. Чим простіше податкове законодавство, тим легше прийти до згоди. Тим самим у вільному демократичному суспільстві ефективність податкової системи і податкова справедливість значною мірою залежить від простоти податкового права, яке відображає ті інтереси, що одержали найвищу кількісну підтримку в демократичному процесі приймання законодавчих рішень.

Наголошено, що один із кардинальних способів спрощення структури податкової системи та її адміністрування, а отже, одночасного здешевлення утримання податкового апарату, розвантаження платників від затрат, пов'язаних зі сплатою податків, підвищення транспарентності податкового процесу – скорочення податкових пільг і різних винятків, якщо неможливо повністю позбутися їх.

Підкреслено, що побудова оптимальної моделі податкової політики потребує розробки концептуальних основ, конкретних форм та методів довго- і короткострокового впливу. Останні повинні узгоджуватися з соціальними й економічними проблемами держави, можливостями їх вирішення через бюджетно-податкове регулювання та орієнтуватися на історичні, національні, культурні особливості, ступінь участі держави в економіці, розвиненість ринкових відносин. На жаль, сьогодні така спрямованість фіскального блоку державного регулювання лише очікує на свою реалізацію.

Визначено, що розвиток податкових правовідносин в Україні в сучасний період відбувається дуже динамічно й суперечливо. Це зумовлюється багатьма чинниками: складним і суперечливим розвитком економічних, політичних відносин, суперечливим і недосконалим законодавством, що їх регулює, низкою соціальних процесів, що відбуваються нині в Україні та іншими чинниками.

Констатовано, що об'єктом податкового адміністрування є податкові надходження (у вигляді податків, зборів, інших обов'язкові платежів) до бюджетів усіх рівнів. 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.

Визначено, що система податкового адміністрування – це сукупність елементів (інструментів) податкового адміністрування, в результаті дії яких забезпечується процес управління у сфері оподаткування. Система податкового адміністрування складається з таких елементів: організація податкових відносин;

прогнозування та планування податкових надходжень; адміністративне регулювання податкових відносин; консультативна робота; податковий контроль; адміністрування податкового боргу; впровадження сучасних технологій податкового адміністрування.

Вказано, що в процесі податкового адміністрування важливу роль відіграє податковий контроль, предметом якого можуть бути окремі питання (процеси) фінансової та пов'язаної з нею діяльності платників податків, які виступають як об'єкти контролю. В ході податкової перевірки вивчається законність (правильність, повнота, своєчасність) здійснення господарських операцій, що має значення для правильного визначення та виконання податкового обов'язку.

Виділено такі ознаки податкового контролю: це складова частина державного фінансового контролю, що здійснюється відповідними податковими органами; це важлива функція державного управління у сфері оподаткування; спрямований на своєчасність та повноту податкових надходжень до бюджетів різних рівнів відповідно до законодавства; забезпечує інтереси держави та всього суспільства у сфері формування фондів публічних фінансів; є особливою складовою державної фінансової політики, зокрема в частині підтримки стійкості фінансової системи держави.

Окреслено напрями удосконалення системи податкового адміністрування в умовах трансформації економіки та євроінтеграції.

Ключові слова: податок, податкові правовідносини, податкова система, податкове адміністрування, податкова політика, податковий контроль, податкове законодавство, принципи оподаткування.

SUMMARY

Yasko I.V. Theoretical and legal principles of tax administration in Ukraine. – Qualifying research paper as a manuscript.

The Thesis for a Candidate of Law degree by specialty 12.00.07 «Administrative Law and Procedure; Financial Law; Informational Law». – Volodymyr the Great Institute of Law of Interregional Academy of Personnel Management, Kyiv, 2018.

On the basis of the dissertation research the theoretical and legal principles of tax administration in Ukraine are grounded. The theoretical and methodological basis of the study of the principles of tax administration in Ukraine is revealed, by disclosing the scientific-methodological and methodological basis of the study of the theoretical and legal principles of tax administration. The content, elements and principles of tax administration are defined. The tax policy of the state in the context of the formation of the tax administration system is considered.

The stages of occurrence, formation and development of tax administration in Ukraine are analyzed. Tax administration is considered as a legal category. File system of tax administration bodies. The tax control as a component of tax administration is characterized by clarifying the concept and structure of the tax control system in the conditions of the formation of a market economy; disclosure of forms and methods of tax control and their legal content.

It is noted that taxes are always and everywhere under the influence of dominant ideas and circumstances of reality. The amalgam of the latter forms the doctrine – a set of theoretical positions, political approaches, ethical ideals, normative-administrative principles, behavioral stereotypes, which are subordinated to a definite system of beliefs and knowledge and aimed at explaining and solving a certain problem (problems).

It was emphasized that over three and a half centuries, the content and set of tax principles did not change significantly, indicating the sustainability of once open truths and scientifically generalized ideals of fiscal experience that need more modernization and correction than a radical revision.

The first place is the principle of economic efficiency, which implies that the tax system should not interfere with the efficient allocation (allocation) of resources. Due to the interdependence of all principles of taxation, the principle of economic efficiency is equivalent to the fact that the uniformly distributed burden of taxes does not prevent effective use of resources in the economy of production throughout the national economy and, at the same time, meets the criteria of tax equity and neutrality of taxation.

The principle of cheapness is directly related to the administrative efficiency of taxation, which is subject to measurement because of the direct sense of the tax burden payers, the extent of which affects the strength of resistance to the fiscal effort of the state. Under such socio-psychological considerations for the state, the most convenient and fiscally beneficial are taxes, the burden of which is not visible to taxpayers, in any case does not annoy them with a constant reminder of themselves. The same taxes are more acceptable to payers as they are paid at the moment in a way of their choice. Of course, such properties have indirect taxes, which are usually not perceived by the payer in isolation from the price of the necessary and useful, or vice versa unnecessary and harmful, but a pleasant benefit.

The principle of flexibility (elasticity) – is the ability of the tax system automatically, without changes in legislation to respond to the economic situation. The property spontaneously change its size under the influence of market conditions have tax revenues due to the dynamics of economic processes and the level of productivity of production. Despite targeted legislative measures or additional fiscal effort, these taxes give higher or lower fees depending on the state of the economy. On the contrary, property taxes (property taxes, inheritance taxes, and donations) cannot automatically adapt to the economic success or failure of the owners of taxable property. Accordingly, the optimal structure of the tax system should take into account market conditions in taxation.

The principle of transparency (transparency) of taxation requires that citizens understand how much they pay and how state structures spend collected taxes. This principle allows revealing tendencies of public opinion, taking into account its

influence on the direction of tax policy.

Fairly contradictory, fundamentally uncertain is the principle of justice, since it is designed to ensure fair treatment of each taxpayer, despite the individual differences between them and different ideas about the content of justice. In turn, the equality of taxation, according to the criterion of economic potential, is realized according to the theoretical rule: equal taxes on identical economic opportunities, expressed through the amount of income, consumption, and the value of the property of the payer, should give the same effects, caused by the tax burden. When taxes give rise to the same economic and social consequences for all taxpayers, there are reasons to speak about compliance with the principle of equity (equality) in the taxation of the principle of cost-effectiveness, as well as the political neutrality of the tax system. Consequently, the principles of equity and economic efficiency are mutually determined.

The interaction of tax principles is compounded by conflicts between goals and effects inherent in particular principles. However, democracy, creating this problem, simultaneously creates opportunities for its solution. After all, the polar interests mutually eliminate each other's actions or force the conflicting parties to come to a compromise. The simpler the tax legislation, the easier it is to come to an agreement. Thus, in a free democratic society, the effectiveness of tax system and tax justice largely depends on the simplicity of tax law, which reflects the interests that have received the highest qualitative support in the democratic process of adopting legislative decisions.

It was emphasized that one of the cardinal ways of simplifying the structure of the tax system and its administration, and thus simultaneous reduction in the cost of maintaining the tax unit, unloading taxpayers from the costs associated with paying taxes, increasing the transparency of the tax process - reducing tax breaks and various exceptions if it is impossible completely get rid of them.

It was emphasized that the construction of an optimal model of tax policy requires the development of conceptual foundations, concrete forms and methods of long-term and short-term influence. The latter should be consistent with the social and economic problems of the state, the possibilities of their solution through fiscal

regulation and focus on historical, national, cultural characteristics, the degree of state participation in the economy, and the development of market relations. Unfortunately, today such an orientation of the fiscal block of state regulation only expects its realization.

It is determined that the development of tax legal relations in Ukraine in the modern period is very dynamic and contradictory. This is due to many factors: the complex and contradictory development of economic, political relations, controversial and imperfect legislation regulating them, a number of social processes taking place in Ukraine and other factors.

It was stated that the object of tax administration is tax revenues (in the form of taxes, fees, other obligatory payments) to budgets of all levels. As a result of tax administration, full and timely (in accordance with approved plans) of the receipt of taxes, duties, and other mandatory payments are provided. The mechanism of tax administration is aimed at maintaining the high efficiency of the tax system, which manifests itself in particular through the implementation of all its inherent functions.

It has been determined that the tax administration system is a collection of tax administration elements (tools), which result in the process of tax administration. The system of tax administration consists of the following elements: organization of tax relations; forecasting and planning of tax revenues; administrative regulation of tax relations; advisory work; tax control; administration of tax debt; introduction of modern technologies of tax administration.

It is indicated that in the process of tax administration an important role is played by the tax control, the subject of which may be separate issues (processes) of financial and related activities of taxpayers acting as objects of control. During the tax audit, the legality (correctness, completeness, timeliness) of economic transactions is considered, which is important for the correct determination and implementation of the tax liability.

The following features of tax control are distinguished: it is an integral part of the state financial control carried out by the relevant tax authorities; This is an important function of public administration in the field of taxation; aimed at the timeliness and completeness of tax revenues to the budgets of different levels in

accordance with the legislation; ensures the interests of the state and society as a whole in the field of the formation of public finance funds; is a special component of state financial policy, in particular, in support of the stability of the financial system of the state.

The directions of perfection of the tax administration system in the conditions of economic transformation and European integration are outlined.

Key words: tax, tax relations, tax system, tax administration, tax policy, tax control, tax legislation, principles of taxation.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

в яких опубліковані основні наукові результати 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. 44–49.
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. (наукометрична база *Index Copernicus*)
5. Ясько І. В. Поняття, сутність та зміст податкового контролю. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. № 23. С. 60-67. (наукометричні бази *Index Copernicus* та *HeinOnline*)

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

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: Видавництво 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 (Львів, 11 квітня 2016 р.). Львів: ННПП НУ «Львівська політехніка», 2016. С. 103–104.

9. Ясько І. 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.). Кафедра адміністративного та інформаційного права Навчально-наукового інституту права та психології НУ «Львівська політехніка». К.: ПП «Комп'ютерний дизайн», 2017. Ч. 1. С. 165–166.

ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ	2
ВСТУП	15
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНЕ ПІДГРУНТЯ ДОСЛІДЖЕННЯ ЗАСАД ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ	23
1.1 Наукознавча та методологічна основа дослідження теоретико- правових засад податкового адміністрування	23
1.2 Зміст, елементи та принципи податкового адміністрування	38
1.3 Податкова політика держави в контексті формування системи податкового адміністрування	59
Висновки до розділу 1	73
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОДАТКО- ВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ	78
2.1 Виникнення, становлення та розвиток податкового адміністрування	78
2.2 Податкове адміністрування як правова категорія	99
2.3 Система органів податкового адміністрування	112
2.4 Податковий контроль як складова податкового адміні- стрування	122
2.4.1 Поняття і структура системи податкового контролю в ринковій економіці	122
2.4.2 Форми і методи податкового контролю та їх юридичний зміст	134
Висновки до розділу 2	144

РОЗДІЛ 3 НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УМОВАХ ТРАНС- ФОРМАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ	143
Висновки до розділу 3	163
ВИСНОВКИ	169
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	176
ДОДАТОК.....	195

ВСТУП

Актуальність теми. Податкова система як невід’ємна сфера економічного напряму 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. Коломоець, 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. Полюхович, 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. Хочуєв 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 напряму 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 сім підрозділів, висновків та додатку. Загальний обсяг дисертації 196 сторінок, з них основна частина – 160 сторінок, список використаних джерел – 199 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНЕ ПІДГРУНТЯ ДОСЛІДЖЕННЯ ЗАСАД ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ

1.1 Наукознавча та методологічна основа дослідження теоретико-правових засад податкового адміністрування

Аналіз чинного законодавства, яке регулює систему оподаткування, дозволив зробити висновок, що, на жаль, тривалий час в Україні не існувало стабільно розробленої та науково-обґрунтованої концепції оподаткування та цілісної системи податкового адміністрування.

Необхідно враховувати, що існує пряма закономірність: чим вищий економічний розвиток держави, тим вища частка валового внутрішнього продукту перерозподіляється через податки. Тому, якщо ми хочемо мати високорозвинену цивілізовану державу, то повинні сконцентрувати значні фінансові ресурси в розпорядженні держави для вирішення соціальних та економічних проблем. Сьогодні в Україні питання податкової політики належать до найгостріших і в економічному й соціальному, і в політичному контексті. Виходячи з цих обставин, вважаємо, що реформування податкової системи України повинно бути об'єктивним, науково обґрунтованим та забезпечувати показники економічного зростання, що відобразиться в підвищенні якості життя населення.

Передусім необхідно зазначити, що податок – це фінансово-економічне і соціально-політичне явище, навколо якого склалися похідні фіскальні інститути (податкова система, податкова служба, податкова політика), а також наукова категорія, навколо якої розвинулася податкова теорія. При цьому події відбувалися саме в такій послідовності, адже практичне оподаткування виникло задовго до того, як були написані перші теоретичні трактати про податки, узагальнені принципи організації податкових систем або сформовані,

науково розроблені структури фіскальної адміністрації. Різні дослідники неодноразово наголошували, що податки супроводять усю історію людської цивілізації, оскільки оподаткування – це фінансова основа її існування та розвитку.

Податки завжди і всюди знаходяться під впливом домінуючих ідей та обставин дійсності. Амальгама останніх формує доктрину – приведену в систему сукупність теоретичних положень, політичних підходів, етичних ідеалів, нормативно-адміністративних принципів, поведінкових стереотипів, підпорядкованих визначеній системі переконань та знань і спрямованих на пояснення і вирішення певної проблеми (проблем).

Умовою для осягнення сутності податкового адміністрування є визначення його об'єкту – податків (оподаткування).

Наукові визначення оподаткування і податку розвивалися залежно від домінуючих теоретичних поглядів і настроїв суспільства. Так, прихильники доктрини економічного лібералізму, гаслом яких у ставленні до держави в усі часи було «Laissez faire, laissez passer» (афоризм на архаїчній французькій мові XVII–XVIII ст.: «Дайте діяти, не заважайте!»), завжди вимагають мінімального втручання уряду в економіку. Для них призначення держави зводиться до забезпечення індивідуальної свободи, вільного підприємництва, охорони приватної власності. Відповідно, у світлі таких поглядів масштаби оподаткування мають обмежуватися виконанням функції фінансового забезпечення вказаних державних завдань.

Для adeptів соціально-правової концепції природи оподаткування на перший план виступає абсолютний громадянський обов'язок передавати частину доходів на загальнодержавні потреби, що легітимується через приймання податкових законів більшістю голосів у парламенті після обговорення обсягу і цільового призначення заявлених урядом коштів (тобто в ході визначеного за конституцією бюджетного процесу).

Найбільш відомими представниками класичних поглядів соціально-правового характеру були видатні німецькі економісти Лоренц Штейн

(1815–1890) і Адольф Вагнер (1835–1917). Вони та інші представники цього напрямку підкреслювали залежність оподаткування від правових та економічних умов, особливо від інститутів законності та приватної власності. Л. Штейн визначив оподаткування як «урегульовану законом сукупність індивідуальних внесків на потреби держави, що стягуються в адміністративному порядку» [1, с. 31]. Для А. Вагнера податки – це «спеціальні засоби оплати суспільних (державних) потреб», а також «регулятор розподілу національного доходу і національного багатства, здійсненого у процесі вільної конкуренції» [1, с. 8]. Для свого часу дефініція А. Вагнера відображала позиції так званого державного або християнського соціалізму, деякі ідейні положення та елементи фінансової політики якого зберігаються у програмних документах християнсько-демократичної партії Німеччини ще й донині.

Представником типового економічного лібералізму в когорті класиків фінансової науки був француз П'єр Поль Леруа-Больє (1843–1916), з позицій якого він виступав проти державного втручання в економіку, критикував соціалістичні ідеї. До речі, П. Леруа-Больє не помилявся, коли пророчив успішне економічне майбутнє західних народів, якщо вони будуть триматися в стороні від марксизму. Він вважав, що функції держави повинні обмежуватися збереженням загальних умов існування держави і нації, тобто підтриманням правопорядку, внутрішньої та зовнішньої безпеки. Спираючись на П. Леруа-Больє, визначення податку нерідко підпорядковують спекулятивним поглядам у тому розумінні, що на місце очевидних невтішних фактів ставлять облагороджені умоглядні уявлення. Для нього «податок – усього-на-всього просто явний чи замаскований внесок, що державна влада накладає на людей або товари з метою оплати державних видатків» [1, с. 152]. Деякі з положень П. Леруа-Больє зовсім тривіальні, наприклад, твердження, що найкращий податок – це найменший податок. У фінансовій науці П. Леруа-Больє був одним із піонерів ліберальної традиції, хоча крайні ліберальні переконання для теоретика державних фінансів виглядають парадоксально, будучи частіше винятком, ніж правилом.

У світлі сучасного фінансового знання інтерес до системи поглядів, започаткованих П. Леруа-Больє, вкрай актуальний. Справа в тому, що у вітчизняній літературі і радянського, і нинішнього періодів достатньо було написано про кейнсіанську доктрину регулювання економіки шляхом дискретного використання засобів фінансової політики, у тому числі оподаткування. Однак, слід наголосити на тому, що нині більшої уваги заслуговує ліберальна доктрина, яка виконує роль своєрідного «бренда» теперішнього західного капіталізму. Саме на ліберальні реформи орієнтовані впливові кола політичних і економічних еліт країн СНД.

Одне з найбільш повних у західній літературі визначень податків, узятих у сукупності їх сучасних функцій і породжуваних ними ефектів, звучить так: «Податки – головне джерело державних доходів. Податок – обов’язковий платіж державі. Уряд збирає податки з метою фінансування суспільних благ і послуг. Податки корисні і в інших економічних призначеннях. Податкова політика впливає на розміщення ресурсів, розподіл багатства, суспільний вибір, а також стабільність економіки на макрорівні за допомогою ефектів фіскальної та монетарної політики на зайнятість, ціни та економічне зростання» [2, с. 410].

Німецький учений-фінансист Шарль Бланкарт розглядає податки у контексті способів фінансування державної діяльності [3, с. 204-205].

У західних авторів є ще один спосіб сприймання податку як загальновідомого явища, що потребує не визначення і так зрозумілого, а пояснення його економічних ефектів і соціального значення. Так, наприклад, професор Принстонського університету (США) Гарві Роузен, апелюючи у своєму підручнику до згадуваної в Біблії десятини, що існувала вже в X ст. до н. е., описує методи аналізу податків і податкову систему США, не зв’язуючи себе певною дефініцією чи концептуальним поясненням сутності податку [4, с.52].

Однак, ми вважаємо, що, крім правових ознак податку, визначених законом, сутнісна соціально-економічна дефініція податку зберігає своє методологічне і науково-пізнавальне значення. У цьому сенсі є підстави стверджувати, що саме силою думки вищезгаданих класиків фінансової науки у

найбільш суттєвих моментах уже склалася наукова картина сутності податків, яка не підлягає кардинальному переосмисленню, потребуючи лише додаткової інтерпретації в деталях.

Сьогодні, за нашим переконанням, пояснення сутності податку потрібно шукати в світлі тих фундаментальних економічних критеріїв і суспільних цінностей, які розділяє національна еліта і більшість громадян України, а саме ідеалів ринкової економіки, плюралістичної демократії, правової держави, громадянського суспільства. На тлі визначень західних учених із репутацією класиків фінансової науки наведемо приклади тлумачень природи податків, пропонованих провідними вітчизняними вченими-фінансистами, дефініції яких знаходяться в найширшому науковому та навчальному вжитку.

Так, для авторів першого за часів незалежності підручника «Податкова система України» (1994 р.): «податки являють собою обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб до бюджету» [5, с. 10].

Згідно з дефініцією професора О.Д. Василика «за економічною сутністю податки є обов'язковими платежами, що вилучаються державою з доходів юридичних чи фізичних осіб до відповідного бюджету для фінансування витрат держави, передбачених її конституцією та іншими законодавчими актами» [6, с. 204].

За твердженням професора В.М. Опаріна, «за економічним змістом податки відображають фінансові відносини між державою і платниками податків з метою створення загальнодержавних централізованих фондів грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій» [7, с. 136].

Професор П.В. Мельник визначає економічний зміст податків «як законодавчо оформлену, примусову форму отримання державою частки вартості внутрішнього валового продукту, фінансовий гарант ефективного виконання державою, перш за все, її суспільних функцій та інструмент регулювання економічного розвитку» [8, с. 89].

Для професора А.М. Соколовської податок – це прояв «відносин привласнення державою частини індивідуальних та корпоративних доходів,

відчужених від платників на підставі закону, які є своєрідною платою за послуги, що надає держава, виконуючи суспільно необхідні функції» [9, с. 4].

Подібні визначення можна було б продовжити, але типові ознаки, якими автори наділять податки, будуть повторюватися. Порівняльний аналіз показує, що деякі з найбільш суттєвих сутнісних ознак податку, виділених вітчизняними науковцями, не співпадають. Для одних податки – обов’язкові платежі, для других – примусові, для третіх – фінансові відносини з метою створення грошових фондів, що використовуються державою, для четвертих – відносини привласнення і відчуження доходів. Достатньо широкий спектр поглядів на цю проблематику показує, що наукова дискусія навколо соціально-економічної природи і призначення податків ще далеко не завершена.

Багато хто і з західних, і з вітчизняних теоретиків дійшли логічного висновку: якщо прийняти податок за примусову форму, то на платників не поширюються ні моральні, ні соціальні зобов’язання в оподаткуванні, що не узгоджується з демократичними цінностями та ідеалами громадянського суспільства. Так чи інакше, в оподаткуванні переплітаються суперечливі мотивації учасників податкового процесу: платників податків і функціонерів державної податкової служби. Природно, що перші керуються власними егоїстичними інтересами, які тією чи іншою мірою стримуються усвідомленням громадянського обов’язку. Інші діють як представники законної влади, що переслідує вигоди суспільства і держави як цілого. Яка з цих мотивацій стає домінуючою, залежить від конкретних суспільно-політичних умов і фінансово-економічної політики у кожній країні.

Отже, принципового, полярно протилежного контрасту між методологічно-теоретичним сприйманням соціально-економічної природи і функціонального призначення податків, оподаткування та податкової політики між представниками вітчизняної та західної шкіл фінансово-наукової думки не існує. На цій підставі можна констатувати факт поступового зближення понять, інтеграції здобутків вітчизняних учених-фінансистів у світову фінансову науку. Відповідно схожі теоретичні позиції та доктринальні передумови відкривають

шлях для однотипних, однонаправлених процесів у розвитку національних податкових систем різних держав, а також діяльності податкових служб, узгодження пріоритетів і координації напрямів фіскальної політики [4, с. 24].

У цьому контексті необхідно звернути увагу і на еволюцію принципів оподаткування у деяких зарубіжних державах. Слід зауважити, що за своїм призначенням принципи оподаткування виконують роль своєрідного нормативного декалога податкової справи, приписуючи «те, що має бути» – від оптимальної конструкції податкової системи до ефективної податкової служби та раціональної податкової політики. Було б непростимою помилкою прийняти їх за тривіальні самоочевидні істини в науковоподібному викладі. Адже принципи оподаткування – продукт тривалої, часом кривавої боротьби, що народжувалися в горнилах громадянських війн, у запеклих парламентських дебатах, у полеміці між авторами наукових трактатів.

Щонайперше необхідно з'ясувати обставини виникнення принципу фундаментальної суспільної значущості, орієнтованого на цінності демократії та соціальної справедливості, – принципу рівності (рівноправності) в оподаткуванні. Сьогодні цей принцип сприймається як абсолютно зрозумілий навіть для неофіта фінансової науки. Та досить нагадати про драматичні колізії, пов'язані з походженням цього принципу, щоб переконатися в його суперечливості, закладеній у ньому соціальній конфліктності. Адже про рівність можна мати зовсім різні уявлення. Тут був би корисним екскурс в історію податків.

Так, в епоху Англійської буржуазної революції XVII ст., коли принцип рівності тільки зароджувався, консервативне крило антироялістської опозиції пропонувало розподіл місць у парламенті пропорційно сумі податків, що сплачувалися окремими соціальними верствами виборців. Навпаки, більш демократично радикальна партія так званих левелерів (англ. Levelers, тобто зрівнювачі) прагнула рівноправного представництва всіх, хто мав право голосу [10, с. 434]. Не важко здогадатися, що до першої групи належали землевласники, купці, бізнесмени, взагалі заможні люди, а левелери відстоювали права всього

населення. Для левелерів суб'єктом закону була сама людина, а не її власність чи соціальний стан. Демократичні ідеали левелерів допускали відокремлення політичних прав від прав власності. Щоправда, навіть левелери були за встановлення виборчого цензу за майновою ознакою. Вони вважали, що право голосу, а також можливість обирати і бути обраним у парламент для ветування податків та інших актів доцільно обмежити тими, хто принаймні знаходиться на рівні матеріального добробуту домогосподаря (housekeeper), за промовистим винятком для військовослужбовців, чиновників фінансового відомства, а також практикуючих адвокатів.

У самій Англії рух левелерів був придушений і порівняно швидко зійшов нанівець, але їхні ідеї значною мірою послужили будівельним матеріалом для Конституції США. Ось чому левелерів по праву називають передвісниками американського державного ладу. Левелери проповідували рівність усіх перед податком, вважали справедливим оподаткування відповідно до майнового стану платника. Пізніше ці ж положення увійшли в програму Великої французької революції XVIII ст., коли податок проголосили почесним обов'язком, скасували станові податкові імунітети феодальної епохи, але парадоксальним чином встановили податковий ценз прав громадян [11, с. 150, 258].

У Німеччині до кінця XIX ст. зберігалася система оподаткування, за якою критерії соціально-майнового розшарування платників податків були перенесені в політичну сферу. Усі платники поділялися на чотири класи залежно від загальної (паушальної) величини сплачуваних ними прямих податків так, щоб на кожний клас, диференційований ще за родом занять (землевласники, ремісники, поденники тощо), припадала одна третина призначених для збирання податків. До першого (нижчого) класу відносилися робітники, ремісники, слуги з мінімальними засобами існування; до четвертого (додаткового) – заможні особи, доходи яких перевищували 1 000 талерів на рік. Кожна фіскальна група складала окрему курію виборців, що обирала однакову кількість депутатів парламенту, а на місцевому рівні – магістрату [12, с. 58-63]. Зрозуміло, що при такій фіскальній системі з політичним спрямуванням більшість голосів у законодавчому корпусі

належала заможній меншості, при кількісній перевазі малозабезпеченої більшості.

Отже, принцип рівності укорінився в оподаткування не зразу і не просто. У свій час майново-податкові цензи та станові квоти для балотування представників влади запровадили з побоювання, що коли довіряти право голосу будь-кому, є небезпека звести до нонсенсу слушну теорію, згідно з якою джерело влади, її початок і кінець – люди, а уряди і порядки створюються лише з їхньої згоди. Пізніше загальне виборче право зруйнувало ці соціальні фільтри. Попри те цензи та імунітети виконали свою історичну роль, підготувавши покоління людей, озброєних особистим сумлінням і здатних обирати з-поміж себе посадовців із інтелектуальними, діловими і моральними перевагами над загальною людською масою.

Коли йдеться про походження принципів оподаткування, з-під уваги вітчизняних дослідників зазвичай випадає та обставина, що схильність західних народів до правопорядку, у тому числі до фінансової дисципліни, опирається на релігію. Особливо це стосується протестантських країн – Великої Британії, Німеччини, Скандинавії, а тим більше Сполучених Штатів Америки. Тут ті норми ділової поведінки, що були сформульовані в класичній праці Макса Вебера (1864–1920) «Протестантська етика і дух капіталізму», пронизують практично всі сторони суспільного життя та господарської діяльності. За висновком американського філософа Генрі Адамса (1838–1918), етнокультурна ідентичність типового американця знаходиться між динамо-машиною і Святою Дівою. Зрозуміло, цей фігуральний афоризм відображає властиве для нації облагородження християнською вірою звичайних утилітарно-прагматичних мотивацій.

Генезис принципу рівності дає підстави для важливого умовиводу про гетерогенне, багатофакторне походження принципів оподаткування, що виникають на ґрунті і фіскальних міркувань, і намірів нефінансового і неекономічного характеру. Деякі з принципів орієнтовані не на безпосередній фіскальний результат, а на соціальні та економічні наслідки оподаткування. З

цього прикладу видно, наскільки тлумачення сутності рівності залежить від переконань і мотивацій усіх, хто має змогу вплинути на вибір тієї чи іншої інтерпретації рівності та нав'язати свій вибір суспільству. До тих, хто має такий вплив, можуть належати державні діячі, політичні партії, різні суспільні асоціації, парламенти, профспілки і, звичайно, рядовий електорат.

Усе це означає, що поняття рівності відносне, а не абсолютне. Вибір певної версії рівності залежить від процедурного проходження через демократично-правові інститути. Звідси стає зрозумілим те значення, яке відводиться в західній монографічній і навчальній фінансовій літературі закономірностям суспільно-політичного вибору, а також учасникам і механізмам приймання фіскально-бюджетних рішень. На жаль, вітчизняні науковці не приділяють цим питанням належної уваги, зосереджуючись на безособових фінансових відносинах чи обмежуючись розглядом документального оформлення етапів бюджетного процесу. Ми б сказали, що досі людський чинник функціонування податкової системи не знайшов у вітчизняних теоретиків і спеціалістів відображення, адекватного його значенню.

На нашу думку, найбільш сучасне, повне й систематизоване зведення принципів оподаткування належить професору Кельнського університету (ФРН) Йоахиму Лангу. Сформульовані Й. Лангом принципи заслуговують на уважне осмислення не лише в силу узагальнених ним теоретичних розробок і практичного досвіду демократичних держав Заходу, а особливо ще й тому, що він вивів ці принципи зі спеціальною метою застосування в нових демократичних державах Центральної та Східної Європи, до числа яких, звісно, належить і Україна.

Натомість, перш ніж перейти до наукового коментування сучасних принципів оподаткування, варто навести в порівняльному аналізі класичні принципи, авторами яких були знані фахівці економічної та фінансової науки: Адам Сміт (1723–1790), Давід Рікардо (1772–1823), Джон Стюарт Міль (1806–1873), Адольф Вагнер (1835–1917). Як і належить класикам, вони сформулювали загальноновизнані положення, що сприймаються на рівні аксіом.

Так, А. Сміт у своєму трактаті «Багатство народів» (1776 р.), який вважають найзнаменитішою книгою XVIII ст., запропонував принципи рівності, визначеності, зручності, дешевизни оподаткування, а саме:

- громадяни зобов'язані оплачувати податками державні видатки залежно від своїх можливостей, переважно відповідно до доходів, одержаних під захистом держави;

- податок повинен бути точно визначеним щодо часу, способу справляння та розміру, зрозумілим і відомим і самому платнику, і будь-кому іншому;

- податок повинен стягуватися в момент і способом, найбільш зручними для платника;

- видатки фінансового відомства зі справляння податків повинні бути якомога меншими порівняно із сумою податкових надходжень [13, с. 588-589].

Водночас необхідно констатувати, що навіть, здавалося б, у бездоганних принципах А. Сміта виявилися недоліки. Так, у роботі англійського економіста Б. Сабіне «Історія прибуткового податку», яку цитує український дослідник В.Л. Андрущенко, наводяться докази, що в критичний момент своєї історії – від наполеонівських війн – Велика Британія була поставлена на грань фінансового банкрутства і самого існування через «неуцьке ставлення до податків» [11, с. 153] відповідно до вчень А. Сміта. Натомість, річ у тому, що А. Сміт керувався ліберальною догмою *laissez faire*, а тому його принципи відображали виключно індивідуальні інтереси платників податків, а не національно-державні інтереси. Перевага індивідуалістичних засад в оподаткуванні над державницькими під час війни спричинила смертельну небезпеку, що і підкреслив Б. Сабіне.

У XIX ст., коли Британія зійшла на вершину своєї могутності, Д. Рікардо і Д. Мілль розвинули ліберальні принципи оподаткування ще далі за А. Сміта, цілком підпорядкувавши їх цілям економічного зростання. Для Д. Рікардо ці принципи (він називає їх основами оподаткування) полягали в такому:

- зростання виробництва, національного багатства і національного доходу повинне випереджати підвищення податків і державних витрат;

- оскільки податки в кінцевому підсумку виплачуються за рахунок

капіталу або доходу, уряд повинен заохочувати нагромадження та всіляко обмежувати оподаткування капіталу;

- в інтересах суспільного добробуту оподаткування майна повинне бути мінімальним, щоб не перешкоджати переходу капіталу в руки тих, хто вміє найбільш ефективно використовувати його у виробництві;

- простота збирання деяких податків не компенсує їх шкідливого впливу;

- велике зло оподаткування полягає в його дії, взятій загалом [14, с. 129-132].

Джон Ст. Мілль, майстер «політичної економії компромісів», комбінує адресний податковий фаворитизм підприємницькому сектору із соціальними уступками народній масі. За змістом «Основ політичної економії» принципи оподаткування Дж. Ст. Мілля можна узагальнити в таких положеннях:

- рівність податків за ознакою рівновеликих тягот, тобто критерієм, що допускає оподаткування за прогресивною шкалою;

- не оподатковувати мінімальні доходи, рівень яких достатній для придбання предметів першої необхідності;

- не оподатковувати суми заощаджень та інвестицій;

- доцільно оподатковувати не пропорційно вартості власності платника, а відповідно до коштів, призначених для витрат на споживання;

- шкоду національному капіталу завдає не стільки податкова система сама по собі, скільки надмірний сумарний тягар податків;

- жодну податкову систему неможливо обмежити лише податками на доходи, не зачіпаючи капіталу;

- податкові надходження, витрачені на обслуговування державного боргу, залишаються капіталом, що перейшов від платників податків у розпорядження власників капіталу [15, с. 156-182].

Особливої уваги заслуговує останній принцип. Ще Д. Рікардо у формі так званої теореми еквівалентності порушив питання про порівняльні властивості податків і позик як засобів фінансування державних видатків, згідно з якою оподаткування й емісія державного боргу еквівалентні за своїм впливом на

економіку. Щоправда, у Д. Рікардо це була швидше гіпотеза, ніж теорема, оскільки сам автор вважав її доволі сумнівною. Натомість, Дж. Ст. Мілль на науковому рівні доводив, що державний борг втрачає образ зла, для порятунку від якого допустимі будь-які заходи, за умови, якщо запозичені державою кошти витрачаються як капітал. Тим самим був покладений початок науковій полеміці навколо дилеми «податки–позики», що точиться й донині.

Нову сторінку в осмисленні принципів оподаткування відкрив видатний німецький учений, класик фінансової науки Адольф Вагнер. Він відійшов від центрального постулату класичної англійської політичної економії, що індивідуум є найкращим виразником власних інтересів. Натомість А. Вагнер стверджував, що компетентна влада й ефективна держава можуть бути не гіршими уособленнями вигод усіх і кожного. Справа в тому, що А. Вагнер розділяв погляди так званої німецької (прусської) школи політекономії, представники якої заперечували наявність спільних для всіх країн законів економічного розвитку, акцентували національний характер фінансово-економічної політики. На цій основі А. Вагнер сформулював вісім принципів оподаткування, розділених на чотири групи, що набули такого вигляду:

Фінансові принципи:

- достатня дохідність;
- еластичність оподаткування.

Економічні принципи:

– продуманий вибір джерел оподаткування, особливо між податками на доходи, національним багатством і капіталом, а також відносно допустимої різниці між індивідуальним і національним інтересом;

– вибір видів податків із позицій впливу оподаткування загалом та окремих податків на платників, урахування проблеми перекладання податків.

Принципи справедливості (зрівняльного розподілу тягаря податків):

- універсальність (загальність);
- рівність оподаткування.

Принципи адміністрування податків (принципи адміністративної

ефективності податкової системи):

- визначеність оподаткування;
- зручність сплати податків;
- забезпечення найнижчих по можливості затрат зі збирання податків [1, с. 11].

Головне, що вніс А. Вагнер у вчення про принципи, – поєднання індивідуалістичних (в інтересах платників) і державницьких (в інтересах бюджету) засад в оподаткуванні як балансу індивідуальних і державно-національних інтересів, відображених через функціонування податкової системи. Він розглядав принципи оподаткування у контексті не стільки абсолютних істин, придатних для всіх часів і народів, скільки залежно від конкретних соціально-економічних умов, властивих конкретній державі: стану економіки, рівня культури, активності громадської думки та інших чинників. Згідно з позицією А. Вагнера, принципи оподаткування мають характер і продиктованої здоровим глуздом логічної, і залежної від обставин національно-історичної категорії. Серед думок А. Вагнера вже не зустрінеш тверджень, що податки – «необхідне зло» (А. Сміт), або «велике зло» (Д. Рікардо).

Нарешті, завершуючи історичну частину дослідження принципів оподаткування, на нашу думку, дуже повчально, оскільки Україна, розбудовуючи свою державність і податкову систему, йде шляхом, який західні народи давно пройшли, варто згадати «батька політичної економії» Уільяма Петті (1623–1687). Із його «Трактату про податки і збори» (1662 р.) можна виділити такі принципи оподаткування, що передували всім вищенаведеним:

- людей дратує податок, вищий, ніж у сусідів, тому податкові ставки повинні бути пропорційними;
- платників озлоблює нераціональне витрачання зібраних із них податків;
- небажання платити податки виникає у вульгарних умах, але суворі заходи проти неплатників посилюють масове невдоволення;
- кількість податків і вартість їх справляння повинні бути мінімальними, а облік платників та оцінка об'єктів оподаткування виконані точно;

- надлишок грошової маси, що знаходиться в обігу, корисно скорочувати шляхом оподаткування;
- податкові надходження, витрачені державою на закупку вітчизняних товарів, не шкодять населенню;
- надмірні податки спричиняють злидні, що деморалізує населення та сприяє порушенням правопорядку;
- збір податків повинен бути легким, швидким і безболісним для платників [16, с. 27-32].

Ці слова майже 350-річної давності здаються написаними наче вчора про податкові проблеми сучасної України, особливо про вульгарні уми тих, хто ухиляється від податків, а також про деморалізацію, кількість податків і нераціональне витрачання податкових надходжень.

Підсумовуючи сказане про принципи оподаткування, необхідно наголосити, що вчення західних науковців і спеціалістів у цій предметній сфері фінансової науки – результат накопичених знань, унікального емпіричного досвіду, незліченної кількості спостережень, продукт міждисциплінарного теоретичного осмислення не тільки фінансово-економічних, але й соціально-етичних засад оподаткування. Останні виконують свою звинувачувальну і повчальну роль щодо функціонування податкових систем і діяльності податкових служб. Усю історію оподаткування в західних країнах можна уявити як нескінченний процес змін, реформ і навчання в самих себе. Подібна творча активність стала головною передумовою розвитку національних податкових систем і служб відповідно до певних науково обґрунтованих та емпірично перевірених принципів прагматичного і водночас гуманістичного характеру.

Натомість, слід підкреслити, що історична динаміка ролі держави в економіці переконливо свідчить, що ефективність державного регулювання перебуває в прямій залежності від якості розуміння та застосування принципів формування державних витрат.

1.2 Зміст, елементи та принципи податкового адміністрування

Сучасну інтерпретацію принципів оподаткування, як ми уже зазначили, найліпше репрезентує німецький професор Йоахим Ланг [17, с. 97-118]. Він не переосмислює цілковито, а переглядає черговість принципів у порядку їх відносного значення в сучасних умовах. На думку Й. Ланга, основних принципів п'ять, їх потрібно розмістити в послідовності, яку диктують сучасні проблеми, породжені дефіцитністю державних бюджетів і переорієнтацією пріоритетів податкової політики. Саме принципи оподаткування в інтерпретації Й. Ланга найбільш сучасні та актуальні для концептуального коментування з нашого боку.

Оптимальне поєднання фіскальної та соціально-економічної функцій податків визначає ефективність обраної податкової політики, яка, на нашу думку, повинна базуватися на певних принципах.

На першому місці стоїть принцип економічної ефективності, який передбачає, що податкова система не повинна перешкоджати ефективному розміщенню (алюкації) ресурсів. У силу взаємообумовленості всіх принципів оподаткування принцип економічної ефективності рівнозначний тому, що рівномірно розподілений тягар податків не перешкоджає ефективному щодо економіки виробництва в масштабах усього народного господарства використанню ресурсів і, водночас, відповідає критеріям податкової справедливості й нейтральності оподаткування [18 с. 136].

Додержуючись принципу ефективності, фіскальна служба повинна уникати переслідування виключно фіскальної мети своєї діяльності, тобто своєрідного податкового макіавеллізму – намагання будь-що, незважаючи на можливості економіки, зібрати максимальну суму податків. Бо в такому разі ефективна алюкація (розміщення) ресурсів блокується, податкова система перетворюється в гальмо економічного зростання. Не випадково західні вчені-фінансисти при дослідженні функціонування податкових систем і діяльності податкових служб намагаються врахувати якомога більшу кількість економічних і соціальних ефектів, породжуваних оподаткуванням. Ці ефекти – одна зі

складових предмета вчення про податки.

Стабільність, зрозумілість і прозорість податкової політики, встановлення правових механізмів взаємодії всіх її елементів у межах єдиного податкового простору – невід’ємні принципи ефективного адміністрування податків.

Податкове законодавство має бути стабільним. Під стабільністю податкового законодавства розуміють незмінність норм і правил, що регулюють сферу податкових взаємовідносин.

Відповідно до цього принципу зміни до податкового законодавства не повинні вноситися протягом фінансового року, а правила, що дають пільги та преференції, не повинні змінюватися (скасовуватися) до того терміну, який спочатку був встановлений законодавцем. Не менше значення має і стабільність податкового законодавства протягом декількох років, тобто реформи і зміни істотного характеру не можуть проводитися щороку. Усі великі інвестори в світі нестабільність податкового законодавства розглядають як підставу для віднесення країни (або території) до зон, несприятливих для інвестування та підприємництва.

У більшості країн зміна норм податкового права неможлива не тільки в поточному, але й у наступному фінансовому році. У всіх країнах діють норми, відповідно до яких обов’язково повинен існувати тривалий період між моментом прийняття будь-яких податкових змін і моментом набрання чинності.

Принцип стабільності закріплений у Податковому кодексі України, де законодавець встановив, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила та ставки.

Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного періоду. Принцип стабільності передбачає стабільність на двох рівнях: а) платника – у цьому випадку він звикає, пристосовується до податкових важелів, знаходить найвигідніше застосування своїм здібностям і коштам; б) податкового органу – у цій ситуації створюються чіткі механізми обліку, контролю, зроблені форми документації, інструкції тощо.

Практично як відображення принципу стабільності розглядається принцип гнучкості, хоча іноді їх характеризують як взаємовиключні принципи. Однозначно стабільний, незмінний податок у результаті призведе до диспропорції. Він повинен змінюватися під впливом складної економічної ситуації, а іноді й стимулювати її розвиток. Тому гнучке поводження податкового механізму – одна з умов стабільності податку взагалі [18].

Мінімальними вимогами в цій сфері можна вважати такі:

- кожен використовуваний термін повинен мати своє єдине значення, встановлене законом;
- кількість видаваних законодавчих актів не має бути надмірною;
- законодавчі акти та норми, що містяться в них, не повинні суперечити один одному;
- тексти законів повинні бути зрозумілі людині із середнім для цієї країни рівнем освіти;
- при зміні будь-яких норм у законодавчих актах, опублікованих у попередні роки, повинен публікуватися їх новий змінений текст.

Дотримання принципу створення максимальних зручностей для платників податків є важливим завданням держави, яка прагне до економічного зростання. Зручність платника податків – це не тільки встановлення строків внесення податкових платежів, можливості отримання відстрочок і розстрочок, а й зрозумілість норм і правил податкового законодавства. Доступність норм і правил податкового законодавства для всіх категорій платників податків є метою законодавців у всіх країнах світу, проте в жодній країні цю мету не можна вважати досягнутою.

Безпосередньо діяльності податкової служби торкається принцип дешевизни. Він залишається актуальним із тих пір, як був усвідомлений, адже досі жодна країна не заявила, що досягла максимально можливої дешевизни справляння податків. Відповідно до цього принципу формулювання податкових законів повинне бути якомога простішим, а справляння податків не потребувати значних затрат. Ідеться не тільки про мінімізацію витрат на утримання власне

податкового відомства, але й граничну простоту податкових законів, тобто їх адміністративну економічність і для функціонерів податкової служби, і для платників податків щодо зменшення затрат часу, ресурсів і зусиль, пов'язаних із процесом оподаткування. Не випадково податкова реформа, розпочата в США у 1986 р. (Tax Reform Act of 1986), проводилася під гаслом: «Знизити ставки, спростити податкові закони, посилити засади справедливості в оподаткуванні», хоча до кінця поставлені цілі так і не були реалізовані.

Принцип дешевизни напряму пов'язаний з адміністративною ефективністю оподаткування, що підлягає виміру через безпосереднє відчуття податкового тягара платниками, міра якого впливає на силу опору фіскальним зусиллям держави. Під такими соціально-психологічними розглядами для держави найбільш зручними та фіскально вигідними є податки, тягар яких непомітний для платників, у всякому разі не дратує їх постійним нагадуванням про себе. Такі ж податки більш прийнятні і для платників, оскільки сплачуються в моменті способом за їхнім вибором. Звісно, подібні властивості мають непрямі податки, що зазвичай не сприймаються платником ізольовано від ціни необхідного і корисного або навпаки непотрібного і шкідливого, але приємного блага.

На підсвідомому рівні сприймання тягара податків громадянин сучасної держави може мало відрізнятися від члена примітивного первісного суспільства. Буде цікавим нагадати, як американський економіст А. Мораг доводив єдність природи людини у ставленні до оподаткування незалежно від культурно-цивілізаційного рівня на прикладі з колишньої британської колоніальної практики. «Платники податків, – писав він, – не дуже відрізняються від туземців у Наталі (Південна Африка), яким надали можливість вибору між податком із приводу одруження і податком на хатини. Туземці віддали перевагу першому на тій підставі, беручи шлюб, людина радіє, усе здається їй приємним, в такому настрої ладна заплатити все, про що їй скажуть» [19]. Феномен своєїрідної фіскальної ілюзії, що полягає в нехтуванні на психологічному рівні тягара деяких податків, донині залишається серйозним чинником при конструюванні

податкових систем. Запровадження непрямих податків із прихованою обтяжливістю підтримували не тільки видатні державні діячі-реформатори минулого, скажімо, Отто Бісмарк (1815–1898) у Німеччині чи С. Вітге (1849–1915) у Росії. «З погляду держави непомітність податків є запорукою зручності роботи з ними» [17, с. 113], – переконує професор Й. Ланг у запропонованому ним проекті кодексу податкових законів.

Принцип гнучкості (еластичності) – це здатність податкової системи автоматично, без змін законодавства реагувати на економічну кон'юнктуру. Властивість спонтанно змінювати свою величину під дією ринкової кон'юнктури мають податкові надходження, обумовлені динамікою економічних процесів і рівнем продуктивності виробництва. Незважаючи на цілеспрямовані законодавчі заходи чи додаткові зусилля фіскальної служби, ці податки дають більші чи менші збори залежно від стану економіки. Навпаки, оподаткування майна (податки на нерухомість, податок на спадщину та дарування) не можуть автоматично адаптуватися до економічних успіхів чи невдач власників оподаткованого майна. Відповідно оптимальна структура податкової системи повинна враховувати кон'юнктурні чинники в оподаткуванні.

Принцип транспарентності (прозорості) оподаткування вимагає, щоб громадянам було зрозуміло, скільки вони платять і як державні структури витрачають зібрані податки. Цей принцип дозволяє виявити тенденції громадської думки, врахувати її вплив на напрям податкової політики.

Досить суперечливим, субстанційно невизначеним є принцип справедливості, оскільки він покликаний забезпечити справедливе ставлення до кожного з платників податків, незважаючи на індивідуальні відмінності між ними та різні уявлення про зміст справедливості. Водночас, цей принцип має конституційний характер, вихідним моментом якого вважають «Декларацію прав людини і громадянина», проголошену під час Великої французької революції (1789 р.). Згідно зі ст. 13 «Декларації» податки, необхідні для виконання державною владою її суспільного призначення, повинні бути

розподілені рівномірно; громадяни мають право через своїх представників визначати розмір податків і спосіб їх справляння [20, с. 70]. Виходячи з французької традиції, вказаний принцип можна назвати соціально-егалітарним. Із тих пір у конституціях усіх демократичних держав зафіксована норма щодо розподілу податкового тягара між громадянами за ознакою їх економічного потенціалу, тобто принцип рівності і справедливості опирається на критерій економічних можливостей платників податків. Єдність трьох компонентів податкової рівності, справедливості й економічного потенціалу – невід’ємний атрибут західної конституційної традиції.

Одним з найважливіших принципів побудови податкових систем є принцип рівності платників податків перед законом. Про цей принцип можна сказати, що його неухильно дотримуються в переважній більшості розвинених і багатих країн і практично завжди порушують у нерозвинених і бідних країнах.

Під рівністю платників податків розуміються їх загальні та рівні права, а також відповідальність у сфері оподаткування. Ні для кого не повинні передбачатися такі права чи відповідальність, які не могли б бути поширені на інших.

Потрібно відмовитися від оподаткування доходів, які не перевищують рівня межі малозабезпеченості, оскільки вони є незначними, і витрати на їх адміністрування перевищують бюджетні надходження від їх оподаткування. Тому необхідною передумовою запровадження дійового механізму оподаткування доходів фізичних осіб вважається підвищення рівня неоподаткованого мінімуму до офіційної межі малозабезпеченості, яка встановлюється Верховною Радою України, а також перехід до прогресивної шкали оподаткування доходів, що визначається значною диференціацією останніх в Україні.

У свою чергу, рівність оподаткування, за критерієм економічного потенціалу, реалізується за теоретичним правилом: рівні податки на однакові економічні можливості, виражені через величину доходу, обсяг споживання, вартість майна платника, повинні дати однакові наслідки, спричинені

податковим тягарем. Коли податки викликають одні й ті ж економічні та соціальні наслідки для всіх платників, є підстави говорити про відповідність принципу справедливості (рівності) в оподаткуванні принципу економічної ефективності, а також політичної нейтральності податкової системи. Отже, принципи справедливості та економічної ефективності взаємообумовлені.

Введення в коло наукової аргументації поняття справедливості означає, що податкова система – не лише питання економіки, що теорія податків має також соціально-етичне підґрунтя. Проблема полягає в тому, що ідеал справедливості, як і розмежування між поняттями рівності (англ. «equality») і справедливості (англ. «equity»), принаймні з часів А. Сміта – предмет боротьби етичних поглядів, воно не має загально визнаного, обов'язкового, скажімо, для законодавчих органів нормативного змісту. У такому випадку податкове законодавство в його соціальному аспекті орієнтується на конкретні масові уявлення суспільства про соціальні цінності. У реальній правовій практиці нормативну силу тим чи іншим соціальним ідеалам податкової політики надає підтримка парламентської більшості.

Важливий компонент податкової рівності або соціальної справедливості в оподаткуванні (для мети нашого дослідження поняття рівності та справедливості ми ототожнюємо) – властиві соціальній державі та соціальній ринковій економіці етичні постулати перерозподільної (дистрибутивної, егалітарної) справедливості. Остання передбачає ефекти мотивованого критеріями справедливості податкового коригування соціально-економічних параметрів: рівня добробуту (наприклад, шляхом прогресивного оподаткування); величини прожиткового мінімуму і відповідного йому неоподаткованого мінімуму; урахування при оподаткуванні сімейного стану платника; а також стимулювання через податкову систему інвестицій, заощаджень, екологічно раціональної поведінки господарюючих суб'єктів.

Взаємодія принципів оподаткування суттєво ускладнюється конфліктами між цілями та ефектами, притаманними окремим принципам. У свою чергу, неузгодженість принципів є результатом процесів, які Й. Ланг із посиланням на

інших західних авторів, хто теоретизував це явище, називає детермінованим хаосом. Такий термін узятий із фізики, що означає комплексну, але безладну взаємодію великої кількості детермінант. Схожа картина складається у сфері податкового законодавства, на формування якого впливає багатовекторна сукупність інтересів різних суспільних груп. У результаті в умовах плюралістичної демократії податкове право може розвиватися хаотично, наприклад, у напрямках окремих групових інтересів з особливою «пробивною» силою, що час від часу міняються місцями.

Проте демократія, породжуючи цю проблему, одночасно створює можливості її вирішення. Адже полярні інтереси взаємно елімінують дію один одного або вимушують конфліктуючі сторони прийти до компромісу. Чим простіше податкове законодавство, тим легше прийти до згоди. Тим самим у вільному демократичному суспільстві ефективність податкової системи і податкова справедливість значною мірою залежить від простоти податкового права, яке відображає ті інтереси, що одержали найвищу кількісну підтримку в демократичному процесі приймання законодавчих рішень.

Один із кардинальних способів спрощення структури податкової системи та її адміністрування, а отже, одночасного здешевлення утримання податкового апарату, розвантаження платників від затрат, пов'язаних зі сплатою податків, підвищення транспарентності податкового процесу – скорочення податкових пільг і різних винятків, якщо неможливо повністю позбутися їх. Західні теоретики і практики єдині в думці, що послідовне скасування податкових привілеїв окремих суб'єктів за будь-якою ознакою (соціальною, галузевою, регіональною тощо), за якими стоять певні егоїстичні інтереси, призводить до суттєвого скорочення юридично спірних питань. До речі, за відмову від податкових пільг і звільнень від податків, заміну їх у разі необхідності субсидіями виробникам і/або споживачам виступають і автори альтернативного Й. Лангу проекту податкового кодексу американські економісти У. Хассі та Д. Любік [21, с. 1-25].

Забезпечення максимального державного доходу не може бути

проголошене окремим принципом, але фіскальна достатність податкової системи досягається сама собою як інтегрована дія розглянутих принципів економічної ефективності, дешевизни та адміністративної простоти, гнучкості (еластичності), транспарентності (прозорості), справедливості (рівності).

Досі йшлося про принципи оподаткування взагалі, безвідносно до рівня влади (державна, місцева), у розпорядження якої поступають податкові надходження. Проте ще існують принципові проблеми розподілу податків між окремими ланками бюджетної системи. У західній літературі такі принципи одержали назву принципів закріплення, передачі або переуступки податків (principles of tax assignments). Про важливість цієї групи принципів свідчить уже той факт, що свого часу вони були винесені на обговорення конгресу Міжнародного інституту державних фінансів – впливового форуму світової фінансової науки, що збирає наукову еліту та на якому розглядаються найбільш актуальні проблеми теорії та практики.

У теоретичному плані принципи закріплення податків опираються на сформульовані відомим американським ученим-фінансистом Р. Масгрейвом три функції державних фінансів, що стали загальновизнаними в західній фінансовій теорії: алокації; перерозподілу; стабілізації. Ці принципи передбачають:

- податки, потрібні для фінансування програм економічної стабілізації, повинні направлятися в державний бюджет;

- податки з високим перерозподільчим ефектом (наприклад, прогресивний прибутковий податок) повинні залишатися у розпорядженні центрального (федерального) уряду;

- нижчим (субнаціональним) рівням влади потрібно надати право на ті бази оподаткування, що мають невисоку мобільність між окремими адміністративно-територіальними юрисдикціями;

- податки, що відповідають принципу вигоди, придатні для всіх рівнів влади, але особливо слушні для органів місцевого самоврядування;

- місцеві податки не повинні породжувати так звану податкову

конкуренцію (між окремими адміністративно-територіальними одиницями) або сприяти експорту податків (переміщенню суб'єктів оподаткування в інші регіони) [22, с. 404].

Вищеназвані принципи в західних країнах трансформуються в реальні заходи податкової політики, а саме:

- особистий прибутковий податок і податок на прибуток корпорацій, як правило, закріплюються за доходами державного (центрального, федерального) бюджету; перший із них виконує перерозподільну й стабілізаційну функції, другий дестимулює міжрегіональну мобільність факторів виробництва;

- податки на споживання з широкою базою оподаткування доцільно розподіляти в такому порядку: податок на продаж, що стягується у виробничому секторі, повинен поступати в центральний бюджет, а податок на продаж в роздрібній торгівлі бажано направляти в місцеві бюджети, оскільки він поширюється головним чином на місцевих резидентів;

- надходження від спеціальних акцизів на окремі товари необхідно зачислити в центральний бюджет, а від акцизів на послуги – у місцеві бюджети з тієї причини, що відносно оподаткування послуг міжрегіональний експорт податків практично неможливий;

- податки на землю та іншу нерухому власність найбільш підходять для місцевих органів влади, бо тут базою оподаткування служить власність локальних резидентів; власність комерційного характеру більш рухома, а тому створює можливість експорту податків;

- інші обов'язкові платежі (плата за ліцензії, патенти, різні збори) природно залишати в розпорядженні органів місцевого самоврядування, оскільки такі платежі – прямий результат підприємницько-комерційної діяльності на місцях.

Звідси впливають рекомендації місцевим політикам і партійним діячам добиватися шляхом вживання тих заходів, завдяки яким вони можуть впливати на прийняття рішень, реалізацію в оподаткуванні таких цілей:

- запроваджувати ті податки та обов'язкові платежі, що можна поширити

і на мешканців інших регіонів;

- віддавати перевагу податкам, тягар яких має прихований характер;
- практикувати дещо посилене оподаткування тих виробничих і комерційних структур, власники і працівники яких не є місцевими виборцями;
- засобами податкової конкуренції розширювати податкову базу за рахунок інших податкових юрисдикцій, що дозволяє підвищити бюджетні доходи без збільшення видатків [22, с. 408].

Викладені вище положення належать до фіскального федералізму – американського аналога явищ і процесів, що у вітчизняній літературі мають назву міжбюджетних відносин. Останнім часом у сфері фіскального федералізму плануються суттєві зміни. Так, Р. Масгрейв хотів би, щоб фіскальний федералізм у США розвивався в таких напрямках: розширення бази і водночас спрощення технології справляння федерального прибуткового податку – основи національної податкової системи; інтеграції податку на прибуток корпорацій з індивідуальним прибутковим податком; приведення до одноманітності визначення бази оподаткування штатним і федеральним прибутковими податками при об'єднаному справлянні обох податків з наступним розщепленням доходів між відповідними бюджетами; справляння податку на прибуток корпорацій у штатах за низькою, уніфікованою в національному масштабі, ставкою [23, с. 173].

Фіскальна політика, залишаючись сьогодні основною ланкою економічної політики, зумовила появу в своєму складі фактично самостійної політики – податкової політики. Її місце і роль у структурі інструментів державного регулювання детермінується станом економічної системи та формами державного устрою [24, с. 143].

Еволюція ролі та функцій держави у суспільному житті відображена у функціональному призначенні податкової системи. Її фіскальна спрямованість, примусовість стягнення податків зберігаються незалежно від розвитку функцій держави.

Побудова оптимальної моделі податкової політики потребує розробки

концептуальних основ, конкретних форм та методів довго- і короткострокового впливу. Останні повинні узгоджуватися з соціальними й економічними проблемами держави, можливостями їх вирішення через бюджетно-податкове регулювання та орієнтуватися на історичні, національні, культурні особливості, ступінь участі держави в економіці, розвиненість ринкових відносин. На жаль, сьогодні така спрямованість фіскального блоку державного регулювання лише очікує на свою реалізацію.

Питанням теорії та практики впливу податкових важелів на економічний розвиток країни присвячено наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених. Серед вітчизняних авторів, які здійснюють дослідження актуальних проблем податкової політики, доцільно виокремити: В. Андрущенко, В. Вишневського, Л. Воронову, Т. Єфіменко, Ю. Іванова, І. Крисоватого, М. Кучерявенка, І. Луніну, І. Лютого, П. Мельника, А. Соколовську, Л. Тарангул, В. Тропіну, Л. Шаблисту, С. Юрія та інших.

Сучасні вітчизняні вчені досліджують різні аспекти впливу податків на всі стадії відтворювального процесу, здійснюють пошук оптимальних меж податкового тягара, визначають напрями розвитку податкового механізму. Вивчення теоретичних і методологічних здобутків економічної теорії оподаткування дозволяє виділити основні альтернативи розв'язання податкових проблем. Акцентуючи увагу на неможливості точного визначення межі загального рівня оподаткування, разом з тим існує думка щодо можливості прослідкувати тенденції взаємозв'язку між розвитком економіки, часткою податкових надходжень у бюджет і структурою податків, що допоможе запобігти негативному впливу податків або його послабленню у певній економічній ситуації.

Розвиток податкових правовідносин в Україні в сучасний період відбувається дуже динамічно й суперечливо. Це зумовлюється багатьма чинниками: складним і суперечливим розвитком економічних, політичних відносин, суперечливим і недосконалим законодавством, що їх регулює, низкою соціальних процесів, що відбуваються нині в Україні та іншими чинниками.

Податкові правовідносини – це суспільно-економічні відносини, врегульовані правовими нормами. Поряд із цим, як справедливо вважає М. Кучерявенко, правовідносини пов'язані не тільки з певними економічними відносинами. Податкові правовідносини досить прозоро визначають свій економічний зміст, форми економічних механізмів податків і зборів, які регулюються правом. Але правовідносини опосередковують і інші види суспільних відносин. Навряд чи можна без податкових правовідносин уявити функціонування дієвих соціальних механізмів, соціальні відносини, оскільки через оподаткування здійснюється як перерозподіл доходів між різними верствами населення, так і формування фондів для фінансування соціальних програм. Політичні відносини так само неможливо уявити без певних акцентів у фінансовій сфері, й передусім, у галузі оподаткування. Саме тому важливо враховувати і зворотний вплив податкових правовідносин на економічні, соціальні, політичні відносини [25, с. 243].

Відомо, що податкові правовідносини виникають, змінюються, припиняються й реалізуються на підставі певного комплексу різних за змістом взаємозалежних юридичних явищ, взаємодія яких припускає розвиток правовідносин. Податкові правовідносини можуть змінюватися під впливом: а) нормативних актів, за яких норми права регулюють сферу податкових правовідносин; б) правосуб'єктних основ, що характеризують здатність особи до участі у правовідносинах (досягнення віку тощо); в) фактичних основ – власне основ виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, що базуються на юридичних фактах [26, с. 18-19].

Розвиток і зміст податкових правовідносин в Україні, їхній сучасний стан визначається правовим регулюванням податкової системи держави, конкретних податкових та інших обов'язкових платежів, з одного боку, й повноваженнями органів стягнення, зокрема податкових органів, наданих їм законом.

Особливістю податкових правовідносин є те, що однією неодмінною стороною-учасником є держава в особі уповноважених органів. Як цілком слушно зазначає М. Кучерявенко, ще одна особливість податкових

правовідносин полягає у виключному становищі держави, коли вона є і організатором цих відносин, і власником податкових надходжень. Уповноважені органи здійснюють від імені й під контролем державної влади дії щодо стягнення податків і зборів владного характеру [25, с. 258-259]. Звідси випливає ще одна особливість податкових правовідносин, яка полягає в тому, що сторони цих правовідносин ніколи не бувають рівними. Тому особливо важливою є чітка регламентація повноважень податкових органів.

Податкові органи утворюють систему установ, що реалізують головну мету – забезпечення надходжень податків і зборів до бюджетів. Ця мета й визначає коло прав та обов'язків податкових органів, їхніх посадових осіб [25, с. 192].

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.

Однією з важливих проблем методологічних засад податкового адміністрування є визначення кола суб'єктів та об'єктів податкового адміністрування, оскільки від цього залежить розуміння специфіки взаємодії учасників відповідних відносин, а отже, і предмет дослідження динаміки ефективності податкового адміністрування [27, с. 192].

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.

Однак суб'єктами податкового адміністрування можуть бути не лише

державні органи, але й юридичні та фізичні особи, які у визначених законом випадках виступають не лише як платники податків, а ще як податкові агенти, що забезпечують окремі процедури податкового адміністрування.

Об'єктом податкового адміністрування є податкові надходження (у вигляді податків, зборів, інших обов'язкові платежів) до бюджетів усіх рівнів.

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 [27, с. 192].

Система податкового адміністрування – це сукупність елементів (інструментів) податкового адміністрування, в результаті дії яких забезпечується процес управління у сфері оподаткування. Система податкового адміністрування складається з таких елементів:

- організація податкових відносин;
- прогнозування та планування податкових надходжень;
- адміністративне регулювання податкових відносин;
- консультативна робота;
- податковий контроль;
- адміністрування податкового боргу;
- впровадження сучасних технологій податкового адміністрування.

Розглянемо вказані елементи в контексті забезпечення реалізації функцій податкової системи.

Організація податкових відносин як елемент податкового адміністрування забезпечується через особливу правотворчу діяльність уповноважених державних органів, а також шляхом ухвалення нормативно-правових актів різного рівня, що регулюють процес управління у сфері оподаткування. 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, постановляючи рішення, обов'язкові до виконання відповідними сторонами (учасниками) спору.

Натомість слід наголосити на тому, що важливим вектором розвитку податкової системи є адекватне теоретико-методологічне обґрунтування. Те, що така вимога постійно проголошується, не завжди означає її практичне втілення. Коріння такої ситуації – в ігноруванні змістовної цілісності методології, як системної єдності таких її елементів:

- 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 єдино можлива ефективність реалізації усіх функцій, закладених у категорії податків.

Отже, методологія перетворення податків та оподаткування у дієвий важіль впливу на розвиток економіки повинно визначатися концепцією податкової політики. Основні рисами якої є:

- 1) теоретично й практично обґрунтована з позиції загальної стратегії соціально-економічного розвитку держави;
- 2) зрозуміла для платника податку і працівників податкової служби;
- 3) здатна бути реалізованою із технічного і правового поглядів

На практиці ефективність податкової політики визначає обґрунтування співвідношення між параметрами:

- 1) традиційним та інноваційним шляхами розвитку;

- 2) сферами виробництва і споживання;
- 3) окремими факторами виробництва;
- 4) прямими і непрямими податками;
- 5) доходами фізичних і юридичних осіб;
- 6) доходом індивідуальним і сімейним;
- 7) необхідністю і доцільністю диференціації податкових ставок;
- 8) перевагами та недоліками використання податкових пільг;
- 9) податковими пільгами і адресними бюджетними видатками;
- 10) прогресивністю та пропорційністю встановлення податкових ставок,

що становлять ті стовпи, на яких тримається вся конструкція оподаткування.

Зміст податкового адміністрування розкривається через сутність двох понять: податок та адміністрування.

Податки є необхідним атрибутом існування будь-якої держави. Як ефективний інструмент державного регулювання ринкової економіки, вони виконують важливу роль у забезпеченні фінансової стабільності та досягненні соціального добробуту громадян. Зважаючи на значущість і поширеність податків, вони привертають увагу як зарубіжних, так і вітчизняних науковців [28, с. 12].

Відповідно до ст. 6 Податкового кодексу України (ПКУ), податок – це обов’язковий безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку [29].

Отже, у вузькому значенні податок – це індивідуальний безповоротний платіж нецільового характеру, що справляється до бюджетів різних рівнів. Термін «адміністрування» походить від латинського «administratio», що означає «управляти». Його застосування у сполученні зі словом «податки» утворює словосполучення «управління податками». Отже, 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 [28, с. 242].

Податковий кодекс вже у статті 1 вживає поняття «адміністрування податків» маючи на увазі при цьому низку дій щодо організації справляння податків [29].

Відповідно до ст. 14.1.1¹ ПК України адміністрування податків, зборів та інших платежів визначається як «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» [29].

Розділ 2 ПК України під назвою «Адміністрування податків, зборів, платежів» включає 12 глав: загальні положення; податкова звітність; податкові консультації; визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів; податковий контроль; облік платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби; перевірки; погашення податкового боргу платників податків; застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав; відповідальність; пеня [29].

Стаття 40 ПК України вказує на те, що вищевказаний розділ визначає порядок адміністрування податків і зборів, визначених у розділі 1 цього кодексу, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства відповідних випадках. Це положення вносить податковий контроль за межі податкового адміністрування, хоча глава 5 «Податковий контроль» увійшла в розділ 2 ПК України під назвою «Адміністрування податків, зборів, платежів» а також теорія і практика оподаткування свідчить про те, що податковий контроль є одним із елементів податкового адміністрування [29].

Податкове адміністрування направлено на реалізацію економічних цілей держави, маючи на те правове обґрунтування. Як відомо, основне призначення

податків – стабільне поповнення бюджету країни, тому головною метою податкового адміністрування виступає забезпечення своєчасного і повного виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань.

Учена Н. Шалімова визначає податковий контроль як функціональний елемент податкового адміністрування [30, с.157]. Про те, що адміністрування податків є ширше, аніж податковий контроль, а він, у свою чергу, є формою комплексної системи адміністрування податків заявляє Д.С. Степанова [31, с. 117].

У словниках «адміністрування» трактується як управління і керування, а юридична наука пов'язує адміністрування із суспільними відносинами, що виникають у сфері державного управління і регламентовані нормами адміністративного права. Досить різноплановим є трактування і змісту податкового адміністрування вітчизняними фахівцями фінансової сфери, причому більшість з них не відрізняють його від податкового менеджменту [32, с. 156].

В англійських словниках немає таких понять, як «адміністрування податків» (tax administration), «система адміністрування податків» (tax administration system). А саме слово «administration» пов'язане зі словами «exécution», «management», «performance», «supervision», що означають «організація», «управління», «виконання», «контроль» [28, с. 61].

Термін «адміністрування податків» у суспільний обіг запроваджений порівняно недавно, хоча вид діяльності, який він позначає, у практиці державного управління існує досить давно. Вітчизняні практики почали вживати цей термін десь з другої половини 90-х років минулого століття. Він також часто трапляється у науковій літературі, проте єдності серед фахівців щодо трактування сутності цього поняття немає [28, с. 62].

Наукові основи управлінської діяльності у сфері оподаткування закладені у працях В. Андрущенко [33], О. Воронкової [34], Т. Єфименка [35], Ю. Іванова [36], В. Кміть [37], А. Крисоватого [38], В. Мельника [39], Л. Олейнікової [40], К. Проскури [41], І. Таранова [42], К. Швабія [43] та багатьох інших.

Термін «адміністрування» також часто ототожнюють з менеджментом, але деякі автори вважають, що він найбільш об'єктивно відображає знеособлену систему управління (з невизначеною особистістю) [32 с.12]. Від командно-адміністративної системи цей термін успадкував негативне значення як управління, яке базується лише на примусових методах, але з цим важко погодитися.

На думку А. Крисоватого податковий менеджмент необхідно розглядати у трьох аспектах: як систему управління податками; як соціальний прошарок тих, хто здійснює роботу з управління податками та як форму підприємництва стосовно корпоративного та персонального податкового менеджменту [38, с. 156].

Податкове адміністрування К. Проскура розуміє як механізм управління відносинами у податковій сфері, що виявляється через різні напрями діяльності (адміністративні дії, рішення) [41, с. 197].

І. Таранов зазначає, що адміністрування податків є найбільш значущою сферою управлінських дій стосовно формування прибуткової частини бюджету [42, с. 157].

Л. Олейнікова пропонує розглядати податкове адміністрування як діяльність органів державної влади у взаємодії з платниками податків і їх об'єднаннями [40, с. 37].

Адміністрування необхідно розглядати в двох аспектах: як процесуальну діяльність (процес), так і метод управління при наявності певної мети – громадської, державної та т.п. Виходячи з наявної мети здійснення адміністрування визначається його зміст.

На підставі аналізу визначень податкового адміністрування, які пропонують вчені, можемо зробити такі висновки – податкове адміністрування можна визначити як:

- систему управління державою податковими відносинами, які є предметом податкового адміністрування;
- важливу сферу науково-практичних досліджень і методичних дій, які

є частиною загальної теорії і практики управління

- сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи влади і управління надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрямок і координують податкові дії при істотних змінах в економіці і політиці;

- дві сторони поняття податкового адміністрування – по-перше, це система органів управління (законодавчі та адміністративні податкові органи); по-друге, це сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії і конкретну податкову техніку, заходи відповідальності за порушення податкового законодавства;

- найбільш соціально виражена сфера управлінських дій;

- особлива сфера діяльності держави, перед якою стоять завдання прогнозування обсягів податкових надходжень, розробка нових концепцій у сфері податкового виробництва, складання податкових обґрунтувань для забезпечення протекціоністської політики у зовнішньоекономічній діяльності;

- особливий науково-практичний процес;

- стержень всієї структури елементів податкового механізму.

На нашу думку, податкове адміністрування – це сукупність норм (правил), методів, прийомів і засобів, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність в податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки і збори, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків і зборів, а у випадках, передбачених законодавством, за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідності бюджету інших обов'язкових платежів.

Функціонування системи податкового адміністрування передбачає:

- контроль за дотриманням платниками законодавства про податки, збори і внески;

- організацію профілактики, виявлення, розкриття, розслідування фактів протиправної поведінки платників податків, зборів та внесків і здійснення

заходів щодо компенсації збитків державі у випадках виявлення податкових правопорушень;

- забезпечення ефективної взаємодії податкових органів між собою та іншими органами державного управління.

Саме словосполучення «податкове адміністрування» не випадково з'явилося в нормативному обороті на рівні законів і підзаконних нормативних актив. Контроль за дотриманням законодавства - головне в податковій практиці і в адмініструванні, це становить специфіку, тобто щось виняткове, що притаманне управлінню саме податковими відносинами.

Таким чином, податкове адміністрування дуже специфічне, оскільки це не просто управління податкової системою, якимось сегментом всередині неї або керівництво діяльністю колективу податкових органів. Головним чином, це система управління процесами оподаткування при введенні податків або законодавством при зміні їх дії, яка здійснюється за допомогою спеціально уповноважених державних органів.

1.3 Податкова політика держави в контексті формування системи податкового адміністрування

Податкова політика тісно взаємопов'язана з іншими сегментами економічної політики держави – бюджетної, митної, валютної і ін. При цьому в рамках економічної політики вона покликана сприяти створенню умов для забезпечення економічного зростання на основі підвищення конкурентоспроможності господарюючих суб'єктів.

Податкова політика будучи складовою фінансової політики держави, займає неабияке місце в її системі, при цьому маючи свої власні завдання і способи реалізації:

Податкова політика покликана:

- забезпечувати формування фінансових ресурсів, необхідних державі для виконання своїх функцій (оборона країни, охорона правопорядку і національна

безпека, система управління країною, економіка, соціальне забезпечення). Ця мета має чітку спрямованість.

- здійснювати регулюючий вплив на процеси соціально-економічного розвитку країни. Ця мета орієнтована на те, щоб за допомогою окремих елементів податку (об'єкту оподаткування, податкової бази, податкової ставки, податковими пільг та ін.) впливати на поведінку господарюючих суб'єктів (в галузях економіки, в сфері малого бізнесу, інвестиційній сфері та ін.) і громадян, що є платниками податків.

Від успішного проведення податкової політики багато в чому залежить якість податкової системи та стан економіки країни в цілому. Одним з головних елементів підвищення ефективності податкової політики як найважливішої ланки економічної політики держави є вивчення та більш широке застосування вітчизняного і зарубіжного досвіду. Тенденції та динаміка факторів, що впливають на формування і кінцевий результат податкової політики, є актуальними і дискусійними питаннями в умовах ринкової економіки.

Вважаємо, що податкова політика включає в себе три напрями:

- вироблення науково обґрунтованих концепцій розвитку податків. Вони формуються з урахуванням вимог об'єктивних економічних законів, глибокого аналізу стану розвитку країни виходячи з потреб населення;

- визначення основних напрямів використання податків на перспективу і поточний період з урахуванням шляхів досягнення поставлених фінансовою політикою цілей, міжнародних чинників і можливостей зростання фінансових ресурсів;

- здійснення практичних дій, спрямованих на досягнення поставлених цілей.

Податкова політика це комплекс заходів в галузі податкового регулювання, завданням яких є встановити оптимальний рівень податкового тягара і залежно від характеру поставлених в цей момент макроекономічних завдань. Податкова політика є найважливішою складовою частиною економічної політики країни. Одночасно вона є важелем, за допомогою якого держава має

великий вплив на процес виробництва і розподілу.

Особливої актуальності проблеми формування і функціонування ефективної податкової політики набувають в умовах нестабільної фінансово-економічної ситуації. Ці питання активно обговорюються на різних рівнях, це викликано не реальною необхідністю визначення критеріїв економічної і соціальної значущості податкової політики і розробки на їх основі конкретних ефективних заходів і механізмів податкової політики, здатних надавати прямий вплив на економічну ситуацію в країні.

Задля регулярного забезпечення грошовими ресурсами органи публічної влади від імені держави цілеспрямовано реалізують управління фіскальною політикою, однак наскільки вона буде конструктивна, послідовна і на що буде спрямована, залежить від ступеня розвитку самого суспільства і від цілей, які воно ставить перед собою.

Питання про те, якою мірою податки можуть бути інструментом держави для вирішення соціальних протиріч, як і ефективність їх використання привертає до себе увагу дослідників різних наукових шкіл і характеризується плюралізмом різних теоретичних концепцій і різноманіттям авторських підходів з характерною їм специфікою.

Не вдаючись до глибокого аналізу визначень податку, які існують в юридичній та економічній літературі, наголосимо, що законодавець у Податковому кодексі задекларував основні риси податку, а саме: обов'язковість податку, безумовність, вказівка на суб'єкт з якого справляється і на призначення податку, тобто зарахування до відповідного бюджету.

Сутність податків проявляється через їх функції.

Функція податку – це прояв його сутності в дії, спосіб вираження його властивостей. Функція показує, яким чином реалізується суспільне призначення цієї економічної категорії як інструмента вартісного розподілу і перерозподілу доходів.

Виділяють три основні функції податків:

1) Фіскальна функція є історично першою і основною. Вона відображає

призначення податків, причину їх появи. Фіскальна функція полягає в тому, що за допомогою податків формуються фінансові ресурси держави і тим самим створюється матеріальна основа самого існування держави і його функціонування.

2) Економічна функція включає в себе регулюючу, розподільчу, стимулюючу і соціальну підфункції. Економічна функція податків реалізується через податкове регулювання, яке є складовою частиною державного регулювання економіки. В сучасних умовах податки визнані важливим економічним інструментом впливу держави на обсяг споживчого попиту, інвестиції, темпи економічного зростання, а також на стимулювання окремих галузей і сфер економіки.

3) Контрольна функція полягає в тому, що податки виступають своєрідним «дзеркалом» економічних процесів. Аналіз динаміки податкових надходжень дозволяє здійснити аналіз процесів, що відбуваються в економіці, про ефективність діючої податкової системи, про її вплив на національне господарство, про рівень коштів, які мобілізуються для фінансування бюджетних напрямів.

Оптимальне поєднання фіскальної та соціально-економічної функцій податків визначає ефективність обраної податкової політики. Історична динаміка ролі держави в економіці переконливо свідчить, що ефективність державного регулювання перебуває в прямій залежності від якості розуміння та застосування принципів формування державних витрат із метою підтримання макроекономічної і макросоціальної рівноваги та використання державою податків для проведення економічної політики. Важливість цих складових настільки вагома, що фіскальна політика, залишаючись сьогодні основною ланкою економічної політики, зумовила появу в своєму складі фактично самостійної політики – податкової політики. Її місце і роль у структурі інструментів державного регулювання детермінується станом економічної системи та формами державного устрою [24, с.25].

Функції податків впливають з функцій податкової політики, яка крім

стратегічної функції – наповнення бюджету держави, має й похідні функції, які здійснюють органи державної влади. Якщо виконання цих функцій не є ефективним або є лише декларативним і не дає очікуваного результату, це призводить до недосконалості та недієвості податкової політики.

Недосконалість податкової політики призводить до таких проблем системного характеру в податковій системі, як:

1) податкова заборгованість платників перед бюджетом і державними цільовими фондами, що зумовлено: відсутністю ефективних механізмів, які забезпечують відповідальність суб'єктів господарювання за виконання своїх фінансових зобов'язань; недосконалістю системи списання та реструктуризації податкової заборгованості підприємств перед бюджетом; проведенням взаємозаліків, які роблять невиконаною своєчасну, і в повному обсязі, сплату податків; проблемами окремих галузей (паливно-енергетичний комплекс), які є найбільшими боржниками бюджету, зокрема в частині регулювання державою цін на енергоносії;

2) бюджетна заборгованість із відшкодування податку на додану вартість. Основними причинами, що ускладнюють виконання державою зобов'язань перед платниками податку на додану вартість є: пред'явлення необґрунтованих вимог на відшкодування податку на додану вартість і заниження сум податкових зобов'язань; виконання прогнозних показників надходжень з податку на додану вартість до державного бюджету за рахунок неповернення платникам переплачених сум податку; недоліки законодавчих норм, якими регулюється процедура відшкодування;

3) ухилення від оподаткування. Ця проблема є однією з найгостріших в Україні та таких, що вирізняє її з-поміж більшості європейських країн. На масштаби ухилення від сплати податків впливає високий рівень податкових ставок, нерівномірний розподіл податкового навантаження; порушення принципу рівності платників перед законом; складність і недосконалість законодавства, яким регулюється підприємницька діяльність, зокрема податкового; недотримання норм законів, неефективність державної бюджетної

політики;

4) нерівномірне податкове навантаження, внаслідок чого найбільше податкове навантаження покладено на законослухняних платників, позбавлених податкових пільг [44, с.25].

В цих умовах необхідність становлення принципово нової моделі взаємовідносин між ринковими суб'єктами в межах податкових відносин обумовлює виникнення завдань, які вимагають урахування податкового складника при розробці і реалізації багатьох антикризових управлінських рішень як на рівні держави, так і на рівні підприємств.

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. Розв'язати існуючі проблеми податкової системи України необхідно, послідовно реалізувавши стратегічні цілі реформування податкової системи України, шляхом: підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу; легалізації тіньового сектору; активізації інвестиційних процесів в економіці; розробки простих і зрозумілих податкових норм для суб'єктів господарювання; скорочення витрат платників на нарахування і сплату податків та держави на їх адміністрування; адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС; створення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків; запровадження інформаційно-аналітичної системи державної податкової служби в національному масштабі; автоматизації процесів оподаткування із використанням сучасних технологій [24, с.25].

В останні роки інформаційна складова публічної влади стає об'єктом все більш пильної уваги керівництва країни. Необхідність широкого застосування інформаційних технологій в державному управлінні присвячені як окремі розділи в програмах соціально-економічного розвитку, державних цільових програмах, концепції адміністративної реформи, так і програмні документи в цілому.

Роль інформації в податковому адмініструванні вельми специфічна: вона може виступати і його об'єктом (різноманітні дії з приводу інформації є юридичними фактами, які зумовлюють виникнення, зміну, припинення правовідносин за участю органів), і його засобом.

Інформація дозволяє органам державного управління ефективно здійснювати свої повноваження. Вона виступає засобом (ресурсом) податкового адміністрування. Наявність у податкових органів єдиного банку повної, достовірної та актуальної інформації дає можливість здійснювати різні форми податкового контролю: оперативно виявляти на схеми ухилення від оподаткування в кожному конкретному випадку, виконувати камеральні податкові перевірки, відбирати платників на виїзну податкову перевірку і проводити її. Якість і обсяг інформації, якою володіє і податковий орган, також впливає на застосовувані методи податкового контролю.

Інформація може розглядатися і як об'єкт податкового адміністрування. Значна частина управлінських повноважень реалізується податковими органами з приводу отримання інформації, яка в подальшому використовується в податковому контролі. Більше половини прав податкових органів, виділених Податковому кодексі України, безпосередньо стосуються отримання тих чи інших відомостей з різноманітних джерел [29].

Водночас інформація може використовуватися і в інших податкових відносинах, не пов'язаних з обчисленням і сплатою податків (наприклад, постановка на облік платників податків, зміна термінів сплата податку і т. п.). Вважаємо, як засіб, що забезпечує податкове адміністрування, податковозначиму інформацію слід визначити як дані (незалежно від форми їх

подання), які використовуються для обчислення та сплати податків платниками податків (платниками зборів, податковими агентами), а також для здійснення органами виконавчої влади державного управління в податковій сфері.

Основними засобами правового регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування виступають: правові норми; правовідносини; акти правореалізації (включаючи акти правозастосування); правосвідомість.

Правове регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування підпорядковується принципам законності, реальної доступності інформації, скорочення кількості транзакцій, забезпечення збереження і достовірності інформації, повноти і своєчасності надання інформації, необхідності і достатності інформації для здійснення функцій управління, зручності інформації для використання, збереження податкової таємниці.

Практика управління оподаткуванням свідчить про те, що ефективність діяльності податкових органів підвищується при використанні процедур інформаційного обміну між державними органами.

Процес міжвідомчого подання інформації в податковій сфері вимагає ретельної правової регламентації. Правова оптимізація взаємодії державних органів у податковій сфері розглядається вченими як важливе завдання організації контрольної діяльності податкових органів. Однак сьогодні виникають проблеми, що перешкоджають, як відзначають експерти, злагодженому функціонуванню міжвідомчого інформаційного обміну, в тому числі в податковій сфері. Звісно ж, що податкове адміністрування буде на належному рівні забезпечено інформацією тільки тоді, коли на нормативному рівні виникне система процедурних інформаційних правил.

Маємо на увазі:

- правила, що визначають коло суб'єктів, на які покладено обов'язки з інформаційної взаємодії з податковими органами;

- правила, що встановлюють зміст її інформації, обов'язкової для передачі;
- правила, що передбачають відповідальність за порушення норм про інформаційний обмін;
- правила, що закріплюють процедуру надання інформації;
- правила, що встановлюють процедуру притягнення до відповідальності за неподання інформації.

Про результативність та дієвість податкової політики в цілому 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 [45, с.125].

Соціально-економічна ефективність податкового регулювання рівня життя населення обумовлюється соціально-економічним кліматом в країні та умовами оподаткування зокрема. так, чим більш економіка країни розвинена (в економічному плані) та наближена до соціально-орієнтованого типу, чим більше вона соціалізована (що неможливе за низького рівня розвитку економіки), тим вагомішу позицію займатимуть питання соціального розвитку та, відповідно, тим пильніша увага приділятиметься проблематиці соціальної ефективності заходів державного регулювання економіки. суттєво нижчі темпи економічного розвитку вимагають концентрації уваги переважно на забезпеченні економічної ефективності.

Російський вчений М.В. Карп зазначає, що «податкова політика є складовою частиною загальної фінансової політики держави на середньострокову і довгострокову перспективи і охоплює такі поняття, як концепція державної діяльності в сфері оподаткування, податковий механізм, а також управління податковою системою держави» [46]. Б.Х. Алієв та А.Н.

Абдулгалімов вважають, що «податкова політика – це діяльність держави, що виражена в комплексі заходів, що здійснюється уповноваженими на те органами державної влади і державного управління в сфері податків і зборів, відображаючи класифікацію податків, методи і принципи оподаткування, діючих на законній основі в податковій системі даної держави» [47]. «Будучи явищем багатокомпонентним та складним, – пише М.Н. Карасьов, – податкова політика розглядається як сукупність організаційних, економічних і правових заходів, що забезпечують на єдиних принципах обґрунтовану систематичну діяльність органів держави, направлену на оптимальне, повне та адекватне регулювання оподаткування» [48].

На думку А. Крисоватого, діяльність держави у сфері встановлення, правового регулювання та організації стягнення податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових ресурсів держави [49]. Ю. Іванов та О. Тищенко вважають, що це система відносин, що складаються між платниками податків і державою, а також стратегія їх дії у різних умовах ведення господарства і різних економічних системах [50, с. 13].

Узагальнюючи наявні в сучасній економічній літературі дослідження концептуальних підходів до визначення ролі податкової політики в системі економічного розвитку, можна зазначити, що процес їх зміни відбувається в постійній боротьбі противників щодо поглядів на рівень втручання держави в економіку через оподаткування. У зв'язку з цим об'єднуючим елементом є визнання самого факту впливу податкової політики держави на економічні процеси.

Вплив податкової політики на соціальний розвиток держави виражається:

- у фінансуванні соціальних програм і пенсійного забезпечення;
- стимулювання інвестицій в економіку регіону;
- створення умов для економічного зростання.

При формуванні раціональної податкової політики вона може сприяти економічній активності суб'єктів, підвищенню інвестиційного потенціалу, підвищення добробуту населення, скорочення тіньової економіки.

При розробці і проведенні податкової політики реалізуються принципи:

- економічної ефективності;
- раціональності закріплення податків;
- достатності податкових джерел;
- співвідношення прямих і непрямих податків;
- оптимальності бази оподаткування;
- безперервності оподаткування;
- використання пільг та ін.

Податкова політика здійснюється через - податковий механізм. Є кілька визначень поняття податкового механізму. З одного боку, податковий механізм - це сукупність правил і способів податкових відносин, які сприяють досягненню деяких цілей в сфері податкової політики. З іншого податковий механізм – це сукупність форм, які закріплені положеннями податкового права, а також різних методів, інструментів державного податкового планування і податкового контролю, реалізація яких відбувається в рамках прийнятої концепції, стратегії і тактики державної податкової політики

На нашу думку, механізм включає методи і інструменти, які у взаємодії конструюють ті чи інші форми організації і функціонування конкретних систем. Методи і інструменти самі по собі не можуть взаємодіяти. Це функція інститутів, покликаних організувати і здійснювати процес взаємодії для досягнення певних цілей.

Варто зазначити, що податковий механізм охоплює не тільки способи формування податкових відносин, але і їх кількісне (розміри ставок, податкових обкладань, частка ВВП і т.д.) і якісне (ефективність податкового регулювання, вплив податків на економічний розвиток суспільства, організація інвестиційної політики) визначення.

Забезпечення і якісних, і кількісних показників проектів соціально-економічного розвитку та потенціалу країни є основним завданням податкового планування.

Механізм реалізації податкової політики - це механізм податкового

регулювання економічних і соціальних процесів, орієнтований на досягнення балансу між фіскальною та регулятивною функціями податків, забезпечення збалансованості державних (муніципальних), корпоративних і особистих економічних інтересів учасників податкових відносин.

Можна виділити принципи податкового регулювання, а саме:

- 1) економічна обґрунтованість;
- 2) фінансова доцільність;
- 3) збалансованість інтересів.

Адміністрування як базовий інструмент практичної реалізації податкової політики є вбудованим механізмом податкової політики, який протидіє одержанню неконкурентних переваг окремими суб'єктами економіки; вироблені рекомендації щодо застосування податкового адміністрування як найважливішого інструменту податкової політики, суть яких полягає в розкритті додаткового резерву надходження податкових платежів без посилення податкового навантаження, а також посилення принципу неухильності і однаковості оподаткування.

До основних засобів податкової політики відносимо податкову ставку, податкові пільги, інвестиційну діяльність та податкові санкції

Податкова ставка вважається важливим засобом здійснення розумної політики в цій сфері. За допомогою ставки здійснюється визначення точного відсотка податкової бази. Грошова оцінка, в свою чергу, - величина податку. Вносячи зміни в положення, можна коригувати податкове регулювання, не змінюючи при цьому податкового законодавства в цілому.

Податковий кодекс ставкою податку визначає розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування. Водночас законодавець встановив базову ставку податку, яка визначається такою для окремого податку та граничну ставку, яка встановлює максимальний чи мінімальний її розмір за певним податком. Ставка податку, відповідно до законодавства може бути абсолютною або відотною. Абсолютна ставка відображає фіксовану величину стосовно кожної одиниці виміру бази

оподаткування, відносною є ставка з якою розмір податкових нарахувань встановлюється у відсотковому або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування [29].

Істотний ефект від проведення податкової політики досягається за рахунок диференціації податкових ставок для деяких категорій платників податків, для окремих галузей і підприємств. Ставка податку забезпечує відносну мобільність фінансового законодавства, дозволяє уряду швидко і ефективно здійснити зміну пріоритетів в політиці регулювання доходів.

Роль податкової ставки для здійснення державної політики полягає в можливості використання різних ставок податків: пропорційних, прогресивних і регресивних. Особливо важливе значення мають прогресивні і регресивні ставки, за допомогою яких регулюється не тільки рівень доходів різних категорій платників податків, а й формування доходів бюджетів.

Завдяки податковим ставкам централізована єдина податкова система є досить гнучкою, що забезпечується уточненням ставок податків і приведенням податкової політики у відповідність з реальною економічною кон'юнктурою.

Не менш ефективним засобом проведення податкової політики є податкові пільги. Даний спосіб передбачає повне або часткове звільнення певних фізичних і юридичних осіб, в повній мірі відповідають за встановлені вимоги, від оподаткування.

Податкове законодавство надає можливість податкової пільги під час встановлення податку. Податкову пільгу він визначає як звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав. Податкова пільга надається шляхом:

- а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;

г) звільнення від сплати податку та збору.

Податковий кодекс передбачив застосування податкової знижки для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання та податкової соціальної пільги при цьому встановивши її розмір та суб'єктів, яким така пільга може бути надана [29].

Податкові пільги виступають одним з головних інструментів реалізації регуляторної функції оподаткування, суть якої полягає в тому, що державна о як активний учасник перерозподільчих процесів впливає на відтворення, стимулюючи або стримуючи його темпи, посилюючи або послаблюючи накопичення капіталу.

Будучи елементом здійснюваної державою фіскальної політики, податкові пільги можуть впливати на розвиток виробництва, вдосконалення його галузей, створення необхідних інфраструктурних об'єктів і т.д.

Найбільш часто стимулом податкових питань стає інвестиційна діяльність. У більшості країн світу частково, а в деяких випадках повністю звільняється від оподаткування прибуток, спрямований на ці цілі.

Податковий механізм управління інвестиційною діяльністю можна визначити як комплекс заходів, пов'язаних з оптимізацією оподаткування інвестиційної діяльності, спрямованої на покращення фінансової стійкості підприємства.

Отже, основними завданнями податкового механізму управління інвестиційною діяльністю підприємства є:

- забезпечення стабільних темпів економічного зростання підприємства за рахунок ефективної інвестиційної діяльності;
- отримання оптимального економічного ефекта від реалізації інвестиційних проектів;
- досягнення стійкого фінансового становища і платоспроможності підприємства в процесі здійснення господарської діяльності.

Значущим елементом податкового механізму є штрафні санкції за порушення податкового законодавства. З одного боку, вони служать потужним

інструментом в руках уряду для контролю виконання зобов'язань платниками податків. З іншого боку - створення стимулу для платників податків на використання найбільш дієвих форм господарювання.

Залежно від якості роботи контролюючих органів, власне, і визначається дієвість податкових санкцій.

Кінцевою метою податкового регулювання є урівноваження трьох суб'єктів: держави, господарюючих суб'єктів і, звичайно ж, громадян. Існує дві умови формування правильного оподаткування - ефективна податкова політика і «відточений» податковий механізм.

Висновки до розділу 1

Підсумовуючи проведений у першому розділі аналіз теоретико-методологічного підґрунтя дослідження засад податкового адміністрування в Україні можемо зробити деякі висновки.

1. Наголошено, що податок – це фінансово-економічне і соціально-політичне явище, навколо якого склалися похідні фіскальні інститути (податкова система, податкова служба, податкова політика), а також наукова категорія, навколо якої розвинулася податкова теорія. При цьому події відбувалися саме в такій послідовності, адже практичне оподаткування виникло задовго до того, як були написані перші теоретичні трактати про податки, узагальнені принципи організації податкових систем або сформовані, науково розроблені структури фіскальної адміністрації. Різні дослідники неодноразово наголошували, що податки супроводять усю історію людської цивілізації, оскільки оподаткування – це фінансова основа її існування та розвитку.

2. Констатовано, що сьогодні, пояснення сутності податку потрібно шукати в світлі тих фундаментальних економічних критеріїв і суспільних цінностей, які розділяє національна еліта і більшість громадян України, а саме ідеалів ринкової економіки, плюралістичної демократії, правової держави, громадянського суспільства. На тлі визначень західних учених із репутацією

класиків фінансової науки наведемо приклади тлумачень природи податків, пропонованих провідними вітчизняними вченими-фінансистами, дефініції яких знаходяться в найширшому науковому та навчальному вжитку.

3. Зазначено, що багато хто і з західних, і з вітчизняних теоретиків дійшли логічного висновку: якщо прийняти податок за примусову форму, то на платників не поширюються ні моральні, ні соціальні зобов'язання в оподаткуванні, що не узгоджується з демократичними цінностями та ідеалами громадянського суспільства. Так чи інакше, в оподаткуванні переплітаються суперечливі мотивації учасників податкового процесу: платників податків і функціонерів державної податкової служби. Природно, що перші керуються власними егоїстичними інтересами, які тією чи іншою мірою стримуються усвідомленням громадянського обов'язку. Інші діють як представники законної влади, що переслідує вигоди суспільства і держави як цілого. Яка з цих мотивацій стає домінуючою, залежить від конкретних суспільно-політичних умов і фінансово-економічної політики у кожній країні.

4. Вказано, що впродовж трьох з половиною століть зміст і набір принципів оподаткування істотно не змінилися, що свідчить про сталість один раз відкритих істин і науково узагальнених ідеалів фіскального досвіду, які більше потребують модернізації та корекції, ніж кардинального перегляду.

Взаємодія принципів оподаткування суттєво ускладнюється конфліктами між цілями та ефектами, притаманними окремим принципам. Забезпечення максимального державного доходу не може бути проголошене окремим принципом, але фіскальна достатність податкової системи досягається сама собою як інтегрована дія розглянутих принципів економічної ефективності, дешевизни та адміністративної простоти, гнучкості (еластичності), транспарентності (прозорості), справедливості (рівності).

5. Зауважено, що вчення західних науковців і спеціалістів у цій предметній сфері фінансової науки – результат накопичених знань, унікального емпіричного досвіду, незліченної кількості спостережень, продукт міждисциплінарного теоретичного осмислення не тільки фінансово-економічних, але й соціально-

етичних засад оподаткування. Останні виконують свою звинувачувальну і повчальну роль щодо функціонування податкових систем і діяльності податкових служб. Усю історію оподаткування в західних країнах можна уявити як нескінченний процес змін, реформ і навчання в самих себе. Подібна творча активність стала головною передумовою розвитку національних податкових систем і служб відповідно до певних науково обґрунтованих та емпірично перевірених принципів прагматичного і водночас гуманістичного характеру.

Підкреслено, що історична динаміка ролі держави в економіці переконливо свідчить, що ефективність державного регулювання перебуває в прямій залежності від якості розуміння та застосування принципів формування державних витрат. Фіскальна політика, залишаючись сьогодні основною ланкою економічної політики, зумовила появу в своєму складі фактично самостійної політики – податкової політики. Її місце і роль у структурі інструментів державного регулювання детермінується станом економічної системи та формами державного устрою.

6. Визначено, що система податкового адміністрування – це сукупність елементів (інструментів) податкового адміністрування, в результаті дії яких забезпечується процес управління у сфері оподаткування. Система податкового адміністрування складається з таких елементів:

- організація податкових відносин;
- прогнозування та планування податкових надходжень;
- адміністративне регулювання податкових відносин;
- консультативна робота;
- податковий контроль;
- адміністрування податкового боргу;
- впровадження сучасних технологій податкового адміністрування.

7. Констатовано, що методологія перетворення податків та оподаткування у дієвий важіль впливу на розвиток економіки повинно визначатися концепцією податкової політики. Основними рисами якої є:

- 1) теоретично й практично обґрунтована з позиції загальної стратегії

соціально-економічного розвитку держави;

- 2) зрозуміла для платника податку і працівників податкової служби;
- 3) здатна бути реалізованою із технічного і правового поглядів

На практиці ефективність податкової політики визначає обґрунтування співвідношення між параметрами:

- 1) традиційним та інноваційним шляхами розвитку;
- 2) сферами виробництва і споживання;
- 3) окремими факторами виробництва;
- 4) прямими і непрямими податками;
- 5) доходами фізичних і юридичних осіб;
- 6) доходом індивідуальним і сімейним;
- 7) необхідністю і доцільністю диференціації податкових ставок;
- 8) перевагами та недоліками використання податкових пільг;
- 9) податковими пільгами і адресними бюджетними видатками;
- 10) прогресивністю та пропорційністю встановлення податкових ставок,

що становлять ті стовпи, на яких тримається вся конструкція оподаткування.

8. Головним завданням податкової політики 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. Розв'язати існуючі проблеми податкової системи України необхідно, послідовно реалізувавши стратегічні цілі реформування податкової системи України, шляхом: підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу; легалізації тіньового сектору; активізації інвестиційних процесів в економіці; розробки простих і зрозумілих податкових норм для суб'єктів господарювання; скорочення витрат платників на нарахування і сплату податків та держави на їх адміністрування; адаптації податкового законодавства України до законодавства

ЄС; створення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків; запровадження інформаційно-аналітичної системи державної податкової служби в національному масштабі; автоматизації процесів оподаткування із використанням сучасних технологій

Економічна ефективність податкової політики становить собою відношення корисного її економічного результату (ефекту) до витрат на його отримання

9. Податкова політика здійснюється через - податковий механізм. Є кілька визначень поняття податкового механізму. З одного боку, податковий механізм - це сукупність правил і способів податкових відносин, які сприяють досягненню деяких цілей в сфері податкової політики. З іншого, податковий механізм – це сукупність форм, які закріплені положеннями податкового права, а також різних методів, інструментів державного податкового планування і податкового контролю, реалізація яких відбувається в рамках прийнятої концепції, стратегії і тактики державної податкової політики

Адміністрування як базовий інструмент практичної реалізації податкової політики є вбудованим механізмом податкової політики, який протидіє одержанню неконкурентних переваг окремими суб'єктами економіки; вироблені рекомендації щодо застосування податкового адміністрування як найважливішого інструменту податкової політики, суть яких полягає в розкритті додаткового резерву надходження податкових платежів без посилення податкового навантаження, а також посилення принципу неухильності і однаковості оподаткування.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

2.1 Виникнення, становлення та розвиток податкового адміністрування

Доцільність розгляду в рамках цього дисертаційного дослідження зазначеної теми обумовлена значним історичним досвідом оподаткування, який дозволяє не тільки більш глибоко оцінити динаміку того, що відбувається в цій галузі в сьогоднішні дні і зробити певні висновки про перспективи розвитку цього питання в майбутньому, а й визначити, які ефективні методи і рішення, а також вдалі юридичні конструкції можуть бути використані в сьогоднішній роботі в сфері оподаткування.

Поява наукових досліджень у сфері фінансів не збігається з появою фінансового господарства. Фінанси давнини і середньовіччя керувалися в достатній мірі простими методами, і тому потреби держави задовольнялись без особливої напруги державних сил. Головними потребами державного життя стародавнього ладу були утримання уряду і війська. Але задоволення тієї та іншої потреби не викликало великих труднощів. Утримання уряду при простоті древнього життя коштувало недорого, а захист від ворогів була спільною повинністю всіх громадян, здатних носити зброю. Середньовічний устрій суспільного побуту ґрунтувався на земельній власності. Її доходами утримувалось все управління, вона забезпечувала і військове забезпечення: будь-який власник землі повинен був утримувати за свій рахунок певну кількість озброєних людей і за першим покликом сюзерена бути з ними. Таким чином, задоволення основних потреб державного життя в колишні часи обходилося надзвичайно дешево і не вимагало ніяких штучних заходів.

Як зазначає І.І. Янжул, державні доходи не ґрунтувалися на правових

засадах, а впливали з випадкових, довільних і часто навіть антигромадянських за своїм характером джерел на зразок конфіскації, данини, поборів з підкорених провінцій [51].

З плином часу державні потреби зростали. Тоді для задоволення потреби придумувалися заходи, які дуже часто лягали важким фіскальним тягарем на народ. Багато урядів в ці періоди часу доходили до повного фінансового розладу. Уряд накладав збори за різні послуги державних установ, часто уявні; захоплював різні промисли, роблячи їх монополіями. Природно, говорити про справедливість такого оподаткування не доводилося. Вдаючись до такого роду заходів, уряд міг довго задовольняти свої фінансові потреби, не звертаючись по допомогу до народу. Оскільки таке звернення вважалося принизливим, ставлячи уряд на місце прохача. Історія оподаткування знає масу прикладів, коли сплата податків сприймалася як неприємний обов'язок, яку платник податків виконував тільки за допомогою державного примусу.

Характеризуючи економічний потенціал господарського життя середньовіччя, слід звернути увагу на той факт, що в цей період відзначається незначне накопичення капіталу, вкрай малий запас товарів, незначна розвиненість приватної власності. В більшості середньовічні держави практично не використовували кредитні відносини, оскільки включення відсотків в ці відносини заборонялося. У канонічному праві, початки якого користувалися таким великим застосуванням в той час, дозволялося купцеві продавати товар аж ніяк не дорожче того, що він вартує. На противагу крайнього егоїзму, що розвивався на засадах римського права, канонічне – заперечувало цілком всяке самолюбство як стимул господарської діяльності. Тільки два роди занять становили деякий виняток і якщо не користувалися особливою повагою, то і не переслідувалися канонічним правом: землеробство і ремесло [52].

Що стосується стародавніх східних держав, то там відмінними рисами державного регулювання сфери податків і зборів були свавілля і марнотратство урядів. Існувала повна нерівність фінансових обов'язків. Нижчі класи стогнали під тягарем надзвичайно важких зборів і повинностей, і ці збори могли завжди

збільшуватися, бо вони залежали лише від розмірів потреб даної хвилини і від особистого характеру управителя-сатрапа.

У грецьких державах ми зустрічаємося з іншими порядками. Спочатку держава також живе за свій рахунок, користуючись доходами від своїх земель або іноді приватними приношеннями у вигляді подарунків, посібників і не винятковим, а нормальним правилом, обов'язковим для громадян у вигляді податків, які і стають істотним джерелом державних доходів. Так як стародавнє життя не знало кредиту, то уряди в разі потреби вдавалися до посилення податків. Фінансове господарство Стародавньої Греції вражає відсутністю визначеності: нічого схожого на систему збирання державних доходів не існувало; на всіх фінансових заходах накладається відбиток панування особистого елемента правителів; їх особисті погляди визначають напрямок і способи задоволення пріоритетних державних потреб. Характерною рисою грецького, як і взагалі стародавнього, фінансового господарства була відраза від податків: особисті податки вважалися носять на собі відбиток рабства і тому є принизливими для повноправного громадянина; погляд на податки з майна був більш поблажливий, але і вони сприймалися з крайнім незадоволенням; внаслідок цього обкладенню піддавалися звичайно не громадяни, а іноземці, вільновідпущеники, куртизанки. При цьому неприхильність афінян до примусових зборів національний дохід доводилося отримувати головним чином двояко: шляхом експлуатації державного майна і у вигляді данини і видобутку, і до того ж не стільки з ворогів, скільки з союзників [53].

Крім названих видів державних доходів в Стародавній Греції мали ще деяке значення конфіскація, спеціальні податки, мита і так звані «літургії» (натуральні приношення багатих громадян).

Розглядаючи історичний аспект розвитку системи державних доходів, слід констатувати, що в Середньовіччі існуючі податки відрізнялися тим, що мали тимчасовий і невизначений характер, найчастіше будучи натуральними повинностями.

Крім таких зборів зустрічаються також в Середньовіччі, особливо в другу

його половину, податок земельний під різними назвами і різного походження і низка особистих податків. Потім з непрямих податків, найбільше поширених в цей період, можна відзначити мита і акцизу. Перші з'являються дуже рано і стягуються під різними найменуваннями. Держава, підкоряючись загальному характеру епохи, мало усвідомлювала за собою право на їх стягнення і підшукує для нього різного роду приводи, головним чином у вигляді надання торгівцю при справлянні цих зборів будь-якої послуги. Так, причальне мито платили за право користування пристанню, з іноземних купців бралися мита під приводом, що держава охороняє їх від розбоїв населення, з судів, з тих, що плавали морем, – за охорону їх від піратів тощо.

Щодо національних історичних надбань минулого у сфері оподаткування, то варто дослідити початки зародження податків на українських землях упродовж IX–XX ст. Історію податкової політики в період з IX до XXI ст., та її вплив на формування податкової системи можна умовно поділити на вісім основних етапів [91, с. 19]: 1) податки в Київській Русі (IX–XII ст.); 2) податки за часів Великого князівства Литовського (друга пол. XIV– XV ст.); 3) податки за часів Речі Посполитої (XVI–XVII ст.); 4) військовий скарб Запорізької Січі (XV–XVIII ст.); 5) податки за часів Петра I (кін. XVII – поч. XVIII ст.); 6) податкова система XVIII–XIX ст.; 7) податкова система у XX ст.; 8) податкова система у 90-ті рр. XX ст. – поч. XXI ст. 16 Податкова політика на українських землях почала формуватися в IX ст. – в період зародження державності на Русі. У цей час податки (дань) були практично єдиним джерелом доходу Великого князя Русі, для стягнення яких використовувалися два способи: 1) «візки» – коли платники привозили данину до князя в Київ; 2) «полюдно» (від «ходіння по людях») – коли за податками їздив сам князь або його військова дружина. Податкова система Київської Русі складалася з прямих і непрямих податків, кожен з яких мав свою базу оподаткування, і збирався з населення як у грошовій, так і в натуральній формі. На Русі до прямих податків належали: «данина» – податок загальнодержавного значення, що стягувався у IX–X ст. новгородськими князями Олегом та Ігорем. Данину збирали на «полю дно»,

князь і його військова дружина, переважно у натуральній формі з окремих слов'янських земель; натуральна данина «дяко» була важливим загальнодержавним податком, яку ввела в 947 році княгиня Ольга. «Дякло» нагромаджувалося і збиралося на постійних пунктах – «погостах» (тогочасних центрах сільських громад), хутром, шкірами, худобою, збіжжям і грошима; «оброк» – податок, який сплачувався сільським населенням (медом, вівцями, льоном, хлібом, вівсом та житом), а міщанами – грошима [53, с. 20]; церковна «десятина», введена князем Володимиром Великим, який віддав десяту частину своїх прибутків на будівництво першого кам'яного храму в Києві – Успіння св. Богородиці (Десятинної церкви) [53, с. 94]. З цього часу десятина стала обов'язковим грошовим податком, що передбачав мобілізацію десятої частини прибутків усього населення на утримання та будівництво храмів. У середині XI ст. у Київській Русі на основі звичаєвого права створено «Руську Правду» – перший кодифікований акт в історії України, кодекс законів Давньоруської держави часів Ярослава Мудрого. Складовою її частиною став «Покон вірний», який детально регламентував діяльність податкової системи. Одиницею оподаткування був «дим» або подвір'я, яке 17 мало певний розмір землі (у середньому воно дорівнювало одному плугові, або 15 га), 20–30 «димів» складали «дворище». Здебільшого це було об'єднання родичів, які спільно відповідали за поділ і збір податків. «Дворища» об'єднувалися в громади. Їх очолювали старости, які обиралися на вічі. Близько третини мобілізованої данини використовувалося на особисті потреби князя, а решта – на утримання дружини, державного апарату та ведення військових дій [95, с. 40]. Прямим податком Київської держави, який регламентувався «Руською Правдою», була феодална рента, що існувала в трьох формах: відробіткова, натуральна та грошова. Рента виконувала функції як загальнодержавного, так і місцевого податку. На державних землях, де не було різкої межі між державною і князівською власністю, рента і податок зливалися. На землях світських і духовних феодалів селяни відробляли ренту, сплачували податок державі й водночас відбували різні повинності [53, с. 20]. Важливу функцію в наповненні

казни Київської держави виконували непрямі податки, серед яких численні торгівельні та судові мита [53, с. 34]. Торгівельні мита мобілізувалися, як правило, за надання різноманітних послуг і включали: «мит» – за перевезення товарів через кордон; «перевіз» – за річкову переправу товарів; «гостинне мито» – за сховище (погріб), яке було в платника; «торговельне мито» – за торгівлю на ринках; «вагу» – за відвантаження товарів; «міру» – за вимірювання товарів. Судові стягувалися як компенсація за вчинені злочини і передбачали: мито «вірі» – за вбивство; «продаж» – за інші злочини; «урок» – платився потерпілій особі, яка постраждала від злочину; «дика віра» – сплачувалася громадою за злочин, що вчинявся на її території. У період феодальної роздробленості Київської Русі монголо-татарські загарбники (у другій половині XIII ст. – на початку XIV ст.) встановили свою податкову систему, періодично проводили переписи людей, господарств, майна. Татарські збирачі податків – «баскаки» – стягували натуральну данину – «татарщину», людську данину, визначали примусові роботи. Усе 18 населення (крім духовенства і церкви) змушене було платити на користь завойовників новий грошовий податок – «вихід», який збирали з кожного чоловіка та з кожної голови худоби [53, с. 52]. Крім того, в зазначений період загарбниками також збиралися й інші податки, серед яких: «поплужне» – мобілізувався з кожного плуга (15 га) землі; «корм» – стягувався на харчування ханських військ та урядовців; «ям» – передбачав конфіскацію коней і волів, а також зобов'язував власників тяглових тварин надавати останніх для перевезення ординських чиновників; «почесть» – мобілізувалася для родичів хана, емірів, чиновників; «тамга» (мито) – стягувалося на дорогах, річкових переправах, базарах і біля міських воріт у розмірі десятої частини від вартості товару [98, с. 67]. За часів Великого князівства Литовського (друга пол. XIV–XV ст.) на українських землях проводиться нова податкова політика, яка пов'язана з великою потребою в коштах, необхідних державі для утримання великокнязівського двору, державної адміністрації, війська, ведення військових дій і дипломатичних зносин. Уводяться нові податки, які мобілізувалися як в грошовій, так і в натуральній формі. Податками, які збиралися в грошовій формі

були [53, с. 37]: «поголовщина» – сплачувалася всіма верствами сільського і міського населення, що володіли державними землями та користувалися ними, а її розмір залежав від кількості землі; «серебщина» – спрямовувалася лише на військові потреби і збиралася раз на два роки. Платниками виступали державні та покріпачені селяни, шляхта, яка не відбувала військової служби; «подимщина» – місцевий податок, характерний для Поділля та Київщини, який збирали з диму (хати), переважно грошима лише з вільних селян, а його розмір залежав від кількості землі та стану господарства, яке було в селянина, та коливався в межах від 10 до 30 грош. Якщо селянин втрачав свободу і ставав кріпаком, тоді взамін «подимщини» він сплачував звичайну грошову ренту; «волощина» – справлялася в змішаній формі, платниками виступали селяни, частково – покріпачені селяни та міщани. Ставки залежали від кількості худоби в 19 господарстві; «десятина» – обов’язковий грошовий податок, який зберігся з часів Київської Русі і спрямовувався на утримання та будівництво храмів. Натуральними податками в Литовській державі були [53, с. 14–15]: «ординщина» – збиралася практично з усіх верств населення для кримського хана в якості подарунків; «стація» – мобілізувалася із селян для забезпечення князя та його двору харчами, фуражем, підводами впродовж року. У певних місцевостях за користування лісами, річками, сіножатями збирали натуральні платежі такі, як: «хміль», «дрова», «дикольдні доходи». Поряд із зазначеними вище грошовими та натуральними податками в Литовському князівстві існували державні обов’язкові повинності для селян, які передбачали обов’язок останніх будували і ремонтували великокнязівські замки, оборонні укріплення, мости, шляхи, косили сіно. Наступний етап розвитку податків і податкової політики розпочався з 1569 року, коли українські землі після Люблінської унії між Великим князівством Литовським та Королівством Польським увійшли до складу нової федеративної держави – Речі Посполитої. З цього часу в Україні поширилася польська податкова система, за якою шляхта і всі маєтки католицької церкви звільнялися від оподаткування. Королі зобов’язалися не накладати податки на вищезазначених суб’єктів. Державна казна поповнювалася лише прибутками з

повинностей сільського та міського населення, королівських земель і самоврядних міст, яким було надано магдебурзьке право [53, с. 239]. У XVI–XVII ст. у Речі Посполитій тогочасна податкова система передбачала податки трьох видів: сільські, платниками яких виступали селяни («холопи»), міські, які платили міщани, та універсальні, що збиралися з усіх зазначених вище категорій платників. До сільських податків належали [53, с. 21]: «ланове» – справлялось за користування землею. Одиницею оподаткування був лан або волока (площа земельної ділянки), з якої селяни платили по 10–30 грош; натуральна данина – стягувалася із селян хутром і медом. Міські включали: міський податок, збирався «магістратом», що стояв на чолі міста. Спочатку він був загальним майновим прибутковим, а потім трансформувався в податок з нерухомого майна в місті і стягувався в розмірі 4% від оціненої вартості майна; надзвичайні сеймові податки, платились міщанами на вирішення військових потреб. Останні мали загальнодержавне значення та надходили до коронної скарбниці; податки, що справлялися з торгівлі та промислів: «чопове» і «шеляжне» – від продажу алкогольних напоїв; «прасовка» – за торгівлю сіллю; «пасічний» – за бджільництво; «шос» – на будівництво доріг; «стація» – за постій та утримання війська; «складове² – від ваги, міри, яка спрямовувалася на міську сторожу, на ремонт міських укріплень, шляхів, гребель, мостів, санітарне облаштування; податок католицької церкви – сплачувався православними міщанами на утримання католицького духовенства; колядницький збір – збирався з православного населення міст за колядування під час різдвяних і великодніх свят. Універсальні податки передбачали: панщину – обов’язкова повинність селян («холопів») і частково міського населення, яку вони зобов’язувалися відбувати на користь своїх панів («шляхтичів»); «чинш» – збирався з сільського та міського населення грошима на користь шляхти. Наприкінці XVI – на початку XVII ст. у Речі Посполитій, а отже, і в тогочасній Україні проводилася податкова політика, яка передбачала передачу права на збирання податків в оренду. Орендарями в основному виступали євреї. Така фіскальна діяльність у результаті посилила нерівність і зловживання при

стягненні податків з боку орендарів-податківців, адже останні намагалися зібрати не лише потрібну суму, яка спрямовувалася до державної скарбниці, а й дещо на власні потреби. Унаслідок цього така політика призвела до загострення соціально-економічного й політичного становища на українських землях і стала ключовою причиною визвольної війни українського народу в 1648–1654 роках. Упродовж визвольної війни 1648–1654 років козацька старшина під проводом гетьмана Богдана Хмельницького почала роботу над відродженням української державності, створенням власної фінансової й податкової системи. Під час ведення війни прибутки від колишніх королівських та інших звільнених великих земельних маєтків почали надходити до козацької військової скарбниці, якою спершу завідував сам гетьман. Згодом було введено окрему посаду – генеральний підскарбій, який виконував обов'язки головного фінансиста тогочасної держави. За підрахунками українського історика І.П. Крип'якевича, бюджет молодій козацькій державі був катастрофічно дефіцитним, адже дохідна його частина протягом року становила щонайменше триста тисяч, а видаткова – два мільйони польських злотих [54, с. 24]. Протягом XV–XVIII ст. у козацькій державі налічувалося чимало різноманітних податків, кожен з яких відіграв свою роль і значення у наповненні військового скарбу. Серед них були прямі та непрямі, постійні («побори») та надзвичайні («стації»), ринкові (базарні) та торгові мита, а також військова здобич. Головним джерелом наповнення запорізької казни була військова здобич, або військові трофеї («козацький хліб»), яка добувалася козаками на війні проти турків, татар і поляків. Збиралася здобич у грошовій та натуральній формі з переможеного ворога. Другим за значенням джерелом прибутків козацької держави були ринкові (базарні) мита, які мобілізувалися до військової скарбниці або на військову старшину. Мита збиралися з усіх торговців і купців, які привозили і вивозили товари на Січ, із Січі і які торгували по слободах, селах і зимівниках. Наприклад, від куфи (бочки) борошна чи продуктів брали один карбованець мита. Для збору останнього на всіх запорізьких ринках працювали особливі начальники – «військові кантаржії», які збирали його у військову казну, стежили за точністю мір і ваг та оцінювали

привезений товар [53, с. 24]. Прямими податками на Запорізькій Січі були: «військовий оклад» – грошовий податок, який стягували з посполитих або селян. Його розміри коливалися залежно від статусу платника. Так, тяглові селяни платили по 80 коп., піші – по 30 коп., наймані робітники – по 70 коп; «димовий податок» – збирався козаками в грошовій формі із «сиднів», які вважалися підданими козацької держави; господарська «десятина» та «медове» – податки, які стягувалися в змішаній формі: з промислів і пасік – збиралися грошима; у паланках від хуторів – натурою; за користування посполитими військовою землею – 10% від урожаю. Непрямі податки Запорізької Січі включали: доходи від шинків – мобілізувалися з господарів, які тримали шинки (корчми) у Січі, паланках і зимівниках. Розмір плати становив 2,50 крб. на рік – за звичайний шинок без льоху та 4,50 крб. на рік – за шинок з льохом, де можна було зберігати пиво й мед; мостове мито – передбачало плату з переправи по Дніпру і польових річках у межах Запорізьких вольностей; привізне й вивізне мито («індикти» й «ефекти»), що стягували як у грошовій, так і в натуральній формі – залежно від попиту на товар, який перевозився. До інших непрямих податків належали: оплата з млинів, гут, рудень, тютюну, дьогтю, селітри тощо. Після Переяславської ради 1654 року Козацька держава поступово потрапляє в тенета Росії, що в кінцевому результаті призводить до втрати автономії. Розпочинається новий етап розвитку податків і податкової політики на українських землях, який пов'язаний з царюванням Петра I (1689–1725 рр.), коли в Україні поступово запроваджується російське законодавство та податкова система. Податкову політику часів Петра I можна охарактеризувати безперервним пошуком коштів для наповнення державної казни, адже довготривалі війни з трьома державами (Туреччиною, Швецією та Персією), створення російського флоту, будівництво міст, доріг, утримання державного апарату вимагало колосальних видатків. Зазначені проблеми російський цар вирішував шляхом проведення податкової політики, спрямованої на постійне збільшення казенних доходів, яке практично втілювалося в життя двома способами: 1) підвищенням ставок уже існуючих податків; 2) введенням нових податків. Другий спосіб царською адміністрацією

використовувався частіше. У 1704 році навіть створено спеціальну посаду – «прибульника», який повинен був займатися розробкою і введенням нових податків [53, с. 22]. Як наслідок цього, «немов гриби після дощу», збільшувалася кількість загальнодержавних податків у Російській державі кожного дня. Через абсурдність з точки зору сучасного наукового підходу щодо обґрунтованості більшості з наведених нижче податків пропонуємо називати їх «ексклюзивними». Серед них були такі: посаджений, криголамний, водопійний, погрібний, трубний, із печей, мостів і переправ, причальний і відпливний із плавучих суден, із клеймування суконь, шапок і чобіт, із квасних напоїв, варіння пива, із воскобоень, зі шкіряного та миловарного промислів, із кузень, крамниць, корчми та пекарень, із майстрових і робітних людей, із запису клейма майстрових, із крамничних і «ходячих» продавців, із продажу свічок, кінських шкір. Особливої уваги заслуговує «ексклюзивний» податок – податок на бороду. Його платниками виступали чоловіки, які носили бороду. Ставки податку були диференційовані. Так, чоловіки-царедворці платили по 100 руб. на рік, чоловіки-містяни – по 30 руб. Звільнялися від сплати податку лише священнослужителі та селяни, однак ця податкова пільга діяла не всюди і поширювалася тільки в межах села, де постійно проживали платники. У випадку подорожі останніх до міста вони сплачували по 1 коп. податку. Податкова система часів Петра I, крім «ексклюзивних» податків, передбачала: постійні (ординарні) податки, яких було три види: загальнодержавні, регіональні та місцеві; надзвичайні (екстраординарні) податки; релігійні податки; збори та мита. Постійні (ординарні) податки, які мали статус загальнодержавних і були незмінними протягом тривалого часу, включали: «ямські і полоняничні» – мобілізувалися з поміщицьких і дворових селян по 5 коп, а з церковно-монастирських – по 10 коп; «гроші військового наказу на платню драгунам» та «адміралтейського наказу корабельні гроші» – податки, які збирали на військові потреби по 25 коп. з кожного двору з усіх категорій селян; податки на будівництво Санкт-Петербурга – по 30 коп. з кожного двору; податок «по однодвірцевому окладу» – стягували з окремих категорій платників (окрім поміщицьких селян) у розмірі 1–3 руб. з

двору. До постійних (ординарних) податків регіонального та місцевого значення належали податки, що спрямовувалися на утримання місцевої адміністрації, гарнізонів, на потреби транспорту та зв'язку. Надзвичайні (екстраординарні) податки включали: збори провіанту і фуражу на потреби війська; збори на поставки рекрутів і коней; податок на будівництво Кронштадта та утримання робітників на будівництві. Релігійні податки сплачували розкольники з церковного виторгу в подвійному розмірі, а також за здійснення обрядів хрестин, шлюбу, поховання. До зборів належали: гербовий – за використання «фірмового» бланка державного гербового («орлиного») паперу, який щорічно приносив у казну держави 15–17 тис. руб. доходу; збори за отримання та надання певних послуг: «млиновий», «медовий», «рибний». Мита передбачали: мито з купівлі товарів у виробників, платниками якого виступали покупці кожного 10 шеляга з повітових виробників; кінське мито – сплачувалося візниками та власниками коней. Податкова реформа, проведена Петром I у 1724 році, внесла свої корективи в тогочасну податкову систему. Тому, незважаючи на зазначені вище податки, збори та мита, новим і головним податком Російської Імперії стає подушний грошовий податок. Його платниками виступає все чоловіче населення держави, окрім державних службовців, духовенства та дворян. Царська податкова політика, покладена в основу реформи 1724 року, також передбачала: 1) впровадження нового обліку платників податків, що дозволяло максимально враховувати платоспроможність усього населення імперії; 2) удосконалення системи збирання податків і зборів від зловживання зі сторони збирачів-податківців через посилення службової дисципліни й відповідальності за злочини, пов'язані з розкраданням державної казни. Однак, на нашу думку, нововведення, які передбачала податкова реформа 1724 року, мали особливо великі негативні наслідки для українського населення, адже подушний податок і новий облік платників податків остаточно закріпив українців у кайдани кріпосницького гніту. Упродовж XVIII–XIX ст. Україна (крім Галичини, Буковини й Закарпаття, які в цей час були у складі Австро-Угорщини) практично стала адміністративно-територіальною складовою Російської імперії, яка в її

складі виконувала роль стратегічного «сировинного придатку» у формуванні державної казни. На даному етапі українські землі остаточно закріпилися під впливом російської податкової політики та податкової системи, що витіснили українські податкові традиції, які формувалися протягом минулих століть. Головним бюджетоформуєчим податком впродовж всього XVIII ст., що становив 50% доходів імперської казни, був подушний податок [95, с. 84], який проіснував аж до 1882 року і був замінений поземельним податком. Поряд із подушним важливе загальнодержавне значення мав земельний оброк – прямий податок, що справлявся казенними селянами за користування землею, ставки якого залежали від якості й місця знаходження земельної ділянки. Під впливом промислової революції в Російській імперії, починаючи з кінця XVIII ст. та протягом XIX ст., формується нова податкова система, яка закріплює цілу низку нових різноманітних державних і місцевих (земських) податків, зборів і мит. Прямі податки передбачали [54, с. 25]: податки цільового призначення, які включали: збори на будівництво основних магістральних шляхів, збір за проїзд 23 дорогами, збір з транспортних перевезень, з пасажирів залізничних шляхів і пароплавств, гербовий збір; податок на нерухоме майно – сплачувався з поміщицьких маєтків у містах; гільдійський збір – платниками виступали купці, а ставки становили 10% від дійсного майнового стану; поземельний – загальнодержавний податок, що сплачували поміщики-дворяни за користування землею; рентний податок – мобілізувався в розмірі 5% від доходів з грошового капіталу та цінних паперів; промисловий податок – справлявся за чотирима класами залежно від місцевості та розрядами підприємств; додатковий податок від промислового капіталу та процентний збір з прибутків акціонерних та інших підприємств зі ставкою 0,15% від суми основних фондів. Після Земської реформи 1864 року органи місцевого самоврядування – земства були наділені правами на встановлення місцевих податків (земських зборів) [53, с. 46]. Земства вводили мита з відносин спадкування та дарування, ставки яких визначали і диференціювали самостійно, в залежності від ступеня спорідненості платників – учасників цивільно-правових відносин. Також до місцевих податків належали

збори з полісів страхування, паспортні збори та інші. У цей період важливе фіскальне значення відігравали непрямі податки, серед яких акцизні збори та мита. Акцизами обкладалися різноманітні товари, наприклад: алкогольні напої, тютюн і тютюнові вироби, цигарковий папір, сірники, цукор, сіль, пресовані дріжджі. Враховуючи той факт, що зазначені підакцизні товари вироблялися в основному на території України, то звідси до державної казни надходило від 30 до 60% усіх акцизів імперії. Мита були трьох видів: за ввіз, вивіз та провезення товарів через територію держави. Вони становили від 8 до 15% прибутків державної казни. На нашу думку, тодішні мита стали прообразом теперішніх імпорتنих, експортних і транзитних мит, які відомі сучасним податковим системам. Варто зазначити, що, крім суто фіскальної функції, ввізні (імпортні) мита вже тоді мали антидемпінговий характер, адже здійснювали захист та стимулювання розвитку національного товаровиробника від іноземних виробників-конкурентів. Загалом наприкінці XIX ст. завдяки реформам грошової та податкової політики, які провів тодішній міністр фінансів імперії Сергій Юлійович Вітте, вдалося розширити запаси золота, перевищити експорт над імпортом, збільшити податкові надходження, що в цілому призвело до ліквідації дефіциту державної казни. Ефект від реформ Вітте щодо бездефіцитного бюджету зберігався до початку Першої світової війни. Ведення війни вимагало великих фінансових ресурсів, тому для покриття дефіцитності бюджету проводилася податкова політика, спрямована на введення нових податків, які, на жаль, не змогли дати очікуваного результату. Остаточне зруйнування тогочасної фінансової системи загалом і податкової системи зокрема відбулося в 1917 році, коли в умовах Лютневої революції в Росії, було повалено царизм та утворено Тимчасовий уряд. Прихід до влади більшовиків у Росії став поштовхом до соціально-політичних процесів, які відбувалися в Україні. Утворення в березні 1917 року Української Центральної Ради стало початком нового етапу розвитку податкової політики в Україні. Незважаючи на створення Генерального Секретаріату фінансових справ на чолі з Х. Барановським, Центральна Рада до оприлюднення IV Універсалу 22 січня 1918

року (за яким Україна проголошувалася незалежною республікою) практично не проводила власної грошово-кредитної та податкової політики. Постанова Генерального Секретаріату УНР від 20 грудня 1917 року про внесення податків на утримання українських державних установ реально не діяла. Таким чином, у цей складний революційний період тогочасна українська держава не мала ні своїх грошей, ні свого центрального банку, ні своїх податків. Уряд Центральної Ради так і не зміг втілити в життя жодних конструктивних реформ, що могли стати панацеєю у вирішенні фінансово-економічних проблем країни. Податкова політика проводилася несистематично і мала хаотичний характер. Реформа податкової системи почалася з підвищення податків на масові комунікації. За Законом від 19 грудня 1917 року, Рада підвищила поштово-телеграфні й телефонні тарифи на 100%, ввела спеціальний податок на телефонні апарати в розмірі 25 крб. з кожного та збільшила поштові тарифи на перевезення газет. Другий фіскальний крок Центральної Ради був пов'язаний з прийняттям 01 січня 1918 року Закону про промислові й акцизні збори з виробництва та продажу пива. За Законом розмір збору диференціювався від 4 до 20 крб. з пуда солоду. Незабаром було запроваджено податок на коньяк і виноградне вино. Українська Центральна Рада також планувала введення державної винної монополії, яка мала стати дієвим фіскальним інструментом у наповненні державної казни. Але, на жаль, втілити її в життя так і не встигла. У ніч на 16 січня 1918 року в Києві розпочалося більшовицьке повстання, 26 січня до міста ввійшли частини червоноармійців. Більшовики в Україні пробули лише до весни 1918 року, але наслідки їхньої експансії для економіки виявилися катастрофічними. Фінансова політика, яку вони проводили у фіскальному плані, будувалася на контрибуції та реквізиції. Для прикладу, тільки в Києві сума контрибуцій становила 10 млн. руб. Відбувалося масове закриття промислових підприємств, паралізовано роботу банківських установ, сейфи розпечатано, знайдені золото та інші дорогоцінні метали конфісковано. Грошові знаки, які випускала Центральна Рада, вилучено з обігу, а в Україні введено російські рублі [55, с. 23]. У час економічного занепаду, навесні 1918 року, утворюється Українська гетьманська держава. 28–

29 квітня естафету влади приймає П. Скоропадський, якого проголосили гетьманом усієї України. З перших днів існування гетьманської держави розпочинається активна робота з реформування грошово-кредитної та податкової політик. Причиною реформування першої була необхідність стабілізації національної грошової одиниці. Причиною реформування другої – вдосконалення податкової системи з метою наповнення державної казни. Для виконання поставлених завдань було створено міністерство фінансів, яке очолив відомий фінансист та економіст А. Ржепецький. Міністерство включало п'ять департаментів: загальної та кредитової канцелярій, митних зборів, простих і посередніх податків [54, с. 261]. Податкова система Української Держави часів П. Скоропадського складалася з чотирьох прямих і чотирьох непрямих податків [54, с. 40]. До прямих належали: поземельний, основний промисловий, податок на приріст прибутку та на нерухоме майно. Непрямі – цукрова та винна монополія, акцизи на виноградне вино та чай, акцизи на пиво, дріжджі, сірники та тютюн. Податкова політика гетьманського уряду у сфері прямих податків характеризувалася істотним підвищенням їхніх ставок. Так, 30 вересня 1918 року було втричі підвищено поземельний податок, ставки основного промислового податку з торговельних підприємств збільшено на 50%. Залишено податок на приріст прибутку, проте, враховуючи побажання промисловців, уряд знизив його до 75% для підзвітних підприємств і до 40% – для непідзвітних [54, с. 110]. Складні економічні умови призвели до того, що зазначені заходи у сфері прямого оподаткування, спрямовані на наповнення державного бюджету, не принесли очікуваного результату. Намагаючись врятувати економічну ситуацію в країні, Гетьманат вдається до введення нових і підвищення ставок існуючих непрямих податків. 30 травня 1918 року прийнято Закон про введення цукрової монополії, яка в результаті дала державі 355 млн. крб. валового прибутку. 31 липня 1918 року – введено державну винну монополію, від якої казна, за економічними підрахунками, до січня 1919 року мала отримати 528 млн. крб. доходів [54, с. 141]. Таким чином, за короткий період П. Скоропадський і його команда в умовах військової руїни змогли оздоровити фінансову систему, забезпечити

прогресивне щомісячне надходження податків. Але, на жаль, П. Скоропадський не встиг до кінця втілити всі задуми розпочатих реформ. Унаслідок протигетьманського повстання у листопаді 1918 року до влади прийшла Директорія на чолі з В. Винниченком та С. Петлюрою. 14 грудня 1918 року Гетьманська Держава перестала існувати. На політичній арені знову з'явилася Українська Народна Республіка. Однак у сфері податкової та бюджетної політики Директорія не встигла нічого зробити, крім хаотичної емісії грошової маси. Від Гетьманату вона отримала повну державну казну і проект бюджету на 1919 рік. Попри всі невдоволення, П. Скоропадський, покидаючи Київ, не взяв жодної копійки з державної казни. Через два місяці правління Директорії державна казна стала порожньою, а Україну втягнуто у війну на чотири fronti – проти червоноармійців, денікінців, поляк і румун [54, с. 143]. На зміну Директорії наприкінці січня 1919 року в Україну приходить радянська влада, яка протягом 1919–1921 рр. проводила політику військового комунізму. Характерною особливістю цього трирічного періоду була суцільна націоналізація всього господарства країни. Податкова політика спрямовувалася на створення системи натурального господарювання, при якій грошовим податкам відводилася незначна роль. Відбулося руйнування тогочасної податкової системи. У лютому 1921 року мобілізацію грошових податків взагалі було зупинено повністю, а податковий апарат ліквідовано [53, с. 109]. Наслідками зазначених реформувань стала глибока економічна криза, яка поставила країну на межу господарської руїни та загрози громадського вибуху. Після невиправданих «лівих» реформ політики військового комунізму радянська влада на чолі з В. Леніним зрозуміла, що основним джерелом наповнення державної казни соціалістичної держави повинні бути податки. Уряд В. Леніна вирішив відійти від раніше проведених заходів і розпочати тимчасовий період нової економічної політики (далі – непу). Початком непу стало прийняття 21 березня 1921 року Декрету про заміну продрозкладки продподатком. Цим документом скасовувалася монополія держави на заготівлю сільськогосподарських продуктів і дозволявся їхній вільний продаж на місцевих

ринках. За час проведення непу (1921–1924 рр.) у СРСР, а отже, і в УСРР було розроблено нову податкову систему, яка включала цілу низку прямих і непрямих податків [53, с. 41]. Прямі податки передбачали: промисловий, військовий, прибутковий, податок з майна, додатковий прогресивний, цільовий прогресивний, єдиний сільськогосподарський, одноразовий державний загальногромадський податок. Непрямі були представлені акцизними зборами та митами. Серед акцизів – збори на виноградні, плодово-ягідні та родзинкові вина, сірники, тютюнові вироби. Мита включали гербовий і канцелярський збори. Загалом податкова політика в умовах непу дала свої позитивні плоди. Починаючи з 1923 року, в Радянській державі стрімко зростає значення прямих податків у наповненні державної казни. Станом на 1926 рік їхня частка становила 82% всієї дохідної частини державного бюджету [53, с. 24]. Таким чином, відмовившись від заходів соціально-економічних експериментів військового комунізму, правильно налагодивши податкову систему, радянський уряд в умовах тимчасової економічної політики зумів стабілізувати економіку й відновити її довоєнний потенціал. Наступна модернізація податкової політики та податкової системи відбувається в період з 1930 до 1946 р., з яким у нас асоціюються події «чорних» сторінок історії нашої держави, серед яких колективізація й індустріалізація, голодомор 1932–1933 рр., Велика Вітчизняна війна та німецька окупація, які в своїй сукупності створили непоправні катастрофічно-згубні наслідки для населення і господарства України. У 1930–1931 рр. у СРСР проведено податкову реформу, спрямовану на уніфікацію податкових платежів, що мобілізувалися до казни. Численні бюджетні платежі уніфіковано в два податки [54, с. 148]:

- 1) податок з обороту – об'єднав промисловий податок та акцизні збори;
- 2) відрахування від прибутку – прямий податок на чисті прибутки, який включався до плану підприємства як обов'язковий до виконання показник. Ним обкладали державні підприємства в розмірі від 10% до 90% прибутків. На нашу думку, податкова політика, покладена в основу цієї реформи, мала суто фіскальний характер, з якого випливали два негативних наслідки. По-перше,

диференціація ставок у діапазоні від 10% до 90% прибутку ставила підприємства в нерівні економічні умови. По-друге, через уніфікацію податкової системи місцеві платежі були скасовані, територіальні одиниці залишилися без власних джерел надходжень, що поставило їх в пряму залежність від трансфертів з державного бюджету. З початком Великої Вітчизняної війни (1941–1945 рр.) в Україні розширюється податкова система. Вводяться нові податки, серед яких: військовий (справлявся до 1946 р.), податок на неодружених і незаміжніх, а з 1944 року до платників цього податку включили малосімейних громадян, які мали до двох дітей включно. Німецькі загарбники в 1942 році, окупувавши територію України, проводили власну податкову політику. Введена окупантами податкова система включала 25 видів загальнодержавних і місцевих грошових податків. Загальнодержавні передбачали: податок з обороту, прибутковий, податок зі спадщини. Місцеві – податки на будівництво, транспортні засоби, приватні промисли, худобу, собак, кішок, димарі. Крім грошових податків, «Аграрним законом» (лютий 1942 р.) було встановлено «трудоий мінімум» – 22 робочі дні на місяць робіт в «общинних господарствах» (колишніх колгоспах)]. Починаючи з 1946 року, в СРСР поступово впроваджується нова податкова політика. Її позитивними моментами були відміна військового податку, надання податкових пільг населенню, яке перебувало у фашистській окупації, зниження податків з фізичних осіб та відміна обов'язкових натуральних поставок продуктів. У серпні 1953 року приймається Закон «Про сільськогосподарський податок», який виправив недоліки в оподаткуванні сільського населення. Відповідно до цього Закону оподаткування здійснювалося за твердими ставками з кожної сотки присадибної ділянки. Починаючи з 60-х рр. ХХ ст., податкова система в СРСР практично не змінювалася і включала [54, с. 66]: податок з обороту, обов'язкові платежі від прибутків, відрахування державних підприємств та організацій, податки з кооперативно-колгоспних підприємств, з населення, місцеві податки і збори. Податкова політика в часи Радянського Союзу пішла шляхом, протилежним світовому. На відміну від країн з ринковою економікою, у СРСР, а отже, і в УРСР при адміністративно-

командній системі господарювання податки виконували лише фіскальну функцію. У зазначених умовах підприємства не мали жодної фінансової самостійності, адже їхня діяльність була жорстко регламентована та регулювалася державою. Централізований державний розподіл доходів суб'єктів господарювання через бюджет країни остаточно знищив ініціативу та зацікавленість підприємств у збільшенні своїх прибутків, адже він не враховував ефективності від ведення господарської діяльності останніх. У підсумку така фіскальна діяльність призвела до фінансової кризи, яка стала однією із причин розпаду СРСР. Із розпадом у 1991 році Радянського Союзу Україна по правонаступництву отримала фіскально-орієнтовану податкову систему, у якій податки існували лише для наповнення державної казни. Взявши курс на побудову ринкової економіки, молода держава стратегічне завдання податкової політики вбачала у створенні нової податкової системи, яка відповідатиме потребам перехідної економіки – на початковому етапі державотворення, а в подальшому – потребам ринкової. Зупинимось тезисно лише на ключових історичних аспектах розвитку податкової політики України, оскільки в підрозділі 1.3 цього дослідження було ґрунтовно розкрито особливості впливу податкової політики на формування сучасної податкової системи в незалежній Україні. На нашу думку, історичний розвиток податкової політики при формуванні податкової системи в незалежній Україні умовно можна поділити на чотири періоди:

1. Період податкової політики щодо становлення національної податкової системи (1991–1996 рр.). Характерна ознака податкової політики цього періоду – експериментальний пошук кращих варіантів податкової системи у зв'язку з відсутністю національного теоретичного обґрунтування та практичного досвіду щодо реалізації трансформаційних реформ, пов'язаних з переходом від адміністративно-командної до ринкової економіки. Особливістю тогочасної податкової системи була фіскальна орієнтованість і нестабільність, складність і колізійність податкового законодавства. Експериментальна податкова політика призвела до зростання дефіцитності бюджету, тінізації економіки, масового

безробіття, гіперінфляції, банкрутства підприємств.

2. Період податкової політики щодо реформування податкової системи (1997–2002 рр.). Податкова політика зазначеного періоду спрямована на вдосконалення механізму справляння окремих податків, розширення бази оподаткування, скорочення граничних ставок податків, підвищення ступеня податкових надходжень та спрощення системи оподаткування. Зазначені заходи спрямовувалися на зниження податкового тиску суб'єктів господарювання з метою детінізації економіки та зменшення дефіцитності бюджету.

3. Період податкової політики щодо оптимізації податкової системи (2003–2010 рр.). Особливостями податкової політики на цьому етапі є пошук оптимального співвідношення між прямим і непрямим оподаткуванням, робота над удосконаленням адміністрування податків та обґрунтування межі 35 «золотої середини» податкового навантаження, яка, з однієї сторони, буде стимулюючою для платників податків, а з іншої, – забезпечить державну казну стабільними податковими надходженнями.

4. Період податкової політики щодо побудови оновленої податкової системи на основі принципів економічної ефективності та соціальної справедливості – через уніфікацію податкового законодавства (з 2011 р. до сьогодні). Податкова політика, яку було закладено в основу прийняття Податкового кодексу України, крім уніфікації податкового законодавства, передбачає зменшення кількості податків і зборів порівняно з попередніми періодами, поетапне зниження податкового навантаження на платників податків, стимулювання оподаткування на основі інноваційно-інвестиційних преференцій, що в найближчому майбутньому повинно призвести до побудови конкурентоспроможної національної економіки з оптимальною податковою системою.

З цього приводу А.В. Цимбалюк слушно зазначає, що «...із прийняттям Податкового кодексу Україна увійшла в нове тисячоліття із сучасним, цивілізованим податковим законодавством – достатньо виваженим, певною мірою економічно обґрунтованим і прийнятним для всіх суб'єктів податкового

процесу» [56, с. 531]. Таким чином, 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.

2.2 Податкове адміністрування як правова категорія

Оподаткування певною мірою виступає елементом механізму саморегулювання соціуму. Як підкреслює З.С. Верналій, «у податках виражаються загально-формальний (публічно-правовий) і матеріальний (соціально-економічний) зв'язки податкових суб'єктів, які відтворюють єдиний соціальний організм країни» [24, с.87].

Правова природа податкового адміністрування полягає в регламентованій законами та іншими правовими актами організаційній, управлінській діяльності уповноважених державних органів щодо забезпечення виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку та забезпечення надходження грошових коштів, які сплачуються у вигляді податків, в бюджетну держави.

Основною метою податкового адміністрування є своєчасне і повне виконання податкового обов'язку усіма платниками податків: юридичними і фізичними особами. Інші цілі податкового адміністрування визначаються завданнями державного розвитку і безпосередньо пов'язані з виконанням податкової політики, до них відносяться: контроль (включаючи реєстрацію і

облік) платників податків; інформування платників податків; примус і вирішення спорів в податковій сфері; зміцнення податкової дисципліни; зниження витрат на оподаткування; упорядкування податкових відносин; модернізація відносин податкових органів і платника податків та ін.

Правова природа податкового адміністрування полягає і в тому, що воно є процесуальною формою взаємозалежної правової діяльності певних суб'єктів, спрямованої на добровільне виконання платником податків його податкового обов'язку, здійснюється на основі норм права і тягне за собою певні юридичні наслідки.

Взаємовідносини між податковими органами і платниками податків є об'єктом правового регулювання, оскільки податки є обов'язковими платежами і на платників податків лежить юридична відповідальність за їх сплату. У зв'язку з цим, права і обов'язки всіх учасників податкових правовідносин, а також процесуальні норми, які їх забезпечують підлягають обов'язковому правовому закріпленню.

У сучасній теорії фінансового права і в літературі, податкові правовідносини, як правило, визначаються як вид фінансових правовідносин, врегульованих нормами податкового права.

Так, І.В. Рукавішнікова вказує на те, що серед інститутів фінансового права можна умовно виділити три види: інститути, які поряд із фінансово-правовим регулюванням зазнають впливу інших галузей права; інститути, віднесення яких до фінансово-правових викликає спори серед учених, і традиційні інститути фінансового права, існування яких у фінансовому праві науково обґрунтоване й визнається більшістю знавців фінансів. При цьому до традиційних інститутів, що становлять основу фінансового права, учений відносить бюджетне право, інститут формування державних доходів, податкове право (за винятком правовідносин, що виникають у сфері правопорушень), інститут державних видатків тощо [57, с. 34].

Наприклад, О.Н. Горбунова виділяє податкові правовідносини серед видів

фінансових правовідносин, на рівні з бюджетними відносинами, відносинами у галузі страхування, кредиту, фінансовими відносинами з приводу регулювання грошового обігу та валютного законодавства. Інші вчені (Е.Ю. Грачева, І.І.Кучеров) так само визначають податкові правовідносини як вид фінансових відносин, врегульованих нормами податкового права [58, с. 46; 59, с. 290].

Як справедливо зазначає В.О. Яговкіна, податкові правовідносини не є способом перетворення наявних суспільних відносин, як це здебільшого відбувається, але є умовою їх існування завдяки значенню даних відносин для держави, яка юридично закріплює поведінку його учасників і забезпечує реалізацію норми права за допомогою державного примусу [60, с.15]. Дійсно, інші суспільні відносини, на відміну від податкових, можуть і не зазнавати настільки чіткої регламентації з боку держави або не регулюватися правом узагалі. Значення податкових відносин для держави та суспільства в цілому диктує цим відносинам існування в єдиній можливій формі – у вигляді правовідносин. Таким чином, потрібно зробити висновок, що існування податкових відносин поза межами правовідносин неможливе.

М. Кучерявенко зазначає, що податкові правовідносини – це відносини, які виникають відповідно до податкових норм (регулюють установлення, введення і скасування податкових платежів) та юридичних фактів, при цьому учасники відносин наділені суб'єктивними правами та юридичними обов'язками, що пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів [61, с.31]. На нашу думку, це визначення не розкриває сутності правовідносин, учасники яких наділені правами та обов'язками стосовно сплати податків і зборів до бюджетів; незрозуміло, який зміст учений вкладає в податкові правовідносини. Разом з тим погодимося з ученим стосовно інших ознак податкових правовідносин. Зокрема, він зазначає, що, оскільки податкові правовідносини пов'язані з владою і з неї впливають, вони виступають формою реалізації імперативної норми, і саме тому однією зі сторін податкових правовідносин виступає суб'єкт, що має право видавати владні приписи (держава або уповноважений орган) [62, с. 93]. Дійсно, ознака реалізації публічного

інтересу в податковому праві зумовлює імперативний характер податкових відносин, і як наслідок – неодмінну участь у них органу державної влади. При цьому потрібно мати на увазі, що зміст позицій учасників податкових відносин полягає не в субординації, підпорядкуванні платників податків податковим органам, а в підпорядкуванні обох сторін закону. Податкові органи при цьому контролюють виконання платниками податків вимог податкового законодавства та мають відповідні владні повноваження, а платники податків, у свою чергу, мають право оскаржувати дії, бездіяльність або рішення податкового органу в адміністративному або судовому порядку, якщо вважають їх протиправними.

Використання системи імперативних приписів є принциповою особливістю впорядкування податкових відносин між їх учасниками.

Найбільш повне визначення податкових правовідносин, на наш погляд, дає В. Яговкіна. Вона зазначає, що податкові правовідносини є суспільними відносинами, які існують виключно у правовій формі, мають владно-публічний характер і виникають між суб'єктами, наділеними правами й обов'язками, пов'язаними з установами, введенням та справлянням податків і зборів, здійсненням податкового контролю, оскарженням актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб та притягненням до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори [60, с. 10].

В. Ігнат'єва доводить, що податкові відносини мають дворівневу базисно-надбудовну природу, яка відображає характер відносин і зв'язків між суб'єктами і об'єктами податкових відносин. Перший рівень є фундаментальним і характеризує безпосередньо рух податку від основного суб'єкта – платника податків до основного суб'єкта – держави. Другий рівень – організаційно-інституціональний – представлений різними способами і методами оподаткування, організаціями та інституціями і характеризується взаємозв'язками між основними і другорядними суб'єктами податкових відносин [63, с. 10].

Особливість податкових правовідносин полягає в переплетенні в них публічного, особистого і приватного інтересів, високій частці економіко-

фінансових параметрів, реалізації їх як управлінської функції держави, їх залежності від стану всієї фінансово-економічної системи держави і її місця в світовому господарстві.

Таким чином, податкові правовідносини це сукупність таких правових відносин: по встановленню, введенню податків і зборів; по виконанню відповідними особами своїх податкових обов'язків щодо обчислення та сплати податків або зборів; податкового контролю; щодо захисту прав і законних інтересів учасників податкових правовідносин (платників податків, податкових органів, держави та ін.), тобто що виникають в процесі оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб, а так само в процесі податкових спорів; по притягненню до відповідальності за вчинення правопорушень у сфері оподаткування.

До особливостей податкових правовідносин необхідно відносити:

1. Податкові правовідносини це, врегульовані нормами податкового права суспільні відносини, які виникають і розвиваються виключно в сфері оподаткування (податкової діяльності держави).

2. Податкове правовідносини в першу чергу є формою реалізації публічних інтересів, у зв'язку з чим вони повинні розглядатися як публічно-правові відносини. Це обумовлено тією обставиною, що податкове право забезпечує публічні інтереси і реалізацію державних функцій і завдань.

3. Податкові правовідносини складаються з двох типів правовідносин: майнових і змішаних - майново-організаційних.

Дійсно центральне місце в системі податкових правовідносин належить відносинам, які мають грошовий, майновий характер і безпосередньо пов'язані зі здійсненням податкових платежів зобов'язаними особами. Водночас існування таких майнових відносин самих собою без управлінського впливу на них з боку держави є неможливим [64, с.24]. Також для забезпечення належного виконання своїх обов'язків щодо сплати податкових платежів платники податків, інші зобов'язані особи змушені вступати у відносини, які не мають безпосередньо майнового характеру. Так, М.В. Кустова з цього приводу зазначає, що відносини

з обліку платників податків, проведення контролюючими органами податкових перевірок мають чітко виражену адміністративно-правову природу, оскільки виникають у сфері управлінської, а точніше – контрольної діяльності органів виконавчої влади й не мають безпосередньо грошово-розподільчого змісту [65, с.211]

Наявність такого роду організаційних податкових відносин визначена інтересом держави, пов'язаним із забезпеченням одержання вчасно й у повному обсязі призначених йому податкових платежів. Той факт, що організаційні відносини безпосередньо не обслуговують рух коштів, не заперечує характеристики фінансових відносин (у всій сукупності) як майнових, тому що, як справедливо підкреслювали В. В. Бесчервних та С. Д. Ципкін, організаційні відносини «кінцевою метою мають рух коштів» [66, с. 48].

4. Податкові правовідносини, характеризуються юридичною нерівністю сторін, і носять яскраво виражений державно-владний, імперативний характер.

5. Податкові правовідносини характеризуються особливим складом учасників. Податкові правовідносини виникають з одного боку між суб'єктом публічного права, а з іншого боку – приватного.

6. 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.

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. Податкові правовідносини виникають з ініціативи кожної зі сторін. Однак згода чи бажання другої сторони не є у всіх випадках обов'язковою умовою їхнього виникнення. Вони можуть виникати і всупереч бажанню або згоди другої сторони. Зазначена особливість податкових правовідносин обумовлена тим, що в них обов'язково бере участь владний суб'єкт, якому норма податкового права наказує в даних умовах вчинення таких дій, які тягнуть за собою виникнення конкретних податкових правовідносин.

6. Ще однією особливістю податкових правовідносин є спосіб вирішення спорів, що виникають між сторонами.

Рішення, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку. У разі, коли платник податків вважає, що контролюючий орган неправильно визначив суму грошового зобов'язання або прийняв будь-яке інше рішення, що суперечить законодавству або виходить за межі повноважень контролюючого органу, встановлених Податковим кодексом України або іншими законами України, він має право звернутися до контролюючого органу вищого рівня із скаргою про перегляд цього рішення [67, с.5].

Дослідження особливостей податкових відносин буде неповним, якщо не звернути увагу на структуру таких відносин, які внаслідок прийняття Податкового кодексу України отримали новий стимул для розвитку. Цей кодифікований акт встановив правовий режим елементів податкових правовідносин, що вплинуло на їх структуру, зокрема частково змінився зміст прав та обов'язків суб'єктів податкових правовідносин.

Встановлення нових логічних суб'єктивних зв'язків призвело до зміни співвідношення елементів публічності та приватності у податкових правовідносинах, що потребує окремого концептуального дослідження.

Податкові правовідносини мають свою структуру, тобто сукупність складових їх взаємопов'язаних елементів: суб'єкт, об'єкт, зміст (суб'єктивне право і юридичний обов'язок). Всі елементи структури податкових

правовідносин спрямовані на досягнення цілей податкової діяльності держави – своєчасне і повне надходження обов'язкових платежів до скарбниці при одночасному дотриманні прав платників податків. Разом з тим кожен елемент виконує і самостійні, тільки йому притаманні функції, зумовлені специфікою конкретних податкових правовідносин, в рамках якого цей елемент функціонує. У податкових правовідносинах всі елементи тісно взаємопов'язані і тільки в сукупності вони здатні забезпечувати функціонування податкових правовідносин. Наявність такого складу дозволяє податковим правовідносинам виконати всі функції, покладені на них в механізмі податково-правового регулювання.

Податкові правовідносини, як зазначалося, виступають способом реалізації норм податкового права і в цій якості виконують такі функції:

- деталізують коло осіб, на яких поширює свою дію норма податкового права, що надає податковим правовідносинам індивідуальну визначеність;

- переводять податкові права і обов'язки в площину податково-правового статусу конкретних суб'єктів; особливістю податкових правовідносин тут може виступати необхідність чи можливість зміни складу податкового правовідносини з урахуванням певних умов його здійснення (наприклад, особливості мають правовідносини з участю податкових агентів, правовідносини з ведення податкового обліку бюджетними установами);

- створюють конкретні ситуації для реалізації заходів державного примусу і реалізації податково-правових санкцій у випадках порушення податкового законодавства.

Об'єктом податкових правовідносин є все те, з приводу чого між суб'єктами податкових відносин формується правовий зв'язок.

Наявність об'єкта оподаткування є передумовою і необхідною умовою виникнення податкових правовідносин. Обов'язок по сплаті податку може виникнути тільки при наявності об'єкта, що підлягає оподаткуванню. Слід розрізняти ситуації, в яких податковий обов'язок не виникає з причини відсутності об'єкта оподаткування, і ситуації, коли податковий обов'язок не

виникає зважаючи на надання платнику податків податкових пільг. Наприклад, неотримання прибутку підприємством у звітному податковому періоді не тягне правовідносини зі сплати цим суб'єктом податку на прибуток.

Оскільки податкові правовідносини можуть бути не тільки матеріальними, але й процесуальними, то об'єктом податкових правовідносин може виступати поведінка учасників даних правовідносини.

Аналіз норм Податкового кодексу України дозволяє стверджувати, що суб'єктами податкових правовідносин є платники податків і держава, в особі органів законодавчої влади та спеціалізованих органів виконавчої влади у сфері податків.

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.

Аналіз Податкового кодексу України дає можливість 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 як елементи змісту податкових правовідносин, так і приватних суб'єктів цих правовідносин (платників податків), а також предмет податкових правовідносин [29].

Окремі елементи структури податкових відносин потребують подальшого дослідження, оскільки у рамках однієї публікації ґрунтовно проаналізувати правову природу цих юридичних явищ майже неможливо, але їх науково-

практична значущість неодмінно цього вимагає.

Адміністрування як основна функція управління за класичною теорією управління включає: планування (постановку цілей, завдань; організацію (створення формальної структури підпорядкованості та відповідного поділу роботи між підрозділами); керівництво – оперативне прийняття рішень у вигляді наказів і розпоряджень, забезпечення узгодженості взаємодії всіх підрозділів); облік; контроль; аналіз.

Аналізуючи лексичне значення слова адміністрування доцільно звернутися до етимологічного тлумачення. Адміністрація – (від латинського *administration* – управління, керівництво) державні органи, які здійснюють управління (1), посадові особи, керівний персонал будь-якої установи, підприємства (2), розпорядники, відповідальні організатори чогось (3) [68]. Адміністрування – бюрократичний метод управління за допомогою командування. Класик французької адміністративно-правової науки А. Файоль визначає адміністрування наступним чином: «Адмініструвати – значить передбачати, організовувати, розпоряджатися, керувати і контролювати»[69].

Адмініструвати – (від латинського *administrare* – управляти, завідувати): 1) управляти, завідувати; 2) керувати бюрократично, за допомогою наказів, командування [70].

Отже, адміністрування – відособлена управлінська діяльність.

В «Економічній енциклопедії» цей термін визначається як діяльність органів управління та керівних осіб, що провадиться шляхом видання наказів і розпоряджень [71]. Водночас підкреслюється негативне значення такого управління, яке передбачає використання методів примусу, вимог беззаперечного виконання наказів без їх обґрунтування, і зазначається, що використовується воно в адміністративно-командній економіці.

Російські вчені-економісти І. Перонко та В. Красницький поняття «адміністрування податків» розглядають в двох аспектах:

– з одного боку, як систему органів управління (законодавчі та адміністративні фіскальні органи);

– з іншого – як сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії та конкретну податкову техніку, а також визначають міри відповідальності за порушення податкового законодавства [72].

Одним з головних складових надійної системи збору та перерозподілу податків є податкове адміністрування. Для проведення ефективної фінансово-економічної політики держави необхідно мати систему податкового адміністрування, механізм якого надійно забезпечував би податкові надходження до бюджетів усіх рівнів та державних позабюджетних фондів.

У зв'язку з цим при вирішенні завдань, що покладаються на податкове адміністрування, необхідно розділяти саме податкове адміністрування, механізм його реалізації і податкову політику. Співвідношення наведених понять має важливе значення для розуміння суті здійснення податкового адміністрування. Податкове адміністрування має означати управління в сфері оподаткування. Виходячи з того, що управління в найширшому розумінні означає «цілеспрямований вплив на той чи інший об'єкт або керівництво діями цього об'єкта». При цьому слід зазначити, що керуючий суб'єкт може бути як особами, які виступають від імені держави (у разі державного управління), так і особою, що виражає приватні інтереси (в разі недержавного управління). Можна припустити, що податкове адміністрування, у вузькому сенсі, – це сукупність дій державних чиновників в області податкових правовідносин. У свою чергу, механізм податкового адміністрування – це процедурне обслуговування внутрішньоапаратних або адміністративних дій в цій сфері [73]. Таким чином, податкове адміністрування – це управління податковими правовідносинами за допомогою певної державної фінансово-економічної політики, з урахуванням відповідальності за виконання доручених завдань, при безпосередній участі спеціальних державних органів. Механізм же податкового адміністрування складається з сукупності законодавчих, підзаконних та інструктивних правил поведінки в зазначеній сфері державного управління, покладених на кожного учасника правовідносин.

У теорії адміністративного права, яке вивчає нормативне регулювання

системи державного управління, стверджується, що управлінською діяльністю від імені держави можуть займатися тільки органи адміністративної юрисдикції [74]. Необхідною умовою реалізації адміністративних відносин має бути нерівність сторін і наділення керуючої сторони юридично владними повноваженнями, адресованими іншій стороні.

Вивчення законодавства про податки і збори, а також пов'язаних з ним інших нормативних актів, показує, що функції державного управління в податковій сфері покладаються на: уряд (загальне керівництво, координація, регулювання), фінансові органи (організація, координація, керівництво, регулювання); податкові та митні органи, органи.

Для більш повного з'ясування правової сутності податкового адміністрування доцільно розглянути його співвідношення із суміжними категоріями, які активно використовуються в правовій науці і теорії оподаткування для позначення діяльності податкових органів: це податковий процес і податкове правозастосування.

У правовій науці ведеться дискусія щодо правової суті податкового процесу. Думки вчених сходяться лише в тому, що дане явище це розгорнута в часі система після-послідовно здійснюваних юридично значущих дій, яка здійснюється в процесуальній формі і врегульована процесуальними нормами.

Процес це регламентована законом діяльність певних державних органів і тісно пов'язаний з виконанням поставлених перед ними завдань і реалізацією їх владних повноважень

Податковий процес протікає в процесуальній формі управлінської діяльності уповноважених органів виконавчої влади по вирішенню покладених на них завдань у податковій сфері.

Вважаємо, що податковий процес і податкове адміністрування слід розглядати як однопорядкові явища, оскільки вони означають одне явище - державне управління оподаткуванням, проте акцентовані на різних його аспектах. Категорія податкового процесу характеризує явище з позицій його тимчасової протяжності, стадійності, процедур, в той час як в податковому

адмініструванні розглядаються практичні, функціональні аспекти, все різноманіття напрямів діяльності. І процесуальна форма, і функціональність відносяться до Імманентних характеристик соціального управління як діяльності (в тому числі державно-управлінської). До змістовним висновків призводить і розмежування податкового адміністрування і податкового правозастосування. Щодо податкового правозастосування, то виділяють наступні ознаки податкового правозастосування. По-перше, це владна діяльність уповноважених органів виконавчої влади. По-друге, змістом правозастосування виступає прийняття індивідуальних податково-правових актів. По-третє, правозастосовна діяльність здійснюється в процесуальній формі. Деякі вчені в виділяють також спеціальну мету реалізації норм податкового права. Тим часом правозастосування є окремим випадком правореалізації (поряд з використанням, виконанням і дотриманням). Тому реалізацію норм податкового права слід відносити до змісту податкового правозастосування, а його метою вважати врегулювання поведінки учасників податкових відносин.

У юридичній теорії підкреслюється управлінська природа правозастосування. Однак воно є лише однією з правових форм державного управління

Управлінська діяльність (а значить, і податкове адміністрування як один з її видів) заснована на операціях з широким масивом різних відомостей, що обумовлює особливе значення інформації як засобу забезпечення державного управління.

Співвідношення податкової політики та податкового адміністрування виражається в їх тісному взаємозв'язку. Однак констатуємо, що визначальним у цьому зв'язку є податкова політика. Вважаємо, що податкове адміністрування є засобом проведення політичних державних рішень в податковій сфері.

У політиці переважає і обґрунтовується ідейна сторона вжиття заходів, рішень по курсу дій, а в адмініструванні – їх організаційно-виконавча сторона. Що стосується змістовної сутності того і іншого, то вона однакова, тому адміністрування можна прийняти за механізм реалізації податкової політики, а

механізмом реалізації самого адміністрування вважати процедури або реальні заходи. Податкова політика, таким чином, формує організаційний механізм податкової системи і визначає зміст адміністрування податковою системою.

Для вирішення правових проблем податкового адміністрування доцільно провести комплекс заходів, спрямованих на:

- ліквідацію правових колізій та прогалин в сфері податкового права;
- вироблення єдиної правозастосовчої практики податкових органів;
- внесення таких змін до податкового законодав-будівництві, які найбільш повно враховували б сучасні економічні реалії;
- грамотну організацію діяльності податкової служби, а також її взаємодії з державними відомствами та платниками податків.

2.3 Система органів податкового адміністрування

Система управління податками є комплексом методичних і організаційно взаємопов'язаних заходів щодо забезпечення, в тому числі із застосуванням сучасних технічних засобів, силами податкової адміністрації відповідно до програмних цілей і завдань податкової реформи й ефективного функціонування податкової системи загалом, і скоординованих дій її окремих складових. Загалом можна окреслити приблизні напрями податкового адміністрування – оптимізація структури податків; вдосконалення механізму їх справляння, організації та перевірки достовірності податкового обліку та звітності; контроль за правильністю обчислення податків, своєчасністю і повнотою їх сплати, дотриманням встановлених законодавством прав і обов'язків податкових органів, з одного боку, і платників податків з метою захисту їх інтересів – з іншого; гармонізація податкових відносин всіх учасників процесу оподаткування; розподіл податкових надходжень між бюджетами державного управління різних рівнів; збір та аналіз отриманих результатів; складання на його основі пропозицій щодо вдосконалення податкової системи взагалі і системи управління податками зокрема.

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 і 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. Подібний термін приблизно в тому ж сенсі вживається в літературі. Так, А.В. Бризгалін відносить до них державні органи, які є учасниками відносин у сфері оподаткування. Прагнення держави захистити податкову сферу від протиправних посягань за допомогою наділення відповідними контрольними повноваженнями різних державних органів призвело до ситуації, коли податкове адміністрування здійснюється різними державними структурами [75].

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 [76].

До функцій органів державної влади, закріплених нормами Податкового кодексу України, під час проведення адміністрування податків належать: – надання послуг платникам податків у ході виконання ними своїх обов'язків з розрахунку, декларування та сплати податків і зборів; – здійснення контролю з виконання платниками податкового законодавства; – вирішення спорів, що виникають під час застосування податкового законодавства; – забезпечення відповідальності за порушення податкового законодавства як платників податків, так і органів державної виконавчої влади; – здійснення примусового стягнення податків, не сплачених у встановлені терміни, та вжиття заходів,

спрямованих на поновлення платоспроможності платників податків [77].

Слід відмітити що ефективна система адміністрування податків в Україні повинна забезпечувати наступні умови: – спрощує для платників адміністративні процедури в оподаткуванні; – спрямована на захист законних прав та інтересів платників податків; – забезпечує дотримання вимог податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин.

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 [78].

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).

Як уже згадувалося, сукупність суб'єктів податкового адміністрування характеризується множинністю і неоднорідністю. Це обумовлює доцільність розгляду її з позиції системного підходу, що дозволяє визначити не тільки окремі елементи тієї чи іншої системи, але й зв'язку між ними.

Розпорядженням КМУ від 27 грудня 2018р. схвалено Концептуальні напрями реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику [79].

Метою розвитку системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику стратегія визначила побудову на базі Державної податкової служби та Державної митної служби ефективної моделі здійснення заходів державної податкової та митної політики відповідно до плану, який передбачатиме впровадження в їх діяльність кращих світових практик з реалізації державної податкової та митної політики, удосконалення існуючих процедур, налагодження процесів інституціонального оновлення та розвитку функціональної спроможності виконання покладених завдань.

Реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику, передбачається здійснювати за такими напрямками:

– спільні напрями реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику:

- оптимізація організаційної та функціональної структури;
- удосконалення процедури адміністративного оскарження;
- управління інформаційними системами та технологіями;
- розвиток персоналу, реформи для забезпечення доброчесності та

антикорупційні заходи;

- прозорість та контрольованість реформи;
- напрями реформування в частині реалізації державної податкової

політики:

- стимулювання добровільної сплати податків, розвиток податкових сервісів;
- управління ризиками, податковий контроль та аудит;
- удосконалення роботи, спрямованої на погашення податкового

боргу;

- протидія розмиванню податкової бази та посилення функції аналізу трансфертного ціноутворення;

- напрями реформування в частині реалізації державної митної політики:

– сприяння безпеці та міжнародній торгівлі, включаючи спрощення та гармонізацію митних процедур;

- сприяння ефективному справлянню митних платежів;
- розвиток інфраструктури, електронних технологій та сервісів для

міжнародної торгівлі;

– захист суспільства, громадського здоров'я і безпеки навколишнього природного середовища та боротьба з незаконним переміщенням наркотичних засобів та зброї;

– підвищення ефективності міжнародного митного співробітництва [79].

Податковий кодекс України визначає контролюючі органи та органи стягнення. Контролюючими органами є 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.

Водночас законодавець зазначає, що органами стягнення є виключно контролюючі 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. Стягнення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється. Інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків і зборів, у тому числі на запит правоохоронних органів [29].

Державна фіскальна служба України (ДФС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі - єдиний внесок), державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску є Державна фіскальна служба України [80].

Як і будь-який інший центральний орган виконавчої влади, Державна фіскальна служба України спрямовує свою діяльність на досягнення чітко визначеної мети та на виконання своїх чітко поставлених завдань. Відразу варто

зазначити, що під завданнями Державної фіскальної служби України слід розуміти відповідні напрямки діяльності або впливу цього органу в рамках фіскальної та митної сфери суспільного життя нашої держави.

ДФС здійснює контроль за додержанням законодавства в таких сферах:

- сплата податків і зборів;
- митної справи (справляння податків і зборів під час імпорту і експорту);
- сплата Єдиного соціального внеску (ЄСВ);
- виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- проведення готівкових розрахунків (у т.ч. застосування РРО);
- своєчасності проведення розрахунків в іноземній валюті;
- наявності ліцензій на провадження госп.діяльності;
- додержання трудового законодавства у сфері укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із працівниками [80].

Констатуємо, що структура ДФС, як складного соціального явища має свої рівні, Система ДФС охоплює всі її органи на основі взаємодії та взаємозв'язку у здійсненні діяльності. Система органів ДФС України диференційована на складові структурні частини, які мають свою специфіку, Кожний конкретний орган займає певне місце в даній системі, виконує певні функції та наділений особливими повноваженнями, що характеризують сутність даного органу [81].

Органом середнього рівня управління є головні управління ДФС в областях.

Органами місцевого рівня управління є: митниці, об'єднані державні податкові інспекції Головного управління ДФС, державні податкові інспекції (ДПІ)

Державні податкові інспекції:

- здійснюють сервісне обслуговування платників податків;

- здійснюють реєстрацію та ведення обліку платників податків та платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

- формують та ведуть Державний реєстр фізичних осіб - платників податків, Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб, реєстри, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи;

- виконують інші функції сервісного обслуговування платників податків, визначені законом [29].

Функції контролюючих органів (крім ДПІ) цих функцій близько 40, визначені в ст. 19-1 ПКУ.

Основні з цих функцій:

- адміністрування податків, зборів, платежів, у тому числі проведення відповідно до законодавства перевірок та звірок платників податків;

- контроль своєчасності подання платниками податків та платниками ЄСВ передбаченої законом звітності, своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, зборів, платежів;

- надання адміністративних послуг платникам податків, зборів, платежів [29].

Основними напрямками вдосконалення роботи податкових органів мають бути:

1. Створення умов для добровільної сплати податків і зборів та дотримання вимог податкового законодавства платниками податків шляхом:

- 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 за допомогою:

- 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 програми розвитку інформаційної інфраструктури, що має на увазі:

- розробку та впровадження організаційної структури, побудованої за функціональним принципом;

- консолідацію 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;

- розробку офіційної зовнішньої звітності податкових органів; - створення системи контролю за достовірністю звітності органів ДФС;
- розробку системи інформаційної взаємодії з міністерствами та відомствами [82].

Ринкова економіка успішно розвивається за умови паралельного процесу зміцнення громадянського суспільства на основі першості норм права. Податкове адміністрування має бути спрямоване на дотримання балансу інтересів держави і платників податків.

Податкове законодавство повинні виконувати самі податкові органи, в тому числі при проведенні контрольних заходів, в тому числі в частині реалізації процедурних і процесуальних норм податкового законодавства.

Виділяється внутрішньовідомчий контроль, а саме в рамках проведення повторних перевірок платників податків, а також податковий аудит як форма наступного податкового контролю за результатами діяльності податкових органів і досудового вирішення податкових спорів платників податків з податковими органами. З іншого боку, податковий аудит завдяки спілкуванню з платниками податків дозволяє систематизувати інформацію про розбіжності, виділяючи випадки, причиною яких стало недосконалість податкового законодавства.

Виконання контрольних дій податковими органами неможливо без організаційного, методологічного і методичного забезпечення їх діяльності.

Формами організаційного та методичного забезпечення діяльності є:

- визначення структури та функціональних обов'язків (ієрархія) різних рівнів податкових органів;
- розробка форм і змісту звітності платників податків по податкових платежах; процедури подання, обробки і перевірки податкової звітності платників податків; порядок регулювання податкових платежів (надання податкового кредиту) та застосування податкових санкцій;
- планування і прогнозування податкових платежів.

З огляду на компетенцію виконавчих органів, змістовну наповнюваність податкового адміністрування на різних рівнях управління виділяються два рівня податкового адміністрування. Суб'єктами першого рівня є – Міністерство фінансів, ДФС України.

Метою податкового адміністрування на цьому рівні є розробка заходів щодо підвищення збору податків, в тому числі на основі вдосконалення податкового законодавства; складання прогнозів і планування податкових надходжень до бюджету, враховуючи аналіз поточних платежів, і т. д. Суб'єктами другого рівня виступають територіальні податкові органи і територіальні органи ДФС.

Зміст податкового адміністрування на цьому рівні складають заходи по здійсненню податкового контролю за дотриманням податкового законодавства платниками податків і нижчестоящими податковими органами, наданням відстрочок і притягненням до відповідальності за податкові та адміністративні правопорушення винних осіб.

Податкове адміністрування як діяльність уповноважених органів управління охоплює не тільки виконання діючих норм податкового законодавства, а й збір, аналіз інформації, в тому числі по практиці виконання процедур податкових перевірок, і розробку заходів щодо реформування механізму обчислення податків, процедури і методики податкового контролю. Якісна робота податкового апарату здатна виявляти факти недосконалості податкового законодавства, що дозволяють платникам податків мінімізувати свої податкові платежі або ухилятися від їх сплати, і вживати превентивних заходів щодо їх усунення.

Нині в діяльності податкових органів намітилася тенденція до формування нової моделі відносин із платниками податків, сутнісною рисою якої виступає орієнтація на останнього.

Податкові органи ведуть активну роботу з платниками податків: розширюється спектр Інтернет-сервісів, що дозволяють платникам податків здійснювати великий обсяг операцій не виходячи з дому; у всіх інспекціях створені відділи по роботі з платниками податків де вони можуть отримати

кваліфіковану допомогу з питань, які виникають; проводяться тематичні семінари з платниками податків з актуальних проблем оподаткування; публікуються інформаційні матеріали в засобах масової інформації з податкової тематики та ін.

Безперервна робота податкових органів по розширенню спектра інформаційних послуг є ключовим фактором підвищення частки податків, що сплачуються на добровільних засадах, що, в свою чергу, значно спрощує контроль за податковими надходженнями, скорочує адміністративні витрати і сприяє вивільненню ресурсів, які можуть бути перенаправлені на роботу з недобросовісними платниками податків.

Підвищення якості та доступності державних послуг передбачає:

- дотримання термінів здійснення державних послуг;
- підвищення комфортності виконання платниками податків податкових обов'язків;
- скорочення конфліктних ситуацій при взаємодії податкових органів з платниками податків.

2.4 Податковий контроль як складова податкового адміністрування

2.4.1 Поняття і структура системи податкового контролю в ринковій економіці

Значимість податкового контролю для динамічного розвитку економічних відносин, суттєво активізувала тематику наукових досліджень у цій сфері. 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. Як слушно зазначає Паславська Р.Ю., що

адміністрування податків – це діяльність уповноважених органів управління, яка спрямована, в першу чергу, 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 [82, с. 12].

Податковий контроль є невід'ємним атрибутом реалізації відносин у сфері оподаткування, які реалізуються в правовому полі, тому слід визнати необхідність встановлення чітких правил його здійснення і наукового обґрунтування його вдосконалення. Ця обставина має велике значення і з економічної точки зору, оскільки правова система надає алокаційний вплив на рішення учасників економічного обороту, в тому числі і на формування податкових витрат, рівень яких для кожного економічного суб'єкта визначається вирішенням проблеми максимізації ефективності на основі дотримання або порушення норм податкового права.

Практики також наголошують на важливості податкового контролю в системі адміністрування податків, наголошуючи, що важливою умовою ефективності діяльності податкових служб є саме якість податкового контролю, який містить порядок виконання податковими інспекторами, як суб'єктами контролю, роботи із забезпечення його цілей, здійснення окремих процедур, достатність та необхідність проведення податкового контролю, його повноту та рівень здійснюваних дій контролюючими органами [83].

Теоретичне дослідження проблем податкового контролю слід почати з визначення поняття контролю взагалі. Його поняття є одним з ключових елементів здійснення податкової політики держави. Для цього доцільно вдатися до етимологічного тлумачення даної категорії. Воно зводиться до того, що контроль є перевірка, а також постійне спостереження з метою перевірки та нагляду.

У вільній енциклопедії Вікіпедії контроль визначений як нагляд за об'єктом і підтримання його функціонування згідно із встановленими

принципами через загальне порівняння фактичного стану об'єкту із станом, який слід забезпечити. А також як одна із основних функцій системи управління. Під контролем розуміється система спостереження і перевірки процесу функціонування і фактичного стану керованого об'єкту [84].

В юридичній енциклопедії, контроль – перевірка виконання законів, рішень тощо. Є однією з найважливіших функцій державного управління [85].

У науковій літературі теж утвердився погляд на контроль як на одну з форм управлінської діяльності. Зокрема, наголошується, що контроль є завершальним її етапом, що дозволяє співставити досягнуті результати з запланованими. Становить інтерес визначення контролю, дане російським науковцем В.Г. Афанасьєвим. На його думку, контроль – це діяльність зі спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням – законом, планам, нормам, стандартам, правилам, наказам і т.д.; виявленню результатів впливу суб'єкта на об'єкт, допущених відхилень від вимог управлінських рішень, від принципів організації та регулювання [86, с.125]. Таке визначення не можна визнати безперечним, проте воно цілком може бути прийняте за основу, оскільки носить загальний характер і підходить для всіх видів і напрямів контролю, включаючи як державний, так і недержавний.

Економісти теж не допускають існування будь-якого виду управління без чітко організованої системи контролю, тому що не можна ефективно управляти, не перевіряючи виконання поставлених вимог та не виявляючи фактичного стану на управлінських об'єктах. У цьому значенні контроль, який є самостійною функцією управління, виступає засобом установа зворотних зв'язків, завдяки чому керівний орган (суб'єкт управління) може простежити хід виконання прийнятих рішень [87, с.72].

У теорії радянського права державний контроль визначався як одна з форм здійснення державної влади, що забезпечує дотримання законів та інших правових актів. Сьогодні державний контроль має безліч напрямів і поширюється на різні сфери діяльності. Очевидно, що найбільш близький до

податкового контролю саме фінансовий контроль. Насамперед, об'єктом державного фінансового контролю є грошові процеси, що мають місце при формуванні, розподілі та використанні державних і муніципальних фондів грошових засобів [88, с.164].

Перш за все, слід звернути увагу на визначення фахівцями меж здійснення фінансового контролю. Свого часу Е.А. Вознесенський, беручи до уваги взаємозумовленість фінансового контролю та фінансової діяльності, прийшов до висновку про поширеність фінансового контролю не тільки на фінансові відносини, а й на певний комплекс господарських відносин [89]. Підтримуючи його позицію, окремі фахівці пропонували навіть перейменувати фінансовий контроль у фінансово-господарський. У цьому ж зв'язку зазначалося, що найчастіше фінансовий контроль буває складно відокремити від контролю господарського, оскільки в більшості фінансових операцій знаходять своє відображення окремі елементи господарської діяльності. Однак фінансовий контроль охоплює комплекс лише тих господарських відносин, від яких залежать розміри фондів грошових коштів та ефективність їх використання, що не виключає, а передбачає необхідність здійснення інших видів контролю за господарською діяльністю. Подібна точка зору повністю розділяється нами. Очевидно, що фінансовий контроль поширюється на господарську діяльність лише в частині фінансової складової та практично не зачіпає інших її сторін [90].

Представниками радянської школи права фінансовий контроль визначався як контроль за законністю та доцільністю дій в галузі освіти, розподілу і використання грошових фондів держави і соціалістичних організацій з метою ефективного розвитку економіки і добробуту народу. При цьому основним завданням державного контролю за фінансово-господарською діяльністю визнавалося «вивчення законності, доцільності та достовірності господарських операцій шляхом проведення ревізій. Однак зміни, що відбулися в соціально-економічному житті суспільства, призвели до певної еволюції суджень щодо об'єкта, сутності та змісту фінансового контролю, його цілей і завдань. Це цілком зрозуміло, оскільки в умовах, коли застосування адміністративних

методів управління господарюючими суб'єктами обмежена, фінансовий контроль залишається чи не єдиним засобом регульованого впливу на економічні процеси.

В якості об'єкта фінансового контролю в даний час пропонується розглядати грошові розподільчі процеси формування та використання фінансових ресурсів за рівнями і ланкам народного господарства країни та її регіонів. Однак, на наш погляд, більш точним і відповідним традиційному підходу є визначення об'єкта фінансового контролю як грошових відносин, що виникають при формуванні та використанні фінансових ресурсів у матеріальному виробництві та невиробничій сфері, в усіх ланках фінансової системи.

Що стосується об'єкта державного фінансового контролю, то в широкому сенсі ним є економічні відносини, що виникають при формуванні фінансових ресурсів державної бюджетної системи (включаючи сукупність всіх видів бюджетів та державних позабюджетних фондів), їх розподілі та використанні в цілях забезпечення виконання функцій і завдань держави (в економічній, соціально-культурної та адміністративно-політичній сферах державного управління). Крім цього, В.В. Бурцев відносить до об'єкта державного фінансового контролю учасників таких відносин. Нарешті, він, використовуючи метод агрегування, виділяє такі об'єкти державного фінансового контролю, як фінансовий стан, система управління, вартісні показники діяльності (виручка від реалізації, собівартість, ціни і тарифи), ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, експортно-імпортні, валютні операції тощо [91, с.96].

Протиріччя існують і в науковому колі щодо предмета фінансового контролю. На думку одних, ним слід вважати бухгалтерські звіти, баланси, кошториси та інші документи. Інші вважають, що предметом державного фінансового контролю є конкретні види фінансових (бюджетні кошти, цінні папери) і матеріальних (об'єкти державної власності) ресурсів, а також нематеріальні блага, що належать державі.

Вважаємо, що наявність в системі фінансового права таких великих його

підрозділів (підгалузей) як бюджетне право та податкове право дозволяє виділити в структурі державного фінансового контролю бюджетний і податковий контроль в якості його головних напрямів. Поряд з ними відокремилися також банківський нагляд (нагляд за діяльністю кредитних організацій) і валютний контроль. Окремі автори пішли в цьому сенсі ще далі, зокрема пропонуючи поділяти фінансовий контроль за сферами фінансової діяльності на бюджетний, податковий, валютний, кредитний, страховий, інвестиційний.

Всі зазначені напрями фінансового контролю різняться за своїми об'єктами, формам і методам контрольної діяльності, складу контролюючих органів і контрольованих осіб. Крім того, кожний такий напрям має специфічні цілі та завдання. До останнього часу в теорії фінансового права подібні напрями державного фінансового контролю не виділялися, а лише малися на увазі, хоча в законодавстві вони передбачені. Не випадково фахівці звертали увагу на те, що, крім загальних фінансово-правових норм, що регулюють організацію і порядок проведення фінансового контролю в цілому, є норми, що передбачають його специфіку в окремих фінансово-правових інститутах і закріплені відповідним законодавством.

Однак найбільш детальну правову регламентацію отримав саме податковий контроль. У Податковому кодексі України крім глави 5, яка присвячена визначенню податкового контролю та способів його здійснення є безліч статей які регламентують здійснення податкового контролю, визначають перелік суб'єктів податкового контролю. Згідно зі ст.61.1 Податкового кодексу України «податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [29]. Податковий контроль має дві складові:

- контроль за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків їх платниками;
- контроль за виконанням податкового законодавства фіскальними органами.

Пріоритетність податкового контролю як напряму контрольної діяльності обумовлена значимістю податків і зборів як джерел доходів державного та муніципальних бюджетів.

Кожне із згаданих напрямів контрольної діяльності співвідноситься з державним фінансовим контролем як частка з загальним. Адже об'єкт, цілі і завдання державного фінансового контролю, склад і компетенція контролюючих органів і контрольованих осіб завжди будуть ширше, ніж у окремо взятих бюджетного, податкового контролю, банківського нагляду або валютного контролю.

Правильність запропонованих висновків в певній мірі підтверджується і на теоретичному рівні. Так, державне управління оподаткуванням та податковий контроль визнаються Г.В. Петровою частиною державного управління та фінансового контролю [92, с.8]. Натомість, Є.В. Поролло звертає увагу на те, що необхідність стабілізації фінансової системи, забезпечення сталого надходження бюджетних доходів, дотримання податкової дисципліни як умови якісного виконання зобов'язань перед державою фізичними та юридичними особами зумовила відокремлення особливого напряму державного фінансового контролю – податковий контроль [93, с.6]. Водночас, М.І. Мельник, теж вказує на те, що податковий контроль є частиною державного фінансового контролю, суть якого полягає у встановленні фактичного стану дотримання вимог чинного податкового законодавства на підконтрольному об'єкті. У всі часи існування системи оподаткування, наголошує автор, податковий контроль був невід'ємним інструментом фінансової політики держави, умовою підвищення ефективності адміністрування податків [94, с.172].

Для з'ясування сутності податкового контролю необхідно визначити його об'єкт і предмет, склад суб'єктів, цілі і завдання, а також зміст.

Як ми зазначали раніше, податковий 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 і т.п.

Під об'єктами податкового контролю Ю.А. Крохіна розуміє рух грошових коштів в процесі акумулювання публічних грошових фондів, а також матеріальні, трудові та інші ресурси платників податків [95, с.301]. Водночас, С. Ю. Орлов визначає об'єкт податкового контролю як діяльність платника податків, пов'язану з виконанням ним своїх податкових обов'язків [96, с.6].

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

Слід визначити також склад суб'єктів, що здійснюють податковий контроль. 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 [29].

До 2011 року до контролюючих органів також відносились органи пенсійного фонду та соціального страхування, але з прийняттям Податкового кодексу України та спеціального закону, яким регламентовано впровадження єдиного соціального внеску, що не є податковим платежем, дані органи були виключені з переліку контролюючих у сфері оподаткування.

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

Наукова література визначила коло підконтрольних суб'єктів, якими виступають організації та фізичні особи, на яких покладено обов'язок сплачувати законно встановлені податки і збори. В системі правовідносин, що складаються в сфері податкового контролю, ці суб'єкти стають адресатами владних приписів, що й обумовлює необхідність контролю за виконанням встановлених правил поведінки.

Метою податкового контролю в літературі пропонується вважати невідворотність притягнення до відповідальності осіб, які порушили податкове законодавство.

Згадуваний нами науковець, М.І. Мельник вважає, що основна мета податкового контролю – це перешкоджання можливості платників податків ухилятися від їх сплати, а також донарахування виявлених за результатами перевірок сум податків і зборів, на які ухилився від сплати суб'єкт господарювання, до бюджету [94, с.272]. 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.

Зазначимо, 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.

Наповненість податкового контролю зводиться до того, що він здійснюється в сфері оподаткування відносно спеціального об'єкта (централізованих і децентралізованих фондів), включає в себе контролюючу функцію за дотриманням податкової дисципліни, характеризується чіткою цілеспрямованістю та пов'язаний з усіма видами матеріальних цінностей [97, с.49].

Головними завданнями контролю податкових надходжень в нових умовах функціонування податкової системи і зміни пріоритетів з фіскальної функції на регулюючу, розподільчу і соціальну є: вивчення позитивних і негативних тенденцій у взаємовідносинах між платниками податків і державою, встановлення закономірностей розвитку цих відносин; проведення ефективного аналізу з метою виявлення впливу всієї системи оподаткування, її окремих елементів на показники фінансово-господарської діяльності як окремих підприємств, так і всієї економіки держави; попередня оцінка можливості виникнення непередбачених економічних, фінансових, бюджетних і податкових ситуацій, антагонізму між цілями платників податків і бюджетними цілями держави; розробка комплексу заходів по усуненню негативних проявів у взаємовідносинах між платниками податків і державою [98].

С. М. Безрутченко [99], С.М. Клименко [100], О. О. Кузьменко [101]. зміст податкового контролю характеризують такими особливостями: 1) це спеціальний державний контроль, аналіз якого передбачає два аспекти: а) здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою компетенцією саме в галузі оподаткування; б) здійснюється відносно спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів

Основна мета податкового контролю реалізується шляхом вирішення певних завдань, а саме:

- забезпечення економічної безпеки держави при формуванні публічних централізованих та децентралізованих грошових фондів;
- забезпечення належного контролю за формуванням державних доходів і раціональним їх використанням;

- покращення взаємодії та координації діяльності контрольних органів в Україні;

- перевірки виконання фінансових зобов'язань перед державою та муніципальними утвореннями з боку організацій та фізичних осіб;

- перевірки цільового використання податкових пільг;

- припинення та профілактики правопорушень у податковій сфері.

Значною специфікою відрізняються також форми і методи податкового контролю. Так, поряд з широко використовуваними у фінансовому контролі перевітками до них належить отримання пояснень платників податків, податкових агентів і платників зборів, перевірка даних обліку і звітності, огляд приміщень та територій, що використовуються для отримання доходу (прибутку), і деякі інші.

О. Шевчук, вважає що податковий контроль слід розглядати як неодмінну і дуже важливу складову як державного, так і внутрішньокорпоративного фінансового контролю і самоконтролю домогосподарств [102]. Таким чином, податковий контроль, лишаючись складовою державного фінансового контролю, набуває свою особисту нішу в економічних відносинах ринкової економіки [103, с. 226].

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.

У нерозривному зв'язку з податковим контролем знаходиться податкове регулювання. Основне завдання регулюючої діяльності податкових органів це виявлення відхилень і усунення їх причин, а також внесення коректив в керовану систему. Регулювання має місце при здійсненні всіх інших функцій податкового адміністрування. У плануванні з її допомогою здійснюється коригування цілей та планів.

Податкове регулювання покликане врівноважувати економічні інтереси

учасників податкових правовідносин, а також запобігати податковим правопорушенням. Це сукупність заходів, спрямованих, з одного боку, на досягнення державних інтересів, які при цьому не обмежуються лише максимальними показниками збирання податків; з іншого боку, - на задоволення інтересів платників податків.

Податковий контроль як складовий елемент системи управління є необхідною умовою досягнення суспільної ефективності податкових відносин, забезпечуючи зворотний зв'язок платників податків як з органами державного управління, які наділені особливими правами і повноваженнями з питань оподаткування, так і з державними органами, які приймають рішення з питань встановлення нових і зміни умов справляння діючих податків. При цьому податковий контроль - не тільки завершальна стадія управління оподаткуванням, його результати слід розглядати і як відправну точку чергового циклу розподільних відносин з приводу формування централізованих грошових фондів, і як один з факторів стійкості бюджету, що досягається за рахунок стабільного приросту податкових доходів.

Податковий контроль характеризується подвійним змістом. Це обумовлено тим, що податковий контроль, з одного боку, є способом реалізації властивого податкам контрольного змісту, тобто можливості кількісного відображення податкових надходжень, їх зіставлення з потребами держави, виявлення необхідності змін податкового законодавства. З іншого боку, податки - це примусові грошові відносини, податковий контроль з боку держави є об'єктивною необхідністю для існування податків. Відповідно, податковий контроль функціонує в жорстких правових рамках і носить державно-владний характер, що викликано особливими відносинами з юридичними і фізичними особами з приводу сплати податків в державну казну, їх імперативною, примусовою спрямованістю.

Серед основних напрямків по удосконаленню податкового контролю можна виділити наступні:

- автоматизувати процес контролю платників податків по контрольним

співвідношенням, який дозволив би відібрати платників податків для поглибленої перевірки з максимальними донарахуваннями в бюджет при мінімальних витратах робочого часу;

- перенести тягар доведення з питання нарахування податкових зобов'язань за наслідками перевірок на платника податків;

- змінити періодичність та строки проведення камеральних податкових перевірок. На практиці склалася ситуація, коли інспектори камеральних відділів через завантаженість не встигають ретельно перевірити податкову звітність всіх організацій, які перебувають в їх відані.

2.4.2. Форми і методи податкового контролю та їх юридичний зміст

Система контролю, зокрема фінансового, його форми та методи висвітлювалася в наукових працях вітчизняними і зарубіжними вченими, зокрема: І. Белобжецького [104], В. Бурцева [105], Ф. Бутинця [106], Т. Губановою [107], І. Богданюком [108], І. Данчевською [109], Н. Дороша [110], З. Гуцайлюк [111], Є. Калюги [112], М. Кужельного [113], В. Савчука [114], В. Сопко [115], І. Стефанюка [116], Б. Усача [117], В. Шевчука [118], С. Шохіна [119], та інших.

Податковий контроль, як об'єкт наукових досліджень, опрацьований такими вченими, як: Н. Витвицькою [120], О. Даниловим [121], В. Завгороднім [122], Є. Ковальчуком [123], В. Панасюком [124], В. Онищенком [125], А.Чередніченко [126], Л. Чернелевський [127] та іншими.

На сучасному етапі загальною тенденцією розвитку адміністрування загалом є поширення концепцій, методів, моделей управління, які використовуються і в бізнесі, і в некомерційних організаціях. Адміністрування у державній службі розглядається як процес управління в межах установ, наука про це управління, мистецтво управління, відповідний набір навичок і персонал державного управління. У зв'язку з цим функції адміністрування в державній службі мають свою специфіку. Прогнозування і планування розробляється вищими органами, до яких на основі демократичного вибору входять

представники народу. Мотивація, враховуючи особливості державної служби, орієнтується на використання різних стимулів неекономічного характеру: пільги, заохочення. Контроль та оцінка діяльності здійснюється не лише органами вищого рівня, а і суспільством загалом за допомогою засобів масової інформації. Організація має чітко визначену ієрархічну структуру та особливий адміністративно-бюрократичний стиль управління.

Фіскальні органи України здійснюють державний контроль у сфері економіки, оскільки контрольно-наглядова діяльність цих органів входить до їх основних повноважень. У сучасних умовах фіскальні органи України повинні шукати резерви для підвищення ефективності своєї діяльності. Законодавчо визначено основне завдання фіскальних органів – обслуговування процесів оподаткування. У зв'язку з цим особливого значення набуває науково-обґрунтований підхід до здійснення цих процесів.

Покращення умов адміністрування податків і надання адміністративних послуг фіскальними органами повинно стати стимулюючим та стабілізуючим фактором для учасників податкових відносин. Для створення прозорості цього процесу необхідно провести наукові дослідження та чітко законодавчо їх закріпити. У цьому напрямі потрібно звернути увагу на адміністративно-правове забезпечення ефективної діяльності фіскальних органів для удосконалення їх неюрисдикційної діяльності з метою надання адміністративних послуг [128, с.49].

У правовій науковій літературі має місце ототожнення термінів «форма податкового контролю» й «метод податкового контролю»,

В. Онищенко перевірку розглядає як форму контрольної діяльності органів ДФС України, як вияв реалізації державного податкового контролю, однак метод державного податкового контролю учений розглядає як сукупності засобів і прийомів практичного здійснення цього виду діяльності, [129, с. 216].

Залежно від органів контролю (суб'єктів контролю) виділяють внутрішньовідомчий і внутрішньогосподарський контроль.

Внутрішньовідомчий контроль організовується всередині відомств або

розгалужених господарських утворень, в структурі яких є велика кількість відокремлених підрозділів або самостійних економічних суб'єктів, об'єднаних або за економічною (господарською), або управлінською ознакою.

Внутрішньовідомчий контроль здійснюється вищестоящим органом управління (власником, генеральним директором) по відношенню до нижчого.

Внутрішньогосподарський контроль – контроль адміністрації і функціональних відділів самого підприємства за власною управлінською і господарською діяльністю. Цей вид контролю виступає як самостійна функція управління всередині організації, яка відрізняється глибиною і точністю, а також відіграє активну роль в забезпеченні збереження власності організації. В даному випадку мова йде про контроль, носієм якого є спеціально створені органи, які є частиною управлінської системи [129, с. 27-32].

Внутрішній контроль – це контроль за сукупністю виробничих відносин, які мають свої підсистеми – адміністрація, фінанси, безпека, виробництво. Контроль кожної підсистеми має свої об'єкт, мету і специфіку вирішуваних завдань.

Фінансовий контроль – це контроль за фінансовими показниками, узагальненими системою бухгалтерського (фінансового) обліку.

Адміністративний контроль – це контроль за ефективністю та адекватністю системи управління в організації.

Бухгалтерський контроль – перевірка законності проведених операцій та їх облікового оформлення, здійснювана головним бухгалтером і службою бухгалтерії.

Технічний контроль – це контроль за дотриманням технології виготовлення продукції, виконанням робіт у відповідності до технічних вимог (норм, нормативів, процедур).

Правовий контроль – це моніторинг чинного законодавства і перевірка дотримання правильності оформлення договорів, податкових декларацій, отримання ліцензій, перевірка внутрішньої документації з юридичної точки зору, визначення претензійної роботи юристів, складання позовної заяви, апеляційної,

касаційної, наглядової скарги.

Кадровий контроль – це контроль дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку, розподілу робочого часу працівників з метою ефективної організації праці, а також перевірка компетентності співробітників, вдосконалення процедури найму, оцінка діяльності посадових осіб.

Податковий контроль – це перевірка ступеня достовірності бухгалтерського і податкової звітності економічного суб'єкта, її відповідності в усіх суттєвих аспектах нормам, встановленим законодавством, правильності формування та відображення в обліку нарахування і сплати податків та зборів.

Внутрішній контроль в залежності від часових меж його здійснення може мати такі форми:

- попередній контроль – здійснюється до початку здійснення господарської операції. Він дозволяє визначити, наскільки доцільною і правомірною буде та чи інша операція, ідентифікувати і оцінити майбутні ризики компанії, надати керівництву інформацію про можливі втрати або про способи їх мінімізації;

- поточний контроль – здійснюється по ходу виконання всіх етапів і процедур господарської діяльності економічного суб'єкта, що характеризується регулярним проведенням звірок контрольних показників на різних рівнях обробки інформації, підтримку зворотного зв'язку «клієнт – контролюючий орган – керівник організації» з метою негайного виявлення помилок, порушень, впровадження пропозицій і рішень і таким чином мінімізації або повної ліквідації відхилень від стандартів;

- подальший контроль реалізується за допомогою перевірок, які проводяться регулярно відповідно до встановлених регламентів здійснення господарської діяльності.

Попередній, поточний (оперативний) і наступний контроль тісно пов'язані й часто взаємодоповнюють. Поточний контроль оперативно доповнює попередній, наступний – попередній і поточний, що значною мірою сприяє поліпшенню всієї системи податкового контролю.

Проте такий розподіл є дуже умовним, тому що ті самі контрольні заходи можуть бути водно- час попередніми, поточними й наступними щодо різних, пов'язаних із виконанням податкових зобов'язань дій.

Найбільш дієве впровадження ВПК на підприємствах дозволяє спрогнозувати та отримати ефект економічний (через заходи оптимізації податкового навантаження суб'єктів господарювання, своєчасного виконання податкових обов'язків, зниження податкових ризиків) та соціальний (через задоволення економічних інтересів платників податків, підвищення рівня свідомості та податкової дисципліни), що зближує інтереси держави і платників податків, та в кінцевому підсумку уможливорює розвиток їх гармонійних взаємовідносин [130 с. 113].

Слід відзначити, що на даний час не існує загально визнаної уніфікованої класифікації форм внутрішнього контролю щодо його організації та здійснення як на законодавчому рівні, так і в працях дослідників [131, с. 73-75].

Податковий кодекс визначає способи здійснення податкового контролю, а саме:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок відповідно до вимог Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.
- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків

Як слушно зауважує А. Миколаєць в залежності від мети та самостійного виокремлення, контрольні процедури можуть визначатися в одному разі як форма контролю, а в іншому як його метод. Якщо перелічені дії є засобом прояву певної форми контролю, то таку контрольну процедуру слід вважати як метод; якщо контрольна процедура застосовується як самостійний захід, то її слід

трактувати як окрему форму контролю. Тому, якщо перелічені дії є засобом проведення певної форми контролю, їх доречно вважати методами [132].

Форми податкового контролю закріплюють відповідні засоби організації здійснення контролюючих дій та оформлення результатів контролюючої діяльності. вони стосуються переважно оцінки дій уповноважених контролюючих органів. До таких форм відносяться: податковий облік, аналіз та огляд, податкові перевірки, податкова звітність [133, с146].

Щодо способів здійснення податкового контролю, визначених Податковим кодексом, спробуймо проаналізувати їх крізь призму нормативно-правових актів, що уточнюють порядокздиснення податкового контролю певним способом.

Податковий Кодекс України встановлює обов'язковість взяття на облік або реєстрації у контролюючих органах всіхплатники податків.

Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору.З метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку) [29, с146].

Наказом Міністерства фінансів України затверджено порядок обліку платників податків і зборів. Цей документ визначає, що ведення обліку платників податків є одним із способів податкового контролю. Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [134].

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів регулюється Главою 7 ПК України. Зокрема в даній главі закріплено правові норми щодо збору податкової інформації (ст. 72), її отримання контролюючими органами (ст. 73), обробки та використання податкової інформації (ст. 74).

Відповідно до Податкового кодексу інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів - комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій [29].

Інформаційне забезпечення податкового адміністрування як предмет правового регулювання необхідно розглядати як діяльність фіскальних органів, інших органів публічної влади та приватних суб'єктів з розповсюдження, виробництва та зберігання з метою поширення необхідної та достатньої інформації для здійснення державного управління у сфері оподаткування у всіх її формах, з метою ефективного виконання законодавства про податки і збори фіскальними органами й іншими учасниками податкових правовідносин [135, с.34].

Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [29].

З метою отримання податкової інформації контролюючі органи мають право проводити зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків. Зустрічною звіркою вважається співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється контролюючими органами з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків [29].

Камеральна перевірка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових декларація (розрахунках) платника та даних СЕА ПДВ. Проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення. Перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної. Перевірки не є обов'язкова.

Варто зауважити, що камеральній перевірці підлягає лише податкова звітність, яка, в свою чергу, складається на підставі фінансової, статистичної та іншої звітності.

У зв'язку з цим виникає питання щодо можливості контролюючого органу вимагати додаткові документи під час проведення камеральної перевірки. Контролюючий орган не уповноважений вимагати додаткові документи під час проведення камеральної перевірки, адже це суперечить самій природі камеральної перевірки, що впливає з таких положень ПК України:

-камеральна перевірка проводиться виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях(розрахунках) та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість;

- камеральні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень [29].

Предметом фактичної перевірки є перевірка дотримання порядку здійснення платниками розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами). Під час цієї перевірки перевіряються: документи, що стосуються предмету перевірки; хронометраж операцій; контрольна закупка.

Документальна перевірка має на меті дослідити своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати усіх податків та зборів, дотримання трудового законодавства. Під час проведення такої перевірки

вивчається вся звітність платника податків, яка пов'язана з нарахуванням та сплатою податків.

Наказом Міністерства фінансів України затверджено Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення

Цілями Моніторингу як складової частини податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до Порядку є:

- встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки»;
- виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення;
- проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань;
- забезпечення контролю за своєчасністю та повнотою подання звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення [137].

Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення визначає послідовність дій контролюючих органів та платників податків при організації та проведенні опитування для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки» [138].

Метод, зазвичай, розуміється як засіб (або сукупність засобів) практичного пізнання явищ, що досліджуються.

Методичний аспект податкового контролю полягає в використанні певних методів для його здійснення, технічний аспект полягає в способах і організації проведення контрольних заходів.

На думку О.А. Ногіної метод податкового контролю – це сукупність прийомів, які використовуються уповноваженими органами для встановлення об'єктивних даних про повноту та своєчасність сплати податків і зборів, а також про виконання покладених на осіб інших податкових зобов'язань [139 с. 125].

До методів податкового контролю група вчених (Є. Поролло [140], О.

Шохін [141], Ю. Воронін [142], І. Кучеров [143]), відносить такі контрольні процедури як:

- формальна, логічна та арифметична перевірка документів;
- юридична оцінка господарських операцій, що відображені в документах;
- зустрічна перевірка;
- економічний аналіз (для документального податкового контролю);
- отримання пояснень;
- огляд приміщень, і територій, що використовуються для отримання доходу (прибутки);
- інвентаризація.

Методи проведення податкових перевірок досліджувала Ю. Кваша, яка виділяла витребування документів, виїмку документів і предметів, огляд (обстеження приміщень і територій), інвентаризацію майна, що належить платникам податків, експертизу, отримання пояснень [144, с.59].

Згідно з Податковим кодексом України платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки [29].

Витребувати документи органи державної податкової служби можуть лише у випадках, прямо встановлених Кодексом. Перелік та види документів, які повинні бути надані органам державної податкової служби, обмежено за критерієм їх зв'язку з предметом перевірки. Відтак, платник податків не зобов'язаний надавати всі документи, які стосуються його діяльності, а лише ті, що мають безпосереднє відношення до предмету перевірки, який, в свою чергу, залежить від виду перевірки [29].

Л. Савченко Л. та І. Белобжецкий виділяють фактичний і документальний методи контролю [145, с.223, 146, с.40].

Д. Рева пропонує таку класифікацію методів, що використовуються органами контролю:

- 1) для попередження порушень вимог законодавства про оподаткування;

- 2) для виявлення порушень вимог законодавства про оподаткування;
- 3) для усунення порушень вимог законодавства про оподаткування [147].

Метод фінансового контролю у фінансовій доктрині значна кількість вчених трактує як конкретний спосіб (прийом), що застосовується при виконанні контрольних функцій [148, с. 69; 149, с. 118; 150, с. 29,30; 151 с. 11; 152, с. 134; 153, с. 85;

Ф.Бутинець. взагалі не розглядає таке поняття, як "форма фінансового контролю", концентруючи свою увагу виключно на визначенні методів цієї діяльності. Під методами фінансового контролю цей дослідник розуміє сукупність способів і прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій суб'єкта господарювання [154, с. 29].

Єдиної думки щодо критеріїв розмежування форм і методів державного фінансового контролю серед вітчизняних дослідників на сьогодні немає. Немає й однозначного розуміння того, який саме аспект здійснення відповідної державно-управлінської діяльності охоплюють поняття "форма" і "метод" її запровадження.

Використання всієї сукупності форм і методів цієї державно-управлінської діяльності у їх тісній взаємодії дає змогу запобігти втраті контролю за перебігом господарських процесів та утворенню неконтрольованих сегментів у фінансовій сфері, а також попередити паралелізм та дублювання під час вжиття уповноваженими органами державної влади необхідних заходів. Це сприяє підвищенню ефективності фінансового контролю та якості відповідних державно-управлінських рішень [155, с. 1].

Висновки до розділу 2

Підсумовуючи проведений у другому розділі аналіз організаційно-правових основ податкового адміністрування можемо зробити деякі висновки.

1. Констатовано, 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.

2. Підкреслено, що оподаткування певною мірою виступає елементом механізму саморегулювання соціуму. У сучасній теорії фінансового права і в літературі, податкові правовідносини, як правило, визначаються як вид фінансових правовідносин, врегульованих нормами податкового права. Використання системи імперативних приписів є принциповою особливістю впорядкування податкових відносин між їх учасниками.

3. До особливостей податкових правовідносин віднесено:

1. Податкові правовідносини це, врегульовані нормами податкового права суспільні відносини, які виникають і розвиваються виключно в сфері оподаткування (податкової діяльності держави).

2. Податкові правовідносини в першу чергу є формою реалізації публічних інтересів, у зв'язку з чим вони повинні розглядатися як публічно-правові відносини. Це обумовлено тією обставиною, що податкове право забезпечує публічні інтереси і реалізацію державних функцій і завдань.

3. Податкові правовідносини складаються з двох типів правовідносин: майнових і змішаних - майново-організаційних.

4. Податкові правовідносини, характеризуються юридичною нерівністю сторін, і носять яскраво виражений державно-владний, імперативний характер.

5. Податкові правовідносини характеризуються особливим складом учасників. Податкові правовідносини виникають з одного боку між суб'єктом публічного права, а з іншого боку – приватного.

6. 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.

7. Податкові правовідносини – це суспільні відносини які можуть існувати тільки в правовій формі.

8. Податкові правовідносини виникають з ініціативи кожної зі сторін.

9. Ще однією особливістю податкових правовідносин є спосіб вирішення спорів, що виникають між сторонами.

4. Система управління податками є комплексом методичних і організаційно взаємопов'язаних заходів щодо забезпечення, в тому числі із застосуванням сучасних технічних засобів, силами податкової адміністрації відповідно до програмних цілей і завдань податкової реформи як ефективного функціонування податкової системи в цілому, так і скоординованих дій її окремих складових. В цілому можна окреслити приблизні напрями податкового адміністрування – оптимізація структури податків; вдосконалення механізму їх справляння, організації та перевірки достовірності податкового обліку та звітності; контроль за правильністю обчислення податків, своєчасністю і повнотою їх сплати, дотриманням встановлених законодавством прав і обов'язків податкових органів, з одного боку, і платників податків з метою захисту їх інтересів – з іншого; гармонізація податкових відносин всіх учасників процесу оподаткування; розподіл податкових надходжень між бюджетами державного управління різних рівнів; збір та аналіз отриманих результатів; складання на його основі пропозицій щодо вдосконалення податкової системи взагалі і системи управління податками зокрема.

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 і 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.

5. 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.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

На сучасному етапі розвитку української державності запуск ринкового механізму саморегуляції відбувається завдяки роздержавленню і демонополізації економіки, але це не звільняє державу від здійснення основних і загальних функцій управління, а зобов'язує виконувати їх у більш прогресивних формах і методах, ніж раніше. У ринкових умовах владно-примусовий характер державного управління якісно змінюється. Звичайно, здійснення загальних функцій не виключає потребу застосовувати владні і примусові заходи державного управління. Але вони повинні стати допоміжними, а основними – заходи заохочення, стимулювання, переконання, формування почуття свідомості та відповідальності, створення сприятливих умов для розвитку бізнесу. Досягнути цього можна за рахунок використання досягнень сучасного наукового управління. Адміністрування, за визначенням О. А. Цуруля, – «це цілеспрямоване управління, цілями якого є, у першу чергу, ефективність і дієвість» [156, с. 29]. Сьогодні можна стверджувати, що адміністрування виступає тим видом управління, який більш за все відповідає потребам і умовам сучасних перетворень і в економічному, і в політичному житті. Адміністрування враховує фактори зовнішнього оточення організації і вимагає ефективної реакції та пристосування до них. У кризові періоди система управління суспільством з боку держави не може забезпечити ефективність управлінського впливу, оскільки не встигає адекватно реагувати на трансформацію соціально-економічних відносин. У зв'язку з розвитком науково-технічного прогресу спостерігається новий виток розвитку на історичному рівні і значно посилюється увага до демократизації управлінських функцій та зростає вплив міжнародних факторів. На цьому етапі виникають проблеми співіснування національного та міжнародного типів управління. Враховуючи, що державне управління

здійснюється здебільшого нормами адміністративного права, виникає потреба в узгодженні національного законодавства з міжнародним та адаптації інститутів адміністративного права до міжнародних норм [157]. Програмою вдосконалення відносин у сфері управління суспільством з боку держави є концепція адміністративної реформи [158]. Метою цієї концепції є поетапне створення сучасної системи державного управління, яке стане ближчим до потреб і запитів людей, дозволить забезпечити становлення України як високорозвиненої, правової, цивілізованої держави з високим рівнем життя, соціальної стабільності, культури. Пріоритетом діяльності управління суспільством з боку держави повинно стати служіння народу України та національним інтересам, а не задоволення власних потреб, та відповідно до цього розроблений план дій з реформування системи органів виконавчої влади [159].

Становлення української системи адміністрування відбувається в період загальної кризи управління. У цьому процесі необхідно враховувати, що в умовах ринкової економіки бізнес не може існувати та розвиватися без належного державного управління та відповідного адміністративно-правового регулювання [160]. Не зважаючи на порівняно велику кількість праць з адміністративного права, з теорії управління та різних напрямів адміністрування, сучасні дослідження не достатньо торкаються проблем відповідного правового та методологічного забезпечення використання ефективних форм і методів адміністрування в діяльність державних органів з метою удосконалення їх правозабезпечувальної функції, збалансованості стратегічного розвитку суб'єктів управління, формування механізму стратегічного управління та сучасної концепції філософії адміністрування, а також організації управлінської освіти.

Системний аналіз управління органів державної фіскальної служби дозволяє глибше проникнути в сутність численних зв'язків з державними і громадськими організаціями і по вертикалі, і по горизонталі, а також відкриває значні можливості для подальшого удосконалення системи і структури самих фіскальних органів на основі досягнень сучасної науки. Великого значення в

цьому процесі набуває можливість використання знань, які можна взяти з праць зарубіжних і вітчизняних науковців у галузі управління. Принципи наукового адміністрування доцільно застосовувати у всіх видах людської діяльності, і якщо їх використовувати правильно, то можна досягнути значних результатів. У зв'язку з тим, що питання підвищення ефективності діяльності органів ДФС України залишаються важливими на етапі формування сучасної доктрини адміністративного права, то доцільно застосовувати досягнення наукового адміністрування безпосередньо в роботу органів державної фіскальної служби України, та розробити адміністративно-правове закріплення даного напрямку. На нашу думку здійснити це можна на основі нового теоретичного напрямку – впровадженні досягнень адміністрування в практичну діяльність органів ДФС України. Саме в такому аспекті доцільно проводити дослідження для формування процесу адміністративно-правового забезпечення адміністрування у сфері оподаткування в період становлення України як держави з цивілізованою моделлю ринкової економіки.

Враховуючи напрям демократизації нашого суспільства, визначений концепцією адміністративної реформи, дослідження у цій сфері проводяться вже багато років, але як і раніше набувають особливої актуальності та виступають теоретичним підґрунтям формування сучасної концепції адміністративного права. Вивченню питання реформування адміністративного права та розгляду предмета його дослідження особливу увагу в своїх роботах приділяли: В. Авер'янов [161] О. Андрійко [162], Ю. Битяк [163], І. Голосніченко [164], В. Колпаков [165], Є. Кубко [166], Є. Курінний [167], І. Пахомов [168], А. Селіванов [169].

Головним принципом сучасної податкової політики повинна стати орієнтація на добровільну сплату податків суб'єктами господарювання та забезпечення рівних умов ведення бізнесу. Відносини між податківцями та платниками податків повинні бути коректними та мати двосторонній характер, як це поширено в усьому світі. Така діяльність буде ґрунтуватися на усвідомленні добровільності сплати податків і докорінної зміни філософії

спілкування. Діяльність з надання адміністративних послуг органами ДФС України регулюється адміністративним правом, яке виступає обов'язковим інструментом здійснення виконавчої влади. Метою адміністративно-правового регулювання повинно стати встановлення і регламентація таких взаємовідносин, якими кожній людині повинно бути гарантовано реальне додержання і охорона у сфері виконавчої влади належних їй прав і свобод, а також ефективний захист цих прав у разі їх порушення [170, с. 3]. Такий процес буде сприяти стабільності у забезпеченні надходжень до державного бюджету, підвищенню добровільності сплати податків та зменшенню ухилень від податкових зобов'язань.

Стаття 19 «Функції контролюючих органів» містить положення про те, що контролюючі органи з-поміж інших функцій надають адміністративні послуги платникам податків, зборів, платежів [29, ст. 19].

Концепція розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади, складовою яких є ДФС, визначає адміністративну послугу як «результат здійснення владних повноважень уповноваженим суб'єктом, що відповідно до закону забезпечує юридичне оформлення умов реалізації фізичними та юридичними особами прав, свобод і законних інтересів за їх заявою (видача дозволів (ліцензій), сертифікатів, посвідчень, проведення реєстрації тощо)» [171]. У Проекті Адміністративно-процедурного кодексу (стаття 1) дано таке визначення поняття «адміністративна послуга» – це передбачена законом діяльність адміністративних органів, яка здійснюється за заявою особи, щодо юридичного оформлення умов реалізації її прав, свобод та законних інтересів (видача дозволів (ліцензій), реєстрація тощо) [172]. Адміністративна послуга здійснюється в процесі провадження в індивідуальній адміністративній справі і завершується дією, що прирівнюється до індивідуального адміністративного акта, який за визначенням проекту Адміністративно-процедурного кодексу розглядається як рішення адміністративного органу, яким завершується вирішення індивідуальної адміністративної справи.

Для ефективного управління організація повинна базувати свою діяльність

на принципах, які вже розроблені та запропоновані в державному стандарті „ДСТУ ISO 9000–2001. Системи управління якістю. Основні положення та словник”. Запропоновані стандартом принципи управління якістю розроблено з метою використання найвищим керівництвом для покращання якості показників діяльності організації. До них належать:

- 1) орієнтація на споживача – необхідно враховувати потреби споживачів, як поточні так і в майбутньому, та вміти перевершити їх сподівання;
- 2) лідерство – керівники повинні виступати лідерами та створювати умови для об’єднання працівників для досягнення поставленої мети;
- 3) залучення працівників – основу організації становить персонал, за допомогою якого можна досягнути поставленої мети;
- 4) процесний підхід – управління розглядається як процес;
- 5) системний підхід – управління організацією як системою допомагає ефективному досягненню поставлених цілей;
- 6) постійне поліпшення – розглядається як незмінна та стратегічна мета діяльності організації;
- 7) прийняття рішень на підставі фактів – раціональні управлінські рішення повинні базуватися на вмілому аналізі інформації;
- 8) взаємовигідні стосунки з постачальниками – зв’язок між факторами зовнішнього середовища прямого впливу забезпечить підвищення ефективності діяльності організації [173, с. 5].

Використання перерахованих принципів забезпечить підвищення якості діяльності організації. Відповідно до визначених принципів та на виконання постанови Кабінету Міністрів України „Про затвердження Програми запровадження системи управління якістю в органах виконавчої влади” в Державній фіскальній службі України було розроблено накази для забезпечення управління якістю, в яких визначено місію, політику, цілі та основні завдання ДФА України у сфері якості, а також створено комісію з питань системи управління якістю [174; 175; 176].

Складовою системи управління організацією повинна стати

внутрішньоорганізаційна спрямованість керівництва на підвищення якості надання послуг передбаченим вимогам та орієнтація керівництва на внутрішньоорганізаційне адміністрування, яке виступає як сукупність принципів, методів і засобів управління організаційними ресурсами з метою досягнення максимальної ефективності при виконанні визначеної мети і поставлених цілей.

Внутрішньоорганізаційне адміністрування включає в себе такі елементи:

- генеральне управління здійснює керівництво, що відповідає за формування стратегії організації, розробку політики, виконання функцій адміністрування;

- управління господарської діяльності (лінійне адміністрування) забезпечує постановку завдань і цілей, які реалізують стратегію, визначену керівництвом, а також формує структуру, розподіляє обов'язки, врегульовує конфлікти, мотивує роботу персоналу, забезпечує інформаційно-комунікативні зв'язки;

- управління персоналу забезпечує виконання персоналом поставлених цілей і завдань, сприяє ефективному використанню здібностей співробітників та формуванню позитивного клімату в колективі.

Формування внутрішньоорганізаційного управління регламентується відповідними законодавчими та відомчими актами [177, с. 20–21].

Використовуючи світові стандарти, необхідно звернути увагу на якість адміністративних послуг, що надаються органами державної фіскальної служби України – це питання є особливо актуальним. Сьогодні в науковій літературі існує велика кількість визначень поняття „якість” з різних поглядів, оскільки це філософська категорія. Зміст цього поняття розкривається, виходячи із загальних тенденцій розвитку науки управління на певному історичному етапі. ДСТУ ISO 9000–2001 визначає поняття якість як ступінь, щодо якого сукупність власних характеристик задовольняє вимоги. Необхідно зазначити, що це поняття багатопланове і для його забезпечення необхідні теоретичні знання різних галузей, досвід багатьох фахівців і вміле використання творчого потенціалу. Для

задоволення споживачів послуг необхідне уміле управління якістю, реалізація якого здійснюється за допомогою системи управління нею [178, с. 8]. Розглядаючи якість надання адміністративних послуг місцевими органами державної виконавчої влади знаходимо визначення суцільно-якісного управління: це істотні зміни ставлення, переконань і поведінки, що формують культуру будь-якої організації; відхід від традиційної ієрархічної організації, де верхівка керує, а низи працюють. У цьому випадку культура якості переходить від зосередження уваги на навчанні до практичного її застосування на усіх рівнях ієрархічної структури [179, с. 145]. Для запровадження в практичну діяльність суцільно-якісного управління необхідна довгострокова орієнтація з боку управлінської команди всієї організації. Керівництво повинно включити підвищення якості послуг у стратегію та політику організації.

Центр політико-правових реформ, аналізуючи напрями досліджень, які проводяться у галузі адміністративного права, вважає, що особливої уваги на сучасному етапі заслуговують теоретичні розробки проблематики діяльності органів виконавчої влади, державної служби, адміністративної процедури та надання адміністративних послуг. Відповідно до цього напряму були проведені дослідження стосовно якості адміністративних послуг. На думку І. Коліушка, надзвичайно важливо звернути увагу на якість надання адміністративних (управлінських) послуг. З цією метою в законодавстві повинні бути чітко прописані вимоги провадження справ з надання послуг:

- 1) строк надання послуги повинен бути обґрунтований та найкоротший;
- 2) науково визначена мінімальна кількість відвідувань;
- 3) діяльність повинна бути спрямована на отримання конкретного результату;
- 4) запровадження принципу „єдиного вікна”;
- 5) узгодження діяльності кількох уповноважених органів на законодавчому рівні для провадження справи з надання комплексу послуг;
- 6) інформаційне забезпечення процесу надання управлінських послуг (інформування громадян, використання сучасних технологій, обґрунтований

перелік документів і час на їх підготовку);

7) прийняття управлінського рішення у визначений законом термін і доведення рішення до заявника;

8) можливість оскарження дії або бездіяльності посадової особи або уповноваженого органу;

9) можливість оскарження прийнятого рішення в судовому порядку;

10) диференціація послуг на безкоштовні та оплатні;

11) науково-обґрунтована оплата послуг;

12) встановлення відповідальності за порушення порядку надання послуг;

13) створення „універсамів послуг” або „установ для громадян” [180, с. 30–34].

Погоджуємося з висунутими умовами, та узагальнюючи попередньо зроблені висновки вважаємо, що для поліпшення якості адміністративних послуг необхідно враховувати їх результативність, зручність, оперативність; рівність та справедливість в обслуговуванні; відкритість і простоту отримання; доступну вартість оплати або умови безоплатності.

Вченими пропонуються 5 груп чинників якості, зокрема: стратегія організації, проектно-конструкторські роботи, обладнання, персонал, матеріально-технічне забезпечення [181, с. 380–382].

На нашу думку, необхідно виділити в окрему групу правові чинники забезпечення якості надання адміністративних (управлінських) послуг, до яких буде входити законодавче та відомче регулювання якістю адміністративних послуг, що надаються органами ДФС України [182, с. 200–201].

Враховуючи проведені дослідження ми вважаємо, що відповідно до визначених вище вимог програма із забезпечення якості послуг, що надаються органами ДФС України, повинна розроблятися в такій послідовності:

1) проведення аналізу ситуації та визначення бажаних характеристик щодо якості послуг;

2) встановлення стандартів якості послуг та їх нормативне закріплення;

3) розробка та нормативне забезпечення впровадження програми перевірки

якості послуг;

4) створення ефективної системи мотивації персоналу органів ДФС України з метою формування професійних навичок;

5) забезпечення системи управління якістю необхідною документацією щодо процедури надання адміністративних послуг.

Для підвищення якості надання адміністративних послуг необхідно відповідне інформаційне забезпечення: створення переліку послуг, умов надання, технології та процедури надання послуг. Сьогодні світ переживає „бум” інформаційних технологій, але інформаційне адміністрування ще перебуває на стадії становлення. У цьому напрямі досліджень інформація розглядається як ще один ресурс і виникає необхідність ефективно управляти нею. Великого значення тут набуває управління інформаційних систем та можливість їх автоматизації [183; 184; 185; 186].

Невід’ємною частиною податкового адміністрування є податковий контроль, що теж потребує реформування, оновлення методів та форм.

Ю. Васюк серед напрямів вдосконалення податкового контролю виділяє модернізація податкової адміністрації відповідно до Європейських стандартів; проведення податкової реформи і реформи податкового адміністрування; удосконалення ІТ-державного управління із запровадженням сучасних технологій, у тому числі комунікаційних; розвиток професійного рівня кадрів шляхом навчання, формування відповідальності й ефективного управління; удосконалення системи зборів і перевірки державних прибутків з метою зниження рівня ухиляння від сплати податків; забезпечення високого рівня обслуговування для громадян; створення громадських адміністрацій, які можуть зробити суттєвий внесок в економічну стабільність і якість рівня життя; встановлення клієнт-орієнтовного підходу в діяльності податкових адміністрацій з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства [187].

Ф. Ткачик для ефективного адміністрування податків та дійснення податкового контролю визначає необхідність здійснення низки заходів, а саме:

- зменшити податковий тиск на платників і при цьому знайти шляхи розширення бази оподаткування;
- знизити ставки податкових платежів (у тому числі тимчасово чи в структурі механізмів «податкової амністії» або «інвестиційного податкового кредиту»), що може привести до детінізації підприємницької діяльності в Україні;
- удосконалити систему кабінетного аудиту як методу визначення напрямів та перспектив проведення контрольної-перевірочної роботи, які б дозволяли оперативно реагувати на порушення податкового законодавства та ефективно їх відпрацьовувати;
- оптимізувати використання часу на оформлення матеріалів у результаті здійснених перевірок, спростити процедури їх оформлення;
- покращити якість обслуговування та проведення консультаційної і масово-роз'яснювальної роботи з платниками податків;
- здійснювати регулярний моніторинг рівня кваліфікації працівників контролюючих органів у сфері оподаткування, забезпечити кваліфікованим інспекторам гідну оплату праці [188].

I. Солошкіна визначила такі напрями вдосконалення та наукової організації податкового контролю :

- привести органи податкового контролю України до європейських стандартів;
- дотримання Базельських принципів та запровадження існування єдиного інформаційного центру;
- реформування податкової системи [189].

Проблемам реформування податкової системи, формуванню ефективної податкової політики присвячено роботи В. Вишневського [190], В. Гейця [191], Ю. Іванова [192]. І. Луїної [193], П. Мельника [194], Л. Тарангул [195], Л. Шаблістої [196] та ін.

Водночас трансформація економічних процесів, використання нових підходів в оподаткуванні, стрімкий розвиток новітніх технологій та комунікацій

вимагає відповідного відображення їх у процедурах податкового адміністрування. Крім того, без удосконалення адміністрування податків не можна повною мірою реалізувати запропоновані Податковим кодексом новації, спрямовані на

В. Коротун модернізацію податкової системи вбачає через реалізацію таких напрямів:

- покращання умов ведення підприємницької діяльності в Україні та, відповідно, підвищення конкурентоспроможності вітчизняної економіки;
- скорочення рівня адміністративного навантаження на платників податків завдяки;
- подальшому впровадженню та удосконаленню податкових технологій та процедур;
- підвищення рівня інформаційного забезпечення технологій податкового адміністрування при одночасному посиленні застосовуваних заходів захисту податкової інформації;
- забезпечення функціонування єдиної інформаційної системи, що акумулюватиме всю інформацію, пов'язану
- зростання ролі моніторингу податкової звітності внаслідок порівняння даних такої звітності з даними, які отримано із зовнішніх джерел у порядку, передбаченому Кодексом;
- підвищення рівня взаємодії органів державної податкової та митної служб з відповідними закордонними фіскальними органами щодо отримання інформації для виокремлення загальних схем і конкретних фактів ухилення від сплати податків.

З-поміж основних проблем податкового адміністрування в Україні слід виділити: 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.

Спираючись на проведені дослідження та виділені передумови, можемо стверджувати, що використання основних надбань сучасного управління дозволяє оптимально вибудувати організацію роботи органів державної фіскальної служби, зменшити трудомісткість управлінської діяльності, оптимізувати апарат управління, посилити управлінський вплив на результативність діяльності організації та підвищити ефективність її діяльності внаслідок створення умов для добровільної сплати податків та зниження показників ухилення від сплати податків.

Модернізація ДФС без належної трансформації системи оподаткування не вирішить проблем добровільної сплати податків, не зробить її працівників і платників податків партнерами, а адміністрування податків – простим, прозорим і дешевим. Саме за рахунок реформування всієї податкової системи можна не тільки закласти продуктивні основи модернізації державної фіскальної служби України, але і реалізувати задекларовані в Податковому кодексі принципи простоти, системності, прозорості, здешевлення витрат на адміністрування податків.

Забезпечення ефективного податкового адміністрування неможливо без використання найпотужнішого в сучасних умовах економічного ресурсу - інформаційних технологій. В даний час держава приділяє величезну увагу питанням інформатизації, про що свідчить той факт, що за рівнем оснащення інформаційними технологіями ДФС України займає провідне місце серед багатьох державних структур. Тому подальше вдосконалення інформаційного і технічного забезпечення її діяльності, впровадження нових інформаційно-телекомунікаційних технологій, розвиток електронних послуг є найважливішим завданням податкових органів.

Автоматизація більшості рутинних процедур повинна забезпечити перерозподіл пріоритетів у бік виконання аналітичних і контрольних функцій податковими органами, що дозволить посилити контроль за дотриманням

податкового законодавства, своєчасно виявляти ризики здійснення податкових правопорушень, спростити взаємодію з платниками податків і в результаті, піднявши ефективність податкового адміністрування на якісно новий рівень, значно зміцнити податкову безпеку країни

Т. Крушельницька визначає, що межі системи адміністрування податків мають бути розширені із суто фіскальної і контролюючої діяльності до конструктивно-діалогової. Для цього пропонується застосовувати наступні заходи: спрямування системи адміністрування на відкритість та прозорість, розробка механізмів і методик боротьби зі зловживаннями і суб'єктивізмом з боку службових осіб фіскальних органів, автоматизація процесів адміністрування податків; управління персоналом, підвищення його кваліфікаційного рівня; матеріально-технічне та фінансове забезпечення; зовнішня консультативна діяльність тощо [197].

О. Гречишкіна виділяє шляхи запобігання конфліктів, а саме: вдосконалення податкового законодавства; введення етичних кодексів, що містять певні моральні норми і правила до службовців фіскальних органів, створення умов для контролю діяльності фіскальної служби; податкові консультації, які відіграють важливу роль у запобіганні податкового конфлікту і спору [198].

Адміністративно-правове забезпечення адміністрування в ДФС України на сучасному етапі передбачає регулювання взаємовідносин податкових органів з фізичними та юридичними особами, а також резидентами та нерезидентами шляхом формування інституту адміністративних послуг. Аналіз досліджень показав, що на сучасному етапі відбувається переосмислення ролі держави у відносинах між владою та громадянами – держава повинна надавати громадянам послуги. В результаті можемо зробити висновок, що здебільшого ці дослідження стосувалися загальнотеоретичних питань надання адміністративних послуг, визначення понять і впровадження цих понять у діяльність органів публічної адміністрації [102].

Отже підсумовуючи викладене вище слід підкреслити, 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 низку 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.

Водночас сучасна система податкового адміністрування пов'язана з розробкою податкової політики, її ефективною реалізацією. На сьогоднішній день податкові органи мають чіткий курс на підвищення ефективності податкового контролю. У цьому важлива роль відводиться оцінці ризиків і інтеграції інформації, інформаційної взаємодії з іншими органами.

Найважливішим фактором підвищення ефективності контрольної роботи податкових органів є поліпшення діючих процедур контрольних перевірок. Тому необхідно приділяти особливу увагу вдосконаленню податкового контролю, визначенню перспективних форм і методів його проведення, розробці механізму його здійснення. У зв'язку з цим пропонуємо виділити пріоритетні напрямки розвитку податкового контролю:

- розробка довгострокової кадрової політики;
- поліпшення роботи з обліку і обслуговування платників податків;
- забезпечення автоматизованого камерального контролю;
- підвищення ефективності виїзних перевірок;
- узгоджена взаємодія з правоохоронними та контролюючими органами.

Першочергове значення має створення колективу однодумців, націлених на виконання завдань, поставлених перед податковою інспекцією. Важливу роль відіграє створення атмосфери взаємної підтримки співробітників. Навчання колективу має стати одним з пріоритетних напрямків в роботі з кадрами податкових органів. другим важливим кроком є поліпшення роботи щодо інформування платників податків про процедуру правильного виконання податкових обов'язків. Необхідність цієї роботи усвідомили всі передові податкові служби світу. Податкова служба на сучасному етапі розвитку повинна бути націлена в першу чергу на допомогу в обчисленні і сплаті податків, а потім вже на недисциплінованих платників податків.

Крім того, одним з основних напрямків вдосконалення податкового контролю повинно стати активне використання інформаційно-комунікаційних технологій, комп'ютерних програм обробки даних по платниках податків, що, безсумнівно, позначиться на ефективності податкового контролю. Перехід до інформаційних технологій, що дозволяє повністю автоматизувати процес відбору платників податків з найбільш характерними відхиленнями рівнів, динаміки, співвідношень різних звітних показників від допустимих для організацій відповідних галузей економіки значень, оцінити реальний розмір податкових зобов'язань платника податків.

На підставі вищевикладеного можна зробити висновки. В сучасних умовах розвитку економіки основними напрямками вдосконалення податкової політики України є підвищення ефективності контрольної роботи податкових органів, на яких покладено основне навантаження по виконанню законодавства про податки і збори. З метою забезпечення виконання контролю за дотриманням податкового законодавства податкові інспекції цілеспрямовано і на постійній основі повинні здійснювати заходи щодо посилення податкового контролю в системі податкового адміністрування.

За підсумками проведеного аналізу слід зробити висновок, що тільки комплексний підхід в вирішенні тих чи інших проблем у сфері податкового контролю здатний дати позитивний результат в підвищенні ефективності

податкового адміністрування. У найближчій перспективі необхідно вирішити великий комплекс заходів, зазначених вище. Саме це сприятиме зростанню результативності податкового контролю та підвищення ефективності діяльності податкових органів.

Висновки до розділу 3

Підсумовуючи проведений у третьому розділі аналіз напрямів удосконалення системи податкового адміністрування в умовах трансформаційних процесів можемо зробити декілька висновків.

1. Сьогодні можна стверджувати, що адміністрування виступає тим видом управління, який більш за все відповідає потребам і умовам сучасних перетворень і в економічному, і в політичному житті. Адміністрування враховує фактори зовнішнього оточення організації і вимагає ефективної реакції та пристосування до них. У кризові періоди система управління суспільством з боку держави не може забезпечити ефективність управлінського впливу, оскільки не встигає адекватно реагувати на трансформацію соціально-економічних відносин. У зв'язку з розвитком науково-технічного прогресу спостерігається новий виток розвитку на історичному рівні і значно посилюється увага до демократизації управлінських функцій та зростає вплив міжнародних факторів.

2. Системний аналіз управління органів державної фіскальної служби дозволяє глибше проникнути в сутність численних зв'язків з державними і громадськими організаціями і по вертикалі, і по горизонталі, а також відкриває значні можливості для подальшого удосконалення системи і структури самих фіскальних органів на основі досягнень сучасної науки. Великого значення в цьому процесі набуває можливість використання знань, які можна взяти з праць зарубіжних і вітчизняних науковців у галузі управління. Принципи наукового адміністрування доцільно застосовувати у всіх видах людської діяльності, і якщо їх використовувати правильно, то можна досягнути значних результатів. У зв'язку з тим, що питання підвищення ефективності діяльності органів ДФС

України залишаються важливими на етапі формування сучасної доктрини адміністративного права, то доцільно застосовувати досягнення наукового адміністрування безпосередньо в роботу органів державної фіскальної служби України, та розробити адміністративно-правове закріплення даного напрямку. На нашу думку здійснити це можна на основі нового теоретичного напрямку – впровадженні досягнень адміністрування в практичну діяльність органів ДФС України. Саме в такому аспекті доцільно проводити дослідження для формування процесу адміністративно-правового забезпечення адміністрування у сфері оподаткування в період становлення України як держави з цивілізованою моделлю ринкової економіки.

3. Основними принципами реформування органів виконавчої влади, одним з яких є і державна фіскальна служба України, визначено такі:

- мінімізація втручання держави в життєдіяльність суспільства;
- надання послуг з боку виконавчої влади, що спрямовані на задоволення потреб особи і суспільства, в обсязі, що може бути гарантованим на даний період розвитку держави, та на тому структурному рівні, який є найближчим до споживачів;
- галузевий підхід до управління, що передбачає зміну ролі міністерств як основних представників держави в тих галузях, які вони представляють;
- суспільний контроль прийняття управлінських рішень; підзвітність громадянському суспільству, що призведе, у свою чергу, до посилення відповідальності та прозорості державного управління;
- повна прозорість основних заходів проведення реформи, громадська поінформованість.

4. Головним принципом сучасної податкової політики повинна стати орієнтація на добровільну сплату податків суб'єктами господарювання та забезпечення рівних умов ведення бізнесу. Відносини між податківцями та платниками податків повинні бути коректними та мати двосторонній характер, як це поширено в усьому світі. Така діяльність буде ґрунтуватися на усвідомленні добровільності сплати податків і докорінної зміни філософії

спілкування. Діяльність з надання адміністративних послуг органами ДФС України регулюється адміністративним правом, яке виступає обов'язковим інструментом здійснення виконавчої влади. Метою адміністративно-правового регулювання повинно стати встановлення і регламентація таких взаємовідносин, якими кожній людині повинно бути гарантовано реальне дотримання і охорона у сфері виконавчої влади належних їй прав і свобод, а також ефективний захист цих прав у разі їх порушення. Такий процес буде сприяти стабільності у забезпеченні надходжень до державного бюджету, підвищенню добровільності сплати податків та зменшенню ухилень від податкових зобов'язань.

5. На першому місці сьогодні стоїть питання якості надання адміністративних послуг органами виконавчої влади. Це пов'язано з сучасними поглядами на предмет адміністративного права та на діяльність держави стосовно громадян. Особливе місце в цьому процесі займає система впорядкованості, цілісності та ефективності управління якістю надання адміністративних послуг органами державної фіскальної служби України. На нашу думку, таку систему можна вважати ефективною в тому випадку, якщо вона дозволяє максимально мотивувати діяльність кожного учасника даного процесу та мінімізує (робить незалежною від втручання) необхідність впливу зовні на якісний кінцевий результат.

6. Враховуючи проведені дослідження ми вважаємо, що відповідно до визначених вище вимог програма із забезпечення якості послуг, що надаються органами ДФС України, повинна розроблятися в такій послідовності:

- 1) проведення аналізу ситуації та визначення бажаних характеристик щодо якості послуг;
- 2) встановлення стандартів якості послуг та їх нормативне закріплення;
- 3) розробка та нормативне забезпечення впровадження програми перевірки якості послуг;
- 4) створення ефективної системи мотивації персоналу органів ДФС України з метою формування професійних навичок;
- 5) забезпечення системи управління якістю необхідною документацією

щодо процедури надання адміністративних послуг.

7. З-поміж основних проблем податкового адміністрування в Україні слід виділити: 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.

Спираючись на проведені дослідження та виділені передумови, можемо стверджувати, що використання основних надбань сучасного управління дозволяє оптимально вибудувати організацію роботи органів державної фіскальної служби, зменшити трудомісткість управлінської діяльності, оптимізувати апарат управління, посилити управлінський вплив на результативність діяльності організації та підвищити ефективність її діяльності внаслідок створення умов для добровільної сплати податків та зниження показників ухилення від сплати податків.

8. Модернізація ДФС без належної трансформації системи оподаткування не вирішить проблем добровільної сплати податків, не зробить її працівників і платників податків партнерами, а адміністрування податків – простим, прозорим і дешевим. Саме за рахунок реформування всієї податкової системи можна не тільки закласти продуктивні основи модернізації державної фіскальної служби України, але і реалізувати задекларовані в Податковому кодексі принципи простоти, системності, прозорості, здешевлення витрат на адміністрування податків.

9. Адміністративно-правове забезпечення адміністрування в ДФС України на сучасному етапі передбачає регулювання взаємовідносин податкових органів з фізичними та юридичними особами, а також резидентами та нерезидентами шляхом формування інституту адміністративних послуг. Аналіз досліджень показав, що на сучасному етапі відбувається переосмислення ролі держави у

відносинах між владою та громадянами – держава повинна надавати громадянам послуги. В результаті можемо зробити висновок, що здебільшого ці дослідження стосувалися загальнотеоретичних питань надання адміністративних послуг, визначення понять і впровадження цих понять у діяльність органів публічної адміністрації.

10. 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 низку 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.

11. Одним з основних напрямків вдосконалення податкового контролю повинно стати активне використання інформаційно-комунікаційних технологій, комп'ютерних програм обробки даних по платниках податків, що, безсумнівно, позначиться на ефективності податкового контролю. Перехід до інформаційних технологій, що дозволяє повністю автоматизувати процес відбору платників податків з найбільш характерними відхиленнями рівнів, динаміки, співвідношень різних звітних показників від допустимих для організацій відповідних галузей економіки значень, оцінити реальний розмір податкових зобов'язань платника податків.

В сучасних умовах розвитку економіки основними напрямками вдосконалення податкової політики України є підвищення ефективності

контрольної роботи податкових органів, на яких покладено основне навантаження по виконанню законодавства про податки і збори. З метою забезпечення виконання контролю за дотриманням податкового законодавства податкові інспекції цілеспрямовано і на постійній основі повинні здійснювати заходи щодо посилення податкового контролю в системі податкового адміністрування.

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 прямі 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 як елементи змісту податкових правовідносин, так і 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 ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R.A. Musgrave, A.T. Peacock. – London: Macmillan; New York: St. Martin's Press, 1967. P. 31
2. Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science / Compiled, selected and edited by S. Badger, M. Bejzuk, S. Christianson a.o. Kyiv: Osnovy Publishers, 1994. p. 410.
3. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: пер. з нім. К.: Либідь, 2000. 654с.
4. Андрущенко В.Л., Тучак Т.В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія. К: Алерта, 2013 с.384
5. Податкова система України: Підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко та ін. К.: Либідь, 1994. 464с.
6. Василик О.Д. Теорія фінансів: підручник. К.: НІОС. 2001. 416с.
7. Опарін В.М. Фінанси (Загальна теорія): Навчальний посібник. К.: КНЕУ, 2001. 240с.
8. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. 362с.
9. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення: автореферат дисертації па здобуття наукового ступеня доктори економічних наук. К., 2002. 19с.
10. Себайн Дж.Г., Торсои Т.Л. Історія політичної думки: пер. з англ.. К.: Основи, 1991. 838с.
11. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті. Львів: Каменяр, 2000. 258с.
12. Андрущенко В.Л. Класностановий тип прибуткового податку. *Вісник податкової служби України*, 2000. Листопад-грудень. С. 58-63.
13. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов: Пер. с англ. М.: Соцэкгиз, 1962. 684с.

14. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения: пер. с англ. М.: Госполитиздат, 1955. 960с.
15. Милль Дж. Ст. Основы политической экономии. Т. 3: Пер. с англ. М.: Прогресс, 1981. 480с.
16. Петти В. Трактат о налогах и сборах: Пер. с англ. М.: Ось 89, 1997. 479с.
17. Ланг Й. Проект кодекс налоговых законов. Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. 464с.
18. Ясько І. В. Принципи оподаткування. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки*, 2015. № 824. С. 135-139. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn_2015_824_22.
19. Morag A. On Taxes and Inflation. Random House, 1965. p.134
20. Андрущенко В.Л. Французская революция и развитие финансовых институтов. *Финансы СССР*, 1989. № 9. С. 70
21. Хасси У.М., Любик Д.С. Мировое налогообложение. Основы Мирового налогового кодекса: пер. с англ. Кембридж. Гарвардский университет, 1992. 289 с
22. Proceedings of the 42nd Congress of the International Institute of Public Finance. p. 404.
23. Buchanan J.M., Musgrave R.A. Public Finance and Public Choice. Cambridge (Mass.); London: The MIT Press, 1999. p.272
24. Варналій З. С. Податкова політика України: проблеми та перспективи інституційного забезпечення. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки*, 2010. Вип. 3. С. 913. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vkpnuen_2010_3_3.
25. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. Х., 2004. 584с.
26. Податкове право: навч. посібник / За ред проф. М.П. Кучерявенка. К., 2003. 342с.
27. Проскура К.П. Особливості адміністрування податків в Україні. *Економічний часопис XXI*, 2012. № 34. С. 53-55.

28. Паславська Р.Ю. Сутність системи адміністрування податків та особливості її функціонування в Україні. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*, 2013. Вип. 9(1). С. 58-63. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2013_9\(1\)_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprer_2013_9(1)_12).
29. Податковий кодекс: Закон України від 02.12.2010 № 2755VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/275517>
30. Шалімова, Н. С. Сутність та загальні принципи адміністрування податків. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр. Кіровоград: КНТУ*, 2007. Вип. 12, ч. 2. С. 358-368.
31. Степанова Д. С. Бюджетоутворюючі ефекти адміністрування податків в Україні. *Ефективна економіка*, 2015. № 7. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_7_16.
32. Воронкова О.М. Теоретичні засади податкового менеджменту. *Вісник економічної науки України*, 2011. № 2 (20). С. 25-29. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/36089>
33. Андрущенко В. Л. Фінансове адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 27-35.
34. Воронкова, О. М. Податковий менеджмент в Україні: особливості, проблеми, перспективи: монографія Ірпінь: Нац. унт ДПС України, 2012. 391 с.
35. Єфіменко, Т. І. Механізм перерозподілу фінансових ресурсів як важіль визначення податкового потенціалу [монографія] Дніпропетровськ, ДУЕП, 2002. 272 с.
36. Іванов Ю. Б. Адміністрування податків: навч посіб. Х: вид ХНЕУ, 2005. С. 11
37. Кміть В. М. Роль фіскальної політики України в умовах глобалізації. *Науковий вісник Чернівецького університету. Економіка*, 2013. Вип. 650-652. С. 118-128. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvchu_es_2013_650652_23.

38. Крисоватий А. Оподаткування багатства: виклики для України. *Журнал європейської економіки*, 2015. Т. 14, № 2. С. 183-204. URL:: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/>
39. Мельник В. Сучасна податкова політика у країнах ЄС-15. *Економіка України*. 2012. № 6. С. 73-85. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2012_6_9.
40. Олейнікова Л. Г. Система оподаткування як складова конкурентоспроможності держави. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2011. № 1. С. 37. URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2011_1_3.
41. Проскура К. П. Методологічні засади податкового адміністрування. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 10. С. 195-202. URL:: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2012_10_28.I.
42. Таранов І. Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в Україні. *Світ фінансів*, Випуск 3 (8). 2006 р. С. 157-170.
43. Швабій К. І. Пріоритети реформування податку на доходи фізичних осіб у сучасних умовах. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансовоюридичної академії (економіка, право)*. 2013. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpifyua_2013_2_9.
44. Тульчинський Р.В. Податкова система України, її недоліки та шляхи реформування. *Економічний вісник НТУУ "КПІ"*, 2009. № 6. С. 42-47.
45. Іванов Ю.Б. Фактори соціально-економічної ефективності податкового регулювання рівня життя населення. *Проблеми економіки*, № 2. 2010. С. 22- 28.
46. Карп М. В. Налоговый менеджмент: Учебник для вузов. М.: ЮНИТИ ДАНА, 2001. 477 с.
47. Алиев Б. Х. Теоретические основы налогообложения: учеб. пособие; под ред. А. З. Дадашева. М.: ЮНИТИДАНА, 2004. 159 с.
48. Карасев М. Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. М.: Вершина, 2004. 224 с.

49. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Монографія. Тернопіль: Картбланш, 2005. 371 с.
50. Иванов Ю.Б., Тищенко АЛ. Современные проблемы налоговой политики: Учебное пособие. Х.: ИД „ИНЖЕК”, 2006. 328 с.
51. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И. И. Янжул ; сост. А. А. Ялбулганов ; науч. ред., вступ. ст. А. Н. Козырин. М.: Статут, 2002. 555 с.
52. Леоненко П.М., Юхименко П.І. Економічна історія: Навчальний посібник. К. : Знання Прес, 2004. 499 с
53. Дєєва Н. М. Оподаткування в Україні: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 544 с.
54. Історія України / І. П. Крип'якевич; відп. ред.: Ф. П. Шевченко, Б. З. Якимович. Львів: Світ, 1990. 519 с.
55. З історії грошей України : навч. посіб. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. / Н. В. Дорофєєва, З. М. Комаринська; Мво освіти України, Нац. банк України, Львів. банк. інт. Київ; Львів: [б.в.], 2000. 165 с.
56. Система місцевих платежів в Україні: теорія, історія, перспективи : колективна монографія / [М.І. Карлін [та ін.] ; за редакцією М.І. Карліна, І.О. Цимбалюк; Міністерство освіти і науки України, Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки. Луцьк: Вежа-Друк, 2017. 186 с.
57. Рукавишникова И.В. Метод финансового права / отв. ред. Н.И. Химичева. 2е изд., перераб. и доп. М. : Юристь, 2006. 285 с.
58. Горбунова О.Н. Финансовые правоотношения. Финансовое право. 2е изд. перераб. и доп. М.: Юристь, 2000. 208с.
59. Грачева Е.Ю. Налоговые правоотношения. Финансовое право. 2е изд. перераб. и доп. М.: Юристь, 2000. 467с.
60. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение: Теоретико-правовой аспект: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.14 - административное право, финансовое право, информационное право. М., 2003. 21 с.

61. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 6 т. Т. II : Введение в теорию налогового права. Х. : Легас. 2004, 600 с.
62. Хатнюк Н Місце податкових прнавовідносин у фінансовому праві України. *Фінансове право*. №1. 2017, С.165
63. Игнатьева О.В. Институциональное регулирование налоговых отношений в современной российской экономике: автореф. дис. ... канд. економ. наук: 12.00.14 -экономическая теория. Казань, 2005. 23 с.
64. Криницький І. Є. Теоритичні проблеми податкового процесу: монографія. Х. : Право, 2009. 320 с.
65. Кустова М. В. Налоговое право России. Общая часть: учебник. М.: Юристь, 2001.
66. Советское финансовое право: учебник / под. Ред. В. В. Бесчервных, С.Д. Цыпкина. М.: Юрид. Лит. 1982, 424 с.
67. Кучерявенко М.П. Податкове право України: академічний курс: підручник. К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701с.
68. Етимологічний словник української мови: В 7 т. / АН УРСР. Інст мовознавства ім. О. О. Потебні; Редкол. О. С. Мельничук (головний ред.) та ін. К.: Наук. думка, 1982. Т. 1: А – Г .632 с.
69. Файоль А. Общее и промышленное управление. М.: Республика, 1992. 351 с.
70. Словник іншомовних слів, Укладачі: С. М. Морозов, Л. М. Шкарапута. Національний університет ім. Тараса Шевченка, Український мовноінформаційний фонд НАН України. «Наукова Думка», Київ, 2000.
71. Економічна енциклопедія : в 3 т. / відп. ред. С.В. Мочерний. К.: Академія, 2000. Т. 1. 864 с.
72. Перонко И. Налоговое администрирование. *Налоговый вестник*. 2000. № 10. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/145560/>
73. Мельникова Н.П. Актуальные проблемы теории и практики налогового администрирования в Российской Федерации. *Обзор выступлений на*

засідання круглого стола. *Ваш податковий адвокат*. № 6, листопада-грудень, 2005. С.132

74. Административное право зарубежных стран Под ред. А.Н. Козырина, М.А. Штатиной. М.: Спарк. 2003. С. 11.

75. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. 600 с

76. Петричко М. М. Теоретичні засади функціонування системи адміністрування в Україні. *Бізнеснавігатор*. 2015, № 2. С. 30-34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bnav_2015_2_7.

77. Стратегія розвитку ДКРС на період до 2015 року: Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України від 6 березня 2009 р. № 46 URL: <http://dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/32570>.

78. Мартинюк Р. Президент України в системі стримувань і противаг на сучасному етапі *Підприємництво, господарство і право*. 2008. № 8. С. 28-31.

79. Про схвалення концептуальних напрямів реформування системи органів, що реалізують державну податкову та митну політику: Розпорядження КМУ від 27.12.2018 URL: № 1101р <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/11012018p>

80. Про державну фіскальну службу: Постанова КМУ від 21.05.2014 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2362014п>

81. Лепеха А. Інтегральні характеристики Державної фіскальної служби України як інституціональної організації. *Публічне адміністрування: теорія та практика*. 2016, Вип. 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Patp_2016_2_22.

82. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Львів. нац. унт ім. Івана Франка. – Львів, 2014. – 20 с

83. Бурдонова О. Ю. Податковий контроль в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку URL: <http://ndifp.asta.edu.ua>.

84. Контроль [Електронний ресурс] Вікіпедія – вільна енциклопедія. URL: <http://uk.wikipedia.org/wiki/контроль>.

85. Шемшученко Ю. С. Юридична енциклопедія : в 6 т. / рекдол. : Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. К. : «Укр. енцикл.», 1998. [Електронний ресурс]. URL: <http://leksika.com.ua/19980614/legal/>.
86. Афанасьев В. Г. Человек в управлении обществом. М.: Политиздат, 1977. 408 с.
87. Бондаренко Н. О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навч. посіб. К. : ЦНЛ, 2004. 300 с.
88. Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть: учебник. М.: Юристъ, 1999. 256 с.
89. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юрид. лит., 1973. 134 с.
90. Конюхова Т. В. Правовое обеспечение финансового контроля в Российской Федерации. *Право и экономика*, 2006. № 4. С. 32-36.
91. Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М: Маркетинг, 2000. 189 с.
92. Петрова Г. В. Налоговое право : учебник. М.: ИнфраМНорма, 1997. 271 с.
93. Поролло Э. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М.: Гардарики, 1996. 280 с.
94. Мельник М. І. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.
95. Налоговое право России: учебник / под ред. Ю. А. Крохиной. М.: Норма, 2003. 720 с.
96. Орлов С. Ю. О проблемах налогового права. *Юридический мир*, 1998. № 1112. С. 67.
97. Романовська Ю. А. Податковий контроль як дієвий інструмент моніторингу податкових ризиків. *Часопис економічних реформ*, 2013. № 3. С. 49-55. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Cher_2013_3_12.

98. Миколаєць А.П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України Державне управління: удосконалення та розвиток. №12, 2016 С.76
99. Безрутченко С.М. Фінансове право: навч. посіб. Нац. акад. внутр. справ. Київ : КНТ, 2014. 597 с.
100. Клименко, С. М. Обґрунтування господарських рішень та оцінка ризиків : навчальний посібник для самостійного вивчення дисципліни; Міністерство освіти і науки України, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. Київ: КНЕУ, 2006. 185 с.
101. Кузьменко О.О. Адміністративно-правове забезпечення менеджменту в державній податковій службі України: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук; Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь: 2009, 19 с.
102. Шевчук О. Теоретичні засади розвитку податкового контролю *Вісник КНТЕУ*. 2012, № 2. С. 7483-6.
103. Корецький О.М. Податковий контроль як необхідна умова функціонування ефективної податкової системи. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2012, Вип. 2. С.224-233.
104. Белобжецкий, И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит. М.: Бухгалтерский учет, 1994. 123 с.
105. Бурцев О.В. Інфраструктурне забезпечення регіонального розвитку в умовах обмеженості інвестиційних ресурсів: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук; Міністерство освіти і науки України, Одеська національна академія харчових технологій. Одеса. 2018, 28 с.
106. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі. Житомир. держ. технолог. унт. Житомир, 2004. 563 с.
107. Губанова Т.О. Правове забезпечення державного фінансового контролю в Україні: монографія; Національний університет біоресурсів і природокористування України. Київ: Компринт, 2014. 153 с.

108. Богданюк І.В. Правове регулювання здійснення державного контролю фінансовою інспекцією України. Харків: А.М. Панов, 2015. 231 с.
109. Данчевська І.Р. Державний фінансовий контроль використання коштів місцевих бюджетів України : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук, Львівський національний університет імені Івана Франка. Львів, 2018. 20 с.
110. Дорош Н.І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Київ, 2004. 38 с.
111. Гуцайлюк З. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції. Тернопіль: Крок, 2013. 175 с.
112. Контроль фінансової звітності та правильності її складання : навчально-методичний посібник для студентів економічних спеціальностей і працівників обліковоаналітичних і контрольноревізійних служб підприємств, організацій і установ.. Київ: Ельга, Ніка Центр, 2001. 236 с.
113. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит у державному секторі : навчальний посібник: [у 3х частинах]. Київ: Аграрна наука, 2009. 3 ч. 345 с.
114. Савчук В.А. Оптимізація формування і використання фінансових ресурсів закладів освіти: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук; Державна податкова служба України, Національний університет державної податкової служби України. Ірпінь, 2011. 18 с.
115. Сопко В.В. Концепція бухгалтерського обліку пасивів (капіталу, власності) в управлінні підприємницькою діяльністю: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук. Київ., 2008. 31 с.
116. Стефанюк І.Б. Бухгалтерський облік і фінансова звітність об'єкти фінансового контролю: методичний посібник. К.: Атіка, 2003. 303 с.
117. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підручник для студ. вузів. К.: Знання Прес, 2002. 253 с.

118. Шевчук В.А. Державне регулювання економіки: навчальний посібник. Рівне: РІС КіСУ, 2000. 224 с.
119. Шохин С.О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит: Теория и практика применения в России: Науч.-метод. Пособие. М.: Финансы и статистика, 1997. 238с.
120. Вітвицька, Н. С. Контроль і ревізія: навч.метод. посібник для самостійн. вивч. дисципліни / Київ. нац. економ. унт. К., 2000. 166 с.
121. Дванілов О.Д. Податкова система у запитаннях і відповідях : навчальний посібник; Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України, Київський економічний інститут менеджменту. Київ: ДКС центр, 2013. 293 с.
122. Завгородній В.П. Бухгалтерский учет в Украине с использованием национальных стандартов : учеб. пособие для студ. вузов. К.: А. С. К., 2003. 847 с.
123. Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець С.В. Податковий облік: Навч. посіб. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 260с.
124. Панасюк В.М. Ефективність управління витратами виробництва : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук; Національна академія наук України, Інститут регіональних досліджень. Львів, 1998. 17 с.
125. Онищенко В.О. Управління фінансово-економічною безпекою: підручник. Полтава: Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка, 2018 530 с. :
126. Чередніченко А. О. Організаційно-економічне забезпечення управління інформаційною безпекою підприємств будівельної галузі: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук; Міністерство освіти і науки України, Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова. Харків: Харківський національний університет міського господарства імені О.М. Бекетова, 2016. 21 с.
127. Удосконалення обліку, аналізу і аудиту в умовах глобалізації світової економіки: (колективна монографія) / за редакцією Л.М.

Чернелевського; Міністерство освіти і науки України, Національний університет харчових технологій, Кафедра обліку і аудиту. Київ: НУХТ, 2013. 215 с.

128. Адміністративні послуги у сфері внутрішніх справ: Монографія / І.П. Голосніченко, О.Г. Циганов, О.О. Попова, М.О. Журба, І.В. Бойко; за ред. д.ю.н., проф. Заслуженого юриста України І.П. Голосніченка, к.т.н., доц. О.Г. Циганова. К.: НТУУ «КПІ», ДНДІ МВСУ, 2015. 590 с.

129. Онищенко В. Податковий контроль у системі державного регулювання економіки. *Регіональна економіка*. 2002. № 1. С. 213-218.

130. Дозорець, П. М. Форми податкового контролю органів державної фіскальної служби за обігом підакцизних товарів. *Науковий вісник Ужгородського Національного університету: Серія: Право*, 2015. Вип. 35. Ч. 1. Т. 2. С. 112–115.

131. Реформування обліковоконтрольної системи підприємств України за міжнародними стандартами : монографія / за ред. Н.О. Лоханової. Харків: «Діса плюс», 2018. 220 с.

132. Миколаєць А.П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України *Державне управління: удосконалення та розвиток*, 2016. №12. С.76

133. Андреев Р. Г. Реалізація податково-процесуального статусу контролюючих органів в залежності від типу зобов'язаного суб'єкта податкових правовідносин. *Митна справа*. 2013. № 4(2.2). С. 108-112. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms_2013_4%282.2%29_21

134. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: наказ Міністерство фінансів України № 1588 від 09.12.2011 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z156211>

135. Єсімов С. С. Правове регулювання інформаційного забезпечення діяльності фіскальної служби в контексті європейської інтеграції. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Юридичні науки*, 2015. № 824. С. 33-38. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vnulpurn_2015_824_8.

136. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 22 жовтня 2013 року у справі № 2а/1270/1773/12 URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/34684283>
137. Порядок проведення моніторингу контрольованих операцій: Наказ Міністерства фінансів України від 14.08.2015 № 706 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z105515#n17>
138. Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення: Наказ Міністерства фінансів України 14.08.2015 № 706 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z105615#n4>
139. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории СПб. Питер, 2002. 160 с.
140. Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. Ростов н/Д. : Гардарика, 1996. 164 с.
141. Шохин С. О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика примененя в России: науч.метод. пособие. Воронина. М., 1997. 238 с.
142. Воронин Ю. Государственный финансовый контроль в социальной сфере. *Экономист*, 2001. № 1. С.123
143. Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. М: ЮрИн фОР, 2001. 224 с.
144. Налоговое расследование: эксперимент. учеб. [для юрид. и эконом. вузов и фак.] / под общ. ред. Ю. Ф. Кваши. М.: Юрист, 2000. 289с.
145. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: дис. ... дра юрид. наук : 12.00.07 . Ірпінь, 2002. – 445 с.
146. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М. :Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
147. Рева Д. М. Метод податкового контролю як спосіб контрольного впливу. *Право та інновації*. 2013. № 4. С. 137-149. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/apir_2013_4_14.

148. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР / Э. А. Вознесенский. М.: Юрид. лит., 1973. 134 с.
149. Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. 192 с.
150. Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М. : Центр ЮрИнфор, 2001. 256 с.
151. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації). К.: Ред. журн. «Вісн. подат. служби України», 2002. – 432 с.
152. Финансовое право : учебник/ под ред. Н. И. Химичева. 2е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2000. 600 с.
153. Фінансове право : підручник / кер. авт. кол. і відп. ред. Л. К. Воронова. вид. 2ге, випр. та доп. Х. : Консум, 1999. 496 с.
154. Контроль і ревізія : підручник / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 4е вид., допов. і переробл. Житомир: ПП Рута, 2006. 560 с.
155. Репетько О.О. Методологічні підходи до розмежування форм і методів фінансового контролю в теорії та практиці державного управління *Державне управління: теорія і практика* 2010. № 1 URL: http://archive.nbu.gov.ua/e-journals/Dutp/2010_1/txt/s/10roopdu.pdf.
156. Цуруль О.А. Менеджмент у державних організаціях. Навч. посібник. К.: КНЕУ, 2002. 142 с. URL:<http://studentbooks.com.ua/content/view/98/42/1/16/>.
157. Єщук О.М. Адміністративноправова охорона: теорія, практика та перспективи розвитку: монографія. Херсон.: Грінь Д.С. 2017. 396 с.
158. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні: Указ Президента України від 22.07.1998 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/810/98>
159. Деякі питання реформування державного управління України: Розпорядження КМУ 24.06.2016 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/4742016%D1%80/conv>

160. Узунов Ф.В. Реалізація функцій бізнесу і держави як об'єктивна основа існування партнерських відносин *Інвестиції. Практика та досвід* №22, 2013 URL:<http://www.investplan.com.ua/?op=8&w=%D0%A4.+%D0%92.+%D0%A3%D0%B7%D1%83%D0%BD%D0%BE%D0%B2>

161. Адміністративне право України : академічний курс : підручник : у 2 т. / [В.А. Авер'янов. [та ін.]. Київ : Юридична думка, 2009. 2 т.845с.

162. Андрійко О.Ф. Державний контроль в Україні : організаційноправові засади; Національна академія наук України, Інститут держави і права ім. В.М. Корецького. Київ : Наукова думка, 2004. 299с.

163. Адміністративне право : альбом схем: навчальний посібник / [укладачі : Ю.П. Битяк ... [та ін.]; Міністерство освіти і науки України, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. Харків: Право, 2014. 151 с. :

164. Адміністративне право України : (основні категорії і поняття) : загальна та особлива частини : посібник / І.П. Голосніченко ; Державна податкова адміністрація України, Український фінансовоекономічний інститут, Юридичний факультет. Ірпінь : УФЕІ, 1998. 108 с.

165. Курс адміністративного права України: підручник / [В.К. Колпаков. [та ін.]; Національна академія внутрішніх справ. Київ: Юрінком Інтер, 2013. 869 с

166. Механізми захисту прав в Україні: (деякі науковопрактичні аспекти) / [Ю. Дзера ... [та ін.]; під загальною редакцією Є. Кубка; Юридична фірма "Салком", Науковоаналітичний центр. Київ: Юридична практика, 2016. 655 с

167. Курінний Є.В. Предмет і об'єкт адміністративного права України: монографія; Міністерство внутрішніх справ України, Юридична академія. Дніпропетровськ : Ліра лтд, 2004. 339 с.

168. Пахомов І. М. Радянське адміністративне право. Загальна частина. Підручник. Львів: Видво Львівського університету, 1962. С. 182-185.

169. Адміністративний процес в Україні: реальність і перспективи розвитку правових доктрин / А. О. Селіванов. К.: Видавничий Дім "Ін Юре",

2000. 68 с.

170. Томіна В. Ю. Щодо визначення поняття адміністративно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні. Південноукраїнський правничий часопис. 2013. №. 1. С. 60–63.

171. Концепція розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 лютого 2006р. № 90р URL:<https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/29277890>

172. Проект Адміністративно-процедурного кодексу України №11472 від 03.12.2012 URL:http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=44893

173. ISO [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://udscn.guds.gov.ua/page.php?id=43>.

174. Про затвердження Програми запровадження системи управління якістю в органах виконавчої влади: Постанова КМУ від 11 травня 2006 р. № 614 URL:<https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/36525705>

175. Про затвердження документів, які регламентують діяльність ЦОП: Наказ ДФС України від 16.11.2018 №739 URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/zakonodavstvoprodiyalnis/nakaziprodiyalnist/73083.html>

176. Про затвердження Переліку відомостей, які містять службову інформацію в органах ДФС^ Наказ ДФС України від 28.08.2014 № 88 URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist/zakonodavstvoprodiyalnis/nakaziprodiyalnist/73089.html>

177. Совгиря О. Види та правова природа актів Кабінету Міністрів України/ *Юридична Україна?* 2011. № 8. С. 39-45. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/urykr_2011_8_9.

178. Крикун О.О. Сумісність і узгодження нової версії стандарту ISO 9001:2015 з міжнародними стандартами щодо систем менеджменту якості *Економіка і суспільство*, 2016. Випуск №7. С.378

179. Дзюндзюк В. Б. Суцільноякісне управління в діяльності органів влади. *Теорія та практика державного управління*, 2009. Вип. 2. С. 11-17 URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Trpdu_2009_2_4.

180. Адміністративна процедура та адміністративні послуги : зарубіжний досвід і пропозиції для України / [авторупорядник : В.П. Тимошук ; відповідальний редактор І.Б. Коліушко] ; Центр політикоправових реформ. Київ: Факт, 2003. 495 с.

181. Панькова З.Л. Адміністративні послуги у сфері економіки: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук; Міністерство освіти і науки України, Інститут законодавства Верховної Ради України. Київ, 2018. 21 с.

182. Фінансові послуги на ринку цінних паперів України : теорія та практика : монографія / З.А. Мацук ; Міністерство освіти і науки України, Державний вищий навчальний заклад "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана". Київ: КНЕУ, 2018. 367 с.

183. Полуектова Н.Р. Методи та моделі управління розвитком інформаційних систем підприємств: монографія. Міністерство освіти і науки України, Запорізький інститут економіки та інформаційних технологій, Запорізька державна інженерна академія. Запоріжжя : ЗДІА, 2015. 343 с.

184. Бізянов Є.Є. Моделі ефективного управління розвитком інформаційних систем економічних об'єктів: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук; Міністерство освіти і науки України, Донецький національний університет. Донецьк, 2014. 40 с.

185. Кирийчук Д.Л. Моделі та методи інформаційних технологій координаційного управління виробничих систем : автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата технічних наук; Міністерство освіти і науки України, Херсонський національний технічний університет. Херсон, 2014. 22 с.

186. Інформаційні ресурси сучасного суспільства: навчальний посібник / В.М. Андрієнко, О.П. Моїсеєнко; Міністерство освіти і науки України, Донецький національний університет, Економіко правовий факультет, Кафедра інформаційних систем управління. Донецьк ДонНУ, 2013. 144 с. :

187. Васюк Ю. М. Податковий контроль в Україні в умовах дії податкового кодексу: реалії, практичні проблеми та шляхи модернізації. *Актуальні проблеми державного управління*. 2012. №4. С. 51–56.

188. Ткачик Ф. П. Удосконалення податкового контролю в Україні у контексті протидії ухиленню від оподаткування. *Економічний часопис XXI*. 2017. №. С. 133

189. Солошкіна І. В. Шляхи удосконалення податкового контролю в Україні. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна*. 2014. №18. С. 77–80.

190. Вишневський В.П. Оподаткування в емерджентній економіці : теоретичні засади і напрями політики: монографія. Національна академія наук України, Інститут економіки промисловості. Донецьк, 2012. 127 с

191. Моделювання та прогнозування економічного розвитку регіонів України / О.І. Амоша, В.М. Геєць; Національна академія наук України, Інститут економіки та прогнозування, Інститут економіки промисловості Київ : Інформаційні системи, 2013. 439 с

192. Іванов Ю.В. Нормативно аналітичне забезпечення управління фінансово-економічної діяльності підприємства: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук; Міністерство освіти і науки України, Державний вищий навчальний заклад "Приазовський державний технічний університет".Маріуполь:, 2015. 19 с.

193. Луніна І.О. Розвиток державних фінансів України в умовах глобалізації; Національна академія наук України, ДУ "Інститут економіки та прогнозування НАН України". Київ: Інститут економіки та прогнозування НАН України, 2014. 295 с.

194. Сучасний стан та перспективи розвитку фінансового права : тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції, м. Ірпінь, 23-24 листопада 2007 року / редкол. : П.В. Мельник [та ін.]. Ірпінь: Науково дослідний інститут фінансового права, 2007. 408 с.

195. Тарангул Л.Л. Актуальні проблеми удосконалення податкового регулювання. Київ : ДННУ "Академія фінансового управління", 2013. 524 с.
196. Шаблиста Л.М. Податки як засіб структурної перебудови економіки / НАН України, Інст економ К., 2000. 218 с.
197. Крушельницька Т. Межі і результати вдосконалення адміністрування податків в Україні URL: http://www.dridu.dp.ua/vidavnictvo/2011/2011_03%2810%29/11ktaaru.pdf
198. Гречишкіна О. Удосконалення системи адміністрування податків як напрям стимулювання митної діяльності підприємств. *Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів: зб. матер. науково-комунікативних заходів* / Держ. фіск. служб. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподатк. Ірпінь, 2014. 342 с.
199. Коротун В. І. Вдосконалення технологій адміністрування податків в Україні. *Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки*, 2012. № 2 (14). С. 185–190.

ДОДАТОК

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати 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. 44–49.
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. (наукометрична база *Index Copernicus*)
5. Ясько І. В. Поняття, сутність та зміст податкового контролю. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. № 23. С. 60-67. (наукометричні бази *Index Copernicus* та *HeinOnline*)

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

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: Видавництво 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 (Львів, 11 квітня 2016 р.). Львів: ННПП НУ «Львівська політехніка», 2016. С. 103–104.

9. Ясько І. 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.). Кафедра адміністративного та інформаційного права Навчально-наукового інституту права та психології НУ «Львівська політехніка». К.: ПП «Комп'ютерний дизайн», 2017. Ч. 1. С. 165–166.