

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ
НАУК УКРАЇНИ
ДУ «ІНСТИТУТ
ЕКОНОМІКИ ТА
ПРОГНОЗУВАННЯ»

И і/ і?
ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА
АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ
ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ
УКРАЇНИ

Мельник В. М.

ОПОДАТКУВАННЯ: НАУКОВЕ ОБҐРУНТУВАННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ

БІБЛІОТЕКА
НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ
ДПС УКРАЇНИ



H-55188

Ц: 9.00

НВ - 1-й прим. (чз)

«Комп'ютерпрес»
Київ 2006

Рецензенти:

Андрущенко В.Л. - д.е.н., професор (кафедра подзикової політики та оподаткування, Національний університет державної податкової служби України, м. Ірпінь);

Положенко Д.В. - д.е.н., професор, заслужений економіст України (завідувач відділенням державної політики у сфері витратків бюджету, Науково-дослідний фінансовий інститут при Міністерстві фінансів України, м. Київ);

Шабліста Л.М. - д.е.н., провідний науковий співробітник (відділ фінансово-монетарного регулювання, Державна установа "Інститут економіки та прогнозування" Національної академії наук України, м.Київ);

Короткевич О.В. - к.е.н., старший науковий співробітник (відділ фінансового та бюджетного прогнозування, Державна установа "Інститут економіки та прогнозування" Національної академії наук України, м. Київ).

Рекомендовано до друку рішеннями вчених рад ДУ "Інститут економіки та прогнозування" НАН України (постанова № 67 від 27.06.2006р.) та Національного університету державної податкової служби України (протокол № 12 від 29.06.2006р.)

Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу.

У монографії проаналізовано фіскальні, соціально-економічні та організаційно-управлінські доміанти оподаткування у поєднанні з проблематикою функцій податків. Основну увагу при цьому приділено організаційно-управлінській складовій.

Робота містить обґрунтування дефініції адміністрування податків та аналіз сучасної вітчизняної методики управління процесом справляння податків. Запропоновано авторський варіант вдосконалення адміністрування податків в Україні.

Розрахована на науковців, практиків, студентів ВНЗ, аспірантів.

Налогообложение: научное обоснование и организация процесса.

В монографии анализируются фискальные, социально-экономические и организационно-управленческие составляющие налогообложения во взаимосвязи с проблематикой функций налогов. Главное внимание при этом уделяется организационно-управленческой составляющей.

Работа содержит обоснования дефиниции администрирования налогов и анализ современной отечественной методики управления процессом взимания. Предложен авторский вариант совершенствования администрирования налогов в Украине

Предназначается для ученых, практиков, студентов ВУЗов, аспирантов.

Taxation: scientific ground and organization of the process.

in the monograph fiscal, social and economic and organizational - administrative components of the taxation in interrelation with problems of functions of taxes are analyzed. Thus main attention is paid to an organizational - administrative component.

The work contains grounds of a definition in administration of taxes and the analysis of modern domestic technique in management of collection process. The author's variant of perfection of taxes' administration in Ukraine is offered.

intends for scientists, practical workers, students of higher educational establishments, post-graduate students.

ЗМІСТ

| | |
|---|------------|
| Вступ | 6 |
| 1. Теоретичні складові розвитку оподаткування | 15 |
| 1.1. Держава і податки: взаємообумовленість функціонування та розвитку | 15 |
| 1.2. Теорія податкових фінансів та конструювання персрозподільних механізмів | 34 |
| 1.3. Теоретична концептуалізація оподаткування та податкова політика в умовах транзитивних економік | 51 |
| 2. Соціально-економічна роль податків та їх фіскальна ефективність | 60 |
| 2.1. Взаємозв'язок функцій податків з їх основними домінантами | 60 |
| 2.2. Фіскальна ефективність податків як основа їх призначення | 69 |
| 2.3. Обмежуюча та стимулююча роль податків як об'єктивні риси та чинники стримування фіску | 89 |
| 3. Організаційно-управлінський аспект оподаткування | 119 |
| 3.1. Податкова система і організація оподаткування | 119 |
| 3.2. Адміністрування податків: сутність і становлення | 125 |
| 3.3. Технології адміністрування податків: стан та перспективи | 137 |
| 3.3.1. Облікові технології в адмініструванні податків | 138 |
| 3.3.2. Застосування соціальних технологій в адмініструванні податків | 148 |
| 3.3.3. Аналітичні та контрольні технології в адмініструванні податків | 151 |
| 3.3.4. Інформатизація адміністрування податків | 161 |
| 3.4. Вплив адміністрування податків на ефективність податкової системи | 165 |
| 4. Адміністрування податків в Україні та перспективи підвищення ефективності фіску | 173 |
| 4.1. Формування організаційної структури служб в адмініструванні податків | 173 |
| 4.2. Взаємодія служб як умова ефективного адміністрування податків | 188 |
| 4.3. Раціоналізація адміністрування податків та перспективи підвищення фіскальної ефективності податкової системи | 197 |
| 4.3.1. Організаційні проблеми адміністрування податків та їх врахування при проектуванні законодавства | 197 |
| 4.3.2. Зарубіжний досвід як джерело методичних новацій в адмініструванні податків | 204 |
| 4.3.3. Модернізація податкової служби як метод підвищення ефективності функціонування податкової системи | 216 |
| Висновки | 224 |
| Література | 228 |
| Додатки | 238 |
| Перелік таблиць | 269 |
| Перелік рисунків | 272 |

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|--|--------------|
| Введение | • • * 6 |
| 1. Теоретические составляющие развития налогообложения | 15 |
| 1.1. Государство и налоги: взаимообусловленность функционирования и развития | 15 |
| 1.2. Теория налоговых финансов и конструирование перераспределительных механизмов | 34 |
| 1.3. Теоретическая концептуализация налогообложения и налоговая политика в условиях переходных экономик | 51 |
| 2. Социально-экономическая роль налогов и их фискальная эффективность | 60 |
| 2.1. Взаимосвязь функций налогов с их главными доминантами | 60 |
| 2.2. Фискальная эффективность налогов - основа их предназначения | 69 |
| 2.3. Ограничивающая и стимулирующая роль налогов как объективные черты и факторы сдерживания фиска | 89 |
| 3. Организационно-управленческий аспект налогообложения | 119 |
| 3.1. Налоговая система и организация налогообложения | 49 |
| 3.2. Администрирование налогов: сущность и становление | 125 |
| 3.3. Технологии администрирования налогов: состояние и перспективы | 137 |
| 3.3.1. Учётные технологии в администрировании налогов | 138 |
| 3.3.2. Применение социальных технологий в администрировании налогов | 148 |
| 3.3.3. Аналитические и контрольные технологии в администрировании налогов | 151 |
| 3.3.4. Информатизация администрирования налогов | 161 |
| 3.4. Влияние администрирования налогов на эффективность налоговой системы | 165 |
| 4. Администрирование налогов в Украине и перспективы повышения эффективности фиска | 173 |
| 4.1. Формирование организационной структуры служб в администрировании налогов | 173 |
| 4.2. Взаимодействие служб как условие эффективного администрирования налогов | 188 |
| 4.3. Рационализация администрирования налогов и перспективы повышения фискальной эффективности налоговой системы | 197 |
| 4.3Л. Организационные проблемы администрирования налогов и их учёт при проектировании законодательства | 197 |
| 4.3.2. Зарубежный опыт как источник методических новшеств в администрировании налогов | 204 |
| 4.3.3. Модернизация налоговой службы как метод повышения эффективности функционирования налоговой системы | 216 |
| Выводы | 224 |
| Литература | * 228 |
| Приложения | 238 |
| Перечень таблиц | 269 |
| Перечень рисунков | — . 272 |

CONTENT

| | |
|---|------------|
| Introduction | 6 |
| 1. Theoretical components of the taxation development | 15 |
| 1.1. The state and taxes: interconditionality of functioning and development | 15 |
| 1.2. The theory of the tax finance and designing of redistribution mechanisms | 34 |
| 1.3. Theoretical conceptualization of taxation and tax policy in conditions of transitive economics | 51 |
| 2. A social and economic role of taxes and their fiscal efficiency | 60 |
| 2.1. Interrelation of tax functions with their main dominants | 60 |
| 2.2. Fiscal efficiency of taxes as a basis of their applicability | 69 |
| 2.3. A limiting and stimulating role of taxes as objective features and factors of fiscal restraint | 89 |
| 3. Organizational - administrative aspect of taxation | 119 |
| 3.1. Tax system and the organization of taxation | 119 |
| 3.2. Administration of taxes: nature and formation | 125 |
| 3.3. Technologies of administration of taxes: a status and perspectives | 137 |
| 3.3.1. Registration technologies in administration of taxes | 138 |
| 3.3.2. Application of social technologies in administration of taxes | 148 |
| 3.3.3. Analytical and control technologies in administration of taxes | 151 |
| 3.3.4. Information of tax administration | 161 |
| 3.4. Influence of tax administration on the efficiency of tax system | 165 |
| 4. Administration of taxes in Ukraine and perspectives of increasing of fiscal efficiency | 173 |
| 4.1. Formation of organizational service structure in administration of taxes | 173 |
| 4.2. Interaction of services as a condition of effective administration of taxes | 188 |
| 4.3. Rationalization of administration of taxes and prospects of increasing in fiscal efficiency of tax system | 197 |
| 4.3.1. Organizational problems of administration of taxes and taking them into account at the legislation projecting | 197 |
| 4.3.2. Foreign experience as a source of methodical innovations in administration of taxes | 204 |
| 4.3.3. Modernization of tax service as a method of increasing of efficiency in tax system functioning | 216 |
| Conclusions | 224 |
| The literature | 228 |
| Appendices | 238 |
| The list of tables | 269 |
| The list of figures | 272 |

ВСТУП

*Оподаткування - це та точка,
де наука про державні фінанси
сходиться з наукою про державне
управління.*

Лоренц Штейн

Протягом значного періоду в історії людства податки виступали потужним важелем впливу як на обсяги, динаміку і структуру виробництва, так і на споживання. Ставши головним методом акумуляції доходів державного бюджету, податки таким чином закріпили за собою також роль основного джерела коштів для фінансування функцій держави та забезпечення її існування як у традиційному, так і у сучасному відношеннях.

Податки в будь-якій країні виступали і виступають однією з найскладніших проблем і більшість навіть розвинутих держав продовжує їх вдосконалювати шляхом зміни податкової політики, з огляду на проведення економічних реформ, Україна у цьому аспекті не стала винятком. І при цьому жоден із напрямків реформування вітчизняної економічної системи не був настільки серйозно критикований і не викликав стільки дискусій у суспільстві, скільки податки та податкова політика. Хоча зрозуміло, що створити ідеальну податкову систему взагалі неможливо, але можна значно наблизитися до подолання існуючих проблем, максимально врахувавши при побудові перерозподільних механізмів специфіку економічних відносин у суспільстві.

Питання податкової політики та організації процесу справляння податків було і є актуальним, а тому відповідно ряд праць відомих вітчизняних вчених створюють підґрунтя для вирішення означеної проблеми. Роботи В. М. Федосова, О. Д. Василика, В. Л. Андрушенка, А. М. Соколовської, Л. М. Шаблістої, І. О. Луніної, В. П. Вишневецького, І. Я. Чугунова та ін. присвячені питанням теорії податків, ролі податкової системи як чинника створення умов для економічного зростання, закономірностям розвитку податкової системи України.

Однак, сучасний стан оподаткування в Україні свідчить, що вітчизняна податкова система все ж поки-що досить далека від максимальної відповідності запитам життя. Вона як не враховує повноцінно інтереси платників податків, так і не відповідає основним сподіванням держави на фінансове забезпечення виконання функцій

¹ *Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R.A. Musgrave. AT. Peacock. - London etc.; Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967 - P.31.*

останньої у сучасному вимірі. Власне, напрямки наукових досліджень найчастіше стосувалися окремих аспектів податкової політики (фіскальних, регулюючих, управлінських, тощо). Але, на нашу думку, настав час розгляду різних аспектів оподаткування з метою поєднання окремих напрямків наукової та практичної діяльності і досягнення на цій основі максимізації фіскальних та регулюючих ефектів функціонування податкової системи. Базуючись на такому підґрунті, можливо досягти пришвидшення одночасного врахування інтересів різних учасників відносин оподаткування: платників податків (у питаннях помірності податкового тягаря, обмеженості прав, заплутаності законодавства), держави та її фіскальних служб (у питаннях можливостей ухилення від оподаткування, надмірності пільг, тощо).

Таким чином, на сьогодні постає необхідність дослідження податків як триединої проблеми: функціонування як методу акумуляції грошових коштів держави; використання як інструменту впливу на соціально-економічні процеси в країні; організації та методики управління процесом оподаткування.

Враховуючи викладене, автор здійснив спробу одночасного та взаємопов'язаного дослідження трьох основних аспектів оподаткування: фіскального, соціально-економічного та адміністративно-управлінського. Необхідність саме такого поєднання проблем при проведеному дослідженні підтверджується, на нашу думку, і тим, що податки - це перш за все система відносин між державою і громадянами та підприємствами. Являючи собою односторонній рух вартості, вони більш жорстко регламентуються державою у порівнянні з іншими видами фінансових відносин. Саме через це і неможливо досягти максимального регулюючого та фіскального ефекту лише за рахунок внутрішніх елементів податків. Значну роль тут відіграє підсистема адміністрування податків, через яку і втілюються реальні взаємини між державою і платниками. Від того, наскільки вдало вона побудована, залежить успішність заходів податкової політики.

Перебіг подій історії свідчить, що розвиток держави та податків - взаємообумовлюючі процеси. З одного боку, податки - метод акумуляції фінансових ресурсів, необхідних для розвитку держави та розширення спектру її функцій; з іншого - функції податків та способи їх адміністрування залежать від рівня розвитку самої держави. Це ще раз підкреслює необхідність взаємообумовленого розгляду податків, оскільки їхні фіскальні спроможності та суспільна цінність соціально-економічної ролі - лише одна сторона перерозподільних відносин, яка відображає можливості розвитку суспільства і держави завдяки використанню оподаткування. Інша ж сторона - адміністративно-управлінська - показує можливості розвитку самих податків завдяки подальшому поступальному розвитку держави. Останнє, за

нашим переконанням, особливо актуалізується в майбутніх умовах ХХІ століття. Людство об'єктивно обрало глобалізацію домінуючою моделлю економічного розвитку сучасної цивілізації. У зв'язку з цим вже постають нові проблеми, пов'язані із забезпеченням збереження культури окремих народів, національної ідентичності їх представників, колективної безпеки країн, тощо. Таким чином, поряд з традиційними функціями держави досить швидко виявлять себе нові: національно-культурного самозбереження та колективно-наднаціональні. На перший погляд вони суперечать одна одній. Однак, логіка сучасного суспільно-економічного розвитку вимагатиме їх збалансованого поєднання. Наведене означатиме зростання потреб сучасної держави у фінансових ресурсах у зв'язку з розширенням спектру її функцій. Разом з тим, приєднуючись до колективно-наднаціональних структур, сучасна держава у майбутньому може отримати й нові адміністративно-управлінські можливості розширення фіску.

Досліджуючи податки з точки зору взаємообумовленості з проблемами розвитку держави та взаємопов'язаності трьох означених вище домінант оподаткування, ми розглянули їх історичні аспекти та науково-теоретичне підґрунтя.

Автор висловлює повну готовність вислухати всі зауваження та пропозиції щодо цієї роботи. Розуміючи постійну актуальність піднятих питань, автор готовий до дискусій щодо вирішення проблем вдосконалення перерозподільних механізмів оподаткування.

ВВЕДЕНИЕ

В течение значительного периода в истории человечества налоги являлись средством влияния как на объёмы, динамику и структуру производства, так и на потребление. Превратившись в главный метод аккумуляции доходов государственного бюджета, налоги, таким образом, закрепили за собой также роль основного источника средств для финансирования функций государства и обеспечения его существования, как в традиционном, так и в современном смысле.

Налоги в любой стране являлись и являются одной из сложнейших проблем. Продолжают их совершенствовать путём изменения налоговой политики и большинство даже развитых государств. Учитывая экономические реформы, Украина в этом аспекте не стала исключением. Причём ни одно из направлений реформирования отечественной экономической системы не критиковалось настолько серьёзно и не вызывало столько дискуссий в обществе, сколько налоги и налоговая политика. Хотя понятно, что создать идеальную налоговую систему вообще невозможно, но можно значительно приблизиться к решению существующих проблем, максимально учитывая при построении перераспределительных механизмов специфику экономических отношений в обществе.

Вопросы налоговой политики и организации процесса взимания были и остаются актуальными, поэтому ряд трудов известных отечественных учёных составили фундамент для решения выше упомянутой проблемы. Работы В. М. Федосова, О. Д. Васылыка, В. Л. Андрущенко, А. М. Соколовской, Л. Н. Шаблыстой, И. А. Луниной, В. П. Вишневого, И. Я. Чугунова и др. посвящены вопросам теории налогов, роли налоговой системы как фактора создания условий для экономического роста, закономерностям развития налоговой системы Украины.

Тем не менее, современное состояние налогообложения в Украине показывает, что отечественная налоговая система всё же достаточно далека от максимального соответствия жизненным запросам. Она одновременно не учитывает полноценно интересы плательщиков и не оправдывает основных надежд государства в отношении финансового обеспечения его функционирования в современном измерении. Собственно, направления научных изысканий чаще всего обособленно касались отдельных аспектов налоговой политики (фискальных, регулирующих, управленческих и т.д.). По нашему же мнению, пришло время рассмотрения различных аспектов налогообложения с целью объединения отдельных направлений научной и практической

деятельности и достижения, таким образом, максимизации фискальных и регулирующих эффектов функционирования налоговой системы. Таким образом, возможно быстрее добиться одновременного учёта интересов разных участников отношений налогообложения: плательщиков (в вопросах умеренности налогового бремени, ограниченности прав, запутанности законодательства), государства и его фискальных служб (в вопросах возможностей уклонения от налогообложения, чрезмерности льгот и др.).

Исходя из изложенного, сегодня встаёт необходимость исследования налогов как триединой проблемы: функционирования как метода аккумуляции денежных средств государства; использования как инструмента влияния на социально-экономические процессы в стране; организации и методики управленческого процесса налогообложения.

С учётом сказанного, автор осуществил попытку одновременного и взаимосвязанного исследования трёх основных аспектов налогообложения: фискального; социально-экономического и административно-управленческого. Необходимость такого варианта объединения проблем при проведении исследований подтверждается и тем, что налоги - прежде всего система отношений между государством и гражданами, предприятиями. Представляя одностороннее движение стоимости, они, по сравнению с другими видами финансовых отношений, более жёстко регламентируются государством. Именно поэтому невозможно достичь максимального регулирующего и фискального эффекта только за счёт внутренних элементов налогов. Значительную роль здесь играет подсистема администрирования налогов, через которую и выражаются реальные взаимоотношения между государством и плательщиками. От удачности её построения зависит успешность мероприятий налоговой политики.

Исторический ход событий свидетельствует о том, что развитие государства и налогов - взаимообусловленные процессы. С одной стороны, налоги - метод аккумуляции финансовых ресурсов, необходимых для развития государства и расширения спектра его функций; с другой - функции налогов и способы их администрирования зависят от уровня развития самого государства. Это ещё раз подчёркивает необходимость взаимообусловленного рассмотрения налогов, поскольку их фискальные возможности и общественная ценность социально-экономической роли — только одна сторона перераспределительных отношений, которая отражает возможности развития общества и государства благодаря использованию налогообложения. Другая сторона - административно-управленческая - показывает возможности развития самих налогов благодаря дальнейшему поступательному развитию государства. Именно она, по нашему мнению, особенно актуализируется в будущих условиях XXI

века. Человечество объективно избрало глобализацию в качестве доминирующей модели экономического развития современной цивилизации. В связи с этим уже возникают и новые проблемы, связанные с обеспечением сохранности культуры отдельных народов, национальной идентичности их представителей, коллективной безопасности стран и др.. Таким образом, наряду с традиционными функциями государства достаточно скоро проявятся новые: национально-культурного самосохранения и коллективно-наднациональные. На первый взгляд они противоречат друг другу. Но логика современного социально-экономического развития будет требовать их сбалансированного сочетания. Сказанное будет означать рост потребностей современного государства в финансовых ресурсах в связи с расширением спектра его функций. Вместе с тем, присоединяясь к коллективно-наднациональным структурам, современное государство в будущем может получить новые административно-управленческие возможности расширения фиска.

Исследуя налоги с точки зрения взаимообусловленности с проблемами развития государства и взаимосвязанности трёх обозначенных выше доминант налогообложения, мы рассмотрели их исторические аспекты и научно-теоретическое обоснование.

Автор высказывает готовность выслушать все замечания и предложения касательно этой работы. Понимая постоянную актуальность поднятых вопросов, автор готов к дискуссиям относительно решения проблем совершенствования перераспределительных механизмов налогообложения.

INTRODUCTION

During the considerable period in a history of mankind taxes were means of influence both on volumes, dynamics and structure of manufacture, and on consumption. Having turned to the main method of income accumulation of the state budget, taxes thus have secured also a role of the basic source of resources for financing the functions of the state and providing its existence both in traditional and in modern sense.

Taxes in any country were and are one of the most complicated problems and even the majority of developed countries continue to improve them through the changes in tax policy. Taking into account economic reforms Ukraine in this aspect isn't an exception. And any of directions in reforming of home economic system were not criticized so seriously and did not cause so many discussions in a society like taxes and a tax policy. Though it is clear that it is impossible to create the ideal tax system in general but it is possible to come much closer to the decision of existing problems taking into account at the designing of redistribution mechanisms the specific character of economic relations in a society.

Problems of a tax policy and the organization of process of collection were and remain actual, therefore the number of works of our known native scientists have made the base to the decision of the above mentioned problem. V.M.Fedosov, O.D.Vasylyka, V.L.Andrushchenka, A.M.SokoIovskoj, L.N.Shablystoj, I.A.Luninoj, V.P.Vishnevskogo, I.J.Chugunova's works, etc. are devoted to questions of the theory of taxes, to role of tax system as a factor of creation of conditions for economic growth, to the development of tax system of Ukraine in conformity with a law.

Nevertheless, the modern state of the taxation in Ukraine shows that the native tax system is far enough from the maximal correspondence to questions of vital importance. At the same time it does not take into account interests of payers completely and does not come up to the basic expectations of the state concerning financial security of its functioning in modern world. Actually, directions of scientific researches more often concerned separate aspects of a tax policy (fiscal, regulating administrative, etc.). In our opinion it's time to consider various aspects of taxation with the purpose of unification of separate directions in scientific and practical activities and achievements, thus maximizations of fiscal and regulating effects in functioning of tax system. In this was it is possible to achieve the simultaneous taking into account the interests of different participants of taxation relations fester: tax payers (in questions of moderation of tax burden, limitation of the rights, and complicity of the legisla-

tion), state and its fiscal services (in questions of possible evasion from the taxation, excessiveness of privileges, etc.).

So, today there is a necessity of research of taxes as triune problem: functioning as a method of accumulation of monetary resources of the state; uses as a tool of influence on social and economic processes in the country; the organization and techniques of management of the taxation process.

Taking into account all above-mentioned, the author has carried out the attempt of the simultaneous and interconnected research of three basic aspects of the taxation: fiscal; social and economic and administrative and managerial. Necessity of such variant of association of problems at carrying out of researches proves to be true because taxes are first of all the system of relations between the state and citizens, between the enterprises. Representing a one-way traffic of cost they in comparison with other kinds of financial relations, are more strictly regulated by the state. For this reason it is impossible to achieve the maximal regulating and fiscal effect only due to internal elements of taxes. The significant role is played here by the subsystem of administration of taxes with the help of which real interrelations between the state and payers are expressed. From the success its construction success of the tax policy actions depends.

The historical course of events testifies that development of the state and taxes are interrelated processes. On the one hand, taxes it's a method of accumulation of the financial resources necessary for development of the state and expansion of a spectrum of its functions; on the other hand functions of taxes and ways of their administration depend on the level of development of the state. It again emphasizes the necessity of interrelated views on taxes since their fiscal opportunities and public value of a social and economic role it's only one side of re-distributive relations which reflects opportunities of social development and the state due to use of the taxation. The other side - administrative and managerial - shows opportunities of development of taxes due to the further consecutive development of the state. In our opinion, it becomes especially topical in future conditions of XXI century. The mankind has objectively selected globalization as dominating model of economic development of a modern civilization. In this connection there are also the new problems connected with the safety of culture of certain peoples, national identity of their representatives, collective safety of the countries etc. So together with traditional functions of the state soon enough will appear new: functions of national - cultural self-preservation and collective - over national. At first sight they are contradictory. But the logic of modern social and economic development will demand their balanced combination. The aforesaid will mean the growth of needs of the modern state in financial resources in connection with expansion of a spectrum of its functions. At the same time, joining to collective and over national structures the modern state in

the future can receive new administrative and managerial opportunities of fiscal expansion.

Investigating taxes from the point of view of co-ordination with problems of development of the state and interrelationship of the three dominants of taxation, we have examined their historical aspects and a scientific-theoretical basis.

The author expresses his readiness to listen to all remarks and offers concerning this work. Understanding a constant actuality of the problem, the author is ready to discussions concerning the decision of problems of perfection mechanisms of the taxation.

L Теоретичні складові розвитку оподаткування

1.1. Держава і податки: взаємообумовленість функціонування та розвитку

Держава є найважливішим інститутом політичної системи суспільства. На визначеному етапі свого розвитку людське суспільство прийшло до колективного розуміння того, що конче необхідним для нього є встановлення безпеки, охорона права, ствердження законного порядку, сприяння загальному благополуччю (як традиційних функцій держави). Останнє фактично стало глибинною причиною виникнення держави, яка явила собою форму суспільної організації, базовану на трьох складових: владі, населенні і території. Державу, таким чином, можна визначити як "організовану при посередництві ідеї держави масову поведінку людей"². Що ж стосується її елементів, то "...державна влада, населення і територія суть лише поняття чи ідеї, за допомогою яких організується політична поведінка."³ Названі вище прагнення членів суспільства перетворилися на цілі держави. Вони не завжди існували саме у наведеному нами вигляді. Процес їх постановки суспільством характеризувався черговістю та охопив тривалий історичний період. У сучасності всі "цілі держави досягаються через діяльність... влади в різних її галузях."⁴

Діяльність влади, як правило, втілюється через поєднання двох моментів одночасно: "...і виконання загальних справ, які витікають з природи будь-якого суспільства, і специфічних класових функцій."⁵ Звідси слідує, що реалізація влади здійснюється спеціальним апаратом. Цей апарат включає як державних службовців, що виконують загальні управлінські функції, так і каральні підрозділи. Необхідність останніх полягає в наступному: організація влади не може співпадати з волею абсолютно всього населення і представляє інтереси окремої його частини (соціальної групи, класу), а тому існує потреба деякого насильства щодо іншої частини.

Утримання апарату, що представляє владу, а також виконання функцій по досягненню цілей держави потребує фінансових ресурсів, їх акумуляція протягом всієї історії людства здійснювалася різними методами (залежно від типу та все тих же цілей держави). У своєму розвитку держава пройшла декілька стадій, які, за тверджен-

² Рейснер М. А. Государство. М. Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1911. - С.14.

³ Рейснер М. Л. Государство. М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1911.-С.14.

⁴ Чичерин Б. Курс государственной науки. - М.: Типо-литография Выс. утв. Т-ва И.Н. Кушнерев и Ко, 1894. - С.338.

⁵ Теория государства и права: курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. - 2-е изд., перерис. и доп. - М.: Юристъ, 2001. - С.48.

ням прихильників цивілізаційно-технологічного підходу до аналізу означеної проблеми, пов'язані зі ступенем науково-технічного прогресу (НТП) та рівня життя населення. Саме залежно від досягнень НТП, рівня споживання та надання послуг населенню розрізняють стадії економічного зростання суспільства (за Уолтом Ростоу): традиційне суспільство, перехідне суспільство, суспільство "зрушень", зріюче суспільство та суспільство високого рівня народного споживання. На першій стадії технологія виробництва засновувалася на доньютонівській науці і техніці, серед галузей економіки визначальним було сільське господарство. На другій стадії відбувається зрушення у бік випереджуючого розвитку обробної промисловості. Третя стадія вже характеризується потужним злетом науково-технічного розвитку як в промисловості, так і в сільському господарстві. Четверта стадія передбачає досягнення стійкого перевищення темпів зростання обсягів випуску продукції над темпами приросту населення. Нарешті, на п'ятій стадії провідні сектори економіки переходять на виробництво предметів споживання довготривалого вжитку та послуг, починається період високого рівня масового споживання⁶. Відповідно до названих стадій розвитку суспільства, можна розрізнити типи держави (наприклад, п'ятій стадії відповідає держава загального благополуччя). Держава кожного типу мала різний спектр цілей та функцій, а значить - потребувала різний обсяг фінансових ресурсів і відрізнялася різними методами їх акумуляції. Можемо гіпотетично передбачати, що використання тих чи інших методів акумуляції залежить від таких чинників:

- економічна та психологічна готовність суспільства до їх прийняття;
- технічна та технологічна готовність держави до їх застосування.

Основним з методів акумуляції фінансових ресурсів держави у сучасності стали податки. Сучасна фінансова наука стверджує, що податки - необхідний атрибут держави. Дане твердження є беззаперечним з огляду на те, що дійсно в наш час держава забезпечує своє існування та виконання функцій на 70-80 відсотків за рахунок податкових надходжень.

Однак, діалектичний метод пізнання вимагає дослідження відповідних суспільних відносин у їх розвитку та взаємозв'язку з іншими. Останнє дозволяє встановити характерні закономірності, знання про які може надати можливість розв'язання існуючих проблем. Це і підштовхує багатьох дослідників звернутися до історично-ретроспективного аналізу податків та оподаткування. Дана робота також пропонує відповідні дослідження.

Аналіз літературних джерел різних часів доводить, що питання

періоду виникнення податків завжди турбувало як істориків, так і фінансистів. Спроби дати на нього відповідь відображали лише висновки, зроблені на основі археологічних знахідок та письмових свідчень давнини. Сюди можна віднести і твердження деяких авторів про те, що податки мають вік близько 2000 років, 5000 років чи 7500 років.

Найбільш прийнятною, на наш погляд, є відповідь, що податки існують стільки, скільки існує держава. Коли ж виникла перша держава — достеменно не відомо. Нові історичні знахідки кожного разу надають свідчення про існування цього суспільного утворення у все більших глибинах давнини. І якщо колись буде доказово підтверджено гіпотезу про існування Атлантиди, то ми отримаємо знання про ще більш давні форми державності.

Важливим питанням даного параграфу є те, чи завжди податки були *необхідним* атрибутом держави?

Деякі літературні джерела містять стверджуючу відповідь. "Податки є необхідною ланкою економічних відносин у суспільстві з моменту виникнення держави."⁷ Якщо у відповідних дослідженнях беззаперечно і без обмежень та застережень використовувати метод екстраполяції⁸ то саме такі висновки і будуть отримані. Але, у деяких випадках це може дещо зашкодити принципу наукової об'єктивності. Історії відомі досить значні проміжки часу існування деяких держав без стягнення податків. Наприклад, зі 138 по 78 рік до нашої ери (за часів правління Л. К. Сулли) громадяни Риму "не платили вже ніяких податків..."⁸. Держава у таких випадках існувала більшою частиною за рахунок коштів, отриманих від контрибуцій завойованих земель, від здачі в оренду земельних ділянок, від митних зборів та невеликих і не завжди (не в усі часи) сплачуваних податків з розкату. Тобто, в давніх державах "у випадку переможних війн податки знижувалися, а інколи державний податок відмінявся зовсім."⁹

Як бачимо з викладеного, податки все ж не завжди були необхідним атрибутом держави. Деякі державні утворення досить значні проміжки часу існували без цієї форми перерозподільних відносин. Це було пов'язано з тим, що тип держави, який відповідав періоду першої і початку другої стадії економічного зростання суспільства, характеризувався звуженим спектром функцій. Достатньо було використовувати досить примітивні методи акумуляції коштів для їх фінансового забезпечення. Та й суспільство економічно було не готове до перерозподілу значної частини створеного продукту, оскільки його обсяги дозволяли в основному лише самозабезпечити-

⁷ Буряковський В. В. та ін. Податки: Учебний посібник. - Дніпропетровськ: Пороги, 1998. - С.28.

⁸ Моммзен Т. История Рима. - Спб.: Леніздат, 1993. - С. 176.

⁹ Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. - С. 8.

ся виробникам та створити невеликі накопичення для подальшого поступального розвитку господарства.

Наступне питання, що також потребує ретроспективного аналітичного дослідження: чи завжди податки були основним доходом держави (як у сучасності)?

Вітчизняна історична наука радянського періоду інколи стверджувала, що в умовах "експлуаторського суспільства" держава наклала "непомірні податки" на трудові верстви населення, за рахунок яких існувала сама та забезпечувала дотримання прав і привілеїв "експлуаторського класу". З таких висновків слідує, що в умовах "експлуаторського суспільства" саме податки, стягувані з трудящих, слугували державам основним джерелом фінансових ресурсів. При цьому попередньо слід нагадати, що "експлуаторськими" називалися рабовласницьке, феодальне та капіталістичне суспільство (тобто до виникнення "першої в світі соціалістичної держави - СРСР", або фактично до ХХ століття).

Задля об'єктивності дослідження цього питання звернемося до джерел, авторам яких тоді ще не була відома практика "соціалістичного будівництва". Це дає нам упевненість щодо відсутності в них ідеологічної упередженості.

Наприклад, професори Л. В. Ходський, І. Х. Озеров та Й. М. Кулишер у своїх працях на початку ХХ століття основним найстарішим джерелом державних доходів називають домени або державне майно, казенні землі та ліси. "Сільськогосподарські домени являють собою найдавнішу форму і саму першу основу державного господарства всіх культурних народів."¹⁰ На цих землях велося відповідне господарство, або ж вони могли просто здаватися в оренду. Все це надавало монархам доходи. "На перших порах держави отримували свої кошти, як будь-яка приватна особа, тобто експлуатуючи свої землі, рибні ловлі, ведучи торгівлю..."¹¹ Оскільки в умовах монархії поняття "держава" та особа монарха не відокремлювалися, то всі особисті доходи останнього являлися доходами казни. "Без них (домен - авт.) він (монарх - авт.) стає "державним жебраком", що випрошує милостині у вигляді податків, з пана перетворюється в "раба свого народу"."¹² Іншими словами, домени вважалися тим, що забезпечувало владі незалежність від підданих.

Граф С. Ю. Вітте називав три основних способи отримання доходів від домен монархічними державами:

- через казенну адміністрацію;
- через адміністрацію з гарантуванням (порукою);

¹⁰ Ходський Л. В. Основы государственного хозяйства, - С.-Петербург: Типография М. Стасюлевича 1901.-С.29.

* Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. I. -- М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.45.

* Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. I. - Петроград: Наука и школа, 1919. - С.34-35.

- через оренду.¹³

Перший спосіб був найдавнішим. При його використанні на державних угіддях призначався управитель, який організовував господарство. Однак, отримуючи фіксовану платню, управителі не були зацікавлені у збільшенні доходів, економії витрат, вдосконаленні виробництва. Все це мало своїм наслідком зменшення доходності домен для казни. Пошуки доходних джерел привели до застосування другого способу експлуатації домен. З управителів просто почали вимагати гарантування визначеного мінімального доходу. Якщо забезпечувалися надходження від домен вище призначеної мінімальної суми - управителі преміювалися. Пізніше ці відносини переростають у оренду. Вона надавала казні додаткові переваги: по-перше, доходи могли періодично збільшуватися при перегляді умов оренди; по-друге, скорочуються витрати на утримання управителів та контроль за їх діяльністю. Оренда застосовувалася двох видів: термінова та довічно-спадкоємна. Термінова оренда вважалася менш ефективною, оскільки допускала можливість виснаження земель та псування інвентарю з боку орендарів, які не розраховували та подовження термінів оренди. "При довічно-спадкоємній оренді орендар, упевнений, що при справному внесенні орендної плати він передасть маєток своїм дітям, відноситься бережно до землі, прагне посилити її продуктивність та ввести можливі вдосконалення в прийомах культури."¹⁴

В деяких країнах домени зберегли своє панівне положення серед інших видів доходів державного бюджету до ХУШ-ХІХ століття. Наприклад, "в Пруссії домени ще в першій половині ХVІІІ століття давали половину всіх доходів..., на початку ХІХ ст. уже менше третьої частини..."¹⁵. Зменшення ролі доменеальних доходів пов'язане з тим, що на рубежі ХVІІІ-ХУШ століть земельні володіння активно роздаються васалам.¹⁶ Домени рано починають танути, дворянство без труда присвоює собі їх.¹⁷

Разом з тим державні витрати активно зростають у зв'язку з веденням практично безперервних війн. Постає проблема покриття нестачі коштів. Зробити це шляхом введення податків тодішня держава не завжди мала змогу. Незважаючи на наведену вище критику радянськими істориками "експлуаторських держав", введення податків навіть у умовах абсолютизму у середньовічній Європі було

¹³ Витте С. Ю. Конспект лекцій о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900-1902г.г. - Издание второе. - С - Петербург: Типография акционерного общества "Брокгауз-Ефрон", 1912. - С.521.

¹⁴ Витте С. Ю. Конспект лекцій о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900-1902г.г. - Издание второе. - С.-Петербург: Типография акционерного общества "Брокгауз-Ефрон", 1912. - С.522.

¹⁵ Кулиш ер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 1. - Петроград: Наука и школа, 1919. - С.35.

¹⁶ Шелгунов Н. Податный вопрос. - С.-Петербург: Типография А.Моричерского. 1872. - С.5-10.

¹⁷ Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып 1. -- Петроград: Наука и школа, 1919. - С.35.

справою непростою. "Податки були майже недоступні, їх можна було отримати лише за згодою земських чинів на надзвичайні потреби, доводилося виключувати з великим трудом."⁸ Пошуки нових золотоносних земель, як відомо, завершилися без значних вливань золота в Європу.

Вирішення проблеми правлячі кола вбачали в регаліях.¹⁹ Це "...фіскальні права, доходні прерогативи казни..., які остання брала в своє виключне користування, вилучивши їх з приватного обороту, із сфери діяльності населення."²⁰

Слід зразу ж зауважити, що російська фінансова література XIX - початку XX століття вирізняла два види регалій: Regalia majora та Regalia minora. Перший вид містив у собі всі права держави: від стягнення податків до судочинства та ін.. "...Під Regalia majora розуміються окремі частини державної влади."²¹

Як фіскальний інструмент розглядалася Regalia minora. Професор І. Х. Озеров визначив її так: "Під Regalia minora розуміються такі права приватноправового характеру, які вилучаються із сфери придбання приватними особами та беруться в руки держави, і вони при цьому звичай переслідують тією чи іншою мірою фіскальні завдання."²² Граф С. Ю. Вітте уточнює визначення таким чином: "В більш тісному розумінні слова (так звана Regalia minora), регалії охоплюють визначене коло промислів, які вилучаються зі сфери приватної діяльності і стають виключним привілеєм держави."²³ Саме останнє розуміння регалій цікавить нас у контексті цієї роботи.

Всі Regalia minora, що коли-небудь існували, граф С. Ю. Вітте класифікував на два основних види. "До першої категорії належать промисли, які держава вилучає із сфери приватної діяльності заради суспільної користі; це так звані поліцейські регалії - пошта, телеграф, монетна справа. Другу категорію складають промисли, які вилучаються з приватної діяльності виключно заради фіскальної мети; такі, наприклад, промисли: соляний, питний, тютюновий, сірниковий та ін.. В останніх випадках регалії... мають назву фіскальних..."²⁴ З наведеного не слід сприймати, що поліцейські регалії не мали фіскального ефекту. У період з 1890 по 1895р.р. середньорічні доходи від переробки срібла в розмінну монету та від виготовлення

⁸ Кулишер І. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 1 - Петроград: Наука и школа, 1919. - С.36.

⁹ Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. - Ярославль: Типография Г.Фальк, 1887. - С.7-8.

¹ Кулишер І. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 1. - Петроград: Наука и школа, 1919. - С.37.

⁵ Озеров І. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С. 50

¹ Озеров І. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.50.

Витте С. Ю. Конспект лекцій о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900-1902г.г. - Издание второе - С.-Петербург: Типография акционерного общества "Эркрауз-Ефрон", 1912. - С.512.

Витте С. Ю. Конспект лекцій о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900-1902г.г. - Издание второе - С.-Петербург: Типография акционерного общества "Эркрауз-Ефрон", 1912. - С. 513

мідної монети складала, наприклад, в Російській Імперії 623,3 тис. рублів.²⁵ Протягом 1898-1902р.р. цей показник зріс до 14,6 млн. рублів на рік.²⁵ "До межі, що не переходить розміру дійсної потреби в такій монеті, уряд може проводити випуски розмінної монети і різницю між номінальною та дійсною вартістю цієї монети брати в доход держави."²⁶ Пошта і телеграф також приносили доволі значні прибутки тогочасній казни. Так, у Російській Імперії в 1899 році вони забезпечили надходження у сумі 47,1 млн. рублів, тоді як витрати на них були проведені у сумі 34,5 млн. рублів.²⁷

Фіскальні регалії фактично являли собою перехідну форму доходного джерела держави.²⁸ Вони існували в той час, коли домени вже не задовольняли, а податки ще не задовольняли потреби держави в коштах. Це фіскальне джерело мало багато проявів: право короля на знайдені речі, на врятовані вантажі при аварії кораблів, на клади, на спадок вимерлих родів, на майно померлих іноземців. Пізніше були розповсюджені виключні права на цілі види виробничої діяльності (у різних країнах різні): лісова регалія, соляна, гірничо-видобувна, річкова, охоти, рибного лову, водяних та вітряних млинів, питна (на виробництво та реалізацію спиртних напоїв), тютюнова, дзеркальна, шкарпеткова, кавова, медова, на дьоготь, на рибий жир та ін.. Основних методів отримання доходів від регалій можна назвати три: від безпосередньої експлуатації виробничих об'єктів названих сфер та видів діяльності; від здачі в оренду цих об'єктів; від стягнення плати з населення за надання права діяльності у відповідних сферах. "Все це він (монарх - авт.) міг самостійно експлуатувати, здавати в оброк чи в оренду, стягувати збори за право, що надається населенню."²⁹

Регалії свого часу виявилися не лише джерелом наповнення державного бюджету, а й послужили рушієм розвитку виробництва. Казенні підприємства, крім іншого, часто заповнювали ті ніші, де приватна ініціатива ще не була проявлена. Таким чином фактично здійснювалося державне сприяння народженню нових галузей виробництва, які потім викуповувалися приватними виробниками. Отриманий викуп теж вважався одним з методів акумуляції доходів від регалій.

Однак, з часом казенне підприємництво починає занепадати. При-

Джерело цифрової інформації: Витте С. Ю. Конспект лекцій о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900-1902гг. - Издание второе. - С.-Петербург: Типография акционерного общества "Брокгауз-Ефрон", 1912. --С.514.

Витте С. Ю. Конспект лекцій о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900-1902гг. - Издание второе. - С.-Петербург: Типография акционерного общества "Брокгауз-Ефрон", 1912 - С 514.

Джерело цифрової інформації:

Витте С. КЗ. Конспект лекцій о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900-1902гг. - Издание второе. - С.-Петербург: Типография акционерного общества "Брокгауз-Ефрон", 1912 - С 515

Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. - Ярославль. Типография Г.Фальк, 1887. - С.7.

Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 1. - Петроград: Наука и школа, 1919. - С.38.

чиною стало те, що, як і в умовах будь-якої монополії, підприємства корони почали зменшувати темпи прогресивного розвитку. У зв'язку з останнім з'являється жорстка критика з боку громадськості³⁰ щодо відсутності конкуренції у відповідних галузях виробництва. Саме відсутність конкуренції розглядається як основна причина зниження ефективності та занепаду цих галузей. Згадаймо, що як раз на критиці казенного підприємництва було побудовано багато висновків класичної школи економічної науки. "Державі довелося відмовитися від своєї підприємницької діяльності, відійти в сторону, очистити шлях вільній ініціативі своїх підданих, довелося створювати торгівлю та промисловість, кредит та страхування "своєю відсутністю", неробством."³¹

{ тільки тепер ми бачимо, що серед головних джерел наповнення бюджету залишаються податки. Тобто, основним доходом держави вони стали лише після відмови останньої від широкомасштабного казенного підприємництва, що превалювало над приватним. В більшості країн Європи це сталося лише в останню третину XIX століття. Та основною причиною висунення податків на провідні позиції серед методів акумуляції фінансових ресурсів держави, на наш погляд, слід вважати досягнення суспільством, як мінімум, третьої стадії економічного зростання. Саме в цей час стало можливим створення такого обсягу продукту та доходу; який дозволяв перерозподіляти його з урахуванням потреб виконання функцій держави навіть за умови їх розширення. Розширюючи ж свою діяльність, держава змогла технічно та технологічно забезпечити досить складний процес справляння податків. Таким чином, бачимо взаємообумовленість розвитку держави і податків.

До того податки розглядалися як екстраординарний вид доходів, що не тільки не міг бути основним, а навіть засуджувався (адже економічна неготовність породжувала і негативне психологічне сприйняття).

Тим не менш, податки існували як нерегулярний доход держави. Тому цікаво проаналізувати шлях їхнього розвитку та роль у різні історичні періоди.

Сьогодні нам добре відомою є фраза, сказана Б. Франкліном: "Сплатити податки і померти повинен кожен". Та чи завжди сприймалася і пропагувалася така безумовність та невідворотність оподаткування? Перші податки виникли тоді, коли взагалі з'явилася людська цивілізація. "їхня поява пов'язана з самими першими суспільними потребами."³² Така теза є розповсюдженою сьогодні і слугує обгрун-

Сабуров П. Материалы для истории русских финансов. - С.-Петербург: Типография В.Киршбаума, 1899. - С.64-67.

Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 1. - Петроград: Наука и школа, 1919. - С.48.

туванням необхідності сплати податків. Однак, повністю погодитися з цим твердженням не можна. Як було показано вище, перші суспільні потреби фінансувалися більшою частиною не за рахунок податків. Протягом тривалого історичного періоду, до ХУШ-ХІХ століття, податки вважалися "необхідним злом, до якого доводилося вдаватися тимчасово, у вигляді виключення, в крайньому випадку..., коли ніяких інших способів покриття витрат не виявлялося."³³ Така точка зору панувала в більшості країн Європи аж до ХІХ століття. Вона ґрунтувалася на двох посиланнях:

- самодержець як найбільший феодал мав у своїй власності землі і міг існувати разом з державою, яку очолював і представляв, за рахунок домен;

- держава в силу своєї нерозвиненості просто не могла забезпечити постійне оподаткування.

"На перших порах держава слабка, немає у неї достатньо органів, їй нікому доручити стягнення податків і, усвідомлюючи своє безсилля, вона не наважується брати на себе таке завдання, знаючи, що своїми органами їй не дотягнутися до платника, а якщо і дотягнеться, то самі ці органи настільки ненадійні, що не гарантують надходження в казну необхідної суми."³⁴

Відомо, що найпершою функцією держави була функція захисту від зовнішнього ворога. Самодержці витрачали на це частину своїх доменеальних доходів, а також прийняли від громадян в знак поваги та вдячності добровільні дари і підносний. Останні фактично були першим прикладом солідарного фінансування громадських потреб.

Однак, військові дії точаться практично безперервно. За офіцерську службу дворянам платять землями, у зв'язку з чим домени скорочуються. Потреба у фінансових ресурсах призводить до того, що дари самодержцям стають звичаєм і підносяться більш-менш регулярно. Хоча, стягуються вони виключно у скрутні часи та мають суворо цільове призначення. В силу все тієї ж слабкості держави, вони все ще вважаються добровільними, оскільки вводяться за згодою станів. Хронічна нестача коштів в окремі періоди призводила до введення тимчасових податків королями в обхід громадськості. Однак, правилом це стало значно пізніше.

Таким чином, перші податки були тимчасовими, не постійними, періодично стягуваними на визначені цілі. Вони слугували лише допоміжним джерелом наповнення казни. Тому вище ми й не погодилися з тим, що їхня поява пов'язана з самими першими суспільними потре-

³³ Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. - С.6.

³⁴ Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 1. - Петроград: Наука и школа, 1919 - С.58.

³⁴ Безобразов В.П. О государственном налоге, его основаниях, главных видах и экономических последствиях. - Б.м.: б.и., б.г. - С.3.

Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. - Ярославль: Типография Г.Фальк, 1887. - С.43.

³⁵ Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 2. - М.: типография Сытина, 1920. - С.69.

бами. Точніше було б сказати, що вони з'явилися для покриття лише деякої нестачі коштів на фінансування перших суспільних потреб.

Така ситуація була характерна для держав Європи до середньовіччя, а точніше - до XV століття. Тобто, ми можемо виділяти перший етап розвитку податків та оподаткування - від давніх часів до XV століття. На цьому етапі держави не здійснюють оподаткування на постійній основі, оскільки не мають достатнього управлінського апарату. В цей час "...держави не має фінансового апарату для визначення і збору податків."³⁶ Вона спочатку змушена задовольнятися лише дарами та час від часу використовувати тимчасові податки у найскрутніші моменти. Але, у випадку використання цих тимчасових податків, все, що вона може зробити - це визначити загальну необхідну суму та доручити її збір общині. Хоча, були й факти застосування "відкупщиків", але це теж підтверджувало слабкість держави.

В середньовіччі ситуація кардинально змінюється. Виконуючи все ту ж першу функцію охорони від зовнішніх ворогів, держави стикаються із значним зростанням масштабів воєнних дій. Паралельно спостерігається суттєвий прогрес в озброєннях. Все це робить неможливим оволодіння військовим мистецтвом у дворянських замках. Армія, заснована на зборі територіальних загонів, підпорядкованих відповідним дворянам, стає неефективною. Військова майстерність перетворюється з "благородного заняття" у професію. Остання є постійним і основним видом діяльності людини. Тобто, всі ці обставини диктують необхідність регулярної найманої армії. Для її утримання потрібні і регулярні джерела доходів. Домени і регалії хоч і надавали основну частину фінансових ресурсів держави того часу, однак залежали від природно-кліматичного середовища та господарських циклів. Їх треба було підсилювати чимось більш незалежним від форс-мажорних обставин, щоб забезпечити безперервність фінансування армії - основи державної машини. Вибір падає на податки, оскільки четвертий вид масштабних доходів був просто невідомий. Вони ще не стають основним джерелом державних доходів, але набувають постійності. Вважається, що перший постійний податок з'явився у Франції в 1439 році. Своїм народженням він зобов'язаний королю Карлу VII. Ведучи затяжну війну, він видав указ, яким заборонив феодалам утримувати власне військо і у зв'язку з цим стягувати з селян довільні податки. Король взявся сам утримувати армію і на цю потребу ввів постійну подать зі всього населення, включаючи феодалів. "Створення такої, хоч і невеликої, але постійної, королівської армії перетворює тимчасову *taille* (*tallagium*) у постійну подать..."³⁷.

У Великій Британії аналогічні події сталися значно пізніше.

Черник Д. Г. *Налоги в рыночной экономике*. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. - С.6.

Кулишер И. М. *Очерки финансовой науки*. - Вып. 1. - Петроград: Наука и школа, 1919. -- С.65-66.

Тільки в 1660 році парламент цієї країни дав згоду на введення постійного акцизу, право на стягнення якого закріплювалося за королем та його спадкоємцями довічно. "Це був викуп. Король отримував визначений постійний дохід замість колишніх платежів, землевласники ж, на яких покладався захист країни, звільнялися від нього і від інших повинностей, перенісши витрати на утримання війська на весь народ, в формі акцизу."³⁸

У східних слов'ян зв'язок оподаткування з воєнною організацією закріплюється навіть в назвах податків, з яких одночасно слідує і цільове призначення коштів: "пищальні гроші" (на утримання стрільців. Його запровадження 1550 року було пов'язане з переходом від дворянської кінноти в армії, якій платили землями, до найманої піхоти - пищальників (пищаль - вогнепальна зброя), пізніше перейменованих на стрільців, яким платили хлібом, сіллю та грішми); "ямчужні гроші" (ямчуга - селітра для виробництва пороху); "податі на городову та засічну справу (для будівництва укріплень); "полонянничні гроші" (для викупу військовополонених). Хоча, в Московському князівстві ці податки набули постійного характеру дещо пізніше. Але кожне реформування армії тодішньої Московії (як часто називали Росію у нас) супроводжувалося переглядом фінансової системи та реформуванням оподаткування. Введення в 1718 році Петром I подушного податку також було спричинене змінами у збройних силах.³⁹ "Запровадження нової податкової системи було пов'язане з реформуванням армії, що передбачало створення нового регулярного війська, а також ліквідацію колишньої системи комплектування і забезпечення військ."⁴⁰ Загалом з кінця XV століття до смерті Петра Великого Росія п'ять разів переживає досить різкі зміни в фінансовій системі, спричинені військовими витратами.⁴¹

Приблизно в той же час ідея постійних податків починає оволодіти всією Європою. Характерною рисою цих податків в Європі стає також те, що вони вже перестають бути суворо цільовими, а запроваджуються на загальні потреби.

Крім того, для постійного оподаткування вже не можна було обходитися відкупщиками та общинними збирачами. Тому виникає мережа спеціальних державних установ. Верховна влада повністю бере в свої руки оподаткування. Розповсюдження відповідних процесів на теренах Європи тривало до середини XIX століття.

Виходячи з викладеного, можна стверджувати про існування дру-

38 Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 1. - Петроград: Наука и школа, 1919.....С.63.

39 Алексеенко М.М. О подушной подати в России. - Харьков: Университетская типография, 1870. - С. 4
Кошелев А. О подушных податках. - С.-Петербург: б.и., 1871. - С.3.

40 Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування. - К.: "Вісник податкової служби України", 2002. - С.84.

41 Кулишер И. М. Очерки финансовой науки - Вып. 1 - Петроград: Наука и школа, 1919. - С 71.
Буганов В.И. Пётр Великий и его время. - М: Наука, 1989. - С.6, 34, 69, 132, 147, 165.

того етапу розвитку податків та оподаткування. Він тривав з XV до XIX століття. В цей період податки набувають рис постійності та загальності. Якщо причиною виникнення податків була нестача коштів на фінансування державою захисту від зовнішнього ворога, то причиною їх закріплення на постійній основі стало реформування збройних сил і перехід до регулярної найманої армії. "Сучасна армія і сучасна податкова система - сіамські близнюки, нерозривно спаяні, нерозлучні, неподільні."⁴².

у ході цього періоду держави починають створювати спеціальні структури, що відповідають за організацію процесу стягнення. Однак, податки ще не стають основним доходом держави, поки що посту паючись доменам та регаліям.

XIX - початок XX століття, ознаменовані бурхливим розвитком виробничих сил та, на цій основі, змінами в політичній системі суспільства, вносять свої корективи в оподаткування. І треба підкреслити, що вони є не менш революційними. Перш за все слід звернути увагу на те, що в більшості країн у цей період проходить або повне знищення, або суттєве обмеження монархії. Перехід від абсолютизму до представницької форми державного правління означав, що нова держава просто не може мати домен. Навіть при наявності значного майна у вибраних керівників, використання його частини на суспільні потреби є неможливим хоча б через той факт, що представницька влада є періодично змінюваною. Останнє ж ніяк не стимулює використання власного майна можновладців на потреби держави в окремі періоди. Казенне ж підприємництво прийшло в занепад через неефективність монополій, їх нездатність забезпечувати технічний прогрес, спричинену відсутністю серйозної конкуренції у відповідних галузях виробництва. Це суттєво обмежило можливості акумуляції фінансових ресурсів через систему регалій. Разом з тим розширилися функції держави. Технічний прогрес вивільнив мільйони робітників. Армія голодних загрожувала соціальним вибухом. Крім забезпечення зовнішнього та внутрішнього (судового і поліцейського) захисту; постала проблема соціального захисту та соціального забезпечення населення. Посилення проявів циклічного характеру відтворення диктувало необхідність державного регулювання економічних процесів. Все це вимагало додаткових витрат на тлі скорочення доменеальних доходів та регалій. Єдиним вирішенням проблеми залишаються податки. Саме тому з XIX століття вони починають захоплювати домінуючі позиції серед державних доходів. В такому амплуа вони існують і до нині. Розвитку податків сприяв ще й промисловий переворот, який стимулював зростання господарської діяльності та, на цій основі, диференціацію джерел доходів громадян

^ Кулшер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 1. - Петроград: Наука и школа, 191 У. - С.66-67.

(адже для оподаткування необхідна принаймні наявність об'єктів). Якщо до XIX століття можна було по великому рахунку вести мову лише про майнове та подушне оподаткування, то в наступний історичний період з'являються громадяни, що "спеціалізуються" на отриманні доходів з нових джерел: крім доходів від землі значно зростають доходи від торгівлі, від промисловості, від домоволодіння, від цінних паперів.⁴³ З'являється цілий клас, що має джерелом існування заробітну плату. "Разом з цією диференціацією доходних джерел диференціюються і способи оподаткування..."⁴⁴. Тобто, як зазначалося вище, нова стадія зростання суспільства передбачає створення економічних умов не лише для функціонування виробництва у кожного суб'єкта (в тому числі й держави) та його самозабезпечення, а й для масштабного перерозподілу виробленого приватним сектором на користь суспільства і держави задля виконання її функцій.

Слід також зазначити, що саме в цей час особливо активно йде створення апаратів спеціальних державних служб, в тому числі й фіскальних. Ми схильні пов'язувати цей факт не тільки з появою фінансових можливостей держави (враховуючи нову стадію економічного зростання суспільства), а й знову ж таки з тимчасовістю представницьких можновладців. Адже кожна зміна політичного керівництва на перших етапах серйозно загрожувала ефективності та безперебійності роботи державної машини. У випадку з фіскальними службами це спричинювало перебої у фінансуванні державних витрат. Жодні політичні сили у будь-якій країні, що змінювали одна одну при владі, не були зацікавлені в цьому. Адже це суттєво впливало на термін їх владування та порушувало наявні меркантильні інтереси груп і окремих їхніх лідерів. Тому потрібно було створити незмінюваний (залежно від виборчого циклу) ад м і н істрати в ний апарат, завданням якого було б "оперативне та компетентне проведення в життя рішень будь-якої групи політичних лідерів - "обранців нації"⁴⁵. Це завдання, хоч і в неповній мірі, вдалося вирішити на Заході. В країнах же Східної Європи (і особливо - в пострадянських) результати чергових виборів часто означають значні зміни в адміністративному апараті державної служби, в тому числі її фіскальних підрозділів. Та все ж, такі факти можуть розглядатися як окремі випадки, що не мають вирішального впливу на основні тенденції в організації процесів державного управління та стягнення податків. Тому можна говорити про те^P що найбільш загальні підходи до вирішення означених проблем однакові в різних сучасних державах.

Ллексеенко М. М. Подоходный налог и условия его применения. - Харьков: Типография Зильберберга, 1885. - С. 5.

Озеров И. X. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С. 63.

Василенко И. А. Административно-государственное управление в странах Запада: США, Великобритания, Франция, Германия Учебное пособие. Изд. 2-е, перераб. и доп. - М.: Издательская корпорация "Логос", 2000. - С. 7.

Викладене дає підстави виділяти третій етап розвитку податків та оподаткування, що за часом початку припадає на XIX століття і триває до сьогодні. Його головною особливістю є перетворення податків на основний дохід державного бюджету та набуття ними регулюючих властивостей відносно соціально-економічних процесів, швидкий розвиток структурованої системи фіскальних служб.

Таблиця 1.1.

Періодизація розвитку податків та оподаткування

| Де п/п | Період | Характеристика етапу |
|--------|---|--|
| 1 | 3 часу виникнення людської цивілізації до XV століття | Тимчасовість, непостійність, періодична стягваність, цільове призначення податків; відсутність фіскальних служб; другорядність податків у складі доходів держави |
| 2 | XV-XIX століття | Закріплення податків на постійній основі, стягнення на загальні цілі, створення фіскальних служб; другорядність податків у складі доходів держави |
| 3 | XIX століття і до нині | Перетворення податків на основний дохід державного бюджету та набуття ними регулюючих властивостей відносно соціально-економічних процесів; швидкий розвиток структурованої системи фіскальних служб |

Аналіз минувшини та сьогодні дещо зобов'язує спробувати зазирнути у майбуття. Нам видається, що вже в найближчому майбутньому можна прогнозувати появу нових тенденцій у взаємообумовленому розвитку держави та податків. У ХХІ столітті людство об'єктивно обрало глобалізацію домінуючою моделлю економічного розвитку сучасної цивілізації. У зв'язку з цим вже постають нові проблеми, пов'язані із забезпеченням збереження культури окремих народів, національної ідентичності їх представників, колективної безпеки країн, тощо. Таким чином, поряд з традиційними функціями держави досить швидко виявлять себе нові: національно-культурного самозбереження та колективно-наднаціональні. На перший погляд вони суперечать одна одній. Однак, логіка сучасного суспільно-економічного розвитку вимагатиме їх збалансованого поєднання. Наведене означатиме зростання потреб сучасної держави у фінансових ресурсах у зв'язку з розширенням спектру її функцій.

Паралельно і традиційні функції потребуватимуть збільшення державних витрат в окремих країнах (зокрема, і в Україні). Приєднання до міжнародних організацій та колективних наднаціональних структур, членами яких вже є більш розвинені держави, диктує

необхідність досягнення та забезпечення вищих соціальних стандартів життя. Тобто, слід очікувати подальшого зростання ролі податків як ієрархічного механізму. При цьому відзначимо, що таке зростання можливе лише до певного граничного значення податкового тягаря, залежно від умов різних країн. Тому розширення фіскальної системи скоріше слід очікувати завдяки новим адміністративно-управлінським можливостям, породженим приєднанням сучасних держав до колективно-наднаціональних структур. Однією з таких може стати розробка абсолютно нових засад оподаткування суб'єктів світогосподарських зв'язків, що не мають певної державної приналежності. Саме вони є чинником виникнення нових форм конкуренції та рушійною силою глобалізації. Їх оподаткування у майбутньому, за нашим переконанням, потребуватиме колективного вироблення відповідних механізмів на міждержавному рівні. Своєрідним праобразом способу закріплення таких механізмів можна вважати сучасні директиви ЄС. Однак, для досягнення означеної мети у майбутньому вони, крім загальних принципів регулювання відносин, повинні передбачати конкретні способи міжнаціонального перерозподілу доходів, отриманих через глобальні господарські зв'язки.

Наведений же ретроспективний аналіз дає підстави говорити про сучасне оподаткування як про досить складний процес. Податки слугують методом акумуляції фінансових ресурсів держави та на сучасному етапі визначають її розвиток. Разом з тим, вони є потужним регулятором економіки. Історія свідчить, що гонитва за державними доходами породжувала процеси, в результаті яких структури державного управління поставали перед проблемою скорочення та тінізації виробництва. Причини останнього можна пов'язати як з побудовою окремих податків та структурою податкової системи, так і з огріхами в роботі фіскальних служб. Все це є наслідком спрощеного розуміння та сприйняття податків. У зв'язку з цим, на наш погляд, існує потреба звернутися до дефініції терміну "податок".

Найвні в сучасній літературі визначення є досить різноманітними за ємністю та змістом. Наведемо декілька з них:

"Податок - обов'язковий платіж, що стягується державою з фізичних та юридичних осіб."⁴⁶;

"Податки - частина національного доходу, що вилучається державою у населення через позаекономічний та економічний примус здебільшого на еквівалентній основі з метою виконання її соціально-економічних, політичних, правових функцій та досягнення військових цілей."⁴⁷;

Малый экономический словарь / Под ред. А. И. Азриляна. - М.: Институт новой экономики, 2000. - С.420.

Економічна енциклопедія: У трьох томах Т. 2. / Редкол.: ...С. В. Мочерний (віт. ред.) та ін. - К.: Видавничий центр "Академія", 2001 - С 763.

"Податки - це встановлені вищим органом державної законодавчої влади обов'язкові платежі, які сплачують фізичні та юридичні особи до бюджету у розмірах та в терміни, передбачені законом."^{4*};

"Податки - обов'язкові, економічно необхідні платежі з доходів фізичних і юридичних осіб, що вилучаються до бюджету органами державної влади на основі законодавства з метою фінансового забезпечення виконання державою своїх функцій."⁴⁹.

Аналіз наведених визначень свідчить, що вони в більшій чи в меншій мірі дають відповідь на питання про зміст податків. Однак, в них не уточнюються, про який саме зміст йдеться. Останнє зумовлено конкретною спрямованістю досліджень авторів, що не вимагала іншого. Із вивчених автором літературних джерел в одному дане чітко уточнення: "*Матеріальний* зміст податків полягає в тому, що вони є частиною новоствореного продукту, який в процесі його розподілу і перерозподілу в обов'язковому порядку безповоротно мобілізується на користь держави для виконання покладених на неї функцій."⁵⁰ В усіх наведених визначеннях фактично мова йшла саме про матеріальний зміст податків. У зв'язку з цим, залишається відкритим питання їх економічної сутності.

Нами дефініція терміну "податки" бачиться в такій інтерпретації: податки - це система суспільних відносин перерозподілу створеного продукту, у ході яких провадиться вилучення частини доходів юридичних та фізичних осіб на користь держави для її забезпечення та вторинного перерозподілу на користь інших юридичних і фізичних осіб та на громадські потреби.

На нашу думку, деякі позиції цього визначення слід додатково пояснити. Перш за все щодо того, чому нами підкреслено належність податків до системи відносин *перерозподілу* створеного у суспільстві продукту, а не до системи *розподілу та перерозподілу* (як це досить часто практикується). У ході розподілу створена вартість розпадається на відшкодування спожитих засобів виробництва та додану частину. На даному етапі ще не формуються доходи суб'єктів господарювання і, у зв'язку з цим, не виникає оподаткування через відсутність (або несформованість) основних його об'єктів та джерел сплати податків. У ході перерозподілу додана вартість розпадається на доходи окремих суб'єктів економічної діяльності. Це вже означає формування об'єктів оподаткування та джерел сплати податків. Саме тут виникають відносини з оподаткування. Це стосується і непрямих акцизних податків, оскільки їх сплата є результатом використання

Буряковський В. В. та ін. Податки: Учебний посібник. - Дніпропетровськ: Пороги, 1998.....С.4.
Загорський В.С. Бюджетно-податкова система: теорія і практика: Монографія - Ірпінь- Національна академія ДПС України, 2006 - С. 171

Шабліста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки: Наукове видання - К • Інститут економіки НАН України, 2000. - С.6.

раніше отриманого доходу. Звичайно, в даному випадку мова йде про реального платника непрямих податків - кінцевого споживача (а не про їх передавача до бюджету - виробника чи продавця продукції).³¹

По-друге, ми підкреслюємо, що податки є вилучення частини доходів платників на користь держави для її забезпечення та вторинного перерозподілу на користь інших юридичних і фізичних осіб та на громадські потреби. Більшість авторів стверджують, що це вилучення для забезпечення виконання державою її функцій. Фінансування виконання державних функцій провадиться саме в ході вторинного перерозподілу на користь інших юридичних і фізичних осіб та на громадські потреби, тому у нашому визначенні не заперечується правильність такої точки зору. Однак, дискусійним є питання повноти відображення сутності відповідних економічних відносин у цьому твердженні. Адже не всі отримані державою кошти повністю та ефективно витрачаються саме на виконання притаманних їй функцій. Кожна держава як з об'єктивних, так і з суб'єктивних причин має недостатньо оптимізовану управлінську структуру і, у зв'язку з цим, більш чи менш значний прошарок паразитуючого чиновництва. На його утримання витрачаються кошти, які не можна віднести до фінансування виконання функцій держави, оскільки вони не справляють позитивного впливу на державну діяльність. Крім того, жодна держава не може повністю виключити так зване нецільове використання коштів платників податків, що не пов'язане з прямим виконанням покладених на неї завдань у той чи інший проміжок часу. Це може бути спричинено навіть волюнтаризмом правлячих кіл, що в різній мірі, але притаманний будь-якій державі. Адже методика державного управління ще й при сьогоденньому рівні розвитку демократії залишає в собі, і навіть передбачає, значну долю суб'єктивізму.

Зауважимо, що при трактуванні дефініції податків нами не береться до уваги механізм формування ВВП. У цьому ми виходили з посилання, що названий механізм скоріше є обліково-статистичним методом визначення відповідної величини (адже сама система національних рахунків - це сукупність показників опису найважливіших процесів і явищ економіки; у СНР відображається лише стан виробництва та використання ВВП). Він використовується для обрахування величини результату функціонування системи суспільних економічних відносин, однак не говорить про сутність цих відносин. Ми ж трактуємо податки саме з точки зору сутності відносин. Так, наприклад, за обліково-статистичним порядком одним із методів визначення ВВП є сумування валових доданих вартостей різних видів економічної діяльності і податків на продукти за виключенням субсидій на продукти. Якщо умовно передбачити ситуацію, при якій держава не використовує один з видів податків (на продукти) - чи буде іншою при цьому сума ВВП? Ні, оскільки випуск продукції враховується за ринковими цінами. Останні складаються в результаті врівноваження попиту та пропозиції. Якщо держава не буде "відсікати" частину вартості у вигляді податків на продукти, то при незмінних фізичних обсягах попиту та пропозиції рівень ціни не зміниться (за інших рівних умов), а модифікується лише її розподіл: частина, що належала державі, надходить виробникам як валові прибутки та (можливо) оплата праці. Тому, на нашу думку, врахування цих податків в механізмі формування ВВП є обліково-статистичним прийомом, який відповідає діючим суб'єктивним реаліям. Об'єктивна ж сторона суспільних відносин створення продукту (виробництва) не передбачає існування саме зазначених конкретних видів податків у якості обов'язкових елементів. Тим більше, що ретроспективний аналіз проблеми, наведений вище, упевнює нас у цьому. Крім того, специфіка функціонування згаданих податків передбачає перекладання сум на інших платників (ніж ті, що визначені юридично). У такому випадку реальна оплата належного державі провадиться з доходів, що є частиною тих же валових прибутків та оплати праці. Це дає нам додаткові підстави вважати податки саме перерозподільними відносинами.

який, як відомо, не може бути завжди виправданим. У зв'язку з цим ми і підкреслюємо, що податки - це не тільки вилучення на забезпечення виконання державою її функцій, а й вилучення на забезпечення власне держави. Під останнім ми розуміємо витрати коштів поверх того, що пов'язано з виконанням державних функцій. Не виключено, що такі витрати можуть бути пов'язані і з особистими інтересами тих, хто цю державу представляє.

Наведені міркування і стали основою формулювання запропонованого визначення податків.

Оскільки ми запропонували визначити податки як систему суспільних відносин, то вважаємо за необхідне звернутися до характеристики їх об'єкта та суб'єктів. З наведеного вище слідує, що об'єктом таких відносин є створений в результаті економічної діяльності продукт, який перерозподіляється. На попередній стадії розподілу продукту визначилися доходи основних учасників процесу його створення. На перерозподільній стадії відбувається вилучення частини цих доходів на користь непрямих учасників процесу створення продукту. Таким учасником є держава, яка може не брати прямої участі в продукуванні, однак своєю присутністю створює умови для успішного протікання процесу. Тобто, держава є одним із суб'єктів відносин перерозподілу створеного продукту через податки. Іншим суб'єктом є платники податків, доходи яких власне і підлягають перерозподілу: окремі громадяни, сім'ї, підприємці, підприємства.

Охарактеризована система суспільних відносин є досить багатогранною: по-перше, за її посередництва здійснюється наповнення державної казни (фіскальна функція податків); по-друге, маніпулювання обсягами вилучення доходів дає змогу державі впливати на економічну активність та соціальне положення інших суб'єктів цих відносин. Разом з тим, стосунки між суб'єктами мають бути чітко врегульованими та регламентованими (адже мова йде про вилучення приватних доходів. Делікатність цієї справи полягає в тому при будь-яких, навіть з першого погляду незначних недоречностях одночасно унеможливиться функціонування механізмів і акумуляції грошових коштів держави, і регулювання соціально-економічних процесів). *Таким чином, податки слід дослідити як триєдину проблему: з точки зору їх функціонування як методу акумуляції грошових коштів держави; з огляду на можливість використання їх як інструменту регулювання соціально-економічних процесів в країні; з точки зору організації управлінської діяльності стосовно процесу оподаткування (адміністрування податків). Спроба вирішення цього завдання представлена нами у наступних розділах цієї роботи.*

Раніше відсутність поєднання означеної проблематики була пов'язана з історичним ходом розвитку практики оподаткування. Ад-

же, здійснена періодизація дозволяє нам визначитися, з якого саме історичного періоду можна розпочинати розгляд податків як триєдиної проблеми. У перший з наведених періодів податки слугували лише додатковим та тимчасовим фіскальним засобом держави. За таких умов їхні регулюючі властивості об'єктивно не могли спостерігатися та використовуватися владою, а розглядалися лише окремі пригнічуючі наслідки для нерозвиненого натурального та напівнатурального (частково товарного) господарства. Постійне функціонування фіскальних апаратів не передбачалося та методично не забезпечувалося. Звідси й відсутність постановки проблеми організації управлінської діяльності стосовно процесу оподаткування. На другому ж історичному етапі фіскальні служби лише зароджуються, оскільки податки стають постійними. Але як доходне джерело вони все ще залишаються другорядними, що не слугує їх масштабному розгляду з означених точок зору. Тут з'являються лише перші необхідні умови для спостереження соціально-економічних ефектів податків та оподаткування. Лише третій етап представляє набуття податками та процесом оподаткування різносторонньо оформленого вигляду. З самого його початку податки активно розглядаються як фіскальний та регулюючий засіб. Однак, лише через тривалий час після початку цього етапу (у другій половині ХХ століття) розпочалося активне напрацювання методики всезагального оподаткування та справляння. Її застосування дало змогу фіскальному апарату проникати практично у всі сфери діяльності. Останнє означає можливість значного впливу організації управління процесом справляння податків як на їх власну фіскальну та соціально-економічну ефективність, так і на економічну активність платників. Тому відповідна постановка проблеми стала можливою лише у близькі до нинішніх часи, коли вона відкрито виявляє себе в практиці у більшості країн. Звичайно, подібне твердження потребує доведення шляхом аналізу розвитку теорії податкових фінансів з метою з'ясування напрямків науково-теоретичного обґрунтування податків та оподаткування у попередні періоди. Останнє є матеріалом наступного параграфу цієї роботи.

Тут же у зв'язку з викладеним та з метою уникнення термінологічних непорозумінь, нам вважається необхідним означити, що під "оподаткуванням" ми пропонуємо розуміти процес стягнення податків. З цього слідує принципова різниця між термінами "податки" та "оподаткування". Податки - система суспільних відносин, притаманних будь-якому суспільству, що має державні утворення; оподаткування - процес, що має суттєві відмінності у рамках різних суспільних об'єднань з огляду на його організацію. Таким чином, оподаткуванню у значно більшій мірі притаманні суб'єктивні риси.

Матеріал цього підрозділу свідчить, що залежно від типу (рівня розвитку) держави влада використовує податки в різних іпостасях та

по-різному організовує їх справляння. Тобто, набір функцій податків та способи їх адміністрування залежать від рівня розвитку держави. Паралельно, забезпечення поступального розвитку самої держави визначається податками, оскільки останні являють собою механізм акумуляції коштів, призначених і на розширення функцій держави.

1.2. Теорія податкових фінансів та конструювання перерозподільних механізмів.

Як слідує з матеріалу попереднього параграфу, об'єктивна можливість розгляду податків як триєдиної проблеми (з огляду на функціонування як методу акумуляції грошових коштів держави; використання як інструменту впливу на соціально-економічні процеси в країні; організації та методики управління процесом оподаткування) з'явилася лише у другій половині ХХ століття. Однак, очевидно, що такий складний перерозподільний механізм, як оподаткування, всебічно обґрунтовувався фінансовою теорією. Розвиток економічної науки взагалі та фінансової зокрема демонструє нам (почергово) то деяке відставання теорії від практики, то, навпаки - випередження. У першому випадку наука зосереджувалася на фіксації існуючих економічних механізмів та розробці рекомендацій щодо їх вдосконалення, у другому ж - на конструюванні моделей економічних механізмів майбутнього. У зв'язку з викладеним, потребує аналізу розвиток теорії податкових фінансів з метою з'ясування напрямків науково-теоретичного обґрунтування податків та оподаткування у попередні періоди та доведення таким чином актуальності постановки питання про розгляд податків під кутом зору як методу акумуляції фінансових ресурсів держави, як інструменту впливу на економіку, як організації управління процесом справляння.

Сьогодні податкові фінанси - це складова фінансової науки, яка об'єктивно розглядає податки у контексті та в тісному зв'язку з іншими фінансово-економічними проблемами. Тому існує думка, що виокремлення теорії податкових фінансів неможливе, а відповідні спроби виглядають не інакше, як розрізання "по-живому", коли окремо взята частина не існує як завершене ціле, не має ні початку, ні кінця. Тут слід підкреслити, що авторам такого висновку не можна відмовити в правоті, так само як не можна і повністю погодитися. Адже були часи, коли аналогічно сприймалася й фінансова наука. Розгляд її не у складі політичної економії - вважалося думкою не лише сміливою, а й трохи крамольною. А причина цьому досить проста: "При нерозвиненості фінансового господарства, тобто коли воно користувалося тими ж ресурсами, що й приватне господарство, фінансової науки не існувало..."⁵².

Сучасна наукова література значно різниться викладом поглядів різних авторів на розвиток теорії податків та оподаткування. Наприклад, М. Кучерявенко у своїй періодизації розвитку фінансових вчень подає думку про те, що вчення про податки існувало ще в давніх державах Сходу, класичних державах Греції та Риму.⁵³

Дійсно, ще в давні часи існували згадки про податки в релігійних книгах та інших письмових джерелах. Однак, в них маємо лише фіксацію факту того, скільки і кому належить сплатити, або ж догматичні твердження без надання будь-яких пояснень. Обґрунтування необхідності такої сплати (крім погрози силою у деяких випадках) та розробки механізму сплати у цих джерелах відсутні. Це дає нам підстави говорити все ж про відсутність оформлених теоретичних поглядів, вчення про податки до самого середньовіччя.

У зв'язку з викладеним, ми пропонуємо поділяти розвиток теорії податків та оподаткування на два історичних періоди (з наступним виділенням підперіодів):

- період письмових згадок про податки, які ґрунтуються на релігійних догматах або виходять з моментальних потреб. В них фіксувався факт стягнення без науково доказового обґрунтування;
- період наукового обґрунтування категорій отримання доходів союзами публічного характеру.

Початок другого етапу, тобто зародження власне фінансової науки з елементами теоретичного обґрунтування податків слід датувати не раніше XV століття. Підтвердження цього знаходимо ще в авторів початку XX століття: "Слабкий розвиток фінансового господарства в середні віки також не сприяв розвитку фінансової науки, і розвиток останньої ледве можна підняти раніше XV століття."⁵⁴

Тому, більш детальне дослідження розвитку теорії податків та оподаткування на визначених етапах дозволяє надати їм відповідну характеристику, наведену нижче.

Згадки про податки маємо вже стосовно давніх держав Близького Сходу Однак, як вже зазначалося вище, оподаткування тут ґрунтувалося на релігійних догматах. Наприклад, у давньому Єгипті фараони стягували данину з переможених держав і племен, а також накладали повинності на населення своєї країни. Більшість таких повинностей була пов'язана з наданням землеробам права користуватися третиною всіх земель⁵⁵ (третина земель належала фараонам, третина - жерцям, третина - землеробам). "За землю сплачувався оброк хлібом, рибою, худобою і т.ін."⁵⁶ Але, ґрунтувалося це на релігійних уявленнях єгиптян про божественне походження фараона, якого вважали богом на землі.

Кучерявенко Н. П. Основы налогового права. - Харьков: Издательство Константа, 1996. - С.6.
Озеров И. X. Основы финансовой науки. - Вып 1 - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.72.
Лебедев В.А. О поземельном налоге. - С.-Петербург: Типография Куна, 1868. - С.6.
Кучерявенко Н. П. Основы налогового права. - Харьков: Издательство "Константа", 1996. - С.6.

Аналогічний стан справ в оподаткуванні був характерний для всіх близькосхідних держав ранньоісторичного періоду. Так, іудеї спочатку вважали, що богу взагалі належить все на землі. Частина всього, що на ній є, він віддає як милість людям. Такі уявлення фактично дозволяли іудейським царям та жерцям (як намісникам бога на землі) накладати повинності на свій розсуд без будь-яких обмежень. Пізніше в П'ятикнижжі Мойсея було визначено, що Богу належить десятина. Це й стало фінансовою основою Християнської Церкви. Однак, даній біблейській згадці теж притаманний догматичний характер.

Давньогрецькі держави та Рим мали деяку відмінність від Східної цивілізації. Вона полягала в тому, що міста-держави Греції управлялися колегіально. Наприклад, в Афінах рішення про податки приймалося Радою. При цьому греки керувалися моментальними потребами, як правило, у надзвичайних ситуаціях. "Фінансова наука в давньому світі не була розвинута і мала виключно практичний характер..."⁵⁷. Звичайними доходами держав були казенні промисли, доходи від оренди, рабської праці, повинності іноземців, добровільні пожертви.⁵⁸ Лише при веденні війни застосовувалося оподаткування. І найчастіше це стосувалося оборонних дій. Розмір податків залежав від розміру витрат. У таких (загрозливих) ситуаціях просто і не було потреби обґрунтовувати необхідність оподаткування. Ксенофонт навіть стосовно цього стверджував, що при надзвичайних ситуаціях держава може користуватися всім майном своїх громадян. Аристотель же вважав, що кожен громадянин має приймати участь у формуванні доходів держави, оскільки остання відіграє значну роль у створенні умов для його благополуччя. При цьому мислитель мав на увазі скоріше ті ж самі оборонні функції держави, а під формою участі у формуванні доходів розумів добровільні пожертви громадян на користь держави. Адже в ті часи афіняни вважали, що вільні громадяни не повинні сплачувати податки. Особисті податки взагалі розглядалися ними як печать рабства, а майнові визнавалися досить умовно. Натомість, добровільні пожертви громадяни вносили з готовністю⁵⁹.

Стосовно ж мирних часів, мислителі не звертаються до проблем оподаткування. Той же Ксенофонт "...рекомендує Афінам купувати невільників з метою отримання доходу від здачі їх в найми власникам Лаврінських срібних копалень."⁶⁰

Таким чином, обґрунтування податків у давніх греків практично відсутнє. Оподаткування будується на колегіальних рішеннях громадян, народжених під загрозою загальної небезпеки. Разом з тим,

Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. ~ С.72.
Алексеевко М. О налогах. - Б.м.: б.и., б.г.. - С.9.
Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997, - С.7-8,
Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.72.

давні греки демонструють нам варіант врахування та оформлення позиції суспільства стосовно оподаткування. Фактично, у ті часи були реально застосовані підходи щодо громадського вирішення питання ступеню втручання держави у приватні доходи. Сьогодні це може слугувати ідейним підґрунтям конструювання моделей сучасних механізмів громадського впливу на вирішення фіскальних питань економічної політики держави.

Аналогічна грецьким державам система склалася і в Давньому Римі. Все управління фінансами концентрувалося спочатку в Сенаті. Хоча в цій державі через постійну та надзвичайну войовничість податки відігравали більшу роль у складі державних доходів, ніж в Греції, все ж їх теоретичне конструювання не провадилося.⁶¹ "У римських письменників знаходимо дуже мало про фінанси."⁶² Після переходу повноти фінансової влади до цезарів ситуація в науці не змінилася. Римські філософи та історики лише фіксували наявні в практиці механізми акумуляції державних доходів. Разом з тим, саме в цій державі зароджується цивілізовано оформлене майнове та поголовне оподаткування, об'єднане в "трибутуми".

Феодална Європа до XV століття практично внесла мало нового в фінанси як галузь знань взагалі, та в податкові фінанси зокрема. Деякі питання фінансового устрою спробував висвітлити Фома Аквінський у XIII столітті. Однак, його висновки щодо податків зводилися до того, що вони - лише засіб покриття надзвичайних витрат. Основним джерелом доходів держави мають бути домени. Беззаперечно цей автор визнавав лише десятину на користь духовенства. Однак, назвати її державним податком навіть при невіддільності церкви від держави - досить суперечливо, адже світська влада не мала впливу ні на отримання, ні на витрачання цих коштів.

Таким чином, означений нами перший історичний період - період письмових згадок про податки - характеризувався практичним стягненням без науково-теоретичного обґрунтування. Висновки тогочасних мислителів являли собою лише фіксацію існуючих у практиці перерозподільних механізмів.

З кінця XV століття питанням фінансів взагалі та оподаткування зокрема починають приділяти більше уваги. Завдячувати в цьому слід меркантилістам. Перша фінансова література з'являється в Італії (Діомеде Карафа, Нікколо Маккіавелі, Франческо Гвічардіні, Джованні Ботеро). Однак, італійські автори знову трактують податки як надзвичайний⁶³ доход, ставлячи домени в основу джерел існування держави. Але, порівнюючи з попередниками, слід зазначити, що на

! Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. - Ярославль: Типография Г.Фальк, 1887. - С 28.
Озеров И. X. Основы финансовой науки. - Вып. I. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С 72.
Безобразов В.П. Государственные доходы: теоретическое и практическое исследование. - Вып. 1 - С.-Петербург: Типография В. Безобразова, 1868. - С11.

відміну від Ф. Аквінського, який назвав податки "дозволеною формою пограбування", італійці сприймають їх як надзвичайний, але не "осудний" доход. Деякі з них починають займатися вдосконаленням системи стягнення. Щодо цього, І. Х. Озеров писав: "Маккіавелі в XVI столітті рекомендує загально майновий податок з кадастром, а Гвічардіні в одній роботі виступає прибічником прогресивного оподаткування; Ботеро вважає непрямі податки найбільш придатними для оподаткування доходів від промисловості та рухомості."⁶⁴

Тільки за відсутності інших коштів рекомендує звертатися до податків французький економіст XVI століття Ж. Боден, що за основними своїми поглядами також є меркантилістом. "Він вважає податки засобом небезпечним, здатним посварити короля з його підданими, спонукаючи їх до повстань."⁶⁵ . Однак, судячи з висновків Ж. Бодена, він вже добре розуміє невідворотне почастищення звернень до податкових джерел доходів, що може перейти в постійну практику. Такий висновок робимо з того, що цей вчений багато уваги приділяє рекомендаціям щодо оптимізації оподаткування. Так, в його працях містяться поради щодо помірною оподаткування ввезення необробленої сировини та застосування вищих ставок відносно готової продукції і частково оброблених сировинних матеріалів (напівфабрикатів). Останнє, мабуть, мало на меті стимулювання розвитку вітчизняного виробництва. Також для досягнення рівномірності оподаткування він радить більше застосовувати реальні податки, а не особисті.

Англійські економісти XVI-XVII століття в своїх працях також найбільше уваги приділяють питанням оптимізації оподаткування (Ф. Бекон, У. Петті, Т. Мен, Ч. Девенант, Т. Гоббс, Д. Локк). Однак, це питання розглядається ними вже не в площині "реальні - особисті податки", а через призму співвідношення між прямими та непрямими податками.⁶⁶ Ф. Бекон, У. Петті, Т. Мен, Ч. Девенант, Т. Гоббс, подібно до Дж. Ботеро, твердять про більшу прийнятність непрямому оподаткування. Очевидно, це було спричинено успіхами Англії в непрямих податках. Нагадаємо, що саме в цій країні першим постійним податком став акцизний (див. §1.1 даної роботи). Але, на додачу до викладеного, в середині XVII століття Т. Гоббс особливу увагу звертає на необхідність дотримання принципів помірності та рівномірності в оподаткуванні. В кінці того ж століття Д. Локк, на противагу вище названим представникам Англії, рекомендує переважно використовувати прямі податки. Треба сказати, що його думка в кінцевому рахунку таки оволоділа британським суспільством.

Озеров И. Х. Основы финансовой науки. -- Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.72
Пушкарёва В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. - М.; ИНФРА-М, 1996.-С.8.

Косса Л. Основы финансовой науки. - Москва, 1900. - С. 18-20.

Німецький економіст XVII століття К. Клок, вірний вітчизняній камералістиці, основну увагу приділяє розробці методик кадастрових оцінок. Але, його головною заслугою є формулювання рекомендації оподатковувати доходи за мінусом витрат.⁶⁷ Л. фон Секендорф дотримується такої ж думки щодо об'єкту оподаткування і вперше стверджує про існування зв'язку між рівнем розвитку національного господарства, рівнем доходів та спроможністю сплачувати податки (або, висловлюючись сучасним терміном - податкоспроможністю). А ще один представник Німеччини - Шредер - навіть рекомендує правителям "тільки стригти овець, а не знімати з них шкіру"⁶⁸, акцентуючи цим увагу на граничності податку з проможності та неприпустимості захопленості лише фіскальною стороною податків.

Таким чином, у ХУ-ХУП столітті у деяких авторів бачимо вже перші неявні та недостатньо чітко означені спроби розгляду податків з двох боків одночасно: як засобу забезпечення державних доходів та як інструменту впливу на виробництво. Це ще не можна назвати сталою практикою тогочасного теоретизування, оскільки податки ще не до кінця визнаються як державний доход і часто критикуються саме в такому застосуванні. Що ж до їх регулюючих властивостей, то вони розглядаються однобічно: переважно відмічається лише здатність податків справляти негативний вплив на виробництво і всі розробки спрямовуються на його мінімізацію задля збереження майбутньої платоспроможності. Тому ще не можна говорити про повнокровне поєднання в науковій теорії навіть двох властивостей податків: здатності забезпечувати державні доходи та справляти вплив на соціально-економічний розвиток. Третя проблема податків - організаційно-управлінська - розглядається фрагментарно, окремо від інших і в застосуванні лише до окремих податків (кадастрові питання і т.ін.). Її поєднують лише з необхідністю покращання стану справ щодо наповнення казни.

Наступне XVIII століття було надзвичайно багате подіями щодо розвитку фінансової науки, а тому цікаве і з точки зору генези теорії податків. Саме в цей час засяяли імена Ф. Юсті та І. Зонненфельза. Книги "Система фінансового господарства" (Ф. Юсті, 1766р.) та "Основні начала поліції, торгівлі і фінансів" (І. Зонненфельз, 1768р.) фактично означали закладення австрійськими вченими загальних підвалин фінансової науки, що дозволяють виокремлювати її з політичної економії (хоча остаточне відокремлення від політичної економії датують лише останньою третинною XIX століття).

Але, погляди цих вчених відносно податків зводилися знову ж до прикладних висновків та розробок. Так, наприклад, Ф. Юсті, розгля-

⁶⁷ Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.73

⁶⁸ Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С. 73

даючи діючі на той час поголовні та майнові податки, робить висновки про те, що податки в багатьох державах вже не є надзвичайними доходами. Розуміючи невідворотність застосування оподаткування для акумуляції доходів держави, він пропонує практикувати податки з доходів підданих, не сприймаючи майнові. Така його думка ґрунтується на тому, що тогочасні податки з доходів базуються на зовнішніх ознаках прибутковості промислу у порівнянні з іншими і, таким чином, потребують меншого втручання збирача. Майнові ж вимагають заявлення (декларування) майна. Останнє провадилося у ті часи на основі заяви про майно під присягою. Це породжувало клятвoporушення та необхідність перевірки реально наявного майна збирачами. І перше, і друге викликало обурення Ф. Юсті як з чисто моральної неприйнятності, так і з точки зору принципу невтручання держави у приватну сферу, який ревно обстоювався середньовічними та ренесансними мислителями. На цій підставі Ф. Юсті ладен був погодитися навіть із жорстоким та нерівномірним порозрядним оподаткуванням, яке не вимагало втручання збирача, аніж визнати майнові податки.

І. Зонненфельз, Міністр фінансів Австрії, взагалі пропонує розглядати податки як майбутнє основне джерело доходів держави. Ця думка породжена австрійськими фінансовими реаліями того часу. Вчений мав вже достатньо підстав сумніватися у спроможності домен та регалій. Однак, для переходу на податкове домінування він вважав необхідним створити умови щодо збільшення доходності податків. У цьому напрямку, за його переконанням, слід відмовитися від системи відкупів та усунути існуючі вилучення з оподаткування.

У кінці XVIII століття найбільш помітний вплив на розвиток фінансів справляють погляди французьких фізіократів. Підтвердження цьому знаходимо в багатьох авторів-фінансистів (Й. М. Кулішер, І. Х. Озеров, П. Кованько, В. М. Пушкарьова та ін.). Так, І. Х. Озеров на початку XX століття пише: "Фізіократизм справив значний вплив на фінансову літературу..."⁷¹.

Нагадаємо, що школа фізіократів розглядала єдине джерело всіх чистих доходів - землю. За їх переконаннями, промисловість і торгівля нічого нового не створюють і не додають. На цих підставах Ф. Кене, А. Тюрго, О. Мірабо, Мерсьє де-ла-Рів'єр роблять висновок про необхідність переходу від множинності податків до єдиного поземельного. Вони цілком підтримують протест С. Вобана і П. Буагільбера проти довільності та нерівномірності податків. Ф. Кене називає погано організоване оподаткування причиною скорочення ви-

кули шер І. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 2. - Петроград: Наука и школа, 1920. - С.6.
Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.74.
Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. - Ярославль: Типография Г.Фальк, 1887. - С.52.
Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.73.

робництва.⁷² Тобто, саме у фізіократів бачимо обґрунтування зв'язку між оподаткуванням та обсягами і ефективністю виробництва. Останнє до сьогодні дає нам основи для теоретичного конструювання регулюючої функції податків.

У той же час, філософи Ш. Л. Монтеск'є і Д. Юм, висвітлюючи питання теорії держави і права, віддавали перевагу непрямим податкам.⁷³ Для англійця Д. Юма це було досить логічно, враховуючи середньовічну відданість Англії акцизам. А француз Ш. Л. Монтеск'є обґрунтував свою точку зору тим, що непрямі податки менше кидаются у вічі населенню.⁷⁴ Звідси випливала менша проблемність стягнення. Тобто, ці автори, як і в сучасності більшість представників юридичної науки, переймалися в основному поверхневими механізмами стягнення та вуалізацією реальної сутності об'єктивних речей, не звертаючи уваги на глибинні економічні наслідки оподаткування.

Але і в авторів XVIII століття (до останньої чверті) ще немає чіткого поєднання означених трьох проблем оподаткування. В цьому аспекті їх теоретизування мало чим відрізняються від попередників. Вони лише поглиблюють обґрунтування податків як державного доходу, вже не трактуючи їх як надзвичайні та звертаючи увагу на зв'язок з обсягами виробництва. При цьому всі зусилля науковців спрямовуються лише на подолання негативного впливу податків, їх соціально-економічна роль повнокровно не розглядається. Очевидно, це було пов'язано з тодішнім станом економіки та оподаткування. Організація ж процесу справляння знову ж розглядається окремо і лише в площині покращання стану справ щодо наповнення казни. Тільки деякі автори (Ф. Кене) в загальних рисах (не конкретизуючи окремі управлінські аспекти) на гіпотетичному рівні пов'язують організаційно-управлінські аспекти оподаткування з впливом на виробництво.

Підсумовуючи характеристику розвитку теорії податків та оподаткування з XV до останньої чверті XVIII століття, можна зробити висновки, що за цей час податкові фінанси пройшли еволюцію від заперечення податків як звичайних доходів держави до їх сприйняття в такій ролі. Однак, протягом всього наведеного відрізка часу розроблялися лише питання прикладного характеру, що потребували вирішення в той чи інший момент. Це дає нам підстави виділяти пер-

Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.73-74;

Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 2. - Петроград: Наука и школа, 1920. - С.6-7.

Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина 1917. - С.74-75;

Пушкарёва В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие - М.: ИНФРА-М 1996 - С 10-14.

Миропольский Д.А. Косвенные налоги в России, 1855-1880. - С-Петербург: Типография ФГ.Елеонского, 1880. - С.6.

ший етап у складі другого періоду розвитку теорії податків (з XV до останньої чверті XVIII століття).

Відмінність останньої чверті XVIII століття нами вбачається у появі класичної політичної економії. 1776 року Адам Сміт публікує знамениті "Дослідження про природу та причини багатства народів". А. Сміта не можна назвати фінансистом у звичному для нас розумінні, адже у своїй основній праці він навіть жодного разу не звернувся до терміну "фінанси" і не спробував розглянути їх як окрему від політичної економії галузь знань. Але проблемам фінансів в цілому та податків і оподаткування зокрема він приділив досить уваги.

Як і його попередники - фізіократи - А. Сміт дотримується ідеї про беззаперечну залежність фінансів від розвитку народного господарства. Однак, відмінність нової теорії полягала в тому, що її автор виділяв не одне, а три основних джерела доходів (багатства) - землю, труд і капітал.

Відповідно до цього, А. Сміт пропонує застосовувати різні форми оподаткування. Таким чином, бачимо перехід від фізіократичної ідеї моноподатку до поліформного оподаткування.

Щоправда, основоположник класичної політичної економії розглядає два основних види державних доходів: доходи від капіталів, підприємств та майна держави і податки. Але, він робить висновок про неефективність підприємницької діяльності держави. Підприємництво, за його переконанням, є об'єктом приватної ініціативи. Частина ж отриманого від нього прибутку на основі законодавства має передаватися капіталістами державі. Але яка частина належить державі і як її визначити та сплатити? Це питання - об'єкт одвічних дискусій. А. Сміт робить спробу відповісти на нього, формулюючи свої принципи оподаткування:

- піддані повинні платити податки відповідно своїх доходів;
- розміри, час, спосіб і місце сплати податків повинні бути відомі;
- податки повинні стягуватися у той момент і тим способом, які являють зручність платнику;
- витрати на стягнення мають бути мінімальними.

Таким чином, з'являються наукові рекомендації щодо оподаткування та відповідної законодавчої практики. Фінансова наука в частині оподаткування отримує можливість стати над фінансовою практикою та інколи випереджати її. "А. Сміт навчив оцінювати фінансову практику лише як шлях, засіб для напрацювання і перевірки загальних законодавчих принципів."⁷⁶ Що ж до податків зокрема, то вчення про них "...викладене Смітом досить докладно."⁷⁷

75 Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов: В 3 т. - С.-Петербург Типография Глазунова, 1866

76 Пушкарёва В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. - М.: ИНФРА-М 1996 - С.И.

77 Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.74.

Сформульовані А. Смітом принципи оподаткування за своїм змістом в основному означають поєднання при дослідженні двох (із трьох названих нами вище) основних проблем податків: здатності забезпечувати доходи держави та організації управління (в частині взаємовідносин з платниками). Хоча, теоретично вони сформульовані так, що давали підстави послідовникам названого вченого говорити про соціально-економічну роль податків та оподаткування. Однак, ні сам А. Сміт, ні його послідовники не інтерпретували податки як триєдину проблему.

Наступник А. Сміта - Д. Рікардо - у своїх "Началах політичної економії та оподаткування" представляє досить новий та оригінальний погляд на податкові фінанси. Д. Рікардо вважає, що лише незначна частина податків сплачується з поземельної ренти. Основна ж їх маса перекладається на прибуток капіталістів. Тому він розглядає вплив податків на прибуток та на ціни, перекладання податків, вважаючи несуттєвими конкретні їх форми. Ця теорія, з однієї сторони, виправдовувала будь-які податки на широкі верстви населення, стверджуючи, що вони все-одно в кінцевому рахунку падають на прибуток' капіталістів. Хоча, з іншої сторони, її автор застерігав від підвищення податків на прибуток та капітал, вважаючи їх перепорою розвитку виробництва.⁷⁸

Французькі вчені першої половини ХІХ століття Ж. Б. Сей та Ф. Бастіа на основі ідей тієї ж класичної політекономії про невтручання держави в економічну діяльність обстоюють скорочення функцій держави та скорочення податків на їх фінансування.

Швейцарський мислитель Ж. Сісмонді, що на початку своєї діяльності був палким шанувальником А. Сміта, в першій половині ХІХ століття значно змінив свої погляди. Нове століття характеризується швидким розповсюдженням соціалістичних ідей. Під їхній вплив попадають визначні особи свого часу,⁷⁹ швейцарець Ж. Сісмонді, німці Л. Штейн, А. Шеффле, А. Вагнер.

У податках Ж. Сісмонді небезпідставно вбачав потужний важіль соціального регулювання. Він був упевнений, що саме цей перерозподільний механізм може привести до покращання становища неможливої частини населення, яка являла собою переважну більшість. На цій основі він обґрунтовував необхідність скорочення непрямих податків, встановлення неоподатковуваного мінімуму та введення прогресії в оподаткуванні. Через такі заходи він вважав можливим добитися перекладання основного тягаря податків на багатих. Свої погляди Сісмонді обґрунтовував тим, що саме вони і користуються

Рікардо Д. Сочинения: в 5т. // т.] Начала политической экономии и налогового обложения; Пер с англ. - М.: ОГИЗ Госполитиздат, 1941.

Пушкарёва В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. - М.: ИНФРА-М, 1996. - С. 10-14.

більшістю послуг держави, атому повинні фінансувати її існування та функціонування.

Л. Штейн і А. Шеффле не поділяли в такій мірі соціалістичних поглядів Ж. Сімонді. Вони будували свої висновки на історичних дослідженнях, з яких, як у К. Родбертуса, слідувало, що податкова система залежить від домінуючих економічних відносин. Залежно від цього ж розвиваються та змінюють одна одну державні фінансові інституції. На першому плані виявляється питання про закономірності фінансових явищ. Однак, за висновками Л. Штейна, ці явища значною мірою залежать від станових (класових) відносин.⁸⁰ Звідси народжується ідея необхідності часткових поступок вимогам робітничої демократії в питаннях оподаткування.⁸¹

В середині XIX століття значний вплив на розвиток податкових фінансів справляє філософська концепція марксизму. Однак, самі автори - К. Маркс і Ф. Енгельс - не мають серйозних розробок у галузі фінансової науки. В. М. Пушкарьова наводить думку А. І. Буковецького, сформульовану в 20-ті роки минулого століття про те, що у цих авторів є лише дрібні та випадкові згадки з фінансових питань, розкидані в їхніх роботах, які з трудом піддаються об'єднанню.⁸² Слід лише додати, що всі ці згадки є вкрай заполітизованими та належно не обґрунтованими. Підтвердженням цьому є висновок К. Маркса щодо податків, в якому він стверджує, що прогресія в оподаткуванні має забезпечити таке зростання ставок, при якому великий капітал повинен загинути.⁸³

Однак, поява концепції Маркса спонукала інших авторів задуматися над цивілізованими формами перерозподілу фінансових ресурсів на користь немаєтних класів з метою вирішення частини їх проблем. Останнє забезпечило б соціальний мир, підірвати який погрожували марксисти.

Вирішенням цієї проблеми зайнявся професор Берлінського університету А. Вагнер, представник історичної школи (соціально-політичного напрямку в політекономії), до якої належали і згадані вище Л. Штейн та А. Шеффле.

Перерозподіл фінансових ресурсів на користь немаєтних Адольф Вагнер пропонує здійснити шляхом перерозподілу національного багатства. Тому він розширює трактування податків від фіскального механізму, призначеного для забезпечення потреб держави, до ме-

Штейн Л. Финансовая наука. Вып. 1. Государственное хозяйство. - Санкт-Петербург, 1885. - С.50-52.

Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. - М.: ИНФРА-М, 1996. - С.12.

Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. - М.: ИНФРА-М, 1996. - С. 14.

Маркс К., Энгельс Ф.: Соч. изд. 2-е, Т. 7, С.267.

ханізму перерозподілу національного доходу та національного багатства. Останнє дає йому підстави пропонувати прогресивне оподаткування не лише доходів, а й капіталу та спадщини.⁸⁴

Таким чином, у податках А. Вагнер вбачає потужний інструмент соціальних реформ.

Однак, тоді ж, у другій половині XIX століття, провідний французький економіст П. Леруа-Больє виступає категорично проти прогресивного оподаткування. Він фактично є обстоювачем індивідуалістських переконань своїх співвітчизників і попередників - Ж. Б. Сея та Ф. Бастіа. Він заперечує можливість ефективного господарювання державою, визнає великий капітал єдиним рушієм економічного прогресу, а тому не сприймає прогресивну шкалу податків, захищаючи інтереси крупних капіталістів.⁸⁵

Деякий внесок у податкових фінансах належить також маржиналістам. "Австрійська школа політичної економії або психологічна школа граничної корисності також відобразилась цікавими спробами по розробці питань фінансового господарства, особливо прогресивного оподаткування (Сакс, Візер)."⁸⁶

Не можна не погодитися зі штампом І. Х. Озерова відносно маржиналізму - "психологічна школа". У питаннях обґрунтування прогресії в оподаткуванні точнішого епітету не знайти. Свої докази представники згаданої школи побудували на чисто психологічних засадах сприйняття додаткових благ. Як і у випадку зі споживанням додаткових благ (при якому гранична корисність є спадною), вони доводять, що приріст доходу теж характеризується тенденцією граничної корисності кожної його додаткової одиниці до спадання. На їх думку, це виправдовує прогресивне оподаткування на тій підставі, що з точки зору суб'єктивного психологічного сприйняття підвищене оподаткування кожної додаткової одиниці високих доходів справляє у платника враження не настільки значного тягара суми.

Представник тієї ж школи економічної науки Г. Госсен у своїй спробі знайти співвідношення між граничною корисністю благ та їх трудовою вартістю розглядав прогресивну шкалу з точки зору виробника і прийшов до висновку, що при вилученні у платника частини продукції на сплату податків вдоволення від граничного блага (з тих, що залишилися) буде більшим, ніж додаткові трудові зусилля на його виробництво. Такі висновки автору дав змогу обґрунтувати застосований ним метод аналітичної геометрії. При цьому ігноруються почуття виробника при порівнянні вдоволення та страждання у ході вилучення в нього частини продукції через податки, якщо на цю про-

⁸⁴ Вагнер А. Социальный вопрос. - Санкт-Петербург, 1906. - С.35-44.

⁸⁵ Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.75.

⁸⁶ Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.76

дукцію звичайно ж вже були затрачені трудові зусилля. З теоретичних же посилок Г. Госсена слідує, начебто вилучена продукція не містила трудових зусиль. Аналогічне характерно для всього математичного відгалуження маржиналістської школи, яке представлено, крім Г. Госсена, іменами У. Джевонса, Л. Вальраса.

На нашу думку, знайомлячись з доведеннями маржиналістів у питаннях податкових фінансів, не можна не погодитися з висновком українського вченого В. Л. Андрушенка: "Принципи маржиналізму в застосуванні до обґрунтування прогресивної шкали внутрішньо су-перечливі."⁸⁷

З кінця XIX століття і до сьогодення теоретичні розробки в галузі податкових фінансів підпорядковані вирішенню двох основних проблем: 1) регулююча роль податків відносно економічної діяльності; 2) прогресія в оподаткуванні та обґрунтування її рівня.

До складу другої проблеми ми зараховуємо також дискусії представників різних економічних шкіл про співвідношення між прямими та непрямими податками у складі податкових систем. Таке твердження ми вважаємо виправданим враховуючи той факт, що названі дискусії мають у своїй основі регресивний вплив непрямих податків на доходи (навіть при пропорційних (плоских) системах ставок),

Треба сказати, що названі два напрямки дослідження податково-фінансових відносин насправді дуже тісно пов'язані між собою. Адже обґрунтування рівня прогресії здійснювалося (і зараз здійснюється) різними авторами виключно під двома кутами зору: 1) вплив тієї чи іншої шкали ставок на обсяги і ефективність виробництва; 2) вплив діючої чи пропонованої шкали на доходи бюджету. Згадаймо, що в Україні при розгляді питання переходу до плоскої системи оподаткування доходів фізичних осіб, точилися дискусії саме в цих двох площинах економічних інтересів. Розгляд цієї проблеми саме у зрізі впливу на економічну активність дозволяє поєднати її з розробкою теоретичної конструкції регулюючої функції сучасних податків. Однак, друга (бюджетна) площина розгляду все-таки є основою для відокремлення цієї наукової проблеми у самостійний напрямок дослідження.

Розробка питань регулюючих властивостей податків особливо активізується в кінці XIX століття в Італії. Так, Ф. Нітті, розглядаючи функції податків, велику увагу приділяє їх здатності бути засобом заборони або обмеження, і, навпаки, засобом сприяння відносно економічної діяльності.⁸⁸ Подаючи свою інтерпретацію принципів оподаткування, він перш за все говорить про вимоги до податків не заважати виробництву і не скорочувати споживання.⁸⁹

Андрушенко В. Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті: (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). - Львів: Каменяр, 2000. - С.162.

Нітті Ф. Основныя начала финансовой науки: Пер. с англ. - М., 1904. - С.243.

Нітті Ф. Основныя начала финансовой науки: Пер. с англ. - М., 1904. -- С.315-318.

Найбільший вклад у розробку проблеми податкового регулювання економічних процесів належить Дж. М. Кейнсу та його послідовникам. У своїй "Загальній теорії зайнятості, відсотка і грошей" він доводить можливості впливу держави на ринкові процеси з метою досягнення рівноваги за допомогою маніпулювання державними витратами, регулювання позичкових відсотків та змінами умов оподаткування. Кейнс вважав, що прогресивні прибуткові податки є вмонтованим (автоматичним) стабілізатором, який при збільшенні доходів перерозподіляє їх у напрямку досягнення рівноваги попиту та пропозиції на ринку. Згідно цієї теорії, інші податкові заходи (зміна ставок і т. ін.) вважаються керованими (дискреційними). Вони, поряд з державними видатками, справляють примножуючу (мультиплікативну) дію на валовий національний продукт. Але, мультиплікативний ефект податків менший, ніж державних видатків, оскільки при збільшенні видатків маємо прямі вкладення у валовий національний продукт, а при зменшенні податків зекономлена виробниками ⁹⁰ розпадається на спожиту та заощаджену для інвестицій частину.

Фактично та ж сама основа характерна і для представників інституціоналістського відгалуження економічної теорії ХХ століття (П. Семюелсон, В. Нордгауз, Дж. Гелбрейт, Т. Балог), які приділяють велику увагу дослідженням можливостей фіскального регулювання економіки з використанням мультиплікативних ефектів податків та державних видатків.⁹¹

Однак, кейнсіанці та інституціоналісти, розглядаючи регулюючі властивості податків та, на вимогу часу, відстоюючи прогресію в оподаткуванні, а, інколи, й підвищення податків (Дж. Гелбрейт), не дали відповіді на питання про ступінь прогресії та максимальний верхній рівень ставок. За логікою речей цією проблемою повинні були зайнятися економісти, теоретичним підґрунтям яких була класична політична економія. Остання, базуючись на індивідуалістських переконаннях, просто не могла прийняти будь-які обґрунтування щодо розширення державного втручання в економіку.

Саме на таких позиціях стоять представники неокласичної теорії, її відгалуження, представлене теорією пропозиції, обґрунтовує думку про негативність впливу держави на розвиток економіки. А. Лаффер, Р. Мандаль, М. Берне, Г. Стайн та інші теоретики цього напрямку вважають, що прогресивне оподаткування доходів - перешкода збільшення заощаджень. Обмеження заощаджень призводить до скорочення потенційно можливих інвестицій. Останнє ж заважає стійко-

У Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. - М.: Прогресс, 1978. С. 288-453.

¹ Семюелсон П. А., Нордгауз В. Д. Макроекономжа / Пер з англ. - К.: Основи, 1995 - С.213-219, 388-396.

" Титова Н. И. История экономических учений: курс лекций. - М.: "Владос", 1997. - С. 144.

му економічному зростанню.⁹³ Виходячи з цього, вже навіть на інтуїтивному рівні можна ставити питання про необхідність зниження ставок та скорочення ступеню прогресії обох видів прибуткових податків. Те ж саме можна твердити і відносно ставок непрямих податків, які зменшують доходи на стадії їх використання.

Таке підґрунтя породжує прагнення неокласиків визначити граничну податкову ставку, перевищення якої означатиме як різко негативний економічний вплив, так і невдачу соціальної політики держави.

Найбільших успіхів у цьому напрямку досягла в другій половині ХХ століття група американських економістів під керівництвом А. Лаффера. Згідно теорії А. Лаффера, будь-який податок (навіть незначних розмірів) зменшує потенційно можливі обсяги та ефективність виробництва. Але, надходження від нього коштів до бюджету виправдовує ці втрати, оскільки слугує вирішення життєво важливих соціальних проблем. Однак, існує гранична ставка, перевищення якої матиме своїм наслідком як лавоподібне скорочення офіційного сектору економіки, так і різке падіння доходів бюджету. Встановлення такого податку означає фіаско держави як в економічній, так і в соціальній політиці.

Група А. Лаффера навіть спробувала визначити рівень цієї граничної ставки для умов Сполучених Штатів Америки. Але, практика показала, що їхні математичні розрахунки є досить приблизними. Причиною, за нашим переконанням, є надзвичайна складність (а в окремих випадках - і неможливість) математизації процесів прийняття рішень в оподаткуванні. Справа в тому, що податки мають дуже велику залежність від індивідуальних психологічних особливостей сприйняття кожного платника, які не можна ні усереднити, ні кількісно виміряти.

Все ж, неокласики найближче підійшли до істини, характеризуючи реальні наслідки оподаткування як такого. Саме їхні рекомендації були використані при проведенні ряду податкових реформ у Західних країнах в кінці ХХ століття, в тому числі в Сполучених Штатах Америки.

Лауреати Нобелівської премії 1996 року американський професор У. В ікрі і англійський професор Дж. Мерлі також присвятили свої праці питанням оптимізації податкових ставок. Так, Дж. Мерлі, який на початку своєї діяльності обстоював високі податки з метою перерозподілу коштів на користь бідних, в результаті впевнюється сам і доводить, що з метою виключення дестимулювання економічної активності податки мають бути пропорційними і рівень ставки не по-

Шабліста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки: Наукове видання. - К.: Інститут економіки НАН України, 2000. - С.7-8.

винен перевищувати 20 відсотків. У. Вікрі поділяє суспільство на людей активних і працьовитих та схильних до неробства. Останні втрачають свої потенційно можливі доходи і тим самим залишають державу без фіскальних надходжень. На цій основі він приходить до висновку, що найбільше податковий тягар падає на талановитих і працьовитих людей. Звідси слідує, що задля сприяння прогресу доходи високоталановитих людей взагалі не повинні оподатковуватися. Обидва автори сходяться на думці про те, що високі податки у будь-якому випадку призводять до неповного використання продукуючих можливостей платників. В кінцевому рахунку наслідками будуть звуження потенційно можливої бази оподаткування та скорочення доходів бюджету.⁹⁴

Таким чином, як бачимо з цього аналізу, теоретичні розробки в галузі податкових фінансів з останньої чверті XVIII століття почали випереджати практику. Вони вже не обмежуються дослідженням окремих питань прикладного характеру. Особливо це стосується XX століття, коли рекомендації з питань податкового регулювання економіки значно випередили практику оподаткування та використовуються при розробці податкового законодавства і концепцій податкових реформ держав. В цілому ж згідно викладеного вище можемо запропонувати періодизацію розвитку податкових фінансів (табл. 1.2).

Підсумовуючи викладене, можна стверджувати, що, почавши з радикального заперечення податків у якості рівноправного державного доходу і перейшовши до філософського обґрунтування та ідеологізації діючої практики оподаткування з допущенням деякої неспівмірності її правки на прикладних засадах, податкові фінанси еволюціювали до рівня теоретичного та методологічного конструювання сучасних перерозподільних механізмів. Разом з тим з останньої чверті XVIII століття ми бачимо почергове поєднання в роботах визначних економістів лише двох із трьох названих на початку параграфу проблем оподаткування. Найбільше в XIX-XX століттях поєднуються проблеми наповнення бюджету з проблемами соціально-економічного впливу податків. Рідше - проблеми забезпечення доходів держави з проблемами організаційно-управлінського характеру (щодо процесу оподаткування). Однак, так і не забезпечується розгляд податків як триєдиної проблеми.

Крім того, слід підкреслити, що теоретизування навколо проблеми податків в основному провадилося в умовах ринкового розвитку економіки тих чи інших країн. У кінці ж XX століття світова практика оподаткування доповнилася творенням податкових систем країн з перехідною економікою. Попередня економічна історія та кардиналь-

⁹⁴ Анірушенко В. Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті: (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). - Львів: Каменяр, 2000. - С165.

Таблиця 1.2

Періодизація розвитку податкових фінансів

| п/п | Період | Етап | Характеристика |
|-----|--|---|--|
| 1 | Від започаткування давніх держав до XV століття н.е. | | Окремі письмові згадки про податки, які ґрунтуються на релігійних догматах або виходять з моментальних потреб. Практичне стягненням без науково-теоретичного обґрунтування. Висновки тогочасних мислителів являли собою лите фіксацію існуючих у практиці перерозподільних механізмів. |
| | 3 кінця XV століття до сьогодення | 3 кінці XV до останньої чверті XVIII століття | Формування кола фінансово-податкових проблем у складі політичної економії. Податкові фінанси пройшли еволюцію від заперечення податків як звичайних доходів держави до їх сприйняття в такій ролі. Однак, протягом всього наведеного відрізка часу розроблялися лише питання прикладного характеру, що потребували вирішення в той чи інший момент. |
| | | Від останньої чверті XVIII століття до сьогодення | Формування підґрунтя для виокремлення фінансової науки з політичної економії, її відокремлення та динамічний розвиток. Теоретичні розробки в галузі податкових фінансів випереджають практику. Вони вже не обмежуються дослідженням окремих питань прикладного характеру. Особливо в XX столітті рекомендації з питань податкового регулювання економіки значно випередили практику оподаткування та використовуються при розробці податкового законодавства і концепцій податкових реформ держав. Хоча, при цьому багато розробок належить представникам загальної економічної теорії, але проблематика досліджень свідчить про їх фінансовий характер в цілому чи за окремими питаннями. |

на зміна політичного і економічного курсу відповідних держав спричинили умови, що не дозволяють підпорядковувати розвиток оподаткування в них загальним правилам, тенденціям та наявним теоретичним обґрунтуванням. Тому у наступному параграфі ми наводимо спробу теоретичної концептуалізації оподаткування в умовах транзитивних економік (з урахуванням означеної триєдиності проблеми податків), чим маємо сподівання доповнити теорію податкових фінансів.

1.3. Теоретична концептуалізація оподаткування

та податкова політика в умовах транзитивних економік

Податки, розвиваючись взаємообумовлено з державою, мають серйозну залежність від політичних рішень, оскільки держава є найвищою формою саме політичної організації суспільства. Бажаючи побудувати таку організацію якомога стрункіше, політики підпорядковують суб'єктивним рішенням навіть ті економічні питання, які відрізняються незалежною логікою розвитку та обумовлюються об'єктивним ходом подій. Тому теоретичні та методичні розробки в галузі оподаткування, не зважаючи на випередження практики, до цього часу значно залежать не лише від рівня розвитку економіки, завдань та функцій держави, запитів суспільства, а й від суб'єктивно декларованих урядом напрямків соціально-економічного розвитку країни. Причому, якщо в ході становлення та розвитку західних демократій вектор дії цих чинників мав як правило однакове спрямування, то нові східноєвропейські реалії дають підстави стверджувати про можливість їх неспівпадання протягом короткотривалого часового інтервалу. Останнє викликано невідповідністю рівня розвитку економіки та державного функціонального механізму продекларованим прагненням і урядовим амбіціям. У зв'язку з цим проблеми в галузі оподаткування, що поступово поставали і по чергово вирішувалися розвиненими країнами, для Східної Європи характеризуються паралельністю та одночасністю.⁹⁵ Природно, що це вимагає деякої переорієнтації підходів до конструювання перерозподільних механізмів з багатогранною метою:

- поєднання різних методик з ціллю взаємного їх пристосування;
- спрямування інколи взаємнопротилежних зусиль на отримання необхідного результату.

Останнє означає, що східноєвропейські концепції оподаткування, повинні спрямовуватися на вирішення таких проблем:

- визначення оптимальної кількості податків - складових податкової системи, та співвідношення між їх видами;
- визначення основних об'єктів перерозподілу;
- оптимізація податкового тягаря.

Кількість податків у складі окремо взятої податкової системи - вічна проблема податкових фінансів. Дві протилежні точки зору су-

При цьому ми визнаємо, що Східноєвропейські держави різнилися стартовими умовами на початку ринкових трансформацій економіки. Країни, що попередньо мали самостійну політичну історію, у своїх економічних та податкових системах зберегли окремі ринкові елементи. Колишні ж радянські республіки характеризувалися не тільки найбільш жорсткою командно-адміністративною системою управління економікою, а й за часів СРСР взагалі майже втратили податковий елемент у перерозподільних системах. Та, незважаючи на це, необхідність ринкових трансформацій у стислі терміни вимагала від всіх згаданих держав (у більшій чи в меншій мірі) паралельного вирішення проблем оподаткування, про які йтиметься нижче. Природно, що найгостріше ці проблеми постали на пострадянському просторі, де основні податки та підсистеми їх справляння фактично народжувалися заново.

проводжували процес її вирішення в розвинених країнах. Перша - найдревніша - базувалася на доведенні необхідності запровадження єдиного податку (від ідеї десятини до єдиного поземельного податку фізіократів). Першопричиною її виникнення, на наш погляд, слід вважати нерозвиненість техніки справляння податків та слабкість відповідних державних служб. Значно простіше запропонувати єдиний метод стягнення, аніж забезпечити контроль за функціонуванням чисельних механізмів перерозподілених відносин. Однак, з часом було встановлено, що однотипність справляння не дозволяє досягти всіх цілей податкової політики держави та спрощує винаходи методики ухилення від оподаткування. Звідси виникає друга точка зору, в основі якої лежить переконання, що множинність податків створює необхідні умови для впливу держави на всі сфери господарської діяльності та змушує платників сплачувати хоча б частину встановлених законом зобов'язань. "Лише за умов розгалуженої податкової системи той, хто ухилився від єдиного податку, все ж змушений платити інші, перш за все податки на споживання."⁹⁶ Таким чином, прагнення уніфікації методів справляння аж до досягнення їх однотипності історично змінилося бажанням максимально урізноманітнити податкову систему чисельними податками. Останнє інколи доходило до абсурду, коли пропонувалася до запровадження величезна кількість дрібних податків. Механізм перерозподілу створеної вартості став настільки громіздким, що управління ним вимагало від держави надзвичайно великих витрат. В результаті ряд податків потребували витрат на своє справляння більше, ніж давали доходу казні, тобто стали фіскально збитковими. Їхній же вплив на економіку був не прогнозованим та неконтрольованим (знову ж через велику кількість перерозподільних механізмів) і дестимулював економічну активність господарюючих суб'єктів. Методом проб і помилок таки було віднайдено оптимальну кількість податків, здатних забезпечити достатній рівень доходів бюджету, та створити умови для позитивного регулюючого впливу держави на виробництво і споживання. Дія кожної держави такий набір податків є унікальним і не може бути скопійованим.

Особливістю східноєвропейських держав є те, що вони в кінці ХХ століття не мали можливості такого ж почергового вирішення проблеми кількості податків. Змінивши економічну систему, вони опинилися перед вибором: увійти до когорти розвинених країн і забезпечити своїм народам високі соціальні стандарти чи залишитися за бортом європейської цивілізації. Політична воля полягала у виборі першого. Однак, виконання такого завдання на основі функціонуван-

ня застарілої виробничої бази з надвисокою концентрацією виробництва було неможливим. Уряди постали перед необхідністю здійснення двох процесів паралельно: реорганізації старого виробництва та стимулювання якісного становлення (а в пострадянських країнах - створення) мобільних і високотехнологічних господарських систем малого бізнесу. Податкова політика мала одночасно сприяти і одному, і другому. При цьому, великі виробники були як правило багатопрофільними, мали потужні фінансові апарати, здатні розробляти схеми мінімізації фіскальних зобов'язань. Ефективне їх оподаткування було можливим лише на основі множинності податків. Сфера ж малого бізнесу на етапі свого становлення відчувала і нестачу фінансових ресурсів, і дефіцит фінансових кадрів з достатнім рівнем фахової підготовки. Тому вона потребувала скорочення кількості механізмів перерозподілу створеної вартості, а можливо і зведення їх в один.

Таким чином, досвід Східної Європи засвідчив, що концепція оподаткування в умовах перехідних економік має передбачати паралельне застосування множини податків та єдиного податку для різних суб'єктів господарювання (залежно від величини суб'єкта бізнесу). З часом можливим стає перехід на стимулювання малого бізнесу за практикою розвинених країн: не шляхом запровадження єдиного податку, а через застосування необхідності сплати всіх податків, однак за зниженими ставками. Для останнього обов'язковою умовою є не лише розвиток малого бізнесу до рівня, що дозволяє утримувати власний фінансовий апарат, а й наявність розвинутої інфраструктури податкових консультацій.

Паралельно з кількістю податків завжди постає питання: які податки - прями чи непрямі - мають виступати у якості основного фіскального механізму?

Відповідь на це питання західні країни знову ж таки отримували поетапно і вирішували відповідну проблему поступово виходячи зі стану економіки в той чи інший час та у контексті функцій і завдань держави. Прямі податки розглядалися фінансовою теорією як більш справедлива форма перерозподілу, непрямі ж - як більш непомітні при справлянні та здатні забезпечити більші надходження. Для східноєвропейських країн в 90-х роках ХХ століття особливо значущим був останній факт. Зросло безробіття. Від держави почали вимагати значно більшого обсягу виконання соціальних функцій. На це потрібні були все більші обсяги коштів. Проблеми ж конверсії та структурної перебудови економіки також призводили до зростання бюджетних витрат. Емісійні методи покриття дефіциту породжують інфляцію. Проблема стає багатогранною: потрібно було застосувати механізм акумуляції коштів, що одночасно мав би і широкую базу оподаткування (задля забезпечення зростаючих фіскальних потреб), і

страхував би доходи бюджету від інфляції шляхом прив'язки надходжень до зміни рівня цін. Таким чином переважаючими на деякий час стали універсальні акцизи. Однак, розшарування населення піднімає питання соціальної справедливості у перерозподільних відносинах. Паралельно, поступове зростання грошових доходів громадян дає можливість застосовувати більш справедливі форми оподаткування (прямі податки). Разом з тим, фіскальні потреби вимагають збереження непрямих податків у якості не другорядного, а рівносильного джерела доходів. Останнє знову ж постає у якості відмінності концепції оподаткування в умовах перехідних економік.

У питанні визначення основних об'єктів перерозподілу країни з перехідними економіками та країни з відносно "молодим" ринком також відрізняються специфікою. Відповідні дискусії на теренах розвинутих демократій виникли ще 100 років тому. Вирішення проблеми в основному розглядалося в такій площині: основним об'єктом перерозподільних відносин оподаткування має • виступати дохід від капіталу та підприємництва чи оплата праці? Враховуючи досить високий рівень грошових доходів населення, був обраний другий варіант, що втілювався одночасно через широке застосування прогресії в прибутковому оподаткуванні. Доходи від капіталу та підприємництва оподатковувалися більше з регулюючою метою, аніж з фіскальною.

Однак, специфікою новонароджених демократій Східної Європи було неприродне та приховане розшарування населення за доходами. Переважна більшість громадян опинилися за межею бідності. Що ж стосується капіталу, то він у вигляді основних фондів був сконцентрований на підприємствах-гігантах, що мали монопольне положення на ринку. Приватні доходи від підприємництва потребували стимулювання з метою забезпечення економічної активності та реінвестування коштів у виробництво. У зв'язку з цим єдино можливим рішенням, прийнятим, наприклад, в Україні на початку 90-х років було використання доходів підприємств у якості основного об'єкта перерозподілу через прибуткові податки та методів прихованого перерозподілу доходів населення через податки на споживання за принципом: більше споживає той, хто як раз і має більші доходи. Лише зміна структури економіки та забезпечення умов для деякого зростання легальних доходів населення дозволили частково перейти на загальносвітову практику задоволення фіскальних інтересів через прибуткові податки з громадян. Частково - значить, що прибуткові податки з населення поки-що не можуть розглядатися як явно переважаючий дохід бюджету, оскільки останній більш ніж на половину формується за рахунок надходжень від податків на споживання та податку на прибуток ПІДприємств.

Таким чином, ще однією специфічною рисою концепції оподатку-

вання в умовах перехідних економік є використання доходів юридичних осіб в якості основних об'єктів прибуткового оподаткування та широке застосування неявних методів перерозподілу не задекларованих доходів населення через податки на споживання.

У зв'язку з викладеним постає третя проблема, пов'язана з податковим тягарем. Податки на споживання безперечно перекладаються на населення. Інші ж податки з юридичних осіб через застосування методики обліку витрат та формування цін також у більшості своїй перекладаються на громадян. Звідси слідує, що основний тягар фіску все ж падає на населення, однак в умовах перекладання він стає важко прогнозованим. Останнє призводить до того, що скорочується споживання благ, падає рівень платоспроможного попиту споживачів, скорочуються доходи виробників, а з ними і виробництво. Вихід залишається один - стимулювання експорту. Однак, він застосовується як правило до великих виробників чи посередників. Тобто, податкова система справляє деформуючий вплив на структуру економіки через неоптимальний розподіл податкового тягара. У цьому питанні ми вбачаємо лише один шлях вирішення проблеми: передбачення у концепціях розвитку податкових систем країн Східної Європи застосування знижених ставок непрямих податків на товари масового внутрішнього споживання. Саме таким чином можна наблизитися до оптимізації податкового тягара адекватно доходам населення. "Оскільки запровадження паушального податку, що не впливає на процес прийняття індивідуальних рішень (а тому не впливає і на відносні ціни), є нереальним, доводиться вибирати між податками, які призводять до більших, і податками, які призводять до менших втрат добробуту/⁹⁷".

Наведене у цьому параграфі також настановує на висновок про те, що в умовах одночасного поєднання повної та спрощених систем оподаткування, рівноцінного функціонування прямих і непрямих податків (навіть переважання непрямих на перших етапах розвитку), використання доходів юридичних осіб в якості основних об'єктів оподаткування, експортоорієнтованості стимулюючих заходів, перманентної трансформації перерозподільних механізмів необхідним є потужний контролюючий вплив держави на діяльність господарюючих суб'єктів (через оподаткування). Достатньо лише нагадати, що паралельне існування повної та спрощених систем оподаткування дозволяє ефективно ухилятися від сплати шляхом штучної диверсифікації підприємницької діяльності. Під загрозою опиняється фінансове забезпечення виконання функцій держави. Лише контроль, що інколи переходить рамки, допустимі в умовах розвинених демократій, дозволяє уникнути таких наслідків. Тимчасове його за-

стосування саме у такій, можливо, неприродній формі, є не лише виправданим, а й необхідним. Перехід до партнерських відносин з платниками податків стає можливим лише після досягнення стабілізації ринку; виведення оподаткування з багатовекторного стану та його переходу до функціонування на умовах чіткого превалювання визначених форм. Більш розвинений ринок вже перестає визнавати адміністративне вручання у фінансово-господарську діяльність своїх суб'єктів, оскільки останнє негативно позначається на інвестиційній привабливості економіки. Наслідком стає зменшення потенційно можливих оподатковуваних оборотів. Державі стає порівняно вигідніше оподатковувати більші обороти при меншому контролюючому втручанні.

Викладене знову ж вимагає від нас розгляду податків як триєдиної проблеми. Концептуальні засади оподаткування в умовах транзитивних економік повинні передбачати необхідність одночасного врахування особливостей податків з огляду на потенційні можливості забезпечення фіску, на використання їх як інструменту впливу на соціально-економічні процеси та з точки зору організаційно-управлінських аспектів справляння. Однак, таке поєднання проблематики на науково-теоретичному рівні поки-що не відбулося.

Таким чином, саме виходячи із завдань та потреб держави в умовах перехідної економіки чи "молодої ринкової економіки" можна запропонувати такі концептуальні підходи щодо розвитку податкової системи:

- паралельне застосування множини податків та єдиного податку для різних суб'єктів господарювання (залежно від величини суб'єкта бізнесу). З часом можливим стане перехід на стимулювання малого бізнесу за практикою розвинених країн: не шляхом запровадження єдиного податку, а через застосування необхідності сплати всіх податків, однак за зниженими ставками. Для останнього обов'язковою умовою є не лише розвиток малого бізнесу до рівня, що дозволяє утримувати власний фінансовий апарат, а й наявність розвиненої інфраструктури податкових консультацій;

- рівномірне використання податків на споживання та прямих прибуткових податків у якості основних складових податкової системи. Широке застосування універсальних акцизів виглядає необхідним через потребу вироблення механізму акумуляції коштів, що одночасно мав би і розширену базу оподаткування (зادля забезпечення зростаючих фіскальних потреб), і страхував би доходи бюджету від інфляції шляхом прив'язки надходжень до зміни рівня цін. Розширення ж населення піднімає питання соціальної справедливості у перерозподільних відносинах. Паралельно, поступове зростання грошових доходів громадян з часом дає можливість застосовувати більш справедливі форми оподаткування (прямі податки);

- на початкових етапах трансформації економіки - використання доходів юридичних осіб в якості основних об'єктів прибуткового оподатку-

вання та широке застосування неявних методів перерозподілу не задекларованих доходів населення через податки на споживання;

- після досягнення стабілізації економічної ситуації застосування знижених ставок непрямих податків на товари масового внутрішнього споживання. Саме таким чином можна наблизитися до оптимізації податкового тягара адекватно доходам населення;

- на перших етапах розвитку застосування посиленого та жорсткого податкового контролю з наступним переходом до ідеології партнерських відносин з платниками після стабілізації економіки країни та переорієнтації функціонування оподаткування на умови чіткого превалювання визначених форм.

Схематично викладене зображено на рис. 1.1.

| Етапи розвитку податкової системи в умовах трансформаційної економіки | Аспекти функціонування податків | | |
|--|---|--|--|
| | Фіскальний (як методу акумуляції грошових коштів держави) | Соціально-економічний | Адміністративно-управлінський |
| I (початковий етап трансформації від адміністративно-командних методів управління економікою до організації її функціонування на ринкових засадах) | 1. Основні доходи бюджету (або ж як мінімум їх половину) забезпечують податки на споживання (а саме, універсальні акцизи). Їхня прив'язка до цін забезпечує "страхування" доходів бюджету від інфляції | Передбачається, що більше споживає саме той, хто має вищі доходи. У таких умовах акцизи (в тому числі універсальні) слугують методом перерозподілу доходів, виведених з під оподаткування прибутковими податками | Посилений контроль з боку держави за фінансово-господарською діяльністю платників. Разом з тим, податкове законодавство лише на працюється, а тому передбачає багато лазівок для ухилення від оподаткування. Останнє теж є причиною превалювання універсальних акцизів, що відзначаються більшим ступенем універсальності правил справляння та всезагальності сплати |
| | 2. Серед прибуткових податків основна роль належить податку на прибуток (доходи) підприємств через низьку фіскальну ефективність податків на доходи фізичних осіб, спричинену вартісною малозначністю окремих об'єктів оподаткування та низькою платоспроможністю платників | Переважає більшість громадян є немаєтними ⁹⁸ , а тому існує необхідність виведення їх доходів з під оподаткування з метою стимулювання розвитку внутрішнього ринку та соціального захисту населення | |

Незважаючи на те, що загальні грошові доходи фізичних осіб є досить значними, їх отримувє невеликий прошарок населення.

| | | | |
|--|---|--|--|
| | <p>3. Паралельне застосування множини податків та I єдиного податку. Хоча, визнаною є низька фіскальна ефективність спрощених систем оподаткування</p> | <p>Єдиний податок є одним з методів стимулювання малого бізнесу та створення умов для формування середнього класу населення</p> | <p>Малий бізнес перебуває у зародковому стані. Його представники ще неспроможні утримувати власні фінансові апарати, необхідні для забезпечення загальних умов оподаткування та обліку операцій. Податкових консультацій просто не існує. Тобто, застосування малим бізнесом повної системи оподаткування організаційно неможливе. Останнє доводить необхідність спрощених систем оподаткування, обліку та звітності</p> |
| <p>II (етап наближення до ринкових умов)</p> | <p>1. Поступове зростання грошових доходів населення дозволяє застосовувати прями податки з фізичних осіб більш ефективно</p> | <p>Розшарування населення вимагає ширшого застосування перерозподільних механізмів прибуткових податків з фізичних осіб</p> | <p>Поступовий перехід на партнерські умови стосунків з платниками. (Ринок не визнає адміністративного втручання у фінансово-господарську діяльність своїх суб'єктів, адже</p> |
| | <p>2. Зниження темпів інфляції робить універсальні акцизи порівняно менш привабливими з точки зору фіска. Прямі податки частково поповнюють надходження</p> | <p>Задля стимулювання внутрішнього попиту та подолання диспропорцій розвитку економіки, необхідною стає диференціація ставок універсальних акцизів (особливо застосування знижених ставок на товари першої необхідності)</p> | <p>останнє негативно позначається на інвестиційній привабливості економіки. Наслідком стає зменшення потенційно можливих оподатковуваних оборотів. Державі стає порівняно вигідніше оподатковувати більші обороти при меншому контролюючому втручанні).</p> |
| | <p>3. З розвитком малого бізнесу створюються умови для майбутньої відміни фіскально не ефективних спрощених систем оподаткування</p> | <p>Необхідність підтримання конкурентоспроможності малого бізнесу вимагає запровадження знижених ставок прямих податків (на зміну спрощеним системам оподаткування). Інші ж умови оподаткування малого бізнесу стандартні.</p> | |

Рис. 1.1. Концептуальна схема розвитку податкової системи в умовах транзитивної економіки.

Наведені концептуальні засади розвитку оподаткування в транзитивних економіках є теоретичним обґрунтуванням відповідного варіанту використання податків в інтересах суспільства та держави з урахуванням конкретних політико-економічних умов. Саме специфічність цих умов, що не завжди слугують об'єктивному виконанню податками всіх своїх функцій, найбільше вимагає розгляду їх як проблеми триєдиної. Адміністративно-управлінська складова як одна з домінант оподаткування характерна для всіх країн, однак в середовищі перехідної економіки вона набуває особливого значення з точки зору впливу на фіскальну та соціально-економічну результативність податкової системи.

Наступні розділи цієї роботи присвячуються саме розгляду впливу кожної з означених домінант податків на ефективність їх функціонування.

2. Соціально-економічна роль податків та їх фінансова ефективність

2.1. Взаємозв'язок функцій податків з їх основними домінантами

Як бачимо з попереднього розділу, теоретичне обґрунтування податків та оподаткування принаймні протягом кількох останніх століть провадилося відповідно до інтересів суспільства з урахуванням стадії його розвитку. Людська спільнота вигадала податки задля колективного вирішення своїх колективних проблем. Для цього, як показано в попередньому розділі, призначена і держава. Доведена взаємообумовленість розвитку податків та держави (як виразника інтересів суспільства) нашою епохою нас на думку про те, що функції податків також можуть різнитися за кількістю та змістовним навантаженням залежно від стадії розвитку суспільства. Податки забезпечують виконання завдань сучасної держави. Останнє досягається через виконання їх специфічних функцій. Набір функцій податків, їх зміст та співвідношення обумовлюються саме завданнями держави. Причому, з однієї сторони податки, слугуючи механізмом акумуляції фінансових ресурсів держави, забезпечують власне її існування, з іншої ж - держава визначає таку конструкцію перерозподільних механізмів, щоб, існуючи, не залишатися стороннім спостерігачем за економічним розвитком суспільства, а впливати на його напрямки та динаміку. Крім того, поєднання у трактуванні податків трьох начал (фінансового, соціально-економічного та адміністративно-управлінського) вимагає і з'ясування їх прояву на поверхні економічного життя.

Тому, розглядаючи податки та оподаткування у сучасному суспільстві, а також наслідки їх практичного використання, ми теж вважаємо за необхідне звернутися до функцій податків. Саме вони надають можливість найбільш повно зрозуміти сутність податків та методологічні можливості застосування цього перерозподільного механізму як з метою акумуляції фінансових ресурсів держави, так і з метою її впливу на процеси суспільно-економічного розвитку. Окрім викладеного, до такого розгляду нас спонукають активні дискусії у вітчизняній фінансовій літературі (та серед деяких представників "близького зарубіжжя") щодо функцій категорії "податки".

Вітчизняна економічна теорія традиційно розглядає будь-яку категорію через призму причинно-наслідкових взаємозалежностей і функціональних взаємозв'язків відповідної групи суспільних відносин. Це - суттєва відмінність наших теоретиків від переважної

більшості західних, особливо представників теорії фінансів. На наш погляд, такий підхід є більш обґрунтованим. Мабуть, саме тому більшість українських вчених-фінансистів використовують у своїх дослідженнях методологію функціоналізму. Зразу ж зауважимо, що даний термін не є поширеним ні в фінансах взагалі, ні в податкових фінансах зокрема. Але, враховуючи значний соціальний вплив сучасного оподаткування, дослідження останнього неможливе без використання соціологічних методів, які де-факто давно вже стали ланками методологічного апарату фінансової науки. Адже, орієнтація зусиль дослідників на з'ясування функцій одних суспільних явищ відносно інших і є доведенням вірності функціоналізму.

Традиційно "функція" трактується як прояв глибинної сутності тієї чи іншої категорії на поверхні економічного життя. Необхідність розгляду функцій економічних категорій обґрунтовується тим, що навіть найдосконаліший варіант дефініції не здатен відобразити всю багатогранність причинно-наслідкових зв'язків означених ними суспільних відносин.

Аналіз сучасної фінансової літератури свідчить про досить різні теоретичні міркування в частині викладення функцій податків. Хоч в кінцевому рахунку мова ведеться про один і той же об'єкт, але багатоваріантність подання вражає. Та, якби сутність питання зводилася лише до кількості варіантів, то воно просто не заслуговувало б на окрему увагу. Складність і важливість проблеми полягає в тому, що те чи інше трактування функцій податків не просто висвітлює їх сутність у минулому і теперішньому часі, а фактично визначає напрямки теоретичного конструювання та практичного використання цього механізму перерозподілу суспільних доходів у майбутньому.

Ряд авторів дотримується думки про те, що функції податків як фінансової категорії слід розглядати і трактувати аналогічно загальним функціям фінансів з поправкою на уточнення деякої специфічності їх суспільного призначення. Очевидно виходячи з наведеного професор В. М. Родионова вважає, що податкам притаманні дві функції - розподільча та економічна." При цьому згаданий автор стверджує, що розгляд регулюючої, стимулюючої та інших функцій є всього лише наслідком дроблення економічної функції. Якогось особливого обґрунтування цієї точки зору у наведеній праці немає. Лише сказано, що за допомогою фіскальної функції формується бюджет, а реалізація регулюючої дає змогу державі впливати на відтворення. Саме це і дає нам можливість зробити висновок про те, що при розгляді функцій податків автор аналізованої праці більше схильна трактувати їх аналогічно загальнофінансовим функціям,

вирізняючи податкові фінанси не стільки за сутністю, скільки лише в частині організаційно-правових засад.

Ми не схильні категорично не сприймати чи заперечувати дану точку зору, оскільки податки дійсно мають фінансову природу. Однак, на наш погляд, таке трактування функцій податків являє собою дуже узагальнений підхід. Тут не вирізняється ряд специфічних характеристик, відповідних тільки податкам, а відтак повністю не розкривається їх суспільне призначення і, особливо, соціально-економічна роль. Останнє звужує можливості подальшого розвитку теоретичного конструювання механізмів оподаткування.

Професор В. М. Федосов також підкреслює: "Функції податків як фінансової категорії впливають із функцій фінансів."¹⁰⁰ Однак, цей автор значно більше приділяє уваги саме специфічності прояву податків на поверхні економічних відносин. Він відзначає, що фактично виконуючи загальнофінансову розподільну функцію, податки разом з нею виконують і фіскальну, оскільки у процесі перерозподілу вартості валового національного продукту виступають методом його централізації у бюджеті. Також у згаданій праці виділяється регулююча функція, що характеризується як здатність податків справляти вплив на різні сторони діяльності платників. Але цікавим є те, що В. М. Федосов досить справедливо та обґрунтовано підкреслює: "...регулююча функція податків є об'єктивним явищем... вплив податків відбувається незалежно від волі держави, яка їх установлює."¹⁰¹ В цьому короткому, але глибоко змістовному висновку, автор підкреслив одночасно і потужність податкових механізмів регулювання економіки, і можливі небезпеки з непередбачуваними наслідками, спричинені невмілим користуванням ними. Будучи специфічним перерозподільним механізмом, який повністю залежить від суб'єктивних рішень, податки в той же час мають вмонтовані об'єктивні складові, що роблять їх вплив на економіку та ринкове середовище часто незалежним від конкретних авторів відповідних управлінських дій. "Тюді незначні деталі в оподаткуванні можуть докорінно змінити суть впливу податку..."¹⁰²

В. В. Буряковський, В. Я. Кармазін, С. В. Каламбет та О. А. Водолазська у навчальному посібнику, який свого часу мав деяку популярність в Україні, стверджують, що податки виконують 3 функції в такому поданні: фіскальна, соціальна, регулююча.¹⁰³

Названі автори традиційно відмічають, що фіскальна функція яв-

¹⁰⁰ Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. ГТятченко та ін.; за ред. В. М. Федосова. - К ; Львів, 1994. - С.14.

Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. ГТятченко та ін.; за ред. В. М. Федосова. - К.: Львів, 1994 - С. 15.

Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. ГТятченко та ін.; за ред. В. М. Федосова. - К ; Львів, 1994. - С. 15.

¹⁰³ Буряковський В. В. та ін. Податки: Учебний посібник. - Дніпропетровськ: Пороги, 1998. - С.14-20.

ляє собою реалізацію основного суспільного призначення податків - акумуляції грошових коштів для формування фондів фінансових ресурсів держави. Дану функцію вони ще називають "бюджетною", і, судячи з викладу, стверджують про синонімічний зв'язок між цими назвами. Хоча, тут доцільно звернути увагу на різне смислове навантаження термінів "фіска" та "бюджет" при їхньому використанні у фінансовій науці. Зважаючи ж на відсутність додаткових пояснень та обґрунтувань з боку авторів (що характерно для більшості книг, виконаних у жанрі навчальних посібників), ми не схильні погоджуватися з цією точкою зору.

На їх думку, в рамках цієї функції можна виділити дві підфункції - контрольну і розподільчу. Контрольна під функція трактується як забезпечення можливості співставлення податкових надходжень з потребами держави, завдяки чому оцінюється ефективність кожного податку та податкової системи в цілому, і, таким чином, обґрунтовується необхідність змін в оподаткуванні. Що ж до розподільчої підфункції, то автори твердять про її "тісний зв'язок з контрольною", "багатогранність її ролі у відтворювальному процесі", не надаючи ніяких сутнісних характеристик. Хоч ми знову ж вважаємо це не недоліками дослідження, а специфікою жанру навчальних посібників, однак нам важко робити висновки про доцільність поділу названими авторами фіскальної функції податків на дві підфункції.

Соціальна ж функція пояснюється як забезпечення можливостей вирівнювання доходів через застосування різних видів шкали ставок прибуткових податків та пільгового механізму того ж прибуткового оподаткування. Судячи з викладу, маємо не що інше, як регулювання доходів. Однак, важко сказати, чому автори вирішили розглядати даний вид податкового регулювання окремо від загальноприйнятої регулюючої функції (або однієї з її підфункцій). Обґрунтування їхньої точки зору також відсутні.

Регулююча функція розглядається через вплив податків на економічну активність. У зв'язку з цим запропоновано виділення стимулюючої, стимулюючої та відтворювальної підфункцій. Перша, на думку авторів, заключається у свідомому обмеженні через підвищене або додаткове оподаткування деяких галузей виробництва, що являють загрозу здоров'ю громадян і т.д.. Друга ж, навпаки, являє собою можливість заохочення розвитку окремих галузей, видів та напрямків діяльності через систему пільг та преференцій. Третя - реалізується через цільові податки, кошти від яких спрямовуються на фінансування рекреаційних заходів відносно спожитих у виробничому процесі природних ресурсів. При цьому не приділяється жодної уваги можливостям податкового регулювання економічної активності населення. Адже зокрема розвиток інвестиційної активності окремих (заможних та середнього рівня заможності) фізичних осіб є

одним з прерогативних антикризових заходів. Забезпечення податкового регулювання цих напрямків діяльності населення країни провадиться через спеціальні механізми, вмонтовані в прибуткове оподаткування. Однак, виділення авторами окремо соціальної функції та віднесення під її сферу впливу прибуткових податків з фізичних осіб, мабуть, спричинило деякі упущення в дослідженні та характеристики регулюючих властивостей цих податків відносно розвитку виробництва. Разом з тим, ми знову не виключаємо можливості того, що ці упущення викликані жанровою особливістю навчальних посібників (скороченим викладенням матеріалу).

П. В. Мельник, посилаючись у своїй монографії на консенсус у працях фінансистів-класиків, дотримується точки зору, згідно з якою податками виконується дві функції - фіскальна та регулююча.¹⁰⁴ Він не заперечує і стимулюючого ефекту дії податків, однак, судячи з викладу, не вважає його результатом окремої функції, а відносить до складу регуляторних властивостей оподаткування. Треба зауважити, що саме такої теоретичної лінії дотримується більшість сучасних вітчизняних авторів. Її зародження та обґрунтування слід віднести ще до часів фінансової науки російських імператорських університетів (Кулішер Й. М., Озеров І. Х. та ін.), що підтверджується матеріалами розділу 1.2 цієї роботи.

У згаданій монографії автор наводить міркування про те, що регулюючу функцію податків доцільно розглядати як сукупність ряду підфункцій: контрольної, соціальної, егалітарної.¹⁰⁵ Особливий інтерес викликає остання, оскільки подібний термін відносно означення ефектів оподаткування широко не вживався. Автор приходять до необхідності введення його у "обіг" на основі розгляду підвалин теорії економічної стратифікації суспільства П. Сорокіна. При цьому стверджується, що егалітарна підфункція являє собою здатність податків сприяти вирівнюванню економічної диференціації суспільства за доходами.

Не можна відмовити автору у істинності твердження про наявність відповідних наслідків функціонування деяких податків. Але, слід уточнити, що це характерно лише для прибуткових податків, і то не всіх, а тільки тих із них, які побудовано на використанні прогресивної шкали ставок. Тому, частково погоджуючись з автором, ми схильні вважати більш точнішим твердження про наявність егалітарного ефекту соціальної підфункції. Адже одним з наслідків саме її дії прийнято вважати вирівнювання доходів.

Як бачимо з викладеного, трактування функцій податків не є уста-

Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. - • Ірпін: Академія державної податкової служби України, 2001. - С. 71.

Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці, - Ірпін: Академія державної податкової служби України, 2001. - С. 149.

леним, а, скоріше навпаки, являє собою об'єкт активного дискутування науковців. Це спричинено необхідністю постійного вдосконалення практики оподаткування. Адже рішення щодо змін його механізму можуть бути обгрунтовані лише на основі доведення ефективності чи неефективності виконання податками їх функцій.

Враховуючи сказане, ми вважаємо необхідним подати власну точку зору на проблему трактування функцій податків. При цьому ми ні в якому разі не заявляємо претензій на оригінальність, оскільки вважаємо, що відповідні питання в цілому викладені досить вичерпно. Однак, суть проблеми полягає в систематизації викладення та максимальному його наближенні до умов функціонування сучасних податків.

Щодо фіскальної функції, то її трактування більшістю авторів є досить одностайним (за виключенням деяких випадків, наведених у цій роботі). Це - здатність податків забезпечувати доходи державі. В ньому проявляється їх основне призначення. Тут необхідно звернути увагу на те, що нерідко дослідники задаються питанням, чому саме таке призначення є основним? Як показано у розділі 1.2 (на основі кейнсіанської теорії), з точки зору свідомого впливу на економіку податки є не найкращим механізмом (у порівнянні з витратами держави). Однак, витратні механізми неможливо задіяти без акумулювання необхідних коштів. Тому функції податків, пов'язані з впливом на економічну діяльність, слід трактувати як побічні, супутні. Використання податків за основним призначенням викрило їх об'єктивну побічну дію, яка за наслідками мала досить значні ефекти. Її врахування та використання стали необхідними завдяки зазначеному факту.

У ході акумуляції фінансових ресурсів держави через податкові механізми дійсно можна провести співставлення фактичних надходжень з очікуваними та визначити ефективність окремих податків. На основі цього провадиться корегування механізму оподаткування. Власне, це і є проявом організаційно-управлінської доміанти податків. Однак, останнє частково є об'єктивним наслідком дії податків, а частково являє результат роботи відповідних державних служб, тобто суб'єктивну діяльність, що виправдовує себе лише у конкретному місці та протягом незначного відрізка часу. Це дає нам підстави все ж не виокремлювати контрольної підфункції податків у складі фіскальної функції. Ми вважаємо більш доцільним розглядати паралельний прояв двох доміант податків (фіскальної та частково організаційно-управлінської) через одну фіскальну функцію.

Що ж до можливостей податкового впливу на економіку, то його висвітлення у складі трактування регулюючої функції, на наш погляд, потребує оновлення. Це пов'язано з особливостями сучасного, характерного саме для ХХІ століття, механізму оподаткування.

Регулювання соціально-економічних процесів розглядається суча-

сними податковими фінансами через призму двох основних ефектів: обмеження чи стимулювання окремих галузей національного господарства, напрямків та видів економічної діяльності, соціального розвитку та доходного становища окремих груп населення. При цьому, слід особливо увагу звернути на те, що об'єктивно стимулююча та обмежуюча дія одного і того ж податку не співпадає ні у часі, ні у просторі. Тобто, стимулюючі та обмежуючі заходи спрямовуються відносно не одних і тих же, а різних видів діяльності та на абсолютно різних проміжках часу (якщо їх все-таки розглядати відносно одного і того ж конкретного виду діяльності). Це дає можливість нам стверджувати про одночасне виконання податками двох різних функцій - обмежуючої та стимулюючої. Вони є об'єктивними та застосовуються в один і той же момент часу відносно різних видів діяльності. Їхня дія протягом того ж моменту часу, оцінена як сукупний вплив на економіку та соціальну сферу країни в цілому, є взаємно протилежною.

Виділення названих функцій як окремих (а не об'єднання їх у складі однієї - регулюючої) дає змогу на практиці окремо конструювати стимулюючі та обмежуючі механізми у складі одного податку, що підвищить прогнозованість його дії на економіку та соціальну сферу і сприятиме уникненню колізій на кшталт пільгових проблем в Україні.

Нам також видається необхідним надати додаткові пояснення відносно стимулюючої функції. Існує думка, подана С. Тербохіним про те, що податки, являючи собою інструмент обмеження свободи дій платника та вилучення його коштів, не можуть бути стимулом відносно його діяльності. Дане твердження є абсолютно вірним, якщо розглядати проблему на рівні окремо взятого платника. Помилкою його автора є зупинка розгляду саме на мікроекономічному рівні. Але податки є інструментом макроекономічного впливу. Якщо ж розглянути ту ж саму проблему в масштабах галузей економіки, то отримаємо наступне: зниження ставок податків для окремої галузі чи введення пільг означає зменшення державних вилучень з відповідної сфери застосування капіталу. За рахунок цього при незмінній кон'юнктурі ринку продукції прибутковість капіталовкладень у відповідну галузь зростає. Останнє на короткостроковому часовому інтервалі провокує переливання капіталу з інших галузей до означеної. Адже, за К. Марксом, капітал мігрує туди, де його застосування прибутковіше. Дане положення є аксіоматичним і протягом 150 років його ніхто навіть не спробував заперечити. Прилив капіталу стимулює прискорений розвиток відповідної галузі. Стимулююча дія триває до тих пір, поки міжгалузєва конкуренція не усереднює норму прибутку, тобто протягом короткострокового часового інтервалу. Але, його як правило достатньо для досягнення необхідних на даний момент часу обсягів виробництва продукції заданого виду. Таким чином, за нашим переконанням, швидше заперечення на макрорівні стимулюючої функції податків є "беззмістовним" (висловлюючись словом

С. Терьохіна, вжитим під час доповіді Верховній Раді України 17.03.2000р., тільки у зворотному сутнісному напрямку). Слід лише уточнити, що мова йде про відносні стимули у порівнянні з іншими галузями економіки.

Стимулюючи одні галузі відносно інших (або ж обмежуючи інші), держава має можливість впливу на структуру виробництва та економіки в цілому.

Аналогічно стимулююча функція податків проявляє себе і відносно окремих напрямків та видів діяльності (науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, інвестиційна діяльність та ін.).

Дія обмежуючої функції зворотна. Вже самі по собі вилучення доходів при виконанні податками фіскальної функції означають обмеження потенційно можливих обсягів та ефективності виробництва. Це доводить об'єктивність даної функції. Крім того, її дія проявляється і при порівнянні різних галузей економіки та видів діяльності з різними умовами оподаткування. Наприклад, підвищене чи додаткове оподаткування може застосовуватися відносно шкідливих видів продукції (алкоголь, тютюн) з метою обмеження їх споживання (а відтак і виробництва), відносно надприбуткові^ видів діяльності та надвисоких прибутків з метою подолання чи згладжування економічної диференціації суспільства за рівнем доходів і т.ін..

Треба підкреслити, що податкове регулювання доходів різних соціальних груп населення також здійснюється через названі функції податків. Наприклад, надвисокі доходи обмежуються шляхом вилучення через прогресію в оподаткуванні. Хоча, кінцевою метою держави частіше не є сам факт обмеження доходів¹⁰⁶ — у наступному вони розподіляються у вигляді трансфертів біднішим верствам населення. Однак, розгляд цих механізмів вже виходить за рамки *податкових* фінансів. Пільги ж у прибутковому оподаткуванні є не що інше, як стимулювання доходів окремих соціальних груп. Фіксоване чи знижене оподаткування підприємців - фізичних осіб - також стимулює економічну активність населення та накопичення дрібних капіталів, які стають базою розширення відтворювального процесу після інвестування в акціонерний капітал.

Таким чином, маємо дві ниточки в руках держави, смикаючи за які вона може досягати відповідних соціально-економічних ефектів. Але ці ниточки не з'єднані між собою перетинкою під назвою "регулююча функція податків", оскільки їх, висловлюючись знову ж алегоріями, "прив'язано до різних ляльок". Тобто, стимулюючі та обмежуючі заходи в один і той же момент часу спрямовуються на різні об'єкти, оскільки не можна одночасно і обмежувати, і стимулювати

Крім випадків протидії інфляції попиту.

один і той же вид діяльності. Якщо навіть спробувати таке, то дія різнонаправлених заходів відносно одного об'єкту врівноважиться і матиме ефект лише переважаюче за силою впливу одне з двох зусиль: чи стимулюючого, чи обмежуючого характеру.

На доповнення викладеного також нагадаємо, що в підрозділі 1.1 цієї роботи нами було показано можливість значного впливу організації управління процесом справляння податків на економічну активність господарюючих суб'єктів. Фіскальні служби, застосовуючи сучасні методики своєї роботи, можуть проникати у всі сфери господарської діяльності платників. Якщо ж при цьому відбуваються ще й деякі викривлення порядку здійснення, наприклад, контрольних заходів, то така суб'єктивна діяльність призводить до виникнення об'єктивних наслідків. Останні полягають у обмежуючому впливі на економічну активність окремих суб'єктів господарювання чи навіть галузей економіки. При цьому підкреслимо, що, у випадку забезпечення державою однакового ставлення до платників з боку фіскальних служб, такі ефекти не спостерігаються. Тут проглядається аналогія із наведеним вище трактуванням стимулюючої функції податків, коли стимулювання одного суб'єкта проявляється у порівнянні з іншим. Так само, надмірне втручання державних служб у діяльність одного платника є обмежуючим чинником у порівнянні з його конкурентом, господарювання якого зазнає меншого контролюючого впливу. Оскільки навіть найдемократичніші держави не можуть гарантувати абсолютно однакового ставлення до всіх платників (адже діяльність фіскальних служб у більшій чи в меншій мірі допускає суб'єктивізм), то це дає нам підстави стверджувати про наявність обмежуючих ефектів організаційно-управлінських заходів в оподаткуванні. Таким чином, маємо паралельний прояв двох домінант податків (тепер вже соціально-економічної та частково організаційно-управлінської) через одну обмежуючу функцію.

Тобто, співвідношення між означеними нами на початку цієї роботи основними домінантами податків (фіскальної, соціально-економічної, організаційно-управлінської) та наведеними функціями податків виглядає так, як показано на рис. 2.1. Маємо прояв триєдиної сутності податків через три функції. Однак, вони не взаємно відповідні: організаційно-управлінська домінанта знаходить свій прояв частково у двох функціях (фіскальній та обмежуючій); соціально-економічна проявляється через обмежуючу та стимулюючу функції; фіскальна ж домінанта чітко відповідає фіскальній функції (щоправда, ділячи її механізми з організаційно-управлінською домінантою). Таке переплетення свідчить про тісний взаємозв'язок між означеними домінантами при функціонуванні податків і підтверджує необхідність дослідження останніх як триєдиної проблеми, що далі і буде здійснено у відповідній послідовності.

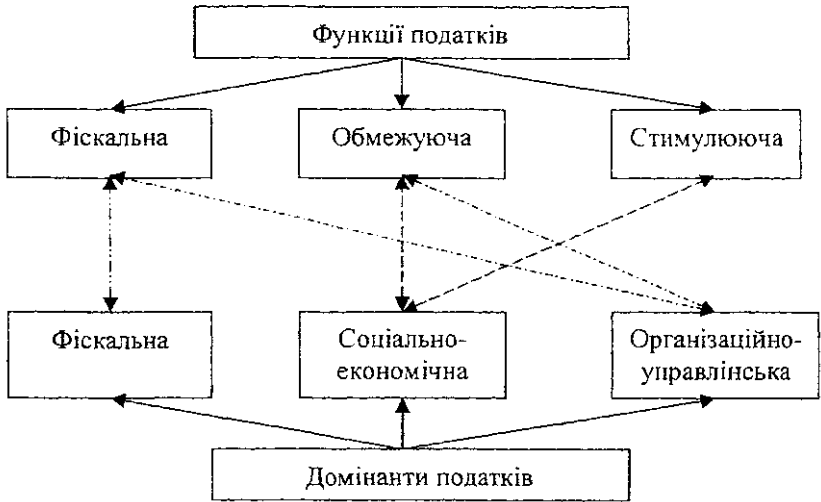


Рис. 2.1. Зв'язок між основними доміанантами та функціями податків.

2.2. Фіскальна ефективність податків як основа їх призначення

Здатність податків забезпечити наповнення централізованих фондів грошових коштів власне і являє собою секрет їх привабливості для держави. "Фіскальна функція - основна, характерна для всіх держав."¹⁰⁷ Свідчення цьому знаходимо як у сучасності, так і в далекому минулому. Розглядаючи вже саму ідею податку, Й. М. Кулішер підтверджує, що різними теоріями цей перерозподільний механізм характеризується як плата за специфічні послуги (що, однак, не можуть бути надані населенню без наповнення казни), як необхідність (для забезпечення існування держави та виконання її функцій), або просто як бюджетний засіб. При цьому, розглядаючи податки з етичної сторони або ж трактуючи їх прямо (без вуалізацій) як засіб покриття потреб держави, економічна наука приходила до аналогічного висновку: податки необхідні тому, що державі потрібні гроші.¹⁰⁸ Різниця полягала у обґрунтуванні того, для чого ці гроші потрібні державі, та на що їх витрачають. Власне, останнє і склало основу різних підходів до трактування податків.

Финансы капитализма. Учебник / Б. Г. Болдырев, Л. П. Окунева, Л. П. Павлова и др.; Под ред. Б. Г. Болдырева. - М.: Финансы и статистика, 1990. - С.85.
Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 1. - Петроград: Наука и школа, 1919. - С.75-85.

Однак, головним завданням цього параграфу ми вважаємо з'ясування ефективності виконання податками своєї основної функції в різні часи та розгляд окремих складових фіскального інструментарію найбільш значущих податків сучасності. Зразу ж зауважимо, що під фіскальною ефективністю податків ми розуміємо їхню порівняльну спроможність наповнювати бюджет. Виходячи з цього, одним з показників фіскальної ефективності можна вважати питому вагу того чи іншого податку (групи податків) в доходах бюджету.

Як уже зазначалося вище, податки порівняно недавно (100-150 років тому) набули рангу основних доходів держави. В різних країнах це сталося в різний час, тому цікаво розглянути зміну фіскальної ефективності податкових перерозподільних механізмів у історичній ретроспективі (у відповідності зі зміною ролі держави в тій чи іншій країні). Найбільшою увагою, на наш погляд, заслуговує кінець XIX століття, адже саме в цей час починається ера податкового тріумфу в державних доходах.

Дані таблиці 2.1 свідчать, що в останнє десятиріччя XIX століття серед найрозвиненіших країн світу податкові методи акумуляції державних доходів мали найнижчі показники фіскальної ефективності у Пруссії, де вони забезпечували 22-31 % доходів бюджету. Російська Імперія через податки забезпечувала собі 52-55% доходів бюджету. Однак, це була єдина країна, в якій протягом аналізованого періоду питома вага податкових доходів бюджету не зростала, а, навпаки, скорочувалася (майже на 3%). Останнє слід пов'язувати із застосуванням застарілих механізмів стягнення та зволіканнями з повнокровним впровадженням ідей міністра фінансів М. Х. Бунге стосовно прибуткового оподаткування. Однак, основною причиною такої ситуації була відносна відсталість російського господарства та нерозвиненість продуктивних сил. Головний тягар оподаткування зосереджувався на найбіднішій частині населення - селянському класі. Бідні землероби, доходи яких у значній мірі залежали від погодно-кліматичних умов,¹⁰⁹ не могли забезпечувати достатні та сталі надходження до бюджету. Розширений аналіз за даними таблиці 2.2 навіть свідчить про скорочення питомої ваги податкових доходів бюджету Росії протягом 1890-1900рр. більш як на 16%.

Найвища ж фіскальна ефективність оподаткування демонструється у Франції та Великій Британії. Вже в 1898 році майже 90% доходів бюджету Французька держава забезпечувала собі через оподаткування. За аналізований період найбільше зростання питомої ваги податкових доходів бюджету відмічається у Франції (майже на 20%), Італії (майже на 18%), Великій Британії (більш як на 15%).

¹⁰⁹ Кованько П. Главнейшие реформы, проведенные Н. Х. Бунге в финансовой системе России. - К.: Типография Императорского Университета Св. Владимира, 1901. - С.6.

Таблиця 2,1

**Податкові доходи бюджетів (валові суми) провідних держав у XIX
СТОЛІТТІ ¹¹⁰**

| п/п | Держава | Податкові доходи 1893 року | | Податкові доходи 1898 року | | Приріст (+), убуток (-) | |
|-----|-----------------------|----------------------------------|--|----------------------------------|--|----------------------------------|--|
| | | у тис. рублів Російської Імперії | у відсотках до загальних доходів бюджету | у тис. рублів Російської Імперії | у відсотках до загальних доходів бюджету | у тис. рублів Російської Імперії | у відсотках до загальних доходів бюджету |
| 1 | Росія | 355982 | 54,74 | 724360 | 52,12 | 368378 | -2,62 |
| 2 | Франція | 564296 | 69,58 | 1098000 | 89,29 | 533704 | 19,71 |
| 3 | Велика Британія | 385573 | 67,68 | 927270 | 83,17 | 541697 | 15,49 |
| 4 | Прусія ¹¹¹ | 131413 | 22,48 | 449510 | 31,22 | 318097 | 8,84 |
| 5 | Австрія | 376103 | 59,69 | 355940 | 62,82 | -20163 | 3,13 |
| 6 | Італія | 257906 | 64,24 | 477590 | 81,91 | 219684 | 17,67 |

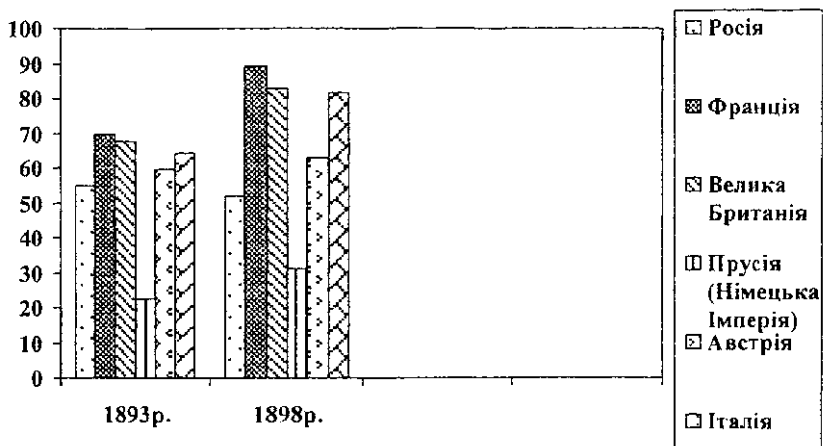


Рис. 2.2. Питома вага податків у доходах бюджетів провідних країн кінця XIX століття (%).

¹⁰ Джерело цифрової інформації:

"Ходячий Л. В. Основы государственного хозяйства. -С.-Петербург: Типография М. Стасюлевича, 1901. -С.518-521.

• ¹¹ * За 1898 рік наведено дані по всій Німецькій Імперії.

Таблиця 2.2

Податкові доходи Російської Імперії у кінці XIX століття¹¹²

| Податкові доходи | Роки | | | | | | | | | | | |
|------------------|---------------------------------|-----------------------------------|------------------|-----------------------------------|------------------|-----------------------------------|------------------|-----------------------------------|------------------|-----------------------------------|------------------|-----------------------------------|
| | 1890 | | 1891 | | 1892 | | 1893 | | 1894 | | 1895 | |
| | Сума (тис. руб.) ¹¹³ | Питома вага у доходах бюджету (%) | Сума (тис. руб.) | Питома вага у доходах бюджету (%) | Сума (тис. руб.) | Питома вага у доходах бюджету (%) | Сума (тис. руб.) | Питома вага у доходах бюджету (%) | Сума (тис. руб.) | Питома вага у доходах бюджету (%) | Сума (тис. руб.) | Питома вага у доходах бюджету (%) |
| Прямі податки | 90919 | 9,55 | 88544 | 9,85 | 91343 | 9,38 | 100497 | 9,55 | 102028 | 8,82 | 105925 | 8,43 |
| Непрямі податки | 475230 | 49,92 | 440478 | 48,98 | 474873 | 48,78 | 511927 | 48,67 | 581416 | 50,23 | 586339 | 46,69 |
| Разом | 566149 | 59,47 | 529022 | 58,83 | 566216 | 58,16 | 612424 | 58,22 | 683444 | 59,05 | 692264 | 55,12 |

¹¹² Джерело цифрової інформації: Ходякий Л. В. Основи державного господарства. - С.-Петербург: Типографія М. Стасюлевича, 1901. - С.524-525, 530-531.

¹¹³ Виходячи з послання в наведеному джерелі інформації, маються на увазі фактичні надходження (на відміну від таблиці 2.1, де наведено встановлені суми збору податків).

Продовження табл. 2.2

| Податкові доходи | Роки | | | | | | | | | | | |
|------------------|------------------|-----------------------------------|------------------|-----------------------------------|------------------|-----------------------------------|------------------|-----------------------------------|------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|
| | 1896 | | 1897 | | 1898 | | 1899 | | 1900 | | Питома вага у доходах бюджету (%) | Питома вага у доходах бюджету (%) |
| | Сума (тис. руб.) | Питома вага у доходах бюджету (%) | Сума (тис. руб.) | Питома вага у доходах бюджету (%) | Сума (тис. руб.) | Питома вага у доходах бюджету (%) | Сума (тис. руб.) | Питома вага у доходах бюджету (%) | Сума (тис. руб.) | Питома вага у доходах бюджету (%) | | |
| Прямі податки | 99524 | 7,27 | 101427 | 7,16 | 103860 | 6,55 | 121346 | 7,25 | 120366 | 6,85 | | |
| Непрямі податки | 582590 | 42,56 | 596408 | 42,11 | 634881 | 40,06 | 668997 | 39,98 | 641423 | 36,48 | | |
| Разом | 682114 | 49,83 | 697835 | 49,27 | 738741 | 46,61 | 790343 | 47,23 | 761508 | 43,33 | | |

доходів Росії за аналізований період надавали непрямі податки. Пряме оподаткування забезпечувало лише 1/6-1/7 від сумарних надходжень податків. На тлі загального скорочення питомої ваги податкових доходів у бюджеті, падали і відповідні показники по обох видах податків. Однак, кут нахилу графіків на рисунку 2.3 доводить, що більш швидкими темпами скорочувалася питома вага надходжень від непрямих податків у загальній сумі доходів бюджету. Це дозволяє стверджувати, що у кінці XIX століття в Російській Імперії прямі податки забезпечували більш сталі надходження, хоч і не демонстрували великих сум, тобто не відзначалися високою фіскальною ефективністю. Щодо цієї ситуації, то можна розглядати багато її причин.

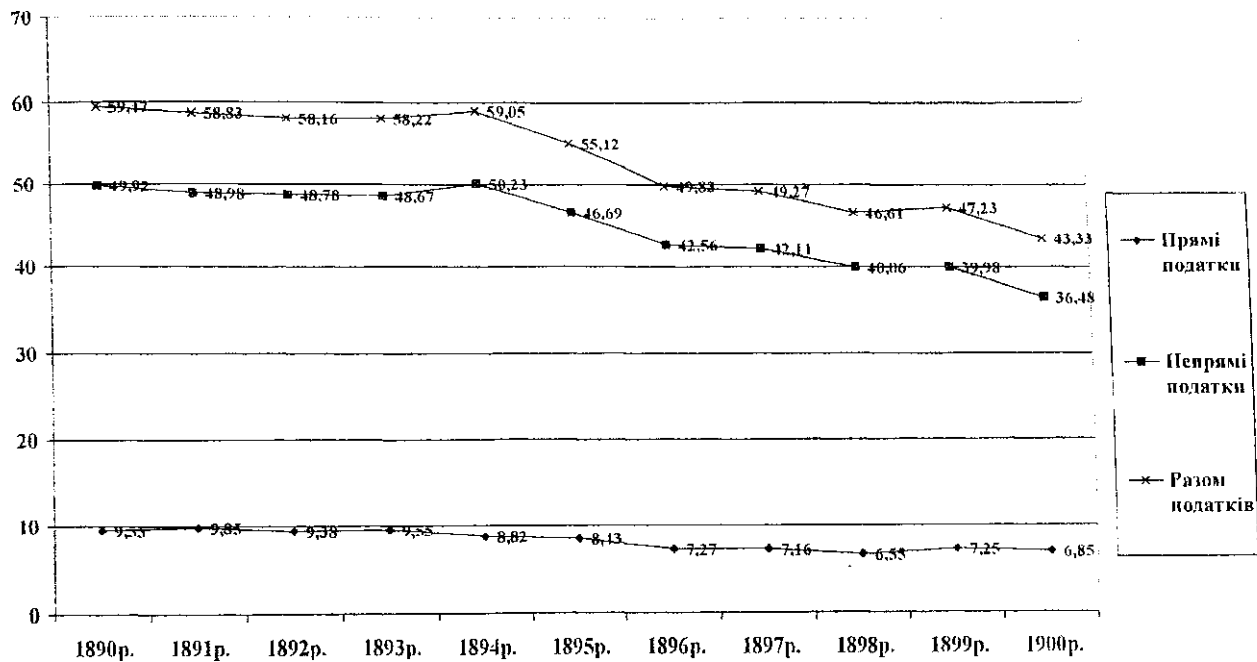


Рис. 2.3. Питома вага податкових доходів Російської Імперії в загальній сумі доходів її бюджету в кінці XIX століття (%).

Загальноновизнаним є висновок про те, що непрямі податки "страхують" бюджет від інфляції, оскільки входять у вигляді надбавки до цін і зростають разом з ними під час знецінення грошової одиниці. Однак, такі твердження більше стосуються універсальних акцизів, що включаються до цін товарів відсотковими ставками. У період же, що аналізується, універсальних акцизів ще не існувало, а індивідуальні у більшості випадків передбачалися з використанням фіксованих ставок. Останнє означає, що "страхування" бюджету від інфляційних процесів за рахунок цих податків було неможливим, оскільки лише пропорційна ставка непрямого податку може гарантувати зростання номінальних надходжень під час інфляційного росту цін. Граф С. Ю. Вітте наводить наступні причини привабливості непрямих податків для держав ХІХ століття:

- непомітне для реального платника справляння ("...та ж народна маса, переплачуючи на предметах непрямого оподаткування, інколи мало помітно для себе, копійками, вносить в казну величезні СУ-ми."⁴);

- можливість автоматичного зростання надходжень під час економічного підйому та збільшення обсягів споживання ("Без всяких змін в розмірах самого податку, непряме оподаткування дає державі все більше і більше зростаючий дохід внаслідок збільшення чисельності населення, зростання маєтності і т. ін."¹¹⁵);

- можливість оподаткування іноземців під час їхнього перебування в країні ("Непрямі податки хоча б частково залучають і іноземців до участі у витратах на підтримку того державного порядку, зручностями і вигодами якого вони користуються під час свого перебування в країні."⁴¹⁶);

- можливість впливати на обсяги споживання та виробництва окремих товарів (через надбавляння податків до цін).

Крім того, на нашу думку, імовірними причинами переважання непрямих податків за аналізований період був деякий занепад реального оподаткування та недосконалість системи фіскального адміністрування. По-перше, прями реальні податки вже не могли забезпечити достатніх надходжень, оскільки основна маса громадян-платників в результаті промислового перевороту та розвитку капіталістичних виробничих відносин була відділена від засобів виробництва і фактично стала немаєтною. По-друге, прями особисті податки потребу-

⁴ Вітте С. Ю. Конспект лекцій о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900-1902гг. - Издание второе. - С.-Петербург: Типография акционерного общества "Брокгауз-Ефрон", 1912. - С.472.

¹¹⁵ Вітте С. Ю. Конспект лекцій о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900-1902гг. - Издание второе. - С.-Петербург: Типография акционерного общества "Брокгауз-Ефрон", 1912. - С.473.

⁴¹⁶ Вітте С. Ю. Конспект лекцій о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900-1902гг. - Издание второе. - С.-Петербург: Типография акционерного общества "Брокгауз-Ефрон", 1912. - С.473.

вали відлагодженої системи обліку об'єктів оподаткування та потужної системи контролю правильності декларування. Забезпечення першого було неможливим через відсутність у кінці XIX століття адекватної методологічної бази обліку. Друге ж являло собою проблему для більшості тогочасних держав з двох причин: 1) неспроможність поточного утримання багаточисельної служби; 2) неможливість її кадрового забезпечення при відсутності системи масової підготовки та перепідготовки. Таким чином, можемо стверджувати про наявність залежності структури податкової системи і від організаційно-управлінської складової оподаткування (як однієї з домінант податків).

Протягом наступного XX століття названі перешкоди було подолано. Це дозволило ще в першій половині минулого століття реально повернутися до ідеї переходу на переважання прямих податків як більш справедливої форми перерозподілу. Ця ідея в кінці XIX - на початку XX століття існувала переважно в теорії. Непрямі ж податки стали активно використовуватися у періоди сплесків інфляції як механізм "страхування" бюджету. В кінці XX століття для провідних країн світу було характерне беззаперечне переважання прямих податків. Вони вже демонстрували не лише сталість надходжень, а й значно вищу фіскальну ефективність у порівнянні з непрямими. Так, на початку 90-х років прямі податки в бюджеті Франції склали майже 44%, непрямі - 41-42%. В Данії в 1993 році 63% бюджету формувалося за рахунок прямих податків, і лише 37% - за рахунок непрямих. Федеральний бюджет США в 1992 році на 94,2% складався за рахунок прямих податків, і лише 5,8% йому надавали непрямі податки.¹¹⁷

Хоча тут слід зауважити, що в зведеному бюджеті США розподіл питомої ваги між зазначеними видами податків не настільки різкий. Адже один з непрямих податків - податок з продажу - є податком суб'єктів федерації, і розподіляється між бюджетом штату та місцевими бюджетами (бюджетами міст). Все ж, прямі податки значно переважають надходження від непрямих в цій країні.¹¹⁸

Наведені висновки підтверджуються і цифровими матеріалами кінця XX - початку XXI століття по Україні (табл. 2.3 та рис. 2.4). Податки в нашій країні, враховуючи час, звичайно були основними доходами молодій державі вже з самого початку її існування і забезпечували, наприклад, у 1998-2004р.р. від 64% до 76% зведеного бюджету. Як показує рис. 2.4, найнижчою питома вага податкових надходжень у доходах зведеного бюджету була у 2000 році (менше 64%). Це слід пов'язувати з численними змінами, внесеними протягом

¹¹⁷ Джерело наведено туї цифрової інформації (стосовно бюджетів Франції, Данії, США): ЧерникД. Г. Налоги и рыночной экономике. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. -С.92, 124, 130.

¹¹⁸ Податкові системи зарубіжних країн / За загальн. ред. М.Я. Азарова. - К: "Видавничий дім "Комп'ютерпрес", 2004. - С.88-98.

Податкові доходи України в 1998-2004р.р. ¹¹⁹

Таблиця 23

| Податкові доходи | Роки | | | | | | | | | | | | | |
|------------------|------------------|---|------------------|---|------------------|---|------------------|---|------------------|---|------------------|---|------------------|---|
| | 1998р. | | 1999р. | | 2000р. | | 2001р. | | 2002р. | | 2003р. | | 2004р. | |
| | Сума (млн. грн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) | Сума (млн. грн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) | Сума (млн. грн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) | Сума (млн. грн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) | Сума (млн. грн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) | Сума (млн. грн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) | Сума (млн. грн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) |
| Прямі податки | 11627,7 | 40,21 | 13129,8 | 39,94 | 17510,1 | 35,65 | 21167,2 | 38,53 | 24834,1 | 40,08 | 31965,8 | 42,46 | 35356,2 | 39,03 |
| Непрямі податки | 10220,6 | 35,35 | 12000,6 | 36,50 | 13807,4 | 28,11 | 15549,5 | 28,31 | 20558,4 | 33,18 | 22355,2 | 29,69 | 27805,5 | 30,69 |
| Разом | 21848,3 | 75,56 | 25130,4 | 76,44 | 31317,5 | 63,76 | 36716,7 | 66,84 | 45392,5 | 73,26 | 54321,0 | 72,15 | 63161,7 | 69,72 |

--4

Джерело цифрової інформації

Статистичний щорічник України за 2001 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Техніка", 2002. - С.56.

Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2003. - С.57.

Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2005. - С.54.

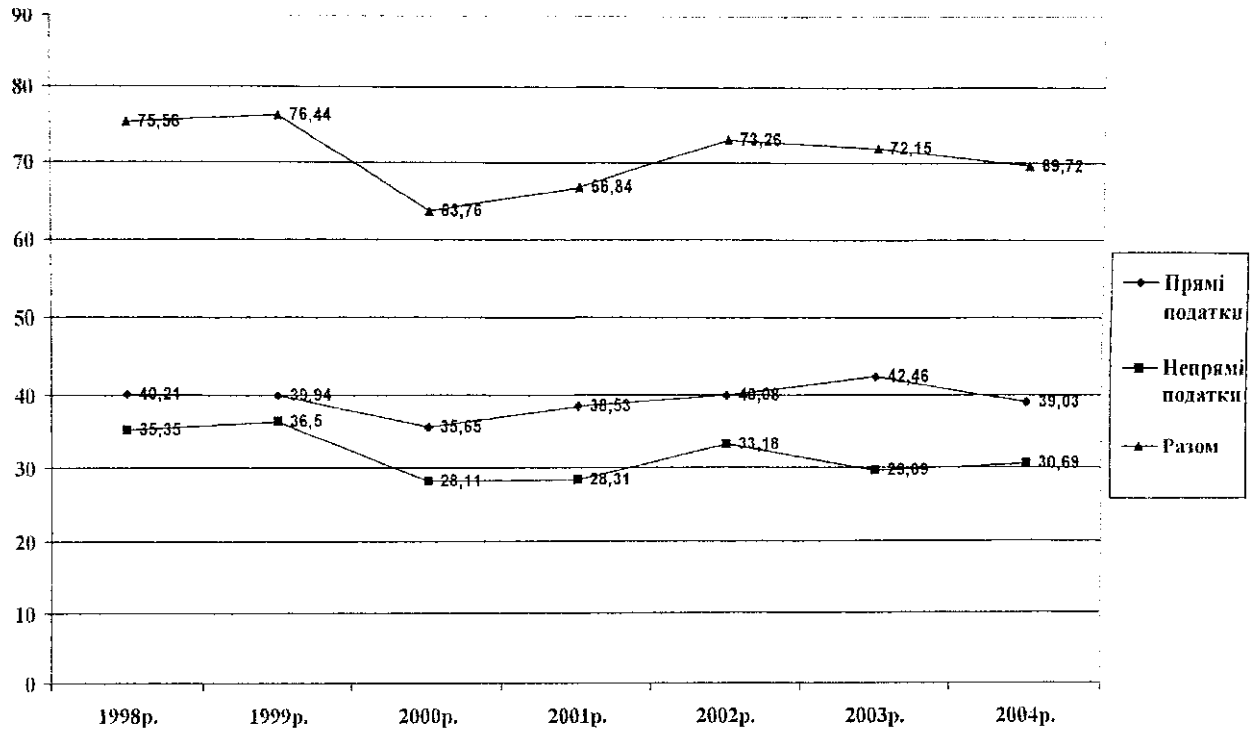


Рис. 2.4. Питома вага податкових доходів України в загальній сумі доходів її бюджету в 1998-2004р.р. (%).

1998-1999р.р. у закони "Про ПДВ" та "Про оподаткування прибутку підприємств", якими фактично було запроваджено десятки необґрунтованих пільг для окремо взятих підприємств. У 2001-2002р.р., навпаки, спостерігаємо зростання питомої ваги податкових надходжень до бюджету. Останнє слід пов'язувати з початком економічного підйому, який спричинив збільшення оподатковуваних оборотів. Хоч згадані вище пільги ще не було відмінено, це все ж дало змогу збільшити податкові доходи держави. У 2003-2004р.р. намітилося незначне скорочення питомої ваги податкових надходжень бюджету, яке слід пов'язувати зі зниженням ставок окремих податків (особливо, прибуткових). При цьому зауважимо, що за аналізований період прямі податки демонстрували вищу фіскальну ефективність у порівнянні з непрямими. Вони забезпечували від 35,65% до 42,46% доходів зведеного бюджету, тоді як непрямі - від 28,11% до 36,50%.

Однак, більш поглиблений аналіз у розрізі не груп, а окремих податків, дає не на стільки однозначні результати. Незважаючи на те, що в цілому непрямі податки в Україні поступаються прямим за фіскальною ефективністю, все ж матеріали таблиці 2.4 свідчать, що лідером серед окремих податків за питомою вагою в доходах зведеного бюджету є ПДВ (18,84% - 25,80%). Виключенням став лише 2003 рік, ознаменований кризою відшкодування податкового кредиту з ПДВ. Друга і третя позиція належить податку на прибуток підприємств та прибутковому податку з громадян (податку з доходів фізичних осіб). Загалом через ці три податки акумулюється більше половини податкових доходів зведеного бюджету.

Саме з цим фактом часто пов'язуються проблеми діючої податкової системи, оскільки як раз названі її складові не відрізняються оптимальністю побудови внутрішніх елементів та механізмів справляння.¹²¹ Разом з тим, зважаючи на предмет розгляду цього параграфу, не можна не відзначити, що у 2001-2003р.р. прибутковий податок продемонстрував значно вищі надходження у порівнянні з податком на прибуток. Як показують кути нахилу кривих на рисунку 2.5, темпи зростання фіскальної ефективності цього податку були найвищими серед всіх податків за вказаний період. Однак, з 2004 року у зв'язку з відміною прогресивної шкали питома вага доходів від нього дещо знизилася. Така картина є типовою на період тривання часового лагу податкових змін. Крім того, у зв'язку з незмінною політикою держави стосовно соціальних зборів, легалізація доходів населення, яка мала б своїм наслідком збільшення оподатковуваних оборотів з прибуткового податку, значно затримується.

Дані по деяких країнах Європи свідчать, що серед окремо взятих

Таблиця 2.4
120

Питома вага окремих податкових доходів в зведеному бюджеті України в 1998-2004р.р.

| Податкові доходи | Роки | | | | | | | | | | | | | |
|---------------------------------|------------------|---|------------------|---|------------------|---|------------------|---|------------------|---|------------------|---|-----------------|---|
| | 1998р. | | 1999р. | | 2000р. | | 2001р. | | 2002р. | | 2003р. | | 2004р. | |
| | Сума (млн. грн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) | Сума (млн. грн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) | Сума (млн. грн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) | Сума (млн. грн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) | Сума (млн. грн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) | Сума (млн. грн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) | Сума (млн. фн.) | Питома вага у доходах зведеного бюджету (%) |
| Прямі податки | 11627,7 | 40,21 | 13129,8 | 39,94 | 17510,1 | 35,65 | 21167,2 | 38,53 | 24834,1 | 40,08 | 31965,8 | 42,46 | 35356,2 | 39,03 |
| в тому числі: | | | | | | | | | | | | | | |
| податок на прибуток підприємств | 5694,4 | 19,69 | 6352,5 | 19,32 | 7698,4 | 15,67 | 8280,0 | 15,07 | 9398,3 | 15,17 | 13237,2 | 17,58 | 16161,7 | 17,84 |
| прибутковий податок з громадян | 3570,6 | 12,35 | 4434,4 | 13,49 | 6377,7 | 12,98 | 8774,9 | 15,97 | 10823,9 | 17,47 | 13521,3 | 17,96 | 13213,3 | 14,59 |
| податки на власність | 193,1 | 0,67 | 296,2 | 0,90 | 529,5 | 1,08 | 552,4 | 1,01 | 587,3 | 0,95 | 600,2 | 0,80 | 658,7 | 0,73 |

¹²⁰ Джерело цифрової інформації:

Статистичний щорічник України за 2001 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Техніка", 2002. - С.56.

Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2003. - С.57.

Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2005. - С.54.

Продовження табл. 2.4

| | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---------|-------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|
| платежі за використання природних ресурсів (в тому числі за плату за землю) | 1488,3 | 5,15 | 1456,3 | 4,43 | 3977,1 | 4,03 | 2269,0 | 4,13 | 2449,8 | 3,95 | 2780,3 | 3,69 | 3383,9 | 3,74 |
| місцеві податки і збори | 392,1 | 1,36 | 441,5 | 1,34 | 485,5 | 0,99 | 513,6 | 0,93 | 542,4 | 0,88 | 592,4 | 0,79 | 555,5 | 0,61 |
| Непрямі податки в тому числі; | 10220,6 | 35,35 | 12000,6 | 36,50 | 13807,4 | 28,11 | 15549,5 | 28,31 | 20558,4 | 33,18 | 22355,2 | 29,69 | 27805,5 | 30,69 |
| податок на додану вартість | 7460,1 | 25,80 | 8409,2 | 25,58 | 9441,4 | 19,22 | 10348,4 | 18,84 | 13471,2 | 21,74 | 12598,1 | 16,73 | 16733,5 | 18,47 |
| акцизний збір | 1288,8 | 4,46 | 1787,6 | 5,44 | 2239,7 | 4,56 | 2654,3 | 4,83 | 4098,2 | 6,61 | 5246,1 | 6,97 | 6704,4 | 7,40 |
| Разом | 21848,3 | 75,56 | 25130,4 | 76,44 | 31317,5 | 63,76 | 36716,7 | 66,84 | 45392,5 | 73,26 | 54321,0 | 72,15 | 63161,7 | 69,72 |

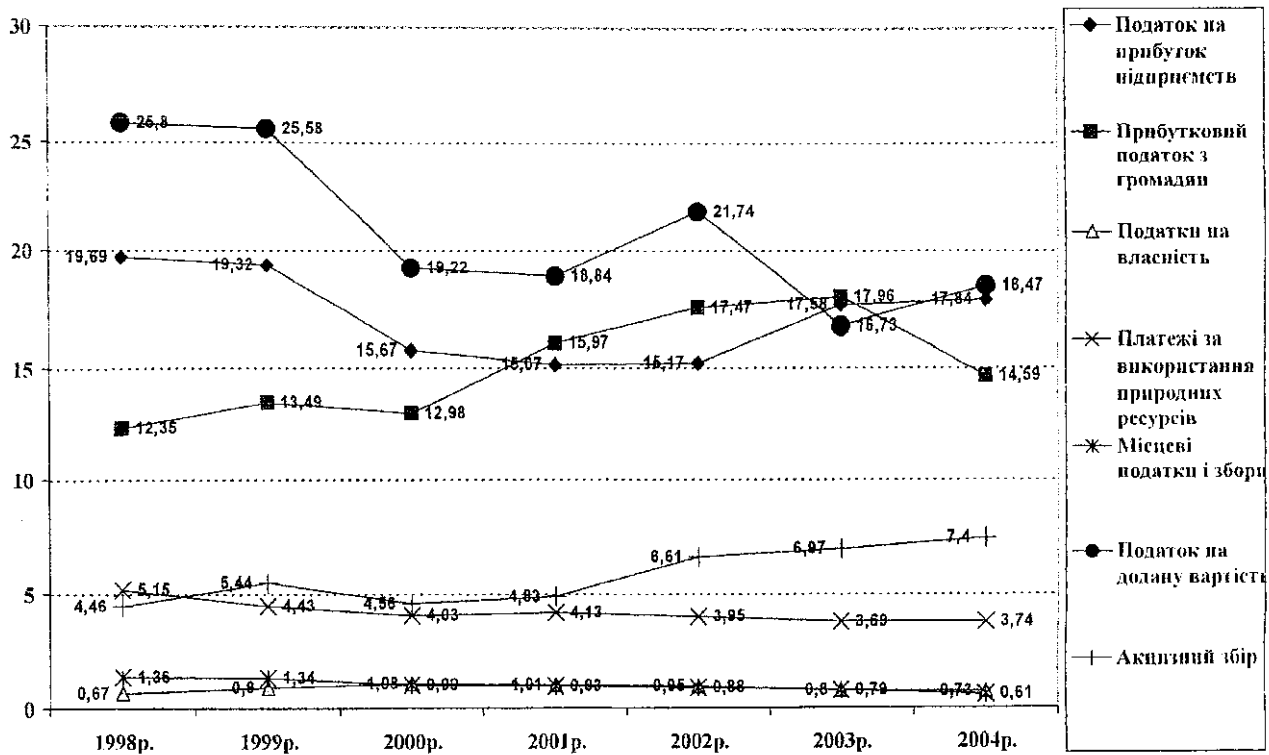


Рис. 2.5. Динамічні зміни питокої ваги окремих податкових доходів в зведеному бюджеті України в 1998-2004р.р.(%).

податків головне місце в доходах бюджету може належати як представнику прямих, так і непрямих. Так, у Великій Британії основним бюджетоутворюючим податком є прибутковий з населення. ПДВ належить друге місце (біля 17% бюджету країни). Аналогічна ситуація в Німеччині (хоча тут за рахунок ПДВ формується 28% бюджету, але перше місце належить прибутковому податку). Прибутковий податок з фізичних осіб є основним доходом бюджетів Італії, Іспанії, Австрії, Данії. У Франції ж навпаки - найбільші надходження забезпечує ПДВ, на другому місці прибутковий податок з фізичних осіб.¹²² При цьому слід підкреслити, що в країнах Європейського Союзу фіскальна роль іншого податку з групи прибуткових - на прибуток підприємств - не значна. Його питома вага в доходах бюджетів складає: в Австрії - поверх 3%; в Італії та Бельгії - майже 6%, в Данії - майже 5%; у Франції - поверх 4%, в Німеччині - менше 2%, в Ірландії та Нідерландах - поверх 7%, в Люксембурзі - поверх 10%, в Швеції - поверх 5%, у Великій Британії - майже 10%.¹²³ У цьому сенсі "...він перетворився на другорядний податок."¹²⁴ і став в основному використовуватися як важіль стимулювання інвестиційної активності (шляхом маніпулювання ставками).

Для провідних американських держав - США та Канади - головним джерелом бюджетів є прибутковий податок з фізичних осіб та майнові податки.¹²⁵

Загалом же основні суми доходів Європейських держав забезпечують прибуткові податки (особливо з фізичних осіб) та ПДВ. Те ж саме характерно і для України. Саме ці податки відзначаються найвищою фіскальною ефективністю і саме їх модифікації найближчим часом, очевидно, справлятимуть найвідчутніший вплив на процеси бюджетоутворення. На нашу думку, це є логічним результатом комбінування механізмів перерозподілу доходів. Беззаперечно, найбільш справедливою формою такого перерозподілу є прибуткові податки, їхня пряма залежність від розміру доходів є підтвердженням соціальної справедливості як з точки зору психологічного сприйняття, так і в реальному фінансовому вимірі. Завдяки цьому вони викликають найменший супротив у платника і є надійною доходною базою бюджету. Однак, справляння цих податків потребує досить значних зусиль

²² Черник Д. Г. *Налогов в рыночной экономике*. - М.: Финансы, ЮН ИТИ, 1997. - С.90, 92, 104, 108. 114-115, 118, 124; *Налогов и налогообложение: Учебн. пособие для ВУЗов / Под ред И. Г Русаковой. В. А. Кашина*. - М.: ЮНИТИ, 2000. - С.237-241, 260-263,289-290, 394, *Налогов и налогообложение 2-е изд. / Под ред М. В. Романовского, О. В. Врублевской - СПб: Питер, 2001. - С.434,457.*

-3 *Government Finance Statistics Yearbook. Vol. XXV, 2001. Prepared by the Government Finance Division, IMF Statistics Department, - 508p. Washington, DC.*

⁴ Суторміна В М , Федосов В. М., Андрущенко В. Л. *Держава - податки - бізнес: із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки: Монографії. - К.: Либідь, - 1992 - С 99.*

²⁵ Черник Д. Г. *Налогов в рыночной экономике*. - М: Финансы, ЮНИТИ, 1997" - С 130-136, 13У-14 і *Налогов и налогообложение: Учебн. пособие для ВУЗов / Под ред. И. Г Русаковой. В. А. Кашина - М.: ЮНИТИ, 2000. - С.348; Налогов и налогообложение 2-е изд > Под ред М В Романовского, О. В Врублевской - СПб: Питер, 2001. - С.452, 459.*

від держави. Перш за все, їхня специфіка вимагає громіздкої системи обліку об'єктів та контролю правильності сплати. Громіздкість та складність обліку дозволяє частині платників все ж уникати оподаткування (якщо не повністю, то частково). Непрямі ж податки в кінцевому рахунку справляються на етапі споживання, оскільки вони перекладаються на споживача. Як відомо, більше споживає той, хто має вищі доходи. Це стосується і доходів, прихованих від оподаткування прибутковими податками. Завдяки саме цьому факту, на нашу думку, найвіддалішим є рішення Європейських країн щодо комбінування фіскальних механізмів прибуткових податків і ПДВ у якості основних бюджетоутворюючих. Додаючи до цього ще й майнові податки, західні країни таким чином повністю захищають інтереси фіску від приховування доходів при декларуванні. Нерозвиненість майнового оподаткування в Україні знижує фіскальну ефективність податків в цілому. Адже це своєрідний компенсатор - більше сплачує власник великого майна, яке є наслідком високих доходів (найчастіше - прихованих від оподаткування). Це особливо актуально після відміни прогресії в прибутковому оподаткуванні.

Слід зауважити, що в Україні з 1997 року ведеться мова про запровадження податку на нерухомість.¹²⁶ Однак, він передбачається як загальнодержавний податок. При цьому, незрозуміло, як держава збирається проводити кадастрові оцінки майна. Зробити це централізовано досить важко, оскільки існує суттєва різниця ринкових цін на нерухомість у розрізі регіонів. Зарубіжний же досвід свідчить, що податки на майно доцільніше запроваджувати як місцеві. Так, наприклад, у Франції існує аж чотири місцевих податки, основним об'єктом яких виступає майно:

- земельний податок на забудовані ділянки;
- земельний податок на незабудовані ділянки;
- податок на житло;
- професійний податок.¹²⁷

Земельний податок на забудовані ділянки накладається фактично на всю нерухомість та ділянки промислового чи комерційного вико-

¹²⁶ Ідея введення цього податку з'явилася ще в 1991-1992р.р. Однак, на початку 90-х років більшість підприємств орендували майно (в тому числі у держави). Одночасна сплата орендної плати та податку на нерухоме майно породила б фінансові труднощі такі ж, як при подвійному оподаткуванні. Що ж стосується населення, то в цей час воно тільки ставало власником у процесі приватизації і в більшості випадків юридично ще не володіло об'єктами, які могли б оподатковуватися. Виняток складало лише сільське населення, що мало права власності на об'єкти нерухомості (в основному власне житло). Але його платоспроможність дорівнювала нулю, оскільки більшість сільського населення опинилася за межею бідності. Та й названі об'єкти забезпечували лише мінімальні потреби громадян у житті і скоріше б склали неоподатковуваний мінімум. Лише з середини 90-х років з'явилися реальні можливості запровадження податку на нерухомість.

¹²⁷ Податкові системи зарубіжних країн / За загальн. ред. М.Я. Азарова. - К.: "Видавничий дім "Комп'ютерпрес", 2004. - С. 167-168; Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. - С.98; Налоги и налогообложение: Учебн. пособие для ВУЗов / Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. - М.: ЮНИТИ, 2000. - С.276-288.

ристання. Звільняється лише: державна власність; приміщення сільськогосподарського призначення, розміщені за межами міст; нерухомість, що належить фізичним особам, старшим 75 років, та особам, що отримують спеціальні допомоги з громадських фондів та допомоги по інвалідності. Оподаткування провадиться на основі кадастрових оцінок.

Податок на незабудовані ділянки стосується ріллі, пасовищ, лісів, боліт, ділянок під майбутню забудову і т.ін.. Звільняються ділянки державної власності. Тимчасовому звільненню можуть підлягати штучні насадження та ділянки, призначені для розвитку сільськогосподарського виробництва.

Податок на житло справляється з власників житлових приміщень та орендарів житла (крім малозабезпечених).

Професійний податок сплачується особами, зайнятими професійною діяльністю, що не передбачає винагороди у вигляді заробітної плати. Податок розраховується залежно від: орендної вартості нерухомості, що використовується для здійснення професійної діяльності; заробітної плати, яку платник призначає своїм співробітникам; отриманого платником доходу.

Як бачимо з цієї короткої спроби аналізу, основу французької підсистеми місцевих податків складає майнове оподаткування. Причому, на відміну від України, воно не обмежується при оподаткуванні нерухомого майна лише одним видом об'єктів - землею.

Основними місцевими податками Німеччини є промисловий, поземельний, податок на власність.¹²⁸

Промисловий податок сплачується юридичними та фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності. Оподаткуванню підлягає прибуток та капітал (у формі основних фондів). Передбачений неоподатковуваний мінімум.

Поземельний податок стосується сільськогосподарських та лісогосподарських підприємств, ділянок компаній та фізичних осіб. Звільняються від його сплати державні підприємства та релігійні установи. Крім того він сплачується з купівельної ціни земельної ділянки при передачі власності. Величина податку залежить від призначення земельної ділянки.

Податок на власність є одним з найстаріших в Німеччині після поземельного (введений в 1278 році). Його сплачують фізичні та юридичні особи. Передбачений неоподатковуваний мінімум. Пільги у вигляді знижених ставок встановлено для майна сільського та лісового господарства. Об'єктом оподаткування для фізичних осіб є такі види

128 Налоги и налогообложение: Учебн. пособие для ВУЗов / Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. - М.: ЮНИТИ, 2000. - С.410; Податкові системи зарубіжних країн / За загальн. ред. М.Я. Азарова. - К.: "Видавничий дім "Комп'ютерпрес", 2004. - С139-148; Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. - С.105-106.

майна: нерухомість, банківські рахунки, цінні папери, вклади в страхові компанії, коштовності, предмети мистецтва, яхти, приватні літаки, інші предмети розкошу.

Як бачимо, й тут основу місцевих податків складають майнові. Причому особливістю німецької податкової системи є потрібне оподаткування майна підприємств названими податками. Вони не списуються на витрати виробництва та не підлягають вирахуванню з оподаткованого прибутку. Їх сплата є обов'язковою навіть у випадку збитковості фірми за звітний період,

У Іспанському Королівстві серед регіональних податків найвагомішою за фіскальною ефективністю є група майнових (більше 12% доходів бюджетів регіонів). До них відносяться податки, що стосуються як рухомого, так і нерухомого майна: на власність, на успадковане чи отримане в порядку дарування майно¹²⁹, на передачу майна.. Раніше вони входили до складу федеральних.

Податок на власність стягується за прогресивною шкалою з вартості майна юридичних та фізичних осіб і передбачає неоподатковуваний мінімум. Звільняються від оподаткування історичні та культурні цінності.

Податок на успадковане майно та майно, отримане в порядку дарування, стосується фізичних осіб. Його розмір залежить від ступеню родинних зв'язків спадкоємців. Найбільші пільги у формі вирахувань встановлено для прямих спадкоємців. Хоча також існує залежність від їх віку. Ставки - від 7,65% до 34% вартості отриманого майна.

Податок на передачу майна застосовується відносно юридичних осіб, які купують чи орендують майно. Для рухомого майна встановлюються ставки біля 4%, для нерухомого - біля 6%.

Серед місцевих податків Іспанії також основними є майнові або такі, що мають у складі механізму справляння майнові ознаки. Це податок на нерухомість, податок на економічну діяльність, податок на автотранспорт.

Податок на нерухомість стосується земельних ділянок та будівель. Він надає до 15% муніципальних доходів. Метод справляння - кадастровий.

Податок на економічну діяльність справляється із суб'єктів підприємницької діяльності. Механізм стягнення передбачає використання декількох ознак: виду діяльності, площі зайнятих приміщень, енергоспоживання, місця знаходження суб'єкта, системи муніципальних коефіцієнтів. Його питома вага в доходах муніципальних бюджетів - 3-4%.

¹²⁹ Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. - С. 117; Налоги и налогообложение: Учебн. пособие для ВУЗов / Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. - М.: ЮНИТИ, 2000. - С.343-344.

Податок на автотранспорт забезпечує 4-5% надходжень муніципальних бюджетів.

Крім названих, в Іспанії використовуються такі місцеві податки: на зростання вартості земельних ділянок (за класифікаційною приналежністю - теж майновий), на зведення будівель громадського призначення та ін..

Таким чином, досвід Іспанії також свідчить про необхідність використання податків на майно (і особливо - нерухоме) в якості основної складової частини підсистеми місцевих податків. Цінним для нас є також приклад цієї країни відносно оподаткування реалізації лотерейних білетів. Лотереї в Україні набули досить масштабних обсягів і здатні забезпечити значні надходження місцевим бюджетам у випадку оподаткування реалізації білетів.

Про необхідність майнового оподаткування (особливо в частині нерухомості) на місцевому рівні свідчить досвід ще цілого ряду європейських країн. Так податок на майно є основним серед місцевих у Великій Британії. Тут він стягується з власників чи орендарів нерухомого майна. У Греції місцевим майновим податком оподатковується нерухомість як об'єкт власності та перехід нерухомості до іншого власника. Крім того, існує рентний податок від 3% до 6% вартості власної нерухомості, що використовується приватними особами з метою отримання доходів. У Швеції місцевий податок на майно стосується вартості власності сім'ї. Він передбачає неоподатковуваний мінімум та справляється за прогресивною шкалою. Основною статтею власних доходів місцевих бюджетів Нідерландів теж вважається податок на майно, який сплачують власники та орендарі нерухомості. Він надає місцевим бюджетам 5-6% їх доходів,¹³⁰

Таким чином, результати аналізу зарубіжного досвіду оподаткування місцевими податками і зборами змушують знову ж задуматися над ситуацією в Україні (і не лише щодо відсутності одного з фіскальних компенсаторів у податковій системі). Сьогодні ми маємо диспропорції щодо частки місцевих податків і зборів у дохідній частині більшості бюджетів, породжені діючим законодавством. Так, у 1998р. вони забезпечували лише 1,36% доходів зведеного бюджету України (табл. 2.4). Надалі ж ситуація лише погіршилася, оскільки до 2004 включно названий показник скоротився більш ніж удвічі. За даними рисунка 2.5 спостерігаємо сталу тенденцію зниження питомої ваги надходжень від цих податків протягом аналізованого періоду. Все це спричинено відсутністю місцевих податків з об'єктами оподаткування, наявними на територіях всіх адміністративно-тери-

¹³⁰ Налоги и налогообложение: Учебн. пособие для ВУЗ» / Под ред. И Г Русаковой, В. А. Кашина. - М.: ЮНИТИ, 2000. - С.318-329; Черняк Д. Г. Налоги в рыночной экономике. - М ; Финансы, ЮНИТИ, 1997.-С.90, 122, 123, 126.

торіальних одиниць. Викладене свідчить про необхідність зміни існуючої підсистеми місцевих податків і зборів як такої, що не відповідає загальноновизнаним у світовій практиці критеріям самодостатності та економічної доцільності. Тому, враховуючи зарубіжний досвід, вважаємо можливим запропонувати запровадження в Україні 2-х місцевих податків:

- податку на нерухоме майно;
- податку з реалізації лотерейних білетів.

Особливо майнове оподаткування дозволить деякою мірою вирівняти диспропорції щодо частки місцевих податків і зборів у дохідній частині більшості бюджетів, оскільки навіть на території сіл та селищ у більшості випадків наявні об'єкти оподаткування (нерухомість виробничого призначення та індивідуального користування громадян). Крім того, майнове оподаткування дозволяє наблизитися до забезпечення принципу справедливості в перерозподільних відносинах. Звичайно, з метою захисту прав громадян на житло, має бути передбачений неоподатковуваний мінімум з цього податку та система пільг. (У рамках виконання науково-дослідної теми "Реформування міжбюджетних відносин та зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування" (напрямок 5, Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 листопада 2003р. №729-р) автором розроблено відповідні проекти законів - додаток 1). В іншому ж цей податок, на наш погляд, має будуватися так:

- державним законодавством слід визначити єдину методику оцінки майна фізичних осіб;
- місцевим органам влади і самоврядування доцільно надати права застосовувати до оцінок майна фізичних осіб поправочні коефіцієнти, які наблизили б оціночну вартість до ринкової в даній місцевості;
- пільги з цього податку слід також визначити централізовано і не надавати місцевим органам прав щодо цього (знову ж з метою виключення зловживань, які мають місце з діючими місцевими податками).

Після наведеного виникає логічне запитання: чому тут не йдеться про оцінку майна підприємств? У зв'язку з цим зазначимо, що в українській дійсності податок на нерухоме майно в частині оподаткування юридичних осіб викликає особливо жваві дискусії. Зокрема, існує думка, що його запровадження для підприємств не на часі, оскільки він потребує великої підготовчої роботи з оцінки майна юридичних осіб, а також, враховуючи ще й застарілість їхніх основних фондів, напевно справить негативний вплив на фінансовий стан суб'єктів господарювання. В нашому проекті (додаток 1) міститься спроба вирішення означених проблем через використання наступних механізмів:

- визначення балансової вартості основних фондів групи I об'єктом оподаткування, що виключає необхідність проведення окремої оцінки;

- застосування спадного методу визначення балансової вартості основних фондів, практикованого при розрахунках амортизації з метою оподаткування прибутку. За умови використання формули розрахунку, передбаченої Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств", балансова вартість майна зменшується з плином строку служби об'єкта. Останнє слугує зменшенню ступеню негативного впливу оподаткування застарілого нерухомого майна на фінансовий стан підприємств.

Щодо другого податку, то розвиток лотерей в Україні також дає змогу шляхом оподаткування реалізації білетів забезпечити стабільні (практично щотижневі) надходження до місцевих бюджетів. (Див. ті ж проекти законів - додаток 1).

Запропоновані заходи дадуть змогу суттєво підвищити фіскальну ефективність місцевих податків і зборів.

Разом з тим, дії з боку держави щодо підвищення фіскальної ефективності будь-яких податків завдяки збільшенню вилучень доходів населення та суб'єктів господарювання можуть мати двоякі наслідки:

- стимулювання ефективності діяльності чи використання майна (якщо збільшення вилучень не призводить до суттєвого скорочення інвестиційних ресурсів і обігових коштів підприємств та джерел їх фінансування, а також не змінює умов конкуренції);

- обмеження економічної активності господарюючих суб'єктів (якщо вилучення суттєво впливають на джерела фінансування інвестицій та поточної діяльності, або розподіляються між платниками таким чином, що порушують конкурентні умови функціонування).

У зв'язку з викладеним, доцільно проаналізувати можливі податкові обмеження та стимули з точки зору їх дії на економічну активність, а також з точки зору співвідношення з фіскальними інтересами держави.

2.3. Обмежуюча та стимулююча роль податків нк об'єктивні риси та чинники стримування фіску

Як уже зазначалося, наслідком взаємообумовленості розвитку держави та податків стала об'єктивна можливість використання державою перерозподільних механізмів з метою впливу на економічні процеси. Однак, вплив цей є настільки багатограним та потужним, що інколи викликає навіть запитання щодо своєї виправданості. Все ж, сучасна наука та сучасна практична економіка доводять, що ефективне господарювання та соціально-економічний розвиток неможливі без державного регулювання виробництва і роз-

поділу благ. П. А. Самуельсон та В. Д. Нордгауз підкреслюють: "...інколи ринкові промахи ведуть до спотворення економічних результатів. Держава втручається, щоб виправити ці промахи. Роль уряду в сучасній економіці - забезпечувати ефективність, економічне зростання і стабільність та коригувати несправедливий розподіл доходів."¹³¹

Відчувши наслідки першої в світі кризи перевиробництва, вже на початку ХІХ століття уряд Великої Британії робив спроби регулювати рівень заробітної плати, цін, тарифів, умови виробництва. Цим самим британська корона старалася захистити сільське господарство і промисловість в основному через встановлення квот і заборон на експорт та імпорт товарів і робочої сили. Логіка ж внутрішнього розвитку конкурентного середовища визначалася через механізми чисельних податків.¹³² Хоча, наведений приклад досвіду майже двохсотрічної давності означав незвичну практику для тодішнього господарства. "...Англія була антиподом вільної економіки"¹³³, однак це забезпечило їй тривале світове лідерство.

Фактично, Британія однією з перших на практиці доводить те, що П. А. Самуельсон та В. Д. Нордгауз значно пізніше теоретично інтерпретували так: "Обидві половини - ринок і уряд - важливі для здорового функціонування економіки. Управляти сучасною економікою, вилучивши одну з них, — це пробувати аплодувати однією рукою."¹³⁴

Сучасні держави ставлять своїм завданням забезпечення високого рівня зайнятості населення, стабільного зростання національного виробництва, високої ефективності господарювання, стабільності і збалансованості цін, соціального захисту населення. Засобів досягнення зазначених цілей існує досить багато. Провідні держави світу широко практикують бюджетно-податкове, кредитно-грошове, адміністративно-економічне, цінове регулювання. Кожному з цих форм впливу держави на соціально-економічний розвиток може бути присвячене окреме наукове дослідження. Завдання держави - "...вибором і комбінацією засобів спрямовувати господарство вперед до нового прогресу."¹³⁵ Логіка цієї праці вимагає зосередитися на дослідженні можливостей обмежуючих та стимулюючих властивостей перерозподільних механізмів оподаткування.

Важливість податків як інструменту державного впливу на соціально-економічний розвиток підкреслювалася відомими вітчизняними та зарубіжними вченими неодноразово. "Податкова система

¹³¹ Семюелсон Пол А., Нордгауз Вільям Д. Макроекономіка / Пер. з англ. - К.: "Основи", 1995. - С.86.

¹³² Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы: Учебник для вузов 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. - С.90.

¹³³ Ррейсон Д.-младший, О'Делл К. Американский менеджмент на пороге XXI века. М.: Экономика, 1991. - С.ИЗ.

¹³⁴ Семюелсон Пол А., Нордгауз Вільям Д. Макроекономіка / Пер з англ. ... К.: "Основи", 1995. • - С.84. Эрхард Л. Благоосостояние для всех. - М.: Начала-Пресс, 1991. - С. 136.

в кожній країні є визначальною складовою економічної системи"¹³⁶. "Податки - один з основних інструментів, який забезпечує ефективне державне регулювання економіки..."¹³⁷. "Зміну ставок оподаткування можна застосувати і для стимулювання економіки, і для її стримування."¹³⁸

Які ж основні напрямки податкового впливу на економіку?

На наш погляд, держава через податкову систему може справляти стимулюючий або обмежуючий вплив на економіку і соціальну сферу по таких позиціях:

- ефективність виробництва;
- обсяги виробництва;
- структура виробництва;
- регіональний розвиток;
- доходи населення (в тому числі їх легалізація);
- рівень соціального захисту населення.

Однак, слід зразу ж підкреслити, що податковий вплив на економіку вимагає чіткої спланованості, системності та прогнозованості рішень. Перш за все, держава повинна визначитися з доктринаю податкового стимулювання (обмеження) господарського та соціального розвитку країни, окремих галузей виробництва, регіонів. Тут важливо задати вектор стимулюючої політики, обравши основний напрямок прикладання зусиль. Залежно від спрямованості цього вектора потрібно спрогнозувати масштаби податкового перерозподілу валового внутрішнього продукту. Якщо держава на даному етапі розвитку вважає необхідним першочергово розвивати соціальну сферу та забезпечувати максимально можливий соціальний захист населення, то податки повинні максимально (наскільки це можливо в даній ситуації) відігравати фіскальну роль. У такому випадку слід програмувати високий рівень перерозподілу валового внутрішнього продукту. Прикладом можуть бути Скандинавські країни, де питома вага податків у ВВП складає від 50% до більш ніж 60% (Швеція - 61%)¹³⁹. Податки при цьому є засобом акумуляції коштів, завдяки яким через витратну частину бюджету вирішуються завдання соціального розвитку. Разом з тим, слід зауважити, що за нашим переконанням ефективно соціальне регулювання можливе лише на основі достатнього рівня розвитку виробництва, оскільки останнє є джерелом вартості, яка перерозподіляється. Економічна історія світу не знає країн, які б вирішили

¹³⁶ Михасюк І., Мельник А., Крупка М., Залоза З. Державне регулювання економіки / За ред. д-ра с.н.н. наук, проф., акад. АН вищої школи України І. Р. Михасюка. Друге вид., виправлене і доповнене - К.: Атіка, Ельга-Н, 2000. - С 196.

¹³⁷ Дідківська Л. І., Головкин Л. С. Державне регулювання економіки: Навч. посіб. - К.: Знання-Прес, 2000. - С. 78.

¹³⁸ Семюелсон Пол А., Нордгауз Вільям Д. Макроекономіка / Пер. з англ. - К.: "Основи", 1995. - С 391.

свої соціальні проблеми, не розвинувши попередньо виробництво благ. Тим більше, що сама виробнича сфера є безпосереднім джерелом соціального самозахисту індивідів. Адже, знайшовши застосування своєї робочої сили, останні отримують засоби існування. Саме тому ряд розвинених країн використовують свою податкову політику як засіб створення сприятливих умов для виробництва. Для них характерним є відносно низький рівень перерозподілу валового внутрішнього продукту через податки. Прикладом можуть бути США, де податкові надходження становлять всього 30% ВВП¹⁴. В Україні ж співвідношення податкових надходжень зведеного бюджету з ВВП у 1998-2004 р.р. коливалося в межах від 18 до 21,3% (табл. 2.5, рис. 2.6). Слід зразу ж зауважити, що згідно сучасної обліково-статистичної методики до складу податкових надходжень не включаються доходи цільових фондів. Разом з тим, збори на державне пенсійне та соціальне страхування мають в Україні податковий характер і посилюють податковий тиск на виробника. Все ж, наведені дані дозволяють зробити висновок про загальні прагнення Української держави щодо дотримання низького рівня перерозподілу ВВП через податки та податкового стимулювання виробництва. У випадку послідовної реалізації такої доктрини, стимулююча функція податків виступатиме чинником стримування фіска, обмежуючи зростання податкового тягаря. Хоча, даний висновок справедливий лише при умові рівного розподілу податкового тягаря між платниками-виробниками. У випадку ж застосування механізму оподаткування, деформованого невиправданими пільгами, податковий тягар на окремих платників може бути значно вищим або нижчим середнього, що означатиме руйнування конкурентного середовища та фіаско стимулюючих заходів уряду відносно виробництва.

Таким чином, знову приходимо до актуалізації проблеми податкового тягаря, поставленої нами в першому розділі при формулюванні концептуальних засад оподаткування для країн з перехідною економікою.

Враховуючи викладене, потребують аналізу показники податкового тягаря в Україні. За останні роки науковцями неодноразово приймалися спроби такого аналізу. Методика його проведення застосовувалася різна. Одні автори схилилися до думки, що під податковим тягарем слід розуміти частку прибутку, яка йде на сплату податків. Інші, розуміючи важкість підрахунків такої частки при значній диверсифікації об'єктів оподаткування, ґрунтували свої розрахунки на використанні показників жорсткості шкали оподаткування (середньозваженого навантаження по основних податках) та рівня збору цих

139, 140 Михасюк І, Мельник А., Крупка М., Залого З. Державне регулювання економіки / За ред. д-ра екон. наук, проф., акад. АН вищої школи України І. Р. Михасюка. Друге вид., виправлене і доповнене. - К : Атіка, Ельга-Н, 2000. - С. 197.

Таблиця 2.5

Співвідношення податкових надходжень зведеного бюджету України з ВВП в 1998-2004р.р..i4i

| Показники | Роки | | | | | | |
|--|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| | 1998р. | 1999р. | 2000р. | 2001р. | 2002р. | 2003р. | 2004р. |
| Податкові доходи (млн. грн.) | 21848,3 | 25130,4 | 31317,5 | 36716,7 | 45392,5 | 54321,0 | 63161,7 |
| ВВП (млн. грн.) | 102523,0 | 130442,0 | 170070,0 | 204190,0 | 225810,0 | 267344,0 | 344822,0 |
| % співвідношення податкових доходів та ВВП | 21,3 | 19,3 | 18,4 | 18,0 | 20,1 | 20,3 | 18,3 |

Джерело цифрової інформації
 Статистичний щорічник України за 2001 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Техніка", 2002. - С.56.
 Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2003. - С.38, 57.
 Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2005. - С.36, 54.

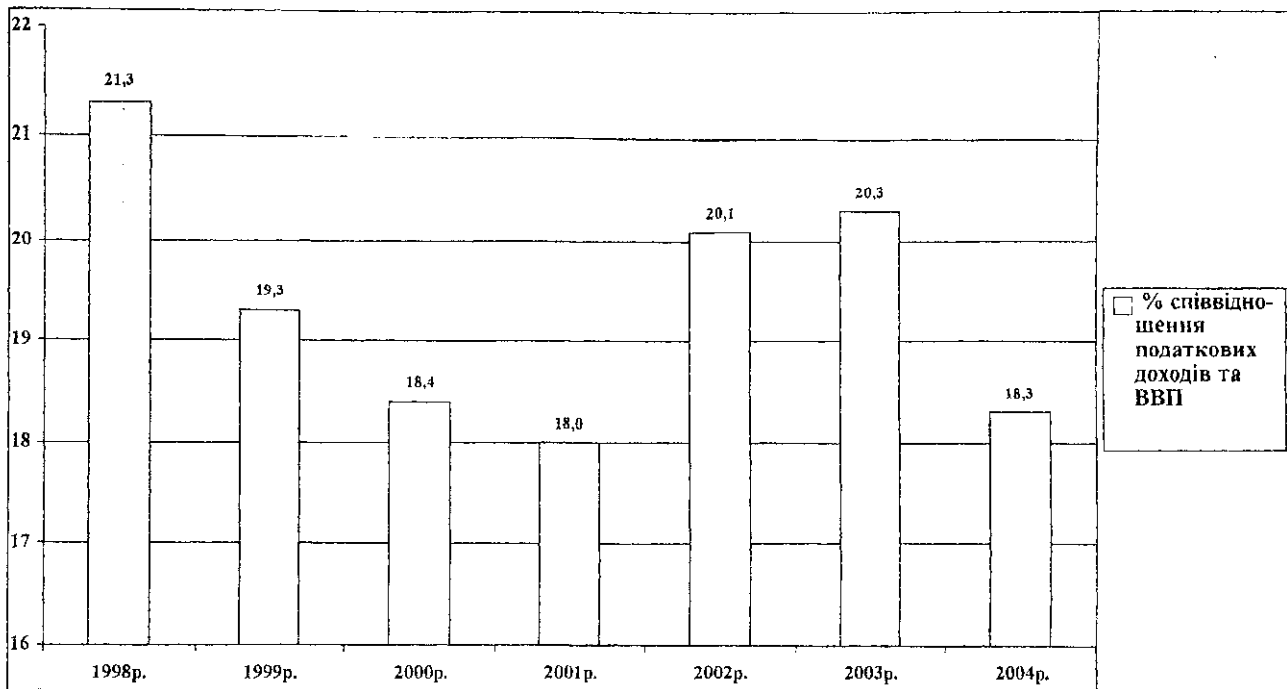


Рис. 2,6. Співвідношення податкових надходжень зведеного бюджету України з ВВП в 1998-2004р.р.(%).

податків¹⁴², на методиці послідовного зменшення доданої вартості пропорційно податковим ставкам¹⁴³ і т. ін.

За нашим переконанням, вплив податкового тягара на економічну активність необхідно визначати, врахувавши не тільки різницю об'єктів оподаткування, а й відмінності груп платників та джерел сплати податків. Адже дві основних, групи платників - юридичні та фізичні особи - беруть участь у формуванні обсягів та впливають на ефективність виробництва зрізних позицій. Юридичні особи безпосередньо організують виробничий процес, фізичні ж у більшості своїй (не враховуючи індивідуальних підприємців) задають обсяги виробництва, пред'являючи попит на товари і послуги. У зв'язку з цим важливо розмежувати податковий вплив на можливості безпосередньої організації виробництва і ринкової пропозиції та на потенційні обсяги ринкового попиту. Таким чином можна буде проаналізувати вплив податків на ринок в цілому.

Де-юре більшість податків в Україні стосується юридичних осіб. Однак, де-факто переважна їх частина перекладається на кінцевого споживача шляхом включення до собівартості або надбавляння до ціни продукції. Тобто, лівова частка податкових доходів держави у кінцевому рахунку оплачується фізичними особами.

Джерелом сплати податків для фізичних осіб є їхні доходи, а для юридичних - прибутки.

Виходячи з охарактеризованих посилань, можна розподілити основні податки України за фактичними джерелами сплати та фактичними кінцевими платниками (табл. 2.6). Як видно з даних таблиці, з основних 16 податків лише 2 де-факто оплачуються юридичними особами і не перекладаються на громадян. Всі ж інші у кінцевому рахунку лягають тягарем відносно платників - фізичних осіб, які таким чином забезпечують майже 80 відсотків податкових доходів зведеного бюджету України.

Знайшовши співвідношення податків, кінцевими платниками яких є фізичні особи, з доходами населення, ми можемо визначити податковий тягар на попитоформуючі чинники в Україні. Аналогічно, розрахувавши співвідношення податків, оплачених у кінцевому рахунку юридичними особами, з прибутками підприємств до оподаткування, можна зробити висновки про податковий тягар на чинники, що формують ринкову пропозицію.

Дані табл. 2.7 та рис.2.7 свідчать про нестабільність податкової політики держави в частині оподаткування фізичних осіб. Показник податкового тягара то зростає, то знижується. Чіткі тенденції зрос-

Бородж В., Турчинов А., Приходько Т. Методи розрахунку обсягів тіньової економіки // Економіка України. - 1997. - №5. - С. 50-51.

Єсіпов С. Взаємозв'язок рівня налогообкладення з макроекономічними параметрами // Бизнес Информ. - 1997. - №2. - С.30

Таблиця 2.6

Платники та джерела сплати основних податків в Україні

| п/п | Назва податку | Платник де-юре | Метод списання (джерело сплати) | Платник де-факто | Джерело оплати де-факто |
|-----|--|--|--|------------------|--------------------------|
| 1. | Податок на прибуток підприємств | Юридична особа | На зменшення прибутків | Юридична особа | Прибуток юридичної особи |
| 2. | Податок на доходи фізичних осіб | Фізична особа | За рахунок доходів платника | Фізична особа | Доходи населення |
| 3. | Податок з власників транспортних засобів | Юридичні та фізичні особи | Юридичні особи - на собівартість, фізичні - за рахунок власних доходів * | Фізичні особи | Доходи населення |
| 4. | Плата (податок) за землю | Юридичні та фізичні особи | Юридичні особи - на собівартість, фізичні - за рахунок власних доходів | Фізичні особи | Доходи населення |
| 5. | Податок на додану вартість | Юридичні та фізичні особи (переважно юридичні особи) | Надбавка до ціни | Фізичні особи | Доходи населення |
| 6. | Акцизний збір | Юридичні та фізичні особи (переважно юридичні особи) | Надбавка до ціни | Фізичні особи | Доходи населення |
| 7. | Мито | Юридичні та фізичні особи | Юридичні особи - на собівартість, фізичні - за рахунок власних доходів | Фізичні особи | Доходи населення |
| 8. | Плата за торговий патент | Як правило юридична особа | На зменшення прибутків | Юридична особа | Прибуток юридичної особи |
| 9. | Збір на обов'язкове державне пенсійне | Юридичні та фізичні | Юридичні особи - на | Фізичні особи | Доходи населення |

| | | | | | |
|-----|---|---------------------------|--|---------------|------------------|
| | страхування | особи | собівартість, фізичні - за рахунок власних доходів | | |
| 10. | Збори на обов'язкове державне соціальне страхування | Юридичні та фізичні особи | Юридичні особи - на собівартість, фізичні - за рахунок власних доходів | Фізичні особи | Доходи населення |
| 11. | Ресурсні платежі | Юридичні та фізичні особи | Юридичні особи - на собівартість, фізичні - за рахунок власних доходів | Фізичні особи | Доходи населення |
| 12. | Податок на промисел | Фізична особа | За рахунок доходів платника | Фізична особа | Доходи населення |
| 13. | Комунальний податок | Юридична особа | На собівартість | Фізичні особи | Доходи населенні |
| 14. | Податок з реклами | Юридичні та фізичні особи | Юридичні особи - на собівартість, фізичні - за рахунок власних доходів | Фізичні особи | Доходи населення |
| 15. | Ринковий збір | Юридичні та фізичні особи | Юридичні особи - на собівартість, фізичні - за рахунок власних доходів | Фізичні особи | Доходи населення |
| 16. | Збір за паркування автотранспорту | Юридичні та фізичні особи | Юридичні особи - на собівартість, фізичні - за рахунок власних доходів | Фізичні особи | Доходи населення |

Податковий тягар відносно платників - фізичних осіб в Україні ¹⁴⁴

| № п/п | Показники | Роки | | | | | | |
|-------|--|------------------------|------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|
| | | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
| 1 | Податкові надходження зведеного бюджету, що в кінцевому рахунку оплачуються фізичними особами (прямо чи в результаті перекладання) (млн. грн.) | 16153,9 | 18777,9 | 23619,1 | 28436,7 | 35994,2 | 41083,8 | 47000,0 |
| 2 | Доходи населення (млн. грн.) | 81569,0 ¹⁴⁵ | 92798,0 ¹⁴⁶ | 128736,0 | 157996,0 | 185073,0 | 215672,0 | 269778,0 |
| 3 | Показник податкового тягара на платників - фізичних осіб (ряд.1/ ряд.2) | 0,198 | 0,202 | 0,183 | 0,180 | 0,194 | 0,190 | 0,174 |

¹⁴⁴ Розраховано на основі:

Статистичний щорічник України за 2001 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К. "Техніка", 2002. - С.56.

Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К. "Консультант", 2003. - С.57, 451.

Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К. "Консультант", 2005. - С.54, 422.

¹⁴⁵ - ¹⁴⁶ За нашими розрахунками, оскільки офіційна статистика до 2000 року наявна лише по показниках грошових доходів.

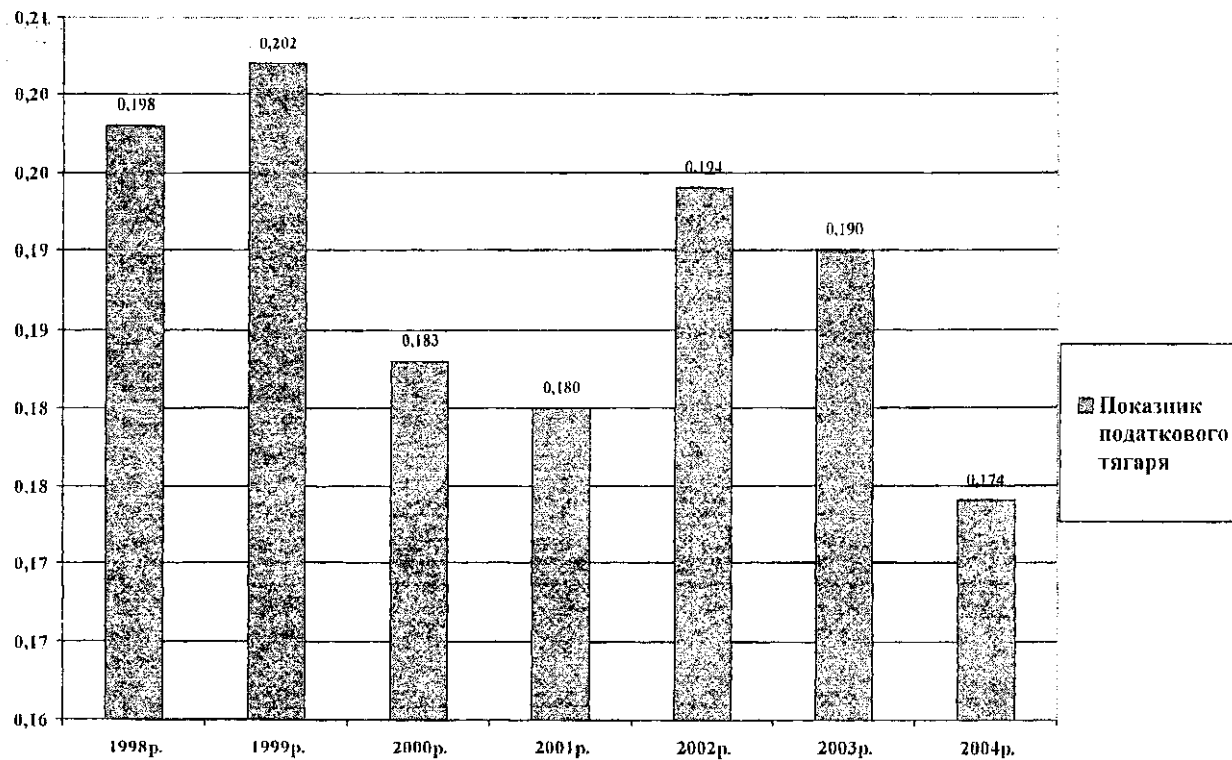


Рис. 2.7. Динаміка податкового тягара відносно платників - фізичних осіб в Україні протягом 1998-2004р.р..

Таблиця 2,8

Податковий тягар відносно платників - юридичних осіб в Україні

| п/п | Показники | Роки | | | | | | |
|-----|--|--------|--------|---------|---------|---------|---------|---------|
| | | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
| 1 | Податкові надходження зведеного бюджету, що в кінцевому рахунку оплачуються юридичними особами (млн. грн.) | 5694,4 | 6352,5 | 7698,4 | 8280,0 | 9398,3 | 13237,2 | 16161,7 |
| 2 | Прибутки підприємств до оподаткування (млн. грн.) | 3419,0 | 7427,0 | 13933,0 | 18740,6 | 14641,2 | 19643,3 | 44578,4 |
| 3 | Показник податкового тягара на платників - юридичних осіб (рядЛ/ ряд.2) | 1,665 | 0,855 | 0,553 | 0,471 | 0,642 | 0,674 | 0,363 |

147 Розраховано на основі:

м, „т . „тво . н с.
 Статистичний щорічник України за 2001 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: Техніка, 2002. - С.56.
 Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: Консультант, 2003. - С.57,69.
 Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: Консультант, 2005. - С.54, 6і.

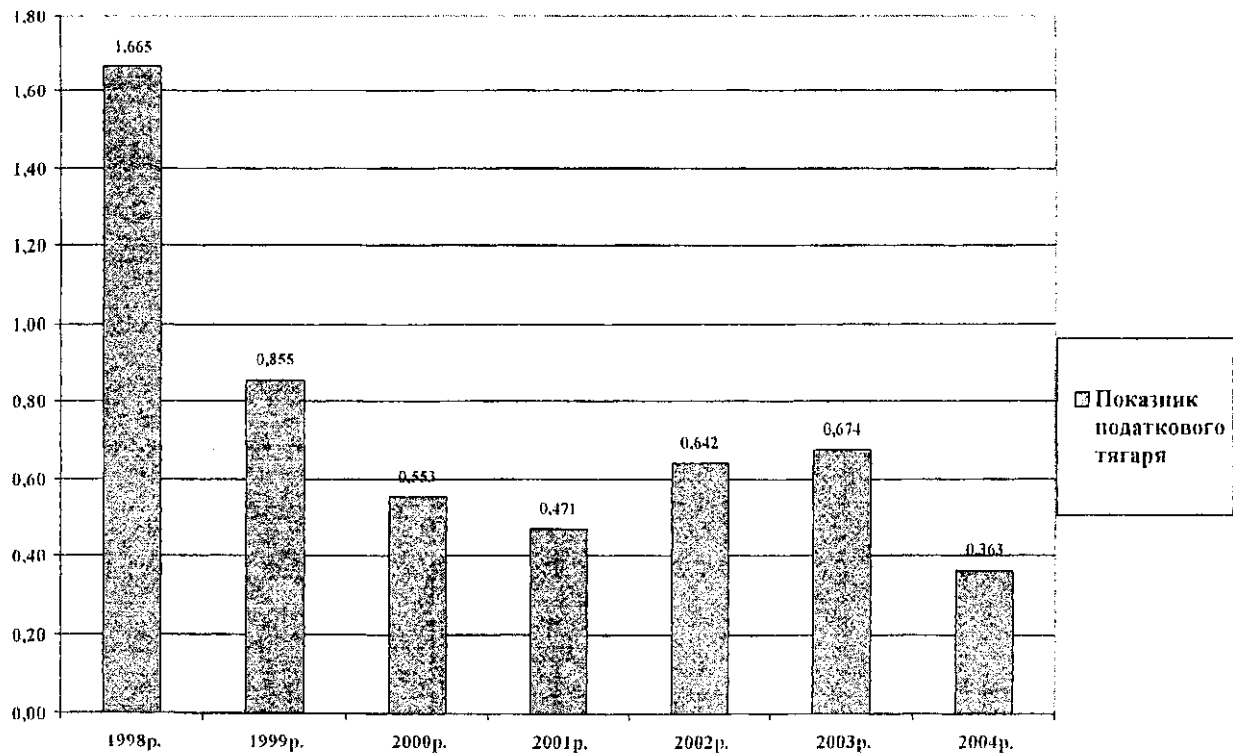


Рис. 2.8. Динаміка податкового тягара відносно платників - юридичних осіб в Україні протягом 1998-2004р.р..

тання або зниження відсутні. Можна зробити висновок про те, що протягом аналізованого періоду держава перебувала в стадії пошуку оптимуму оподаткування фізичних осіб. Загалом же через податкову систему вилучалося біля 20% доходів населення.

Разом з тим, табл. 2.8 та рис.2.8 доводять, що податковий тягар відносно юридичних осіб вищий у порівнянні з фізичними. Динаміка аналогічного показника так само не демонструє чітких тенденцій зростання (зниження), що також доводить нестабільність податкової політики держави і в частині оподаткування юридичних осіб. В 1998 році підприємствами було сплачено 1.67 грн. податків на 1 грн. середнього по Україні прибутку. Це пояснюється великою кількістю збиткових підприємств та різницею між обліковим і оподатковуваним прибутком. Пізніше змінами в законодавстві про оподаткування прибутку підприємств було частково скорочено різницю між названими двома величинами. В 1999-2004р.р. держава вилучала через податкову систему від 36% до майже 86% прибутків підприємств.

Той факт, що відносний рівень податкових вилучень доходів фізичних осіб є значно нижчим, ніж юридичних, свідчить про стратегічний вибір держави стосовно стимулювання розвитку ринку через попит. У майбутньому зростання платоспроможного попиту населення, стимульоване в тому числі відносно низьким оподаткуванням, призведе до розширення пропозиції на внутрішньому ринку. Тобто, в кінцевому рахунку такі заходи означають стимулювання зростання виробництва. Наведений висновок підтверджується також введенням в дію з 01.01.2004р. плоскої шкали оподаткування доходів фізичних осіб.

Зміна шкали оподаткування є одним з найпотужніших важелів податкового стимулювання (обмеження) активності легального сектора економіки. Нами вносилися пропозиції щодо переходу України на використання плоскої (пропорційної) шкали оподаткування доходів фізичних осіб ще у 1996 році.¹⁴⁸ За нашим переконанням, це дозволило б вирішити такі проблеми державного стимулювання економічної активності населення:

- підвищити особисту зацікавленість у зростанні продуктивності праці (шляхом рівномірного розподілу податку між всіма доходами незалежно від їх величини);

- легалізувати значну частину оборотів по оплаті праці.

Однак, владні структури в середині 90-х років минулого століття не виявили зацікавленості у відповідному реформуванні податкової системи України. Натомість, у 2002-2003р.р. почали досить часто з'являтися політичні декларації з проголошенням таких планів. Об-

¹⁴⁸ Мельник В. М. До питання про податки // Фінанси України. - 1996. № 10. - С.95

грунтування необхідності переходу України на використання плоскої шкали прибуткового оподаткування населення дуже нагадували (за своїм змістом) наведені вище. Однак, ми переконані, що реанімація ідеї плоскої шкали податку з доходів фізичних осіб в Україні у зазначений період часу була пов'язана ще з одним досить важливим і, до того ж, новим фактом міжнародної економічної конкуренції. У 2000 році Російська Федерація запровадила в себе єдину ставку аналогічного податку. За наявності поряд більш ліберального оподаткування, Україна досить швидко відчула значний відтік капіталу фізичних осіб до сусідньої держави. Це і спровокувало рішення уряду щодо розробки та прийняття Закону "Про податок на доходи фізичних осіб", яким передбачено плоску шкалу. Виключно тільки цей факт пояснює використання тринадцяти відсоткової ставки податку (що абсолютно дорівнює російській). Хоча, вітчизняні економічні реалії вимагають запровадження більш низького рівня ставки оподаткування доходів фізичних осіб. По-перше, доходи українських громадян поступаються за розмірами російським, а тому, переслідуючи мету стимулювання розвитку внутрішнього ринку шляхом зниження податкового тягаря відносно населення та вивільнення сил платоспроможного попиту, уряд мав би використати ставку з верхньої зони шкали, що діяла раніше (10%). По-друге, українське законодавство передбачає менший рівень вирахувань з валових доходів до оподаткування, а тому досягнення мети вирівнювання податкового тягаря відносно Росії з метою припинення відтоку капіталу фізичних осіб також потребує встановлення нижчої ставки.

Проте, аналізувати наслідки проведеної реформи оподаткування доходів фізичних осіб з точки зору стимулювання економічної активності населення поки-що зарано. Незначний відрізок часу з моменту введення в дію нового законодавства не дозволяє робити висновки про досягнення основної мети - зростання та легалізацію доходів населення, підвищення внутрішнього попиту. Часовий лаг відносно змін такого роду триває 3-4 роки. Лише по закінченню цього періоду можна говорити про обґрунтовані висновки стосовно результативності прийнятих рішень. Все, що висловлюється раніше, слід вважати гіпотезами або аналізом проміжних результатів. Останні, як відомо, можуть значно відрізнитися від узагальнюючих характеристик макроекономічних тенденцій.

Все ж, представимо власні висновки за результатами аналізу статистичних даних за перший пореформений рік - 2004.

Як бачимо з даних табл. 2.9, приріст заробітної плати населення України у 2004 році склав 20,7% у порівнянні з попереднім роком. Кут нахилу відповідної кривої на рис. 2.9 свідчить, що темп приросту цього виду доходів навіть скоротився у порівнянні з попереднім періодом і склав лише 0,9%). Так само питома вага оплати праці в до-

ходах домогосподарств скоротилася з 55,4% у 2003 році до 53,2% у 2004 році.¹⁴⁹ Тобто, очікуваної легалізації виплат заробітної плати поки-що не сталося. Натомість, значно зросли прибутки та змішані доходи громадян. Однак, слід відзначити, що, наприклад, прибутки від підприємницької діяльності громадян в основному оподатковуються фіксованим або єдиним податком, а тому ніяк не підлягають стимулюючому впливу шкали податку на доходи фізичних осіб. В цілому доходи населення України у 2004 році зросли на 25,1% у порівнянні з 2003 роком. Темп приросту склав 8,6%. Але, основне зростання сталося за складовою соціальних допомог та інших трансфертів, більша частина яких не оподатковується. Таким чином, можна стверджувати: поки-що зміна шкали ставок прибуткового оподаткування населення не призвела до легалізації доходів та не стимулювала їх зростання. Як наслідок - і надходження від податку з доходів фізичних осіб у 2004 році скоротилися на 308 млн. грн. (2,3%¹⁵⁰) у порівнянні з 2003 роком¹⁵⁰. Однією з причин ситуації, що склалася, є стримування легалізації заробітної плати надвисоким рівнем зборів до соціальних фондів, платником яких визначено роботодавця, а об'єктом оподаткування - фонд заробітної плати.

Значно ширші висновки про результативність зміни шкали оподаткування як важеля податкового стимулювання сьогодні можна зробити за результатами аналізу російського досвіду; історія якого вже перевищує 5 років. Реформування податку на доходи фізичних осіб в Російській Федерації було викликане тим, що уряд не влаштувала незначна роль цього податку саме як інструменту податкової політики.¹⁵² Це спричинювалося наступним:

- низьким рівнем доходів населення;
- заплутаністю законодавства та наявністю великої кількості пільг;
- слабкістю адміністрування податку та масовим ухиленням від оподаткування.

Основною слід вважати першу причину, оскільки саме податкове стимулювання доходів населення з метою досягнення вищого рівня розвитку внутрішнього ринку могло привести до вирішення всіх інших проблем. Друга та третя причини є організаційно-фіскальними і можуть вважатися похідними або і взагалі в деяких аспектах суб'єктивно створеними (як, наприклад, прийняття популістських рішень про пільги, які призвели до заплутаності законодавства).

¹⁴⁹ Джерело цифрової інформації:
Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К : "Консультант" ->005
С444.

Джерело цифрової інформації:
Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К : "Консультант" ^005 -
С.54.

¹⁵² Синельников-Мурылев С, Баткибеков С, Кадочников П., Некипелов Д. Оценка результатов реформы подоходного налога в Российской Федерации // <http://www.iet.ru/> - С.7.

Таблиця 2.9

Динаміка офіційних доходів населення України ¹⁵¹

| № п/п | Показники | Рік | | | | | | | | |
|----------|--|------------------------|------------------------|---|------------------------|---|------------------------|---|------------------------|---|
| | | 2000 | 2001 | | 2002 | | 2003 | | 2004 | |
| | | Сума (млн. грн.) | Сума (млн. грн.) | Приріст (% до поперед нього року) | Сума (млн. грн.) | Приріст (% до поперед нього року) | Сума (млн. грн.) | Приріст (% до поперед нього року) | Сума (млн. грн.) | Приріст (% до поперед нього року) |
| 1 | Заробітна плата | 55853,0 | 67389,0 | 20,7 | 78950,0 | 17,2 | 94608,0 | 19,8 | 114208,0 | 20,7 |
| 0 | Прибуток та змішаний доход | 24696,0 | 29518,0 | 19,5 | 33540,0 | 13,6 | 36330,0 | 8,3 | 44392,0 ^H | 22,2 |
| | Доходи від власності (одержані) | 3322,0 | 4275,0 | 28,7 | 5297,0 | 23,9 | 6706,0 | 26,6 | 7220,0 | 7,7 |
| 4 | Соціальні допомоги та інші поточні трансферти | 44865,0 | 56814,0 | 26,6 | 67286,0 | 18,4 | 78028,0 | 16,0 | 103958,0 | 33,2 |
| Разом | | 128736,0 | 157996,0 | 22,7 | 185073,0 | 17,1 | 215672,0 | 16,5 | 269778,0 | 25,1 |

Джерело цифрової інформації:

Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2005 - С.422.

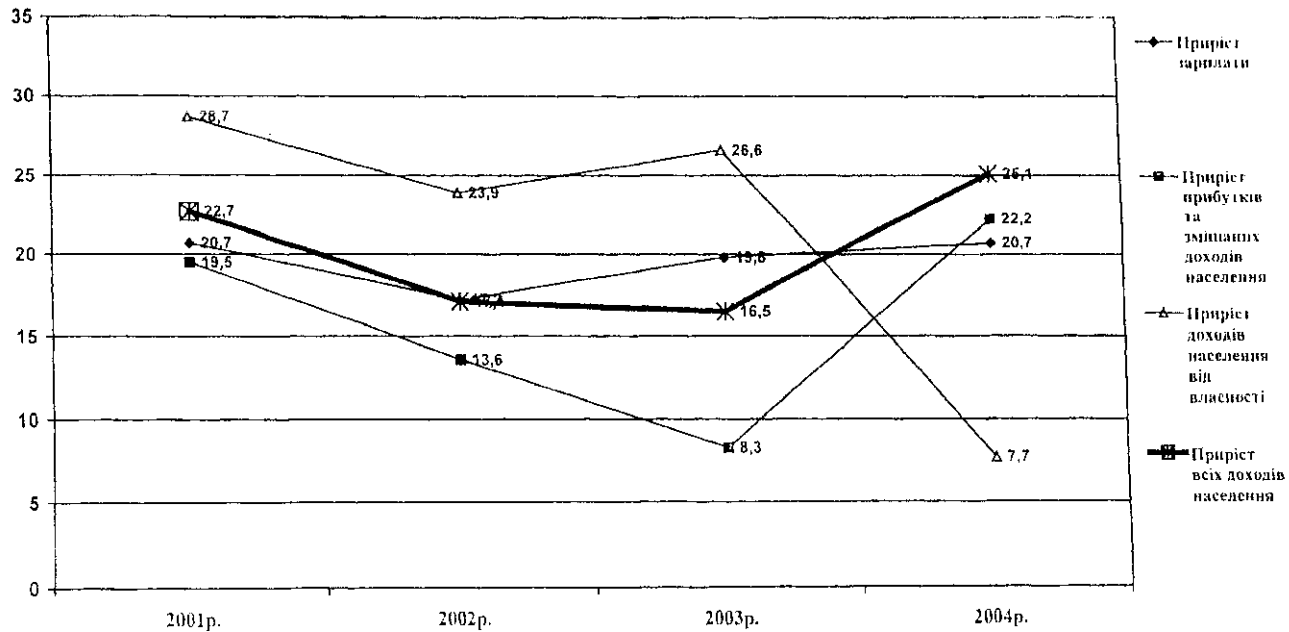


Рис. 2.9. Приріст доходів населення України у 2001-2004р.р. (% у порівнянні з попереднім роком).

Головним завданням реформи було забезпечення дотримання вертикальної справедливості оподаткування та спрощення адміністрування (з відповідним скороченням витрат на адміністрування) на фоні збереження (чи бажано навіть і збільшення) надходжень. Основним важелем вирішення цих питань було обрано плоску шкалу.

Згідно очікувань, збільшення надходжень до російського бюджету мало відбутися завдяки легалізації доходів. Зниження граничної ставки означає стимул для найбільш маєтних громадян щодо декларування більших сум доходів. Це у свою чергу дає автоматичне збільшення бази оподаткування і таким чином призводить до зростання надходжень до бюджету. Разом з тим підвищується вертикальна справедливість прибуткового податку. Адже легалізуються доходи багатих, з яких раніше практично не сплачувалися податки. Тобто, виходячи із зазначеного, введення плоскої шкали означає підвищення податкового тягаря відносно маєтної частини громадян⁵⁵³ і, завдяки цьому, зростання рівня прогресії прибуткового податку відносно високих доходів населення. Крім того, єдина ставка і скорочення пільг забезпечують нейтральність податку по відношенню до економічних рішень фірм і споживачів. Важливо також те, що при цьому спрощується процес адміністрування податку. Адже плоска шкала виключає необхідність обов'язкової подачі декларації при наявності кількох джерел доходів (звичайно, за умови можливості утримання податку біля джерела. Виключення також стосуються користувачів соціальними пільгами). Звідси - скорочення витрат на адміністрування.

Однак, аналіз проміжних результатів російської реформи поки-що не дає однозначної відповіді на питання про досягнення поставленої мети. Фахівці Інституту економіки перехідного періоду (м. Москва) стверджують, що однією з найбільших пореформених проблем є саме вертикальна справедливість та рівень прогресії податку. Новий податок виправдав очікування лише в частині оподаткування заробітної плати. По відношенню до цього виду доходів прибутковий податок виявив найбільшу прогресію і призвів до деякого вирівнювання зарплати.¹⁵⁴ В цілому ж доходи населення вирівнюванню не піддалися.¹⁵⁵ Останнє означає, що доходи найбільш маєтних платників не прийняли участі у податковому перерозподілі, тобто не були легалізовані (або ж легалізувалися у незначних масштабах). Ця дозволяє зробити висновок про деяку невдачу і з очікуваннями відносно фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб } Росії. Хоча, у пояснювальній записці до проекту Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" було зазначено про зростанш

Синельников-Мурылёв С, Баткибеков С, Кзлочникш П., Некипелов Д. Оценка результатов реформы подоходного налога в Российской Федерации // <http://www.ieta.ru/> - С. 18.

, 155 Синельников-Мурылёв С, Баткибеков С, Калочников П., Некипелов Д. Оценка результатов реформы подоходного налога в Российской Федерации // <http://www.ieta.ru/> - С 105

в 4,5 рази доходів бюджету Росії внаслідок аналогічного реформування прибуткового податку.¹⁵⁶ Скоріше, зростання надходжень було пов'язане з іншими чинниками (наприклад, із загальним економічним зростанням). Доказом цього висновку є те, що в цей же час зростання надходжень від прибуткового податку сталося і в Україні, хоча в нас була збережена прогресивна шкала оподаткування. Разом з тим, очікуваної росіянами легалізації надвисоких доходів поки-що не сталося, тобто саме впливу безпосередньо плоскої шкали на розширення бази оподаткування не відбулося.

Чому Російська Федерація отримала саме такі наслідки реформування прибуткового податку з громадян? Це питання є надзвичайно актуальним для України, яка в значній мірі скопіювала російські кроки. Та й окремі пореформені тенденції, як свідчить наведене вище, збігаються (хоч про більшість результатів реформи в Україні поки-що говорити й зарано).

Багато в чому невинуваті очікування від податкових новацій в країнах колишнього Радянського Союзу слід пов'язувати з високим ступенем недовіри платників до держави. Збереження побоювань, що після легалізації доходів ставки податків будуть підвищені, означають подовження часового лагу податкових реформ. Гіпотетично можна передбачити, що такі побоювання подовжують часовий лаг змін в оподаткуванні у два рази. Крім того, помилковим є розгляд питань стимулювання легалізації доходів лише в площині одного податку. Слід паралельно розглядати всі податки, що мають хоча б частково схожу базу оподаткування. У цьому сенсі найбільшої уваги потребують збори до соціальних фондів. Залишивши їх ставки незмінними (або змінивши незначно), реформатори ризикують потерпіти невдачу. Платники застосовують схеми ухилення від оподаткування, порівнюючи витрати на них з витратами на повну сплату та ризиком застосування санкцій з боку держави. Право на життя отримують лише ті схеми, які дають значні вигоди у порівнянні з дотриманням закону. У зв'язку з цим, паралельне реформування і прибуткового податку, і зборів до соціальних фондів скорочує відносну вигоду від користування нелегальною схемою ухилення у порівнянні з дотриманням закону і підвищує ефект стимулюючого впливу відносно легалізації доходів. Тобто, і в даному випадку завдання податкового стимулювання вимагають тимчасового обмеження фіску.

Слід зауважити, що застосування методу зміни шкали ставок оподаткування у напрямку обмеження діяльності чи доходів теж означає відносне стримування фіску на конкретному відрізку часу. Прикладом можуть бути країни, що використовують прогресивну шкалу оподаткування прибутків корпорацій або підвищені ставки податку

на прибуток від деяких видів виробництв. Таке їхнє рішення було викликане, очевидно, не лише прагненнями "соціальної справедливості та вирівнювання доходів". Це - своєрідний метод стримування надлишкового розширення виробництва та попередження криз перевиробництва. Результатом такого різновиду рестрикційної політики став поділ деяких корпорацій на формально не пов'язані фірми (з метою дроблення об'єктів оподаткування) та створення фірм (знову ж таки формально не пов'язаних) за кордоном. І перше, і друге означає відносні втрати бюджету. Адже, поділ частини фірм призвів до того, що їхні прибутки потрапили до вищої зони шкали оподаткування, де застосовуються нижчі ставки. Створення ж формально не пов'язаних фірм за кордоном інколи означає і повну втрату надходжень від них. Однак, ці жертви держави виправдані. Поділ фірм стимулював диверсифікацію виробництва та його здатність мобільно переорієнтуватися у випадку загрози кризи перевиробництва. Створення ж зарубіжних підприємств означало виведення за межі країни, наприклад, екологічно небезпечних об'єктів. Адже не секрет, що саме найбільш прибуткові виробництва найчастіше складають небезпеку довкіллю (хімічна промисловість, особливо виробництво аміаку, і т.ін.). Ховаючись від прогресії в оподаткуванні або простого застосування підвищених ставок до деяких видів виробництв, частина їх свого часу "емігрувала" з розвинених країн.

Велике значення в державній обмежувчій політиці розвинених країн належить поземельним та місцевим податкам, особливо ліцензійному та додатковим стабілізаційним зборам. Велика Британія, Франція, Німеччина, Італія, Японія, Нідерланди мають на своїх територіях райони з високою концентрацією виробництва та населення. Проблеми навколишнього середовища, перенаселення, забезпечення ресурсами викликали необхідність стримуючих заходів з боку держави. У якості основних важелів обмеження були застосовані ліцензування та місцеві ліцензійні збори (Велика Британія, Франція, Італія), додаткові стабілізаційні податки (Німеччина), підвищення ставок земельного податку (Японія).¹⁵⁷

Маніпулювання ставками податків - не єдиний метод стимулюючої (обмежувчій) політики держави. Ще одним надзвичайно потужним механізмом у цьому сенсі є податкові пільги. Хоча, слід зауважити, що вони скоріше характеризуються одним вектором використання - "...стимулювання діяльності платників у тих напрямках, які держава вважає особливо важливими..."¹⁵⁸. Історії оподаткування відомі лише окремі випадки, коли пільги надавалися власникам з метою

Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы: Учебник для ВУЗов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. - С 98.
Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / Соколовська А М ,
Єфименко Т.І., Луїна І.О. та ін. - К.: НДФІ, 2006. - С.30.

згортання деяких видів виробництв чи виведення їх з конкретної місцевості. Розповсюдження та систематичного застосування такі пільги не набули.

Особливо актуальним напрямком розвитку пільгових механізмів оподаткування в розвинених країнах сьогодні вважається стимулювання інвестицій в регіони та вкладень у передмістя.¹⁵⁹ Дуже розповсюдженими є пільги на реконструкцію і модернізацію виробництва, застосування яких обмежується кордонами економічно відсталих регіонів. Так, у Великій Британії, Бельгії, США стимулюється розвиток високотехнологічних виробництв у районах із застарілою індустріальною структурою. Німеччина надає великі податкові пільги фірмам, що інвестують свої капітали у східні землі. Слід визнати, що застосування подібних пільг в Україні є досить проблематичним, оскільки застаріла індустріальна структура характерна для всієї країни в цілому. Щоправда, урядом протягом декількох років приймалася спроба створення цілих пільгових підсистем оподаткування з метою залучення іноземних інвестицій у деякі регіони. Це так звані вільні економічні зони. Перша з них - "Сиваш" - з'явилася в Криму в 1996 році. За станом на 2005 рік кількість таких утворень перевищувала 20. Існує три основних типи територій з пільговими підсистемами оподаткування: спеціальні (вільні) економічні зони; території пріоритетного розвитку, технопарки. Всі вони мають різне функціональне призначення: від стимулювання експорту до розвитку інноваційних технологій, туризму, банківської справи тощо. П.В. Мельник з цього приводу зазначає, що "згідно із проведенням Державною податковою адміністрацією України попереднім аналізом, перелік податкових пільг у вільних економічних зонах різних країн світу практично однаковий."¹⁶⁰ Але, слід підкреслити, що вітчизняні спеціальні економічні зони і території пріоритетного розвитку не виправдали сподівань. Їхня діяльність не справила суттєвого впливу на розвиток регіонів їх розміщення: не вдалося залучити іноземні інвестиції відчутних масштабів з метою розвитку індустрії, не спостерігається значне зростання робочих місць. Можливо причина ховається у надзвичайній територіальній обмеженості наданих пільг. Наприклад, спеціальні економічні зони часто являють собою територію всього до кількох відсотків площі міста. Які б важливі (з точки зору загальноекономічної стратегії) об'єкти в них не розміщувалися, досить важко справити вплив на індустріальну структуру регіонів, що за територією, кількістю населення та економічним потенціалом перевищують деякі європейські країни.

Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы: Учебник для вузов. - 2-е изд., перераб и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. - С.96.
Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці - Ірпін: Академія державної податкової служби України, 2001. - С.239,

Забезпечення економічного зростання потребує залучення додаткових інвестиційних ресурсів не лише в площині регіонального зрізу, а і в загальнонаціональному масштабі. І в цьому питанні дієвим інструментом стимулювання інвестиційної діяльності можуть бути податкові пільги. З цієї точки зору заслуговують на увагу заходи, прийняті вітчизняним урядом у складі Закону "Про внесення змін до деяких законів України з метою стимулювання інвестиційної діяльності" від 15.07.1999р.. Так, були вилучені з об'єкту оподаткування податком на додану вартість операції з надання комісійних (брокерських) та дилерських послуг з торгівлі або управління цінними паперами (у тому числі приватизаційними та компенсаційними паперами, інвестиційними сертифікатами, житловими чеками, земельними бонами та деривативами) на ринку цінних паперів України. Те ж саме стосувалося і державних цінних паперів, що реалізуються на фондових, валютних і товарних біржах, створених у порядку, передбаченому відповідними законами. Крім того, на стимулювання інвестицій спрямована норма, передбачена п.7.8.5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", згідно якої не застосовується податок на прибуток при виплаті дивідендів у вигляді акцій (часток, паїв) (за умови, що така виплата не змінює пропорцій участі власників корпоративних прав у статутному фонді емітента).

Досить потужним механізмом стимулювання технологічного оновлення є пільга у вигляді прискореної амортизації. Її застосування відповідає загальносвітовій практиці. На базі технологічного оновлення досягається розширення виробництва та підвищення його ефективності. В Україні прискорену амортизацію було задекларовано згідно Закону "Про оподаткування прибутку підприємств". Однак, її практичне використання виявило ряд недоліків стимулюючого механізму. Так, прискорену амортизацію згідно вітчизняного законодавства можна було застосувати лише до третьої групи основних фондів. Разом з тим, найбільш високотехнологічні види машин та обладнання (наприклад, комп'ютерна техніка і т.ін.) до цієї групи не входять. У зв'язку із зазначеним, прискорена амортизація не демонструвала в Україні відчутних стимулюючих ефектів. З 1 січня 2004 року замість коригування її механізму урядом було прийняте рішення про скасування цієї пільги.

Завдання стимулювання доходів (з метою зростання рівня платоспроможного попиту, інвестиційної активності) та підвищення рівня соціального захисту населення вирішується через прийняті у вітчизняному законодавстві соціальні пільги з податку на доходи фізичних осіб. Їх механізм сьогодні відображає і важелі підтримки малозабезпечених, і методи матеріального відзначення заслуг перед державою, підтримки особливих соціальних груп населення (інвалідів, учасників бойових дій, тощо). Аналогічної спрямованості пільги застосо-

вуються також при справлянні плати (податку) за землю, податку з власників транспортних засобів. У вітчизняному законодавстві пільги соціальної спрямованості також мають місце з податку на додану вартість (на безоплатне надання сільськогосподарськими підприємствами продуктів харчування сільським інвалідам, ветеранам, багатодітним сім'ям, на надання послуг тими ж підприємствами по зорювання присадибних ділянок тим же категоріям громадян).

Ефективним засобом стимулювання зростання зайнятості населення є пільгові підсистеми оподаткування малого бізнесу, що активно застосовуються в Україні з 1998 року (спрощена система оподаткування, обліку та звітності малих підприємств; фіксований прибутковий податок з підприємців - фізичних осіб). За час їхнього існування (1998-2005р.р. включно) в Україні сталося зростання кількості всіх підприємств в 1,7 рази, малих підприємств - більш ніж у 2 рази¹⁶¹. Лише за 2001-2002р.р. сталося збільшення кількості громадян зі статусом роботодавців в 1,1 рази, а зі статусом само зайнятих - в 1,2 рази.¹⁶²

Проблемою української податкової системи є постійна змінюваність переліку податкових пільг та їх надзвичайно велика кількість. При цьому, значна частка з них не має достатнього соціально-економічного обґрунтування. Беззаперечним лідером за кількістю пільг є податок на додану вартість, на який до законодавчих змін, введених з 1 січня 2004 року, припадало 70-80% всіх податкових пільг в Україні, у 2004 році - 45%. Що ж до сумарного виміру; то, наприклад, за I півріччя 2003 року загальна сума податків, не сплачених через отримання пільг, склала 29924 млн. грн., з яких пільги по податку на додану вартість - 26081 млн. грн. (87,2%). Наступного 2004 року лише за I квартал відповідні показники досягли таких значень: несплата податків через отримання пільг - 18202 млн. грн., з них пільги з ПДВ - 16267 млн. грн. (89,4%).¹⁶³ У кінцевому рахунку це призвело до того, що сума наданих пільг з ПДВ у 5-6 разів почала перевищувати доходи бюджету від нього. Враховуючи те, що при постійному розширенні пільгового поля не сталося суттєвих вилучень зі складу податкового кредиту, податок на додану вартість став фіскально збитковим (загальні відшкодування почали перевищувати загальні податкові зобов'язання).

Джерело цифрового матеріалу для розрахунку показників:

Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2005. - С. 83, 330.

Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2003. - С. 339.

• Джерело цифрового матеріалу для розрахунку показників:

Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2003. - С. 408.

За даними ДПА України.

Другим за обсягами пільгового поля в Україні є податок на прибуток підприємств. Його частка у загальній кількості податкових пільг складала в різні роки від 9-10% до більш ніж 20% (1999 рік - 11.1%, 2001 рік - 10,7%, 2002 рік - 9,5%, 2003 рік - 20,5%, 2004 рік - 16,0%). За сумами ж лише за I півріччя 2003 року пільги з податку на прибуток склали 1674 млн. грн.¹⁶⁴ (5,6% суми всіх податкових пільг), а за I квартал 2004 року - 703,6 млн. грн. (відповідно 3,9% загальної суми пільг). При цьому кількість пільг з цього податку, як видно з наведеного цифрового матеріалу, до 1 січня 2004 року теж постійно зростала, їх загальна сума у деякі періоди перевищувала 70% надходжень до бюджету від податку на прибуток.

Механізм оподаткування доданої вартості та прибутку підприємств в Україні демонструє надлишкове обмеження фіска шляхом запровадження економічно необґрунтованих пільг. Останнє призвело до того, що загальна сума наданих податкових пільг у 2000 році у 1,5 рази перевищила обсяги надходжень до зведеного бюджету України.¹⁶⁵ У подальшому цифри також вражали. Так, тільки за I півріччя 2003 року кількість отриманих податкових пільг склала 132073. Сума податків, не сплачених через отримання пільг за вказаний період - 29924 млн. грн.. Всього ж було мобілізовано податків до зведеного бюджету за перших 6 місяців 2003 року лише 22055 млн. грн.. За I квартал (!) 2004 року вже маємо кількість отриманих платниками податкових пільг - 104866, не сплачено податків через отримання пільг - 18202 млн. грн. (при загальній сумі мобілізованих податків до зведеного бюджету - 11181 млн. грн.).¹⁶⁶ При цьому стимулююча ефективність наданих пільг залишається під питанням. Адже, розповсюдженими є звільнення (повні або часткові) від податку окремих підприємств (а не галузей чи народногосподарських комплексів). Цим фактично зазначені підприємства ставляться над конкурентним середовищем у рамках галузі. Таке порушення конкурентних умов не стимулює розвиток ринку в цілому а пригнічує інших його учасників, призводить до деякої монополізації та появи чи поглиблення відповідних диспропорцій. Результат влучно підсумувала Л. М. Шабліста: "Незважаючи на значну кількість податкових пільг; що стимулюють інвестиційний процес на рівні окремих суб'єктів господарювання (самофінансування), ситуація в інвестиційній сфері весь пореформений період погіршувалась. Заохочуючи звільнення від оподаткування прибутку, що направляє на розвиток підприємств, податкова система тим самим стимулює закріплення існуючих деформацій суспільного виробництва."¹⁶⁷ П.В. Мельник робить

За даними ДПА України.

Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. - Ірпінь; Академія державної податкової служби України, 2001. - С.251.

За даними ДПА України

Шабліста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки. - К.: Інститут економіки НАН України, 2000. - С.97.

аналогічний висновок і в частині залучення іноземних інвестицій: "Хоча податкові пільги мають правові режими для стимулювання залучення іноземних інвестицій, фактично ці механізми не працюють."⁴⁶⁸ Підтвердженням наведених цитат є офіційні статистичні дані: результатом зростання інвестицій в основний капітал, що почалося з 1998 року, стало лише досягнення у 2004 році рівня 55,7 відсотків від показника 1990 року.¹⁶⁹ Середньорічний приріст інвестицій в основний капітал за період з 1998 по 2004р.р. склав лише 10292 млн.грн.¹⁷⁰ Ціною ж такого "успіху", як зазначалося вище, була втрата доходів держави (в результаті надання пільг), що інколи досягала 150 відсотків зведеного бюджету лише за один рік. Останнє не означає, що пільгові податкові механізми стимулювання економічної активності є неефективними по своїй суті. Будь-які заходи податкового стимулювання природно обмежують фіска. З часом фіскальні втрати повертаються державі завдяки зростанню бази оподаткування. Однак, в Україні сталося фіаско стимулюючих заходів через те, що при встановленні пільг "...не дотримується принцип послідовності структурних перетворень в окремих галузях економіки, виходячи з їх ролі у відтворювальному процесі і впливу на ефективність виробництва, а також із закономірностей науково-технічного прогресу."⁴⁷¹

Наведене вище щодо складнощів (за нашим переконанням) податково-пільгового стимулювання в Україні не означає ігнорування даного важеля за іншими напрямками державної стимулюючої політики. Дієвим методом стимулювання покращання фінансового стану суб'єктів господарювання є застосування податкових відстрочок та розстрочок. Так, підприємства, що мають податковий борг і відчувають брак коштів для його погашення, можуть скористатися відповідними механізмами. Логіка їх використання досить раціональна: повне банкрутство боржника означало б втрату можливостей його оподаткування у майбутньому, тому держава надає можливість сплатити термінові борги пізніше, зберігаючи потенційного платника. Крім того, закриття збанкрутілих підприємств призводить до зростання витрат бюджету на соціальний захист колишніх працівників, що стали безробітними. Податкові відстрочки є методом їх уникнення. Лише протягом січня-вересня 2003 року було надано 10125

Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. - Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. - С.255.

Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2005. - С.222.

Розраховано на основі:

Статистичний щорічник України за 2002 рік. / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2003. - С.228.

Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2005. - С.222.

Шабліста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки. - К.: ІНСТИТУТ економіки НАН України, 2000. - С.97

відстрочок (розстрочок) на суму 648 млн. грн.¹⁷², що склало 3% всіх нарахованих сум податків за відповідний період. У 2004 році вже за I півріччя кількість наданих відстрочок (розстрочок) склала 7786 на суму 272 млн. грн. (2.2% нарахованих сум податків). При цьому слід зазначити, що відстрочки стосуються, як правило, випадків "реанімації" виробничих об'єктів. Всього ж на 1 жовтня 2003 року кількість відстрочок (розстрочок), термін сплати яких не настав, складала 13345 на загальну суму 1478 млн. грн.. На 1 липня 2004 року відповідні показники вже характеризувалися такими цифрами: кількість відстрочок (розстрочок), термін сплати яких не настав - 12491 на суму 907 млн. грн.¹⁷³

У вигляді разових заходів урядом інколи застосовуються списання нарахованих пені і штрафів з метою стимулювання розвитку галузей народного господарства. Щоправда, з цього питання проведено тільки експерименти. Так, у 1999 році відповідний економічний експеримент було проведено на базі гірничо-металургійних підприємств Запорізької області. Разом зі списанням пені та штрафів, зазначеним підприємствам було надано пільги із збору до Державного інноваційного фонду та збору на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання автомобільних доріг загального користування. При цьому слід підкреслити: з метою недопущення порушень умов конкуренції на ринку, такі заходи не слід застосовувати до окремих підприємств, а практикувати стосовно цілих галузей, що потребують державної підтримки. Зазначене ж рішення 1999 року може бути виправданим у цьому сенсі лише з огляду на його експериментальність.

Поряд з наведеним, для умов вітчизняної економічної системи з метою стимулювання індустріального розвитку можна було б застосувати і інші, відмінні від пільгових, механізми. На нашу думку, розглядаючи такий розвиток зокрема у регіональному зрізі, слід перейти від використання податкових пільг до комбінованих бюджетно-податкових заходів. При цьому першочерговим питанням у вирішенні проблеми індустріальної структури та економічного розвитку територій в Україні є вирівнювання інвестицій по регіонах. Цей напрямок регіональної політики держави має доповнити і навіть у деякій мірі частково замінити нинішню трансферту політику, засновану на дотаціях місцевим бюджетам. Автором вносилися відповідні пропозиції при виконанні науково-дослідної теми "Реформування міжбюджетних відносин та зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування" (напрямок 5, Розпорядження Кабінету Міністрів України від 27 листопада 2003р. №729-р). (див. фрагмент звіту з НДР - додаток 2). Запропоновані важелі державної політики не є чисто податко-

вими, а скоріше можуть вважатися бюджетно-податковими. Але, без податкового забезпечення їх неможливо задіяти.

Сутність пропозиції полягає у створенні Фонду підтримки та сприяння розвитку регіонів у складі Державного бюджету України.¹⁷⁴ Адже, сьогоднішні міжбюджетні трансферти у більшості випадків спрямовуються на покриття невивантажаної частини коштів (дефіциту доходів) для виконання власних і делегованих функцій місцевих органів влади та самоврядування, тобто в основному надаються у вигляді дотацій вирівнювання. Забезпечення ж гармонізації економічного розвитку регіонів та їх економічного зростання фактично виведені поза сферу впливу трансфертної політики, оскільки субвенції на виконання інвестиційних проектів є несуттєвими або ж інвестування здійснюється у невиробничу сферу. Крім того, в Україні сьогодні невідпрацьовані концептуальні засади надання таких субвенцій, у зв'язку з чим невідомо, які інвестиційні проекти слід фінансувати і в яких регіонах першочергово.

Призначення ж Фонду підтримки та сприяння розвитку регіонів має бути інвестиційним, оскільки саме політика інвестиційного сприяння здатна слугувати підґрунтям зростання економіки регіону. Останнє у перспективі може стати чинником зміни можливостей самозабезпечення регіону. Причому, у даному випадку більш доцільним є пряме інвестування державних коштів. Адже саме цей метод дозволяє найбільше врахувати територіальні, соціальні та економічні цілі державного інвестування.

"Податкова" складова даного методу стимулювання регіонального розвитку проявляє себе при вирішенні питання дохідного наповнення Фонду підтримки та сприяння розвитку регіонів. У рамках згаданої науково-дослідної теми було запропоновано акцизний збір як найбільш імовірне джерело наповнення Фонду. Зазначений податок має досить специфічний об'єкт оподаткування. Він стосується здебільшого предметів розкошу або предметів широкого вжитку, що не є життєво важливими, а деякі з них навіть справляють шкідливий вплив на здоров'я. Враховуючи викладене, цей податок має в основному не фіскальне, а обмежуюче і перерозподільне спрямування (по відношенню до зазначених виробництв) (його питома вага в доходах зведеного бюджету у 2001-2002р.р. лише 4,8% та 6,6% відповідно, у 2004 році - 7,4%)¹⁷⁵. Тому найбільш доцільним було б і використання отриманих від нього коштів саме зі стимулюючою метою. Крім того, за висновками Лондонської школи економіки, індивідуальний ак-

Обґрунтування необхідності створення Фонду підтримки та сприяння розвитку регіонів, проектний опис механізму його функціонування наведено у згаданому додатку 2 у складі цієї роботи.

Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2003. - С.57.

Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2005. - С.54.

циз є "товарним податком", який, на відміну від "факторних", практично не справляє вплив на довготермінове економічне зростання. Це дає можливість виправдати подальше підвищення ставок (за необхідністю) з метою сприяння наповненню зведеного бюджету України. Досвід Великої Британії свідчить, що збільшення цін (за рахунок податків) на тютюнові вироби та алкогольні напої на 10% призводить до зменшення споживання цих товарів на 5% та до збільшення державних доходів на 8%¹⁷⁶. Ефект очевидний. Тим більше, що в Україні вже давно на черзі питання скорочення споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, адже лише в 1995 році від зловживання алкоголем нація втратила 220 тис. осіб, тютюном - 123 тис. осіб п7.

Якщо навіть суттєво не збільшувати ставки акцизного збору у майбутньому, то його надходження, наприклад, у 2002 році - 4098,2 млн. грн.¹⁷⁸. У порівнянних цінах це близько 2049,1 млн. грн.. Інвестиції у основний капітал у 2002 році склали у тих же порівнянних цінах 18353 млн. грн.¹⁷⁹. Тобто, використання коштів, отриманих від акцизного збору, з метою інвестування здатне забезпечити зростання інвестицій по Україні в цілому на 11,2% щорічно (виходячи з показників 2002 року).¹⁸⁰ Якщо провести відповідні розрахунки за даними 2004 року, то матимемо можливість забезпечити зростання інвестицій за рахунок акцизного збору на 9%. Таким чином, залежно від умов конкретного року воно може складати близько 10%. Однак, регіональна спрямованість використання коштів запропонованого Фонду дасть значно більше зростання інвестицій у депресивних регіонах, оскільки саме їм рекомендується першочергове фінансування.

Таким чином, при посередництві Фонду підтримки та сприяння розвитку регіонів (за умови його створення) акцизний збір в цілому може стати важелем бюджетно-податкового стимулювання регіонального розвитку в Україні.

Підсумовуючи ж викладене у цьому параграфі, слід ще раз зосередити увагу на необхідності звернення до концептуальних засад оподаткування, наведених у попередньому розділі стосовно країн з перехідною економікою та відносно "молодою ринковою економікою". Не торкаючись навіть питань створення Фонду підтрим-

¹⁷⁶ Бойко Е. А. Державне регулювання виробництва й реалізації алкогольних і тютюнових виробів за рубежом. // Фінанси України. - 1998. - № 4. - С. 61.

¹⁷⁷ Бойко Е. А. Державне регулювання виробництва й реалізації алкогольних і тютюнових виробів за рубежом // Фінанси України. - 1998. - № 4. - С. 60.

¹⁷⁸ Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2003. -

¹⁷⁹ Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант". 2003. - С. 231.

¹⁸⁰ Обґрунтовуючі розрахунки здійснено на показниках 2002 року для прикладу. У даному випадку ми прагнули продемонструвати лише суть ідеї, не заглиблюючись у конкретні значення показників

кн та сприяння розвитку регіонів, представлений матеріал фактично доводить, що на етапі стабілізації економічної ситуації слід перейти від використання широкого кола податкових пільг до застосування знижених ставок податків (перш за все - непрямих) на товари масового внутрішнього споживання. Саме таким чином можна наблизитися до оптимізації податкового тягара адекватно доходам населення та успішно впливати на напрямки і масштаби розвитку як економіки в цілому так і окремих господарюючих суб'єктів.

Разом з тим, у попередньому розділі ми зазначали, що використання перерозподільних механізмів для досягнення загальних цілей держави пов'язане не лише з фіскальною ефективністю податків та їх обмежуючою і стимулюючою роллю, а значно залежать і від діючої системи адміністрування податків. Остання через суб'єктивні управлінські рішення може сприяти політичним зусиллям держави щодо досягнення оптимального співвідношення між фіскальними інтересами та впливом на економіку, а може й нівелювати їх. Це пов'язано з тим, що ефективність податкової системи в числі інших чинників залежить і від психологічного сприйняття платниками. Його формування значною мірою здійснюється під час контактів представників держави з платниками у процесі управління справами, які є відзеркаленням організації суспільних відносин оподаткування на індивідуальному рівні. Тому актуальним для розгляду залишається питання адміністрування податків.

і. Організаційно-управлінський аспект

оподаткування

3.1. Податкова система і організація оподаткування

З того, що розвиток держави та податків тісно взаємопов'язані, слідує: виконання податками своїх фіскальних та соціально-економічних завдань не є автоматичним актом. Результати оподаткування, що сприймаються нами як об'єктивні, мають дуже велику залежність від дій та управлінських рішень владних структур держави. Саме тому тільки свідоме використання перерозподільних механізмів залежно від стадії розвитку суспільства, його запитів та інтересів може як спричинити досягнення необхідного фіскального ефекту задля існування і розвитку самої держави, так і забезпечити можливість впливу останньої на соціально-економічні процеси в країні. Виходячи з цього нами у першому розділі даної роботи і стверджувалася триєдиність проблеми податків. У зв'язку з викладеним, постає необхідність розгляду організаційних засад оподаткування та вироблення шляхів їх вдосконалення.

Організація будь-якого процесу здійснюється у рамках відповідної функціональної системи. Це означає, що дослідження питань організаційно-управлінських аспектів оподаткування потребують уважного розгляду структури податкової системи. Останнє є тим більш актуальним, враховуючи той факт, що ряд сучасних трактувань терміну "податкова система" та пояснень її внутрішніх структурно-логічних зв'язків не містять (на наш погляд) достатніх обґрунтувань організаційно-функціональних взаємозалежностей.

Філософський термін "система", як відомо, може бути застосований до будь-якого об'єкту. Однак, ми маємо ряд об'єктів, які містять цей термін прямо у своїх назвах. Одним з них є спеціальний механізм акумулювання коштів державою - податкова система.

Сьогодні фінансовій науці відомо досить багато визначень податкової системи. Їхнє розмаїття свідчить про наявність різних підходів до наукового аналізу відповідного об'єкту. Визначення податкової системи різняться за ступенем відображення фінансових відносин (а саме, одного з їх секторів - оподаткування). Неповне відображення інколи є причиною недостатньо глибокого аналізу цих відносин і навіть породжує суперечливі та помилкові висновки. Тому, як це на перший погляд і не парадоксально, але питання дефініції терміну "податкова система" та тлумачення її складових залишається відкритим.

Найбільш поширеними у фінансовій літературі є визначення по-

даткової системи, що за змістом відповідають такому: "Податкова система - це сукупність встановлених у законодавчому порядку податків і зборів (інших обов'язкових платежів) до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів"¹⁸¹. [№1]

Значно рідше, але зустрічаються в навчально-методичній та науковій літературі більш повні визначення:

- "Податкова система - система, що складається з таких елементів: податкових органів, податкового законодавства та практики його застосування, сукупності податків, зборів, мита та інших платежів, які стягуються у встановленому порядку."¹⁸² [№2];

- "Податкова система - сукупність принципів оподаткування, окремих видів податків, відповідних суб'єктів та об'єктів оподаткування у їх взаємодії, підпорядкованих законам розвитку та функціонування економічної системи."¹⁸³ [№3].

Поряд з цим, ряд публікацій (навіть монографічного характеру), присвячених дослідженню особливостей становлення, аналізу шляхів розвитку податкових систем, взагалі не містять дефініції відповідного терміну. У зв'язку з викладеним, на наш погляд, важливо віднайти найбільш повне визначення, яке відображало б максимально сутність категорії та слугувало б основою для дослідження проблем організації відповідних суспільно-економічних відносин.

Для того, щоб проаналізувати наведені вище визначення, слід звернутися до дефініції філософського терміну "система".

"Система - сукупність елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках один з одним, яка складає деяку цілісність, єдність."¹⁸⁴

Виходячи з викладеного, аналіз сучасних наукових праць свідчить, що найчастіше вживані визначення податкової системи, близькі за своїм змістом до [№1], відображають неповною мірою всі її елементи або ж не враховують деякі з них взагалі.

Найбільш повним є визначення [№2], яке на жаль не стало найчастіше вживаним.

Також досить ґрунтовну і глибоку сутнісну характеристику податкової системи, що, на наш погляд, повністю корелюється із згаданим вище визначенням, знаходимо у монографії А. М. Соколовської "Податкова система України: теорія та практика становлення". У наведеній праці автор тлумачить сутність податкової системи як органічне поєднання кількох складових, розглядаючи її з точки зору

Гридина М. В., Вдовиченко Н.И., Калина А. В. Налоговая система Украины: Учеб. пособие. - К.: МАУП. 2000. - С. 3.

Малый экономический словарь/Под ред. А. Н. Азрилияна. - М.: Институт новой экономики. 2000. - С. 806.

³ Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т. 2 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. - К.: Видавничий центр "Академія", 2001 - С. 770.

Философский энциклопедический словарь/Гл. редакция: Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов - М.: Сов. Энциклопедия, 1983. - С. 610.

різних рівнів функціонування. За її словами, податкова система — це:

- на глибинному рівні - система податкових відносин, основу яких становлять перерозподільні відносини між державою та платниками і в ході яких відбувається привласнення різними рівнями державної влади частини доходів платників;

- на менш глибинному рівні - система нормативно-правових актів, якими регулюються відносини між державою і платниками, між різними рівнями та гілками державної влади;

- на рівні господарської практики - сукупність взаємопов'язаних та взаємоузгоджених податків, що ґрунтується на відповідних принципах оподаткування.¹⁸⁵

З викладеного слідує, що податкова система є складною системою, тобто включає до свого складу досить вагомі складові частини; підсистеми. На наш погляд, якщо розглядати саму категорію "податки" (що є первинною по відношенню до податкової системи) так, як запропоновано у §1.1 цієї роботи (тобто як систему суспільних відносин перерозподілу створеного продукту), то стосовно податкової **СИ-**1
стеми слід у сьгоднішніх умовах виділяти три основних підсистеми:

- підсистема податкового законодавства;
- підсистема податкових органів;
- підсистема застосування податкового законодавства (адміністрування податків).

Перша підсистема власне і визначає сукупність прийнятих у даний момент часу податків та основоположні принципи побудови цієї сукупності. Однак, підсистема податкового законодавства у широкому розумінні являє собою не лише сукупність законів, що встановлюють перелік податків та порядок їх стягнення. Вона включає до свого складу і підзаконні акти з питань оподаткування. Елементи відповідної підсистеми також визначають порядок сплати податків, права, обов'язки та відповідальність суб'єктів податкових відносин, розмежування повноважень між владними структурами у питаннях встановлення податків, компетенції різних державних служб у питаннях справляння податків і т. ін..

Підсистема податкових органів також у широкому розумінні включає не лише податкову службу, а являє собою сукупність державних органів виконавчої влади, на які покладено обов'язки стягнення податків і зборів. У рамках цієї підсистеми існують зв'язки між названими службами, при посередництві яких забезпечується взаємодія їх підрозділів. А. М. Соколовська звертає увагу на специфічність ролі елементів відповідної підсистеми, які "...справляючи податки та акумулюючи їх в бюджеті держави, приводять податкову

систему в рух, забезпечують її функціонування."¹⁸⁶ . Наведений новок ґрунтується на тому, що функціонування податкової сис передбачає значний вплив суб'єктивізму. Його корені виходять з цесу побудови податкової системи будь-якої держави, у ході чітко простежується особистісний вплив правлячих кіл та тидіючих заходів має платників.

Підсистема застосування податкового законодавства, власн те, що отримало назву "адміністрування податків". Останнє явл; бою управлінську діяльність органів державної виконавчої влад пов'язана з організацією процесу оподаткування та засновуєть державних законодавчих і нормативних актах. Функціонуванн підсистеми, крім заснування на законодавстві, передбачає вик тання специфічних елементів, характерних лише для відносин даткування: національних звичаїв, стереотипів, культурних та ричних традицій народу, тощо. Як правило, вони відображають методиці адміністрування податків. Наприклад, за висловом ; Соколовської, вони є сукупністю "соціально зумовлених Пф ...результатом і чинником соціальної організації суспільства..."¹

Всі ці підсистеми мають тісні взаємозв'язки. Підсистема пол вого законодавства якоюсь мірою визначає форму існування та док функціонування двох інших підсистем. Однак, сама по собі та окремо) вона є лише формальною ознакою податкової систем окреслює перелік податків та механізм їх стягнення. Реально ціонувати вона починає лише через підсистеми податкових о| та адміністрування податків.

Те ж саме можна сказати і про взаємозв'язки двох інших п тем. Підсистема податкових органів не може існувати без зако* чого окреслення. її функціонування неможливе без специф прийомів методики адміністрування податків. Разом з тим, мет та правила адміністрування переважною мірою визначаються нодавством, можуть бути застосовані лише органами стягненні сто обумовлюються результатами їх діяльності.

Таким чином, можна запропонувати загальну структурно^ ціональну схему податкової системи (рис.3.1):

Як видно з цієї схеми, втрата хоч однієї із названих складов начатиме недієздатність податкової системи. Всі складові є вза< лежними в середині системи в цілому. Це підтверджує той фа; податкова система повністю відповідає принципу цілісності сі Разом з тим, кожна із зазначених підсистем фактично може роз тися і як самостійна система, оскільки має у своєму складі внуї елементи. Останнє свідчить про ієрархічність податкової сщ

¹⁸, Соколове ька А. М. Податкова система України; теорія та практика становлення. - К.: 1! 2001. - С.21.

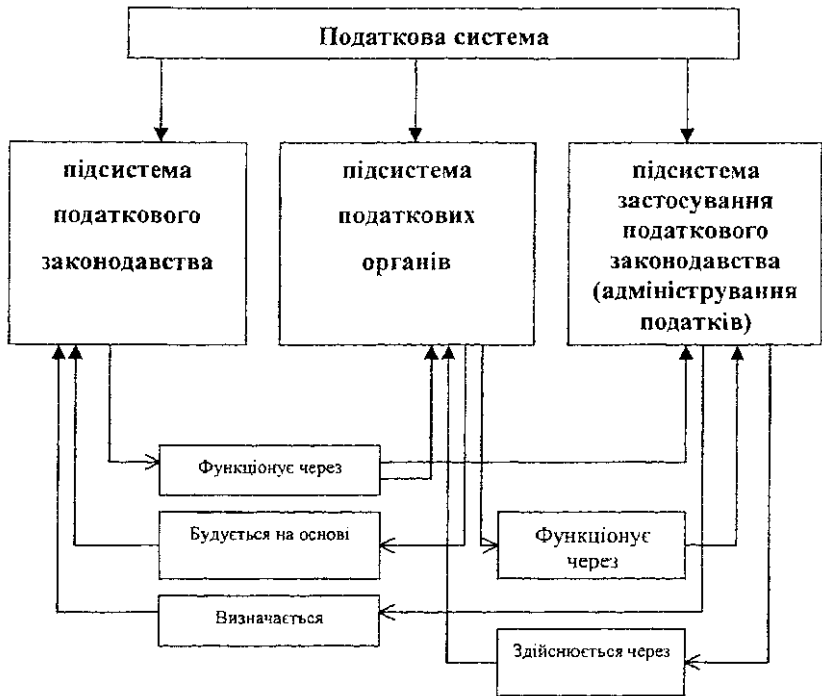


Рис. 3.1. Структурно-функціональна схема податкової системи

Наявність же зображених зв'язків і взаємовідносин в системі, її багаторівневність свідчить і про відповідність принципу структурності.

В конкретних умовах тієї чи іншої країни кожна з означених підсистем включає до свого складу деяку кількість елементів (як зазначалося вище) або підсистем другого порядку. Наприклад, для України їх склад є таким, як зображено на рис.3.2. За матеріалами рисунка видно, що дослідження податкової системи потребує множини досліджень підсистем та елементів, опису моделей кожної з підсистем. Це доводить відповідність податкової системи принципу множинності опису. Повне уявлення про цю систему дають визначення окремих елементів та підсистем і характеристики їх взаємозв'язків.

Характеризуючи податкову систему, слід також зазначити, що вона може розглядатися виключно як відкрита система. Її не можна навіть абстрактно уявити без постійної та безперервної взаємодії із зовнішнім середовищем. При цьому об'єктами обміну між системою та зовнішнім середовищем є потоки інформації та грошові потоки. Найбільш ефективною стає саме та податкова система, яка здатна

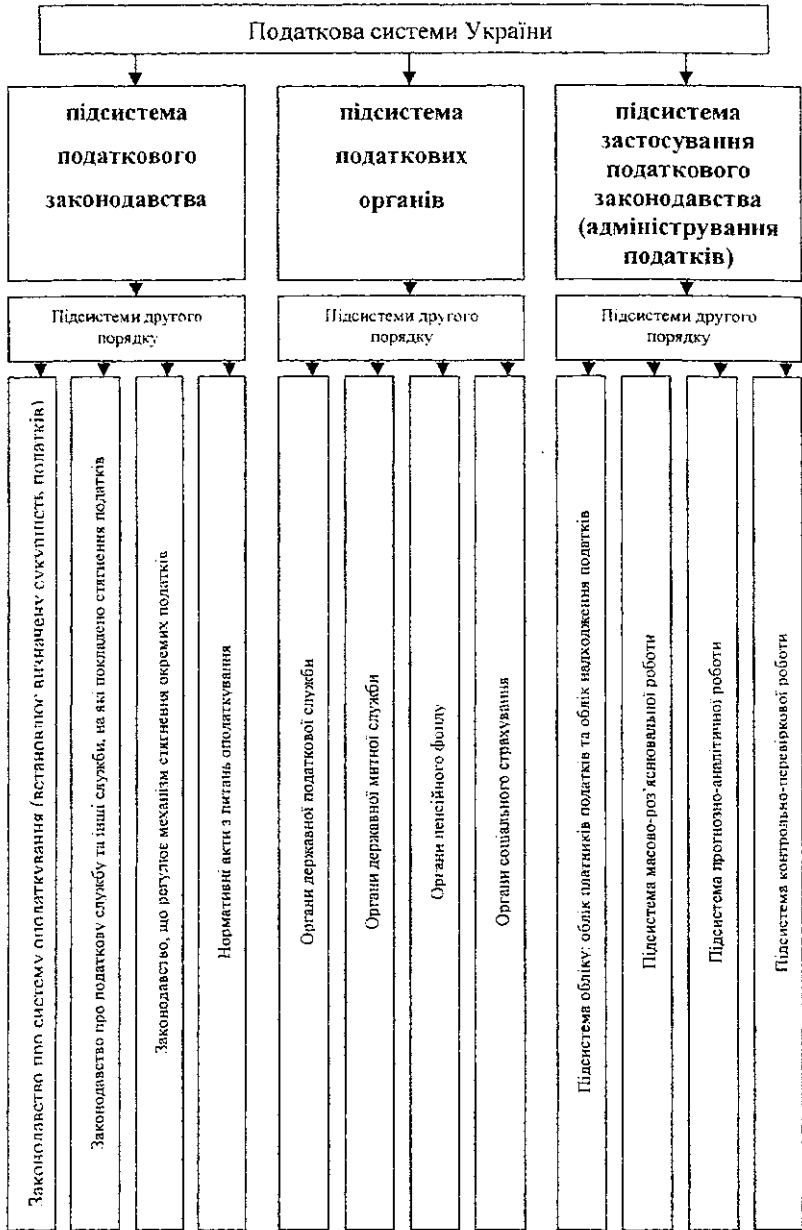


Рис. 3.2. Структурна схема податкової системи України

найшвидше і найкраще пристосуватися до змін у зовнішньому середовищі. Наявність такого зв'язку податкової системи із зовнішнім середовищем свідчить про її відповідність принципу взаємодії системи та середовища. Однак, окрім названих об'єктивних предметів взаємодії із зовнішнім середовищем, податкова система також у дуже значній мірі піддана впливу суб'єктивних чинників. Вже на етапі своєї побудови простежується її залежність від політичних та економічних інтересів окремих прошарків суспільства, які трансформуються у волевиявлення окремих членів уряду та парламенту.

Наведене вище визначення [№2] органічно вміщує та поєднує в собі всі зазначені підсистеми та їх внутрішні характеристики і зв'язки. Тому, на наш погляд, немає потреби обґрунтовувати інший варіант дефініції цього терміну. Однак, дуже важливо створити умови для використання найбільш прийнятної термінології у науковій та навчальній літературі. Адже саме така термінологія може слугувати достатньою науково-теоретичною базою відповідних досліджень.

Таким чином, як впливає з цієї короткої спроби теоретичного аналізу, податкова система за своєю сутністю відповідає всім основним принципам системності: цілісності, структурності, взаємозалежності системи і середовища, ієрархічності, множинності опису. Саме тому і запропонований для подальшого використання варіант її дефініції виходячи з повного (на наш погляд) переліку елементів, які за змістом включають до свого складу і організаційно-управлінські аспекти оподаткування. Для останніх податкова система фактично є квінтесенцією, тобто одночасно умовою, першоосновою та середовищем існування. Отже, названа нами у першому розділі цієї роботи третя домінанта податків є вагомою складовою податкової системи. Виходячи з цього, дослідження проблем адміністрування податків набуває особливої ваги не лише з точки зору синхронності та обумовленості з дослідженнями інших складових податкової системи, а й з огляду на спрямованість щодо вдосконалення останньої. Саме це і буде здійснено в наступних підрозділах роботи.

3.2. Адміністрування податків: сутність і становлення

Як зазначалося вище, фіскальна та стимулююча ефективність податків значною мірою залежить від суб'єктивних рішень та діяльності органів державної виконавчої влади, на які покладено завдання забезпечення доходів бюджету. Тобто, на податкові важелі акумуляції державних доходів та стимулювання економічної активності досить жорстко накладаються обмеження організаційно-управлінськими аспектами оподаткування, або, висловлюючись сучасною мовою, адмініструванням податків.

Термін "адміністрування податків" останнім часом стає все популярнішим. Однак, доцільно було б згадати зокрема часи радянської

економічної теорії, коли практично жоден термін не використовувався, якщо не був включений до енциклопедій чи глибоко обгрунтований окремо. Інакше він просто не мав права на життя. Це не можна назвати "недостойною" практикою - адже повністю виключалися характерні для новітніх часів проблеми "кидання" термінами, які інколи роблять деякі фрази просто незрозумілими.

Власне те ж саме можна сказати і про застосування терміну "адміністрування податків". Він широко використовується в практиці оподаткування (хоч часто досить суперечливо), однак його дефініція в науковій літературі відсутня. Успішна ж практична діяльність в даному напрямку потребує наукового обгрунтування, починаючи з самого терміну та підпорядкованих йому процесів.

На разі слід підкреслити, що вітчизняна та зарубіжна література, як правило, містить питання дефініції загального терміну "адміністрування". Найбільш прийнятна дефініція терміну "адміністрування" міститься у Економічній енциклопедії (Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.~ К.: Видавничий центр "Академія", 2000 - С. 25.). Однак, відсутнє обгрунтування терміну "адміністрування податків", якому підпорядковуються досить специфічні процеси, не передбачені тлумаченням загального терміну "адміністрування". Вітчизняні періодичні видання у більшості випадків містять лише згадки про адміністрування податків (без обгрунтування терміну). Нами було прийнято спробу дати визначення адміністрування податків, зміст та обгрунтування якого наводиться нижче.¹⁸⁸ Зразу ж по тому у журналі "Фінанси України" було представлено ще один погляд на дуже споріднену проблему. Останнє стосувалося визначення терміну "фіскальне адміністрування". В. Л. Андрущенко запропонував розуміти під ним "управління людьми й подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких політичних органів та дії виконавчо-владних установ".¹⁸⁹ Однак, далі, розглядаючи фіскальне адміністрування як політику автор пояснює, що під цим терміном слід розуміти не лише управлінські дії по розподілу фінансових ресурсів через механізми оподаткування, а й реалізацію урядом своїх функцій за рахунок податків¹⁹⁰. Ми погоджуємося з таким тлумаченням: оскільки базове поняття "фіска" означає "казна", то відповідно фіскальне адміністрування має поєднувати у собі не лише управління процесом оподаткування, а й управлінські дії у сфері витрат бюджету. Таким чином, термін "фіскальне адміністрування" не можна ототожнювати з "адмініструванням податків",

Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні // Актуальні проблеми економіки. - 2003. - № 5. - С.40-43.

Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. - 2003. - № 6. - С.27-35.

Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. - 2003. - № 6. - С.28.

оскільки ним означено на багато ширший спектр фінансових відносин. Скоріше адміністрування податків є сегментом фіскального адміністрування, однією з його складових.

Виходячи з викладеного, ми вбачаємо своїм завданням представлення одного з варіантів обґрунтування терміну "адміністрування податків" та аналіз відповідних підпорядкованих процесів з практики оподаткування (включаючи ретроспективно-історичний аналіз).

Багато хто вживає зазначений термін поряд з фразами про демократизацію відносин між платниками та податковою службою. Але, економічна енциклопедія пропонує наступне визначення загального терміну адміністрування: "Адміністрування - управлінська діяльність керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази, розпорядження. Властиве командно-адміністративній системі.¹⁹¹". Не можна однозначно сказати, що наведене визначення корелюється з процесом адміністрування податків.

Серйозні запитання виникають з приводу приписки після визначення терміну - "Властиве командно-адміністративній системі". Адже деякі види адміністрування існують в умовах будь-якої системи і при цьому організація підпорядкованих їм процесів базується саме на розпорядженнях, наказах і навіть законах. Це стосується і багатьох макрорівневих економічних процесів. Як, наприклад, можна уявити собі стягнення податків без жорстокого регламентування наказами, постановами і т. ін.? Будь-яка інструкція затверджується наказом органу виконавчої влади. Така практика характерна і для демократичних систем. Разом з тим, в оподаткуванні законодавче, нормативне або наказове регулювання процесів обов'язково має враховувати соціально зумовлені правила (національні звичаї, культурні та історичні традиції народу, тощо - див. §3.1 цієї роботи).

Виходячи з наведеного, можна твердити, що "адміністрування податків" не може бути підпорядковане даному енциклопедичному визначенню загального терміну "адміністрування". У зв'язку з цим і постає проблема дефініції адміністрування податків.

На наш погляд, прийнятним було б наступне визначення: адміністрування податків - це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйнятні правила.

Власне, згаданий вище вид діяльності використовується в практиці державного управління досить давно. Йому завжди приділялася пильна увага з боку влади з метою вдосконалення методів стягнення

(на прикладному рівні), однак не провадилися відповідні науково-теоретичні розробки та обґрунтування. В науковій літературі кінця XIX - початку XX століття згадуються терміни "податна техніка" та "фінансова техніка"¹⁹², які багато в чому за змістом перекликаються з сучасним адмініструванням податків.

Результати ретроспективно-історичного аналізу доводять справедливність зроблених у попередніх розділах висновків про те, що організація процесу оподаткування залежить від ступеню розвитку держави. Власне, останній визначав і методи фінансового забезпечення виконання державних функцій (доменеальні, регалії, податкові). У середньовіччі в основному використовувалися розкладні методи стягнення. Як уже зазначалося вище, податки тоді вважалися екстраординарними доходами. У випадку потреби в грошах монарх звертався до станів та общин, які (при досягненні згоди) розкладали між собою необхідну суму. Методи розкладання були довільними. "Королівські васали збирали необхідну суму зі своїх людей, розкладаючи її відповідно майновим статкам чи просто грубо, поголовно."¹⁹³ Таке оподаткування не вимагало якихось особливих методів контролю, окрім грубої сили. Тому говорити про методіку адміністрування податків не доводилося.

Однак, у той же час починається інтенсивне справляння різного роду мита (судового, за різні види державних послуг, за проїзд дорогами, за користування мостами і т. ін.). Окремі феодалі почали будувати мости у відкритому полі серед дороги, змушуючи купців сплачувати мито. Причому, далеко не всі сплачувані суми потрапляли до королівської казни, залишаючись в руках феодалів. З огляду на такі штучні перепони розвитку торгівлі та привласнення королівських грошей, необхідним було втручання держави. Але її тогочасна слабкість і нерозвиненість не дозволяла здійснювати чітко регламентоване управління процесами справляння податків та ефективно контролювати місцевих можновладців. Єдине, на що спромоглася держава - віднайти методи залучення до казни якомога більшої частини зібраних грошей. З цією метою було запроваджено продаж посад, пов'язаних зі справлянням мита. Перший такий досвід демонструє Франція у XIV столітті. Влада продавала посаду, отримуючи необхідну суму до бюджету, а покупцю надавала право справляти мито на свою користь. Таких посад було досить багато, особливо у судовій системі. Відповідна практика мала ряд негативних наслідків. Наприклад, "судді, стараючись виручити затрачені ними суми на придбання посади, затягували процес"¹⁹⁴, і т. ін.

Озеров И. Х. Основы финансовой науки. -- Вып. 1 - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. -- С.62, Голубев П. Податное дело - С.-Петербург: Издательство "Русское богатство", 1906. - 32с.

Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.61.

Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917 - С.62.

З тих же причин та у тому ж Французькому Королівстві щодо інших податків широкого розповсюдження набула і так звана відкупна система справляння. За нею право збору коштів по договору передавалося приватним особам. Останні вносили до державної казни передоплату необхідної суми, залишаючи за собою право подальшого стягнення реальних зобов'язань з платників, що інколи в два рази перевищували надане казні. "Відкупник у ролі посередника між фіском і платником - мабуть, найбільш лиховісна фігура в історії адміністрування податків. Оскільки умови податкових відкупів не підлягали законодавчій регламентації, відкрилися ідеальні можливості для казнокрадства й корупції."¹⁹⁵

Дешо модифікувала французький досвід Річ Посполита у XIV-XVIII ст, до складу якої входила і Україна. Тут здавалося в оренду право на збирання податків.¹⁹⁶ Орендарі збільшували належні до сплати суми (у порівнянні з тими, що вимагав король) задля отримання власної вигоди.

При справлянні податків з міських жителів застосовувався принцип кругової поруки. Він полягав у наступному: на міську общину покладался обов'язок сплати визначеної на рік суми податків. Держава не обтяжувала себе контролем за кожним платником - відповідальність за сплату загальної суми несла община. Питання розкладання суми між окремими платниками вважалося також її справою. Зокрема в Російській Імперії при справлянні окремих податків цей метод застосовувався і щодо сільських общин в умовах кріпосного права.¹⁹⁷ Професор І. Х. Озеров назвав таку практику "самим повним типом самоусунення держави від стягнення."⁴⁹⁸ У випадку наявності великих боргів влада інколи могла застосувати силу і навіть знищити цілий населений пункт, покаравши таким чином всю общину. Хто саме винен у виникненні боргів - часто вважалося питанням несуттєвим. Держава просто не мала засобів його з'ясування.¹⁹⁹ "Кругова порука при низькій фінансовій техніці процвітала".

З часом податки стають звичними доходами держави. Значна диференціація доходних джерел, спричинена бурхливим розвитком господарства, призводить до появи нових способів оподаткування. Їх множинність та складність вже потребує спеціальної методики справляння податків. Для її застосування виникає необхідність у

*⁹ ^ Податкові системи зарубіжних країн / За загальн. ред. М.Я. Азарова. - К.: "Видавничий дім "Комп'ютерпрес", 2004. - С 153

Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування. - К.: "Вісник податкової служби України", 2002. - С 65

^ ^ Бржецкий Н. Недоимочность и круговая порука сельских обществ: историко-критический обзор действующего законодательства в связи с практикою крестьянского податного дела - С.-Петербург Б.и., 1897 -С.3-32.

Тригоров В. Община и податъ. - С.-Петербург: Типография Суворина, 1882. - С 17-18.

^ Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 2. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1920. - С. 70.

¹⁹⁹ Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. • С.62

створенні цілого апарату фіскальної влади. Першою була вироблена спеціальна методика оподаткування землі, яка передбачала проведення обмірів, самооцінку ділянки, декларування майна та ведення кадастру.²⁰⁰ З часом проблема неправдивого декларування породжує потребу у створенні єдиних норм оцінок нерухомого майна з поділом земель на класи. У ході еволюції оподаткування земельний кадастр пройшов розвиток від простого відображення геометричних даних про ділянки до проведення оцінок їх доходності з метою класифікації. Останнє передбачало визначення валових доходів за різними методиками. Так, у Пруссії для розрахунків брали розміри доходів за 24 роки (перед укладанням кадастру в ХІХ столітті), у Вюртемберзі та Франції - за 15 років, в Австрії - за найбільш дешевий рік з останніх 50.²⁰¹ Промислове оподаткування, оподаткування будинків, грошових капіталів та рухомості спочатку користується аналогічною методикою: справляння згідно зовнішніх ознак об'єктів (промислів, торгівлі, належності купців до гільдій та ін.).²⁰² Це було швидше викликано відсутністю іншої методики (адже в аналізованому періоді фінансова наука скоріше фіксувала практику оподаткування, аніж конструювала новітні перерозподільні механізми - див. §1.2 цієї роботи). Однак, деякі автори стверджують, що причиною такого стану справ стало дотримання "принципу економії фінансової техніки"²⁰³.

З ХІХ століття справляння за зовнішніми ознаками трансформується в оподаткування за ознакою доходності. Подушні, промислові податки змінюються прибутковими. Прибутковість враховується при оподаткуванні капіталів, будівель та ін..²⁰⁴ Держави змушені були змінити стратегію справляння податків через значне розшарування суспільства за доходами. Професор І. Х. Озеров на прикладі подушного податку робить такий висновок: "При низькому рівні економічного життя подушний податок був найбільш придатним джерелом отримання коштів, адже різниця економічного становища окремих членів не була такою різкою, як зараз, коли одні помирають з голоду, а інші, як Рокфеллер, отримують чистого доходу по 100 млн. рублів на рік..."²⁰⁵.

²⁰⁰ При цьому слід визнати, що перші спроби оцінки майна, складання кадастрів паралельно з переписом населення були прийняті ще в Давньому Римі у VI столітті до н.е., коли було проведено переписи. Тоді ж влада встановила і поділ населення на податкові розряди - центурії. Однак, до нас мало-що дійшло про методику здійснення наведеного. З розпадом Римської Імперії відповідний досвід був втрачений і залишився лише окремим епізодом в історії, не ставши тенденцією та не заклавши базу подальшого розвитку адміністрування податків. Європейські народи прийшли до розуміння необхідності вирішення відповідних проблем тільки через 2000 років. Більш детально див.: Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Андрущенко В.Л., Мельник В.М. Історія оподаткування: Навчальний посібник. - Ірпів: Національна академія ДПС України, 2004. - С.39-45.

²⁰¹ * Кулишер І. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 2. - Петроград: Наука и школа, 1920. - С.42.

²⁰² Шванебах П.Х. Наше податное дело. - С.-Петербург: Типография М.М. Стасюлевича, 1903. - С.58.

²⁰³ Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. I. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.63. Алексеев М.М. - Подходный налог и условия его применения. - Харьков: Типография Зильберберга, 1885. - С.2-10.

²⁰⁵ Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. I. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917. - С.65.

У свою чергу, прибуткове оподаткування вимагало зміни технології справляння. У нових умовах вже неможливе було застосування принципу кругової поруки та розкладної форми стягнення. Недостатнім став і простий перепис та підрахунок населення з метою подушного оподаткування. На порядок денний виносяться питання індивідуалізації платника. Фактично кожен громадянин та юридична особа мали декларувати доходи. Це передбачало необхідність вироблення єдиної методики їх визначення, обліку та контролю. Останнє вимагало збільшення та посилення фіскальних служб.

Саме по собі декларування у вигляді повідомлення про майновий стан було відоме податковій історії досить давно. Однак, не існувало методики обробки та перевірки декларацій. Перевіратися могли лише зовнішні дані про заняття і промисел. "Ніякого контролю, крім власної совісті і кари небесної, не було."²⁰⁶ Треба підкреслити, що для тодішнього богобоязливого народу і цього було достатньо. Дворяни ж сплачували податки, засновуючись на поняттях дворянської честі. "Курфюрсти, графи і барони, кардинали і прелати платили... по совісті, на основі потискання руки (що замінювало клятву), і навіть сама сума, ними внесена, не підлягала нерідко підрахунку - доводилося рахуватися з їхнім положенням, щадити їхне самолюбство."²⁰⁷ В Російській Імперії навіть для купців (які могли не бути дворянами) ще з 1775 року (з запровадження Катериною II гільдійського збору) діяло положення, згідно якого оголошення капіталу купцем для віднесення його до I, II або III гільдії провадилося "по совісті", перевірки не здійснювалися і доноси не розглядалися.²⁰⁸ Щоправда, до XIX століття для всіх трьох гільдій збір був однакового розміру - 1% від заявленого капіталу. Разом з тим, потрапляння до вищої гільдії гарантувало державні замовлення. Саме це деякою мірою і спонукало купців декларувати більші суми. Однак, при досягненні I гільдії (за наявності капіталу поперек 10 тис. рублів) сподівання держави на правдиві декларування ставали марними.

Законодавство ж європейських держав навіть в XIX столітті дотримувалося принципу обережного і делікатного відношення до платника. В Баварії, Гессені, Австрії заборонялося вимагати зазначення доходів по окремих джерелах. Вважалося, що платник повинен заявити по совісті лише загальну суму. У Пруссії та Саксонії взагалі було прийняте рішення не застосовувати декларації, оскільки останні принижують суспільну та особисту свободу. Податкова комісія повинна була без допомоги платника з'ясувати його майновий стан, та ще й при цьому не практикувати обтяжливі та скрутні для нього

Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 2 - Петроград: Наука и школа, 1920. - С.331.

Кулишер И. М. Очерки финансовой науки - Вып. 2. - Петроград: Наука и школа, 1920. - С.331.

Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування. - К.: "Вісник податкової служби України", 2002. - С 88.

дослідження обставин. В законодавстві Швейцарії взагалі не велося навіть мови про можливі порушення, а лише про необхідність додаткової ²⁹сплати податку у випадку з'ясування факту "зменшення суми окладу". »

Однак, нові капіталістичні реалії не відповідали патріархальним податковим манерам. Поняття дворянської честі або ж поступово забувалися, або були просто невідомі новому маєтному класу. Незаможний люд теж почав наслідувати своїм керманічам-роботодавцям, забуваючи про колишню богобоязливість. Відтак, зміна психології платників, що сталася під впливом бурхливого розвитку нової суспільно-політичної формації, призвела до краху очікувань урядів на прояви патріотизму. Надходження до бюджетів не виправдовували сподівань. Податкові комісії, прагнучи збільшити надходження, почали й самі порушувати закон, стягуючи підвищені суми з підозрюваних у приховуванні майна та доходів, хоча доказів їх вини не було. Та й при такому узагальненому декларуванні без зазначення окремих джерел доходів не існувало можливості проведення перевірки достовірності даних. Виправити ситуацію могло лише декларування всіх видів майна і сум доходів (разом та у розрізі окремих джерел), поєднане з жорстким державним контролем. Найпершим засобом забезпечення контролю повноти відображення доходів стали співставлення даних декларацій платників з середніми нормами доходів. Однак, оплата праці найманих працівників значно коливалася і застосування середніх норм призводило до переоподаткування (або навпаки недооподаткування) значної частини населення. Тому наступним кроком стало порівняння на початку ХХ століття задекларованих доходів з так званими "непрямими деклараціями", які подавалися роботодавцями (про розміри сплачуваних винагород найманим працівникам). Декларації юридичних осіб (по промисловому чи ²¹⁰прибутковому податку) порівнювалися з даними торговельних книг. Однак, не існувало ні єдиної методики їх ведення, ні взагалі обов'язку заповнення. Тому паралельно застосовувалися методи перевірки шляхом співставлення з середніми нормами прибутків та з проведеними витратами. Хоча, оцінка доходів за витратами викликала багато нарікань, оскільки спотворювала саму сутність прибуткового оподаткування. Помітні труднощі, як і в наш час, були пов'язані з перевіркою доходів з грошових капіталів в умовах конфіденційності банківської інформації. Саме тому на початку ХХ століття в Російській Імперії

²⁹ Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 2. - Петроград: Наука и школа, 1920. - С.333.

¹⁹ Зокрема, в Російській Імперії названі прийоми застосовувалися при промисловому оподаткуванні. Див.: Голубев П. Податное дело. - С.-Петербург: Издательство "Русское богатство", 1906. - 32с.

Шванебах П.Х. Наше податное дело. - С -Петербург: Типография М.М. Стасюлевича, 1903. - 205с.

Белявский Ф. Исторический очерк развития государственного контроля в России. - М.: Изд-во Народного Комиссариата Государственного контроля, 1919. - 62с.

кредитні та страхові установи були зобов'язані повідомляти податковим органам про вклади платників, про їхні поточні рахунки, про зберігання цінних паперів та комерційні операції, що проводяться при посередництві банків.²¹¹ Така практика була досить дивною для Європи і не визнавалася там. Хоч цей факт і викликав гарячі дискусії та супротив в самій Росії, але науковці тих часів навіть рекомендували піддавати публічності всі декларації про доходи, посилаючись на досвід провінцій Канади. Це, на їх думку, мало забезпечити громадський контроль, як за діяльністю платників, так і за роботою фіскальних служб.²¹² Невдоволення ж банкірів з приводу необхідності повідомлення про операції клієнтів оцінювалися так: "Рухомий капітал користується двоюко одним і тим же принципом, дивлячись на те, як йому вигідніше: з однієї сторони розвиває публічність майнових відносин і оголошує її корисною (бюро кредитоспроможності...); з іншої - повстає проти неї, оголошуючи мало не революційним принципом, готовим повалити всю торгівлю та промисловість, згубити кредит і т.д."²¹³.

Податкові органи Європейських держав в XIX столітті почали застосовувати штрафні санкції не лише за недоплати, а й за неподання (несвоєчасне подання) декларації.²¹⁴ В цьому виявлялося прагнення урядів забезпечити всезагальність декларування та участь платників у всьому процесі оподаткування. Адже при визначенні податків з доходів самооподаткування не обмежується заявою про доход. Така заява "...лише відправний пункт, за яким слідує і з якого витікає і подальша участь платника в процесі оподаткування, участь у двох напрямках: з однієї сторони, у створенні податкових установ..., а з іншої сторони, у всіх тих стадіях, які проходить його власна декларація."²¹⁵

Враховуючи викладене, перед державами постало завдання принципного оновлення податкових органів. "З однієї сторони, необхідно було створення самокерованих органів, що користуються довірою платників, "всевідання" яких вони бояться і по відношенню до яких вони знають, що щирість ніколи не шкодить, обман - завжди. А з іншої сторони, також обов'язковим являвся серйозний нагляд з боку урядової влади за всім процесом оподаткування, контроль за правильністю дій представництв, за дотриманням інтересів фіску."²¹⁶ Можна сказати, що це завдання знаходиться у стадії перманентного вирішення до сьогоднішнього дня.

¹ Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 2. - Петроград: Наука и школа, 1920. - С.375.

² Озеров И. Х. Основы финансовой науки - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина. 1917. - С.368

³ Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 1. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина. 1917. - С.368.

⁴ Голубев П., Податное дело - С -Петербург: Издательство "Русское богатство", 1906 - С.3

⁵ Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 2. - Петроград: Наука и школа 1920 - С.345

⁶ Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 2. - Петроград: Наука и школа, 1920 - С.348

У ході еволюції оподаткування разом з методикою адміністрування податків розвивалися і податкові служби. У період тимчасовості податкових повинностей, коли податки не відігравали провідної ролі в доходах держави, їхнім збором займалися військові. Фактично, на той час це було єдине силове відомство, за допомогою якого можна було провести вилучення частини приватного майна на користь казни. Прикладом можуть бути давньоримські "вершники" (воєначальники, що на чолі загонів збирали податки з провінцій)²¹⁷, княжі дружинники Київської Русі (з якими князі особисто обходили підвладні племена для збору податків), українські козацькі загони (що охороняли в середньовіччі мости і переправи та справляли мито з купців), загони удільних правителів у Європі (на чолі яких правителі об'їжджали підвладні території для збору податків). Лише у центральних ланках державної влади були спеціальні посади, відповідальні за стан казни. У середньовічних містах Європи при пануванні розкладної форми оподаткування обов'язки справляння на місцях покладалися на общинних збирачів (наприклад, в Україні за часів Князівства Литовського цим займалися старости). Останні найчастіше були виборними і підпорядковувалися не стільки владі, скільки общині, яка несла відповідальність перед владою на умовах кругової поруки. Найбільшу підпорядкованість владі мали лише відкупщики. Однак, їх не можна назвати якимось професійним податковим апаратом. Вони виконували свої обов'язки перед державою лише під час сплати відкупу. Справляння ж мита та податків надалі провадилося ними на свою користь. Та з набуттям податками постійного характеру виникає перша потреба держави утримувати і постійні спеціалізовані чиновницькі штати на всіх рівнях влади. Так, потребуючи грошей для ведення практично безперервних війн, російський цар Петро I у 1704 році створив новий урядовий підрозділ - спеціальний штат "прибильщиків"²¹⁸. На нього покладался обов'язок проектувати ("вигадувати") нові податки. Безпосереднім стягненням займалися чиновники місцевих адміністративних підрозділів влади - збирачі та переписувачі. З часом надзвичайно продуктивна діяльність "прибильщиків" призвела до лавинного примноження кількості податків та зростання їх тягаря. Зі зниженням платоспроможності населення почало шукати шляхи ухилення від оподаткування. Одним з таких був підкуп збирачів. Крім того, за відсутністю контролю збирачі та переписувачі привласнювали частину державних грошей. Отримавши відповідну інформацію, розлючений цар навіть наказав: "Жалуваній їм не платити, оскільки схильність мають до крадіжок!". Але, розуміючи неможли-

²¹⁷ Хоча, система фіскальної влади Римської Імперії була досить різноманітна і розгалужена. Зібрані військовими податки зберігалися державними рабами. Вони ж і вели облік. Деякі з податків на мирних територіях збиралися цивільними чиновниками - фіскупрокураторами.

Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування. - К. - "Вісник податкової служби України", 2002. - С.78.

вість поповнення казни за допомогою цього наказу, Петро I створює ще два підрозділи: штат комісарів та майорські канцелярії.²¹⁹ Завданням перших стало спостереження за збиранням податків. Другі ж являли собою слідчі органи для розслідування посадових злочинів. Імператриця Катерина II ставить завдання забезпечення ефективного надходження податків до казни. З цією метою у 1780 році вона реформує систему управління державними фінансами і створює експедицію про державні прибутки.²²⁰ Необхідність посилення контролю за діяльністю чиновників спонукає її через деякий час поділити цей підрозділ на чотири служби з таким розподілом компетенції: I - забезпечення державних доходів, II - видатки держави; III - ревізія рахунків; IV - стягнення недоїмок та штрафів. Пізніше на базі названих підрозділів імператор Олександр I створив Міністерство фінансів. Державне казначейство та комісію Державного контролю. Фактично це означало підпорядкування податкових підрозділів Міністерству фінансів. Останнє рішення слугувало координованості дій чиновників у питаннях наповнення та витрачання бюджету. Місцевими представництвами фіскальної влади були казенні палати та акцизні управління в губерніях.²²¹

У кінці XIX століття податки стають основним доходом держави, забезпечуючи тій же Російській Імперії²²² більше 50% надходжень до її бюджету (див. табл. 2.1). Це вимагає посилення їх адміністрування. З 1885 року у зв'язку з появою нових податків згідно проекту реформування податкової системи, автором якого був міністр фінансів М. Х. Бунге, на місцях (в губерніях) створюється третій податковий підрозділ - податні представництва. Пізніше вони розпадаються на декілька представництв для справляння окремих нових податків (наприклад, зі спадщини і т.д.). Розуміючи небажаність такої роздробленості фіскальних органів, М. Х. Бунге висуває ідею об'єднання їх у єдине податкове управління. Першим кроком було введення при казенних палатах посади податкових інспекторів. На них вже покладався обов'язок не простого переписування майна і населення та збирання належних сум, а й контролю за отриманими прибутками та господарською діяльністю. (У зв'язку з цим з 1899 року до претендентів на посади податкових інспекторів та їх помічників висувалася вимога наявності вищої університетської

ЛУ Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування. - К.: "Вісник податкової служби України", 2002. - С.81-

-"і Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування - К.. "Вісник податкової служби України", 2002 - С.90

--¹ Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства. - С -Петербург Типография М. Стасюлевича, 1901.-С.469.

²² - В її складі Україна на той час була представлена дев'ятьма губерніями - Волинською, Катеринославською, Київською, Подільською, Полтавською, Таврійською, Харківською, Херсонською, Чернігівською. Відповідні фіскальні органи (казенні палати, акцизні управління та податні представництва) функціонували і на наших територіях Див : Жвалюк В Р. Податкові органи Російської Імперії в Україні у другій половині XIX - на початку XX ст.: Організаційно-правові засади діяльності: Монографія / За наук ред . проф О.Н. Яриша. - К.: Атіка, 2001 -- 176с.

освіти.²²³) Таким чином створювалося підґрунтя для повнокровного запровадження прибуткового оподаткування. З метою перевірки роботи самих інспекторів було введено посади податкових ревізорів. Однак, проект об'єднання фіскальних органів так і не був впроваджений. Частково це було пов'язано з необхідністю реформування всієї системи влади Росії. Адже податкові органи виконували ряд функцій, що ніяк не коригувалися з їх призначенням (особливо це стосується казенних палат). Для реформування підрозділів з метою спеціалізації тодішній Росії не вистачало коштів. "На жаль, справа далі першого кроку не пішла і податкові інспектори серед всієї оточуючої їх податкової системи являють свого роду аномалію."²²⁴ писав у 1901 році Петро Кованько, характеризуючи реформи М. Х. Бунге.

Західна Європа у питаннях творення та реформування податкових служб пішла значно далі. Якщо росіяни під впливом недостатньої розвиненості свого суспільства в кінці XIX - на початку XX століття вирішували проблеми реструктуризації фіскальних служб з метою посилення контролю, то європейці вже тоді переїмалися налагодженням довірчих стосунків з платником. Й. М. Кулішер писав: "Австрія та Італія, з однієї сторони, Англія - з іншої на кожному кроці нагадують, що фіскалізм і фіскальні надходження далеко не тожні, і що можна забезпечити податкового чиновника самими жорстокими батогами та скорпіонами, і визвати цим тільки зупинку у подальшому зростанні доходів..."²²⁵. У зв'язку з цим деякі держави почали практикувати залучення до справляння податків представників населення. Створювалися податкові підрозділи змішаного типу, де крім чиновників працювали обрані від громадськості представники.²²⁶ Вони брали участь навіть у перевірках декларацій. Крім того, існували апеляційні комісії (також змішаного типу) для розгляду скарг платників та адміністративні суди (касаційні інстанції), які вирішували суперечки та тлумачили спірні питання податкового права. Це вже означало існування правового нагляду за діяльністю державних служб та системи охорони прав платника. Відповідні структури були характерними для Німецьких держав (зокрема Прусії та Саксонії), Австрії, Угорщини, Італії, Нідерландів, Скандинавських держав, Швейцарії. В Росії подібна конструкція фіскальної влади була встановлена лише згідно закону від 1916 року²²⁷, який так і не

— 4 Озеров И. Х. Основы финансовой науки. - Вып. 2. - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1920. - С.108

— 4 Кованько П. Главнейшие реформы, проведенные Н. Х. Бунге в финансовой системе России. - К.: Типография Императорского университета Св. Владимира, 1901. - С.395.

— 6 Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 2. - Петроград: Наука и школа, 1920. - С.348-349.

— 6 Слід окремо зазначити, що в Російській Імперії при Міністерстві фінансів також було створене представництво за участю громадськості У 1899 році навіть постало питання про виділення 30% мись у ньому для євреїв Однак, на це представництво покладалася лише питання розкладання податків та розгляду деяких скарг що доходили до центрального рівня фіскальної влади.

227 Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. - Вып. 2. - Петроград: Наука и школа, 1920. - С.350.

встиг справити повнокровну дію на суспільство у зв'язку з революцією.

Ускладнення сучасної технології адміністрування податків на початку ХХІ століття вимагає високого рівня професійної підготовки службовців апарату фіскальних служб. Тому залучення громадськості до виконання хоча б деяких функцій є проблематичним. Даний сегмент у сучасній структурі замінено можливостями впливу на фіскальні рішення з боку недержавних аудиторських та громадських правозахисних організацій. Прикладом можуть бути вітчизняні Ліга платників податків, Асоціація захисту прав платників податків, спілки підприємців та ін.. Стосовно ж судового варіанту захисту, то він отримав розвиток аж до створення в деяких західних країнах спеціалізованих податкових судів.

Таким чином, проведений ретроспективний аналіз адміністрування податків дозволяє виокремити основні його проблеми, що існують вже тривалий час, відрізняються у різні історичні періоди лише постановочно та потребують дослідження і вирішення у сучасності. На наш погляд, такими є:

- взаємовідносини органів фіску з платниками податків (особливо під час декларування та контролю);
- оцінка та облік об'єктів оподаткування;
- структура та повноваження фіскальних служб;
- організація та методика державного контролю за діяльністю платників податків;
- громадський контроль та захист прав платників податків.

Як бачимо вже з самої постановки проблем, їх вирішення (крім третьої*) можливе у сучасності через вдосконалення облікової, прогнозно-аналітичної, контрольної-перевіркової, масово-роз'яснювальної та консультативної роботи органів державної виконавчої влади фіскального призначення. Саме технології здійснення управлінської діяльності за цими напрямками присвячено наступний підрозділ даної роботи.

3.3. Технології адміністрування податків: стан та перспективи

Означивши сутність та повертаючись безпосередньо до сучасної процедури адміністрування податків, слід зазначити, що з огляду на практику діяльності податкових служб (зокрема, в Україні), вона включає до свого складу такі види робіт (або напрямки управлінської діяльності):

- облікова робота: облік платників податків та облік надходження податків;
- масово-роз'яснювальна та консультативна робота;
- прогнозно-аналітична робота;
- контрольної-перевіркова робота.

Названі напрямки управлінської діяльності відповідно передбачають використання облікових, соціальних, аналітичних та контрольних технологій. Їх особливості та логіка поєднання розглядаються нижче.

3.3.1. Облікові технології в адмініструванні податків.

Як відомо, перш ніж стягувати податки, слід чітко знати весь контингент платників, їх склад за правом користування пільгами і т. ін.. Тому в адмініструванні податків на перше місце ми ставимо облікову роботу. За висловами декількох класиків, оподаткування має схожість зі стрижкою овець. Облік є необхідним не лише для знання кількості овець, але й для визначення - коли можна зібрати найбільше шерсті. Крім того, облік платників податків є одним із методів попередження ухилення від сплати, оскільки деякою мірою зменшує потенційні можливості нелегальної діяльності.

В Україні облік платників є функцією державної податкової служби. Сьогодні у рамках цієї служби облік в основному використовується як передумова "для здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів."²²⁸ Технологія його здійснення регулюється Інструкцією про порядок обліку платників податків, затвердженою наказом ДПА України від 19.02.1998р. №80 зі змінами та доповненнями.²²⁹ Крім того, облік платників підконтрольних їм зборів ведуть також органи Пенсійного фонду та фондів соціального страхування. По суті своїй застосовується аналогічна методика з деяким спрощенням.

Обліку платників у податковій службі передують облік суб'єктів підприємницької діяльності, що ведеться органами державної реєстрації. Його порядок змінено з 1 липня 2004 р..²³⁰ Він представлений єдиним державним реєстром юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців.

Єдиний державний реєстр юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців ведеться спеціально уповноваженим органом з питань державної реєстрації (сьогодні це органи Держкомпідприємництва). Сам процес реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності, в ході якого накопичуються інформаційні дані для реєстру, а також внесення записів у реєстр провадять державні реєстратори, підпорядковані місцевим органам виконавчої влади.

Для отримання свідоцтва про державну реєстрацію та внесення в

Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації). - К.: Ред. журн. "Вісник податкової служби України", 2002. - С.34.

<http://www.sta.gov.ua/>

Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців. Закон України від 15.05.2003р. Ж755-ІУ // <http://www.rada.gov.ua/>

єдиний державний реєстр юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців суб'єкт господарської діяльності подає державному реєстратору заповнену облікову картку, установчі та нормативні документи (нотаріально завіреним примірником установчих документів з відмітками органів реєстрації; рішення (постанова, розпорядження, наказ) про створення філії, відділення, представництва); копію довідки про включення до державного реєстру фізичних осіб - платників податків (для фізичних осіб - підприємців); документи про сплату реєстраційного збору Після подання облікової картки державні реєстратори виписують суб'єкту підприємницької діяльності свідоцтво про державну реєстрацію. Наданий ідентифікаційний код з реєстру обов'язковий для зазначення у звітних та облікових документах підприємства. Без нього документація вважається недійсною.

На наступний робочий день після внесення суб'єкта господарської діяльності до єдиного державного реєстру юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців реєстратор надає повідомлення про реєстрацію до податкової інспекції, органів статистики, Пенсійного фонду, фондів соціального страхування. У повідомленні відображаються номер і дата запису в реєстр, дані з реєстраційної картки.

Після цього здійснюється постановка суб'єкта підприємницької діяльності на податковий облік. Порядок її провадження в Україні змінено з серпня 2005 року згідно наказу ДПА від 08.08.2005 №317 "Про зміни та доповнення до Інструкції про порядок обліку платників податків"²³¹. Технологію постановки на облік платників, що використовувалася раніше, можна порівняти з діючою на основі схем, наведених на рис. 3.3 та 3.4.

З рис. 3.3 видно, що мав місце дубляж подачі документів платником податків до різних державних служб. Так, значна частина документів, що вже подавалися державному реєстратору, вимагалися вдруге державою в особі податкових органів (це копії установчих договорів, статуту (положення)). Крім того, податкові органи, вже отримавши повідомлення від державного реєстратора про внесення суб'єкта до єдиного державного реєстру юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців, вимагали копію відповідної довідки безпосередньо від зазначеного суб'єкта. Маємо взаємну недовіру та неузгодженість дій різних державних служб, заручниками якої ставали платники податків, що фактично фінансують утримання цих служб. А між тим, великий масив інформації міг не вимагатися з платника повторно, а отримуватися шляхом автоматизованого обміну між базами даних різних служб. Для цього необхідно було лише узгодити умови обміну та забезпечити взаємний доступ на визначених умовах,

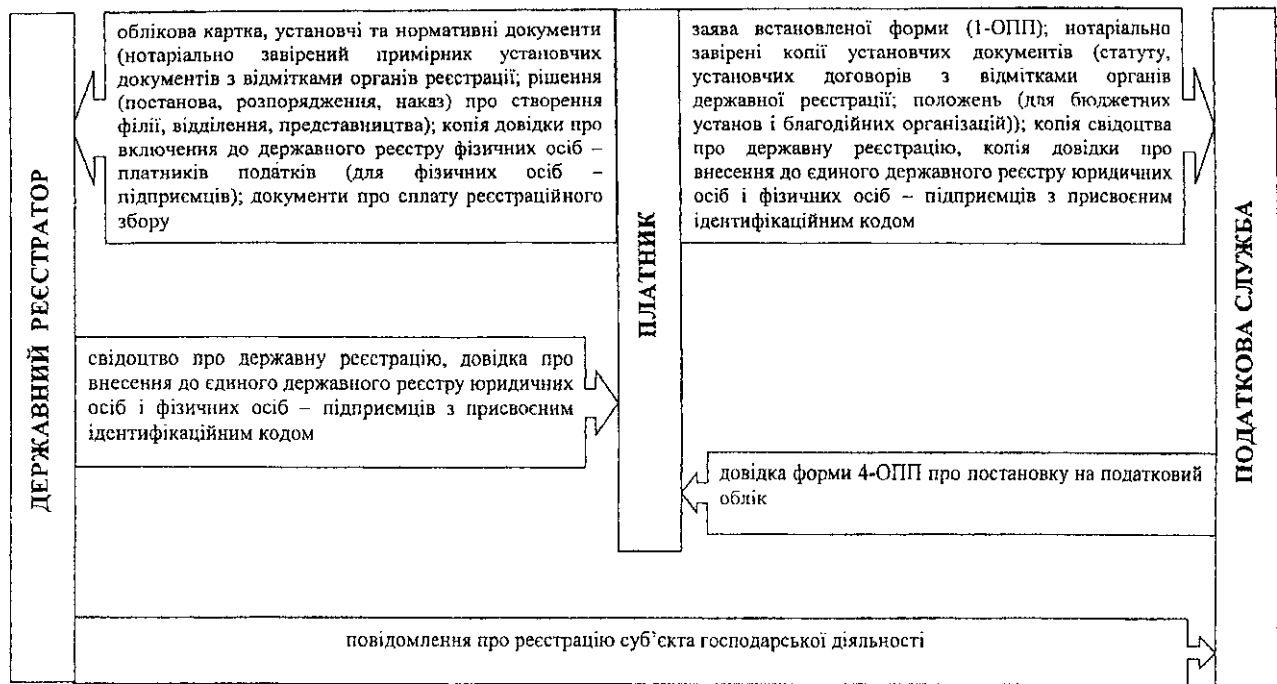


Рис. 3.3. Технологія внесення до єдиного державного реєстру юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців та постановки платника на податковий облік (за нормативними актами, що діяли до серпня 2005 року).

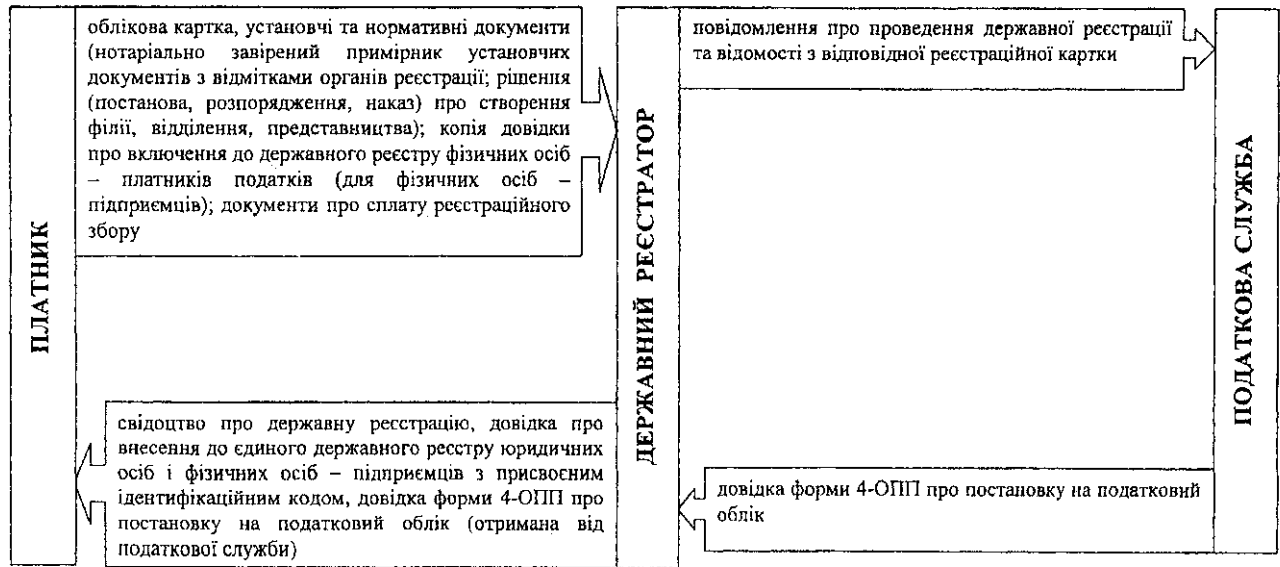


Рис. 3.4. Технологія внесення до єдиного державного реєстру юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців та постановки платника на податковий облік (за нормативними актами, що діють з серпня 2005 року).

об'єднавши комп'ютерні мережі. Тим більше слід враховувати, що виготовлення нотаріально завірених копій документів обходилися платнику в додаткові витрати, які для нього нічим не відрізняються від додаткових податків. Це є витрати на адміністрування податків, які суспільство несе поверх передбачених бюджетом держави. Чим вони більші, тим більша невдоволеність громадян бюрократичною системою держави, тим менше стимулів для законослухняної сплати податків. Якщо до цього додати ще й психологічні втрати платників, то матимемо повну уяву про їх готовність до партнерства з фіскальною системою.

Рис. 3.4 засвідчує, що основні недоліки організації процесу поставки платників на податковий облік подолано з серпня 2005 року з переходом на використання "принципу єдиного вікна". І хоч повнокровний обмін обліковою інформацією між базами даних в електронній формі поки-що не налагоджено²³², але із зазначеного часу взяття платників на податковий облік здійснюється за принципом організаційної єдності реєстраційних процедур, що провадяться державними реєстраторами, та процедур взяття на облік платників податків, що забезпечуються органами податкової служби. Останнє створює підґрунтя для формування більш довірчих стосунків платників з фіскальною владою, однак для налагодження партнерства у повному сенсі цього слова пройде не менше 1-2 років. Якщо держава зможе довести за цей час непорушність своїх намірів та незмінність рішень, доповнивши їх іншими новаціями в адмініструванні податків (див. нижче), то у психології громадян утвердиться відповідна готовність до компромісів.

Повертаючись до характеристики технології обліку платників, слід зазначити, що у податковій службі інформація із всіх документів, поданих платником-підприємством (включаючи довідки про відкриття рахунків) та отриманих від реєстраторів заносяться до єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб. Він являє собою автоматизовану систему збору, накопичення та обробки відповідної інформації і включає ряд реєстрів (реєстр платників ПДВ, реєстр прибуткових підприємств і організацій, реєстр неприбуткових установ і організацій, реєстр платників податків - постійних представництв нерезидентів в Україні, реєстр договорів про спільну діяльність, реєстр великих платників податків).

Крім викладеного, суб'єкт господарювання, який підпадає під законодавче визначення платника ПДВ, повинен зареєструватися як платник цього податку, отримати відповідне свідоцтво та дванадцятизначний індивідуальний податковий номер. Останній є обов'язковим для використання платниками при оформленні документів з

¹² Існує лише взаємний доступ до інформації з боку реєстраторів та податкової служби.

придбання товарів, проведенні обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ, поданні звітності з ПДВ.

Для податкового обліку фізичних осіб призначено державний реєстр фізичних осіб - платників податків. Внесення фізичної особи до реєстру провадиться на підставі відомостей, поданих підприємствами та установами, фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності, тощо. Складається облікова картка, яка містить таку інформацію: прізвище, ім'я, по-батькові; дата народження; місце народження; місце проживання; основне місце роботи; види сплачуваних податків та інших обов'язкових платежів. На підставі цих даних ДПА України надає фізичній особі ідентифікаційний номер. Якщо фізична особа займається підприємництвом, то вона повинна також стати на податковий облік як суб'єкт підприємницької діяльності. Технологія постановки на облік схожа з наведеною вище і різниться лише набором документів та термінами їх подання. Дані про підприємців заносяться до реєстру фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності. Якщо фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності підпадає під законодавче визначення платників податку на додану вартість, то вона також повинна зареєструватися як платник ПДВ у податковій інспекції за місцем проживання.

Особливістю вітчизняної підсистеми обліку платників податків є окремих облік так званих "великих платників". Поняття великих платників податків введено у обіг нормативними актами податкової служби і не має ніякого відображення у державному законодавстві. Це фактично є спроба податківців передбачити свої власні адміністративні стимули щодо законслухняності платників. Суть її полягає в наступному.

Після документальної перевірки проводиться бальна оцінка виконання платником зобов'язань перед державою. Вона являє собою оцінку абсолютних показників сукупних валових доходів платника, нарахованих та сплачених сум податків за рік. У випадку досягнення визначеної суми балів (5), платник визнається "великим", чим підтверджується його особлива цінність для бюджету і держави. Суб'єкт отримує право на переведення для обліку та обслуговування до окремих підрозділів податкової служби - інспекцій (офісів) по роботі з великими платниками податків. Там фактично створюються пільгові умови обслуговування та перевірок відповідних платників. При цьому процес переведення платника для обліку зі звичайної інспекції до спеціалізованої супроводжується передачею його облікової справи та ряду інших документів, включаючи акти перевірок, рішення про віднесення до категорії великих і т.д.. У випадку встановлення наступною перевіркою факту невідповідності платника формальним вимогам бальної оцінки в результаті зміни його фінансового стану, здійснюється зворотне переведення на попереднє місце обліку. Саме

по собі забезпечення цього процесу означає потреби в додаткових штатних одиницях. При цьому не відбувається ніяких суттєвих змін ні в порядку обліку платника, ні в порядку його оподаткування. Змінюється лише ставлення до нього з боку податківців. Вже цей факт породжує значні суперечності. Державна податкова служба створює тепличні умови обліку та контролю великих підприємств. При цьому дане питання обґрунтовується тим, що такі платники дають найбільше надходжень до зведеного бюджету по територіях свого знаходження (50-70%). Але, як зазначалося вище, бальна оцінка проводиться за абсолютними показниками, які не дають відповіді на питання про ефективність діяльності суб'єкта господарювання. Абсолютні ж обсяги його валових доходів у більшості випадків досягаються екстенсивними шляхами зростання масштабів та напівмонопоольним положенням на ринку. Крім того, навіть поверховий аналіз зведеного бюджету України доводить, що основну суму його доходів дають середні та малі підприємства, фізичні особи. Це тим більше є незаперечним, якщо згадати, що кінцевими платниками майже всіх непрямих податків є саме названі суб'єкти. "Великі" платники - не що інше, як передавальна ланка. Що ж до законодавства нашої держави, то воно взагалі не поділяє платників на "великих" та "невеликих", зате зобов'язує державні служби забезпечувати рівні умови роботи всім платникам (мається на увазі Закон "Про систему оподаткування", який доводить для обов'язкового виконання принципи оподаткування).

Зміни до облікових даних про платників податків вносяться у випадку отримання документально підтвердженої інформації від них самих, державних реєстраторів та банків про відкриття (закриття) рахунків, про зміну місця знаходження, про зміни в установчих документах, тощо.

Зняття з обліку платників провадиться у випадку самоліквідації суб'єкта господарювання на основі прийнятого власником рішення, порушення справи про банкрутство, звернення органу державної податкової служби до суду про припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи (за неподання податкової звітності протягом року; за суперечність установчих документів чинному законодавству; за ведення діяльності, яка суперечить установчим документам). Для кожного з названих випадків передбачено відповідну процедуру облікових операцій. Всі вони є досить логічно вибудованими та наведені у названій вище інструкції стосовно обліку платників. Так, наприклад, у разі ліквідації господарюючого суб'єкта за рішенням власника орган податкової служби обов'язково призначає документальну перевірку. Якщо не встановлюється заборгованості зі сплати податків та інших обов'язкових платежів, то приймається рішення про зняття з обліку платника податків (при умові отримання повідомлення про закриття банківських рахунків). Якщо ж за результатами перевірки вста-

новлюється факт наявності заборгованості по податках та інших обов'язкових платежах, то податковий орган надсилає повідомлення особі, відповідальній за погашення зобов'язань. Такими вважаються: ліквідаційна комісія; платник податків, що утворив філії, відділення, відокремлені підрозділи (у випадку саме їх ліквідації); фізична особа (якщо ліквідується суб'єкт підприємницької діяльності - фізична особа); члени (пайовики) кооперативів, спілок, колективних господарств (у випадку ліквідації саме таких суб'єктів); інвестиційні компанії (у випадку ліквідації інвестиційних фондів).

Підсумовуючи викладене, слід також відзначити, що підсистема обліку платників податків передбачає, крім охарактеризованих, ще ряд технологічних особливостей, пов'язаних з врахуванням суб'єктів, які використовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Все це свідчить про її надзвичайну громіздкість як з організаційної, так і з технологічної точки зору. Основною причиною цього є множинність пільгових систем оподаткування, обліку та звітності. Хоча, існує і штучно створена проблема, пов'язана з виокремленням у обліку так званих "великих платників". Позитивом же останнього часу можна вважати усунення паралельних потоків однієї і тієї ж інформації від платників, які були характерними для технології обліку платників, що використовувалася до серпня 2005 року (див. рис. 3.3 та 3.4). Вирішення зазначених проблем організації облікової роботи тим більш є актуальним, якщо врахувати постійне зростання її обсягів. Так, лише з 1996 по 2004 рік кількість зареєстрованих платників податків - юридичних осіб, зросла у 1,4 рази (рис. 3.5). Кількість же громадян-підприємців зростає ще швидше: за станом на 1 липня 2004 року вона досягла 1672797 чоловік, зростаючи на 9,8% у порівнянні з показником на ту ж саму дату 2003 року.

Ретельному обліку підлягають також суми надходжень податків. Це пов'язано не лише з необхідністю знання суми доходів бюджету на конкретну дату, але й із потребою визначення законослухняності платника, акуратності виконання ним своїх обов'язків перед державою. Врешті-решт, саме таке визначення слугує підґрунтям для рівного відношення державних органів до платників та забезпечення справедливості в оподаткуванні. Крім того, дані обліку є умовою прогнозування податкових надходжень до бюджету у майбутньому, прийняття обґрунтованих рішень щодо запровадження заходів та використання важелів державного регулювання економіки.

Облік податків та інших обов'язкових платежів ґрунтується на використанні особових рахунків платників.²³³ Вони відкриваються що-

²³³ Облік платежів провадиться на основі Інструкції про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку податків і зборів (обов'язкових платежів), що надходять до бюджетів та до державних цільових фондів, затвердженої наказом ГДШ Мінфіну України від 12.05.1994р. № 37 (в редакції наказу ДПА України від 03.09.2001р. № 342) зі змінами та доповненнями // <http://www.sta.gov.ua/>

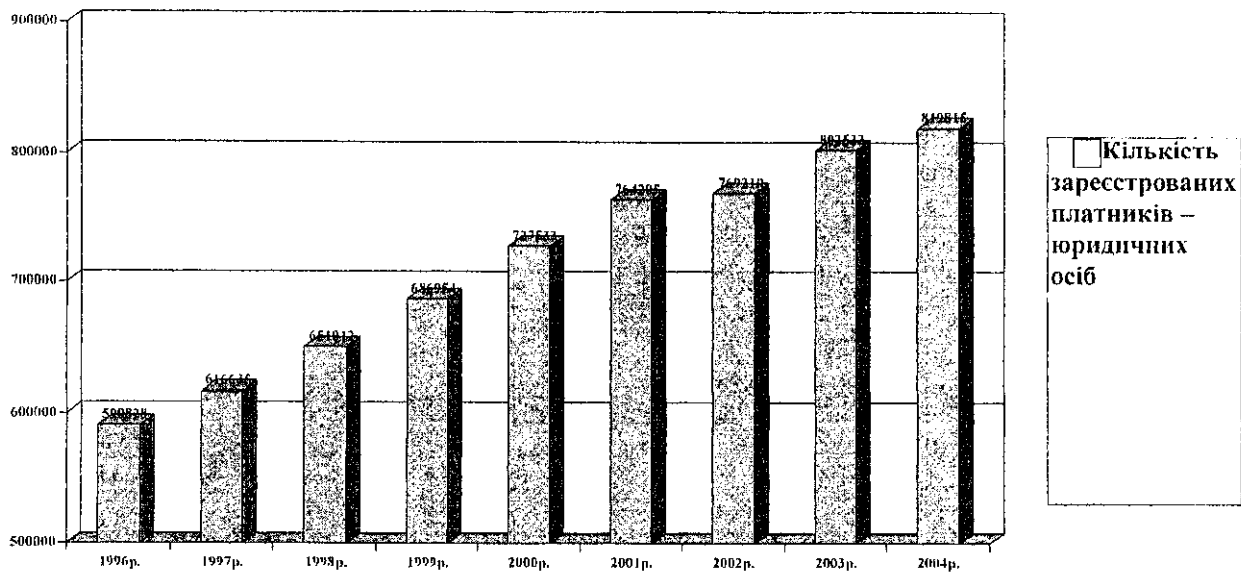


Рис. 3.5. Динаміка кількості зареєстрованих платників податків - юридичних осіб за період 1996-2004 р.р (за даними ДПА України).

річно по кожному платнику у розрізі сплачуваних ним податків. У стандартній ситуації відкриття особових рахунків платників провадиться на початку року або з моменту взяття платника на облік (для новостворених суб'єктів господарювання). Однак, мають місце також випадки відкриття особових рахунків з моменту нарахування або сплати платежу (залежно від події, що сталася раніше). Це стосується платників, які своєчасно не стали на облік у податковій службі. Нові особові рахунки протягом року можуть бути також відкриті у випадку реорганізації платників (зміни назви чи організаційно-правової форми; об'єднання чи поділу). Відкриття особових рахунків провадиться на підставі списків платників податків. Зазначені списки формуються автоматизовано на основі даних обліку платників. Всі картки особових рахунків також ведуться автоматизовано і, якщо вони стосуються підприємств, то мають безпосередній вихід до єдиного банку даних про платників податків - юридичних осіб та всіх його реєстрів.

В особових рахунках відображаються нараховані податкові зобов'язання та їх сплата. Оперативний облік платежів ведеться згідно з кодами бюджетної класифікації. Підводяться підсумки за місяць та наростаючий підсумок з початку року, виводиться сальдо розрахунків на звітну дату. Виключення складають особові рахунки фізичних осіб та за доходами від реалізації конфіскованого майна, в яких визначається сальдо розрахунків після кожної облікової операції, а підведення підсумків здійснюється після закриття особового рахунку. Станом на 1 січня кожного року органи податкової служби проводять звірку даних оперативного обліку податків з платниками. У випадку наявності розбіжностей складається акт, що є підставою внесення змін у дані обліку.

За станом на 31 грудня кожного року в особових рахунках платників автоматизовано підводяться підсумки і рахунки закриваються. Якщо при цьому наявна недоїмка чи переплата, то відповідні суми переносяться до особового рахунку наступного року. По особових рахунках з ПДВ та податку на прибуток з сумою недоїмки також переноситься кількість днів недоїмки, на яку повинна нараховуватися пеня. Таким чином в обліку враховано особливості механізму нарахування пені з цих податків.

На основі даних обліку платників та оперативного обліку податків визначається наявність у платників податкової заборгованості. На підставі особових рахунків платників в автоматичному режимі формуються податкові вимоги про погашення боргу. Органами податкової служби формуються відомості по платниках податків, що мають податковий борг. Юридичними підрозділами приймаються заходи щодо самостійного погашення боргу платником або примусового стягнення.

Органами Пенсійного фонду та фондів соціального страхування облік підконтрольних їм зборів ведеться за аналогічною методикою.

В цілому підсистема обліку податків та зборів (обов'язкових платежів) задовольняє потреби держави у відповідній інформації та є оптимально спроектованою. На наш погляд, існує лише один недолік організаційного характеру: донараховані за результатами перевірок суми розносяться по особових рахунках платників на підставі рішення органу податкової служби зразу ж після його прийняття. При цьому, в практиці діяльності служби чомусь не враховується надана законом можливість судового оскарження рішення. У випадку, якщо суд скасовує рішення інспекції, на основі відвідних документів вносяться зміни до особових рахунків. Однак, протягом, періоду розгляду справи у суді платникам надсилаються податкові повідомлення та вимоги про необхідність погашення податкового боргу. Останнє завдає удар по діловій репутації суб'єктів господарювання. На нашу думку, слід заборонити облік донарахованих податкових зобов'язань протягом терміну оскарження, встановленого законом, та терміну розгляду скарги платника.

3.3.2. Застосування соціальних технологій в адмініструванні податків.

Другою за значенням, за нашим переконанням, у складі адміністрування податків має бути масово-роз'яснювальна та консультативна робота податкових органів. Адже, після того, як добре відомий склад платників, слід надати останнім достатньо інформації для роботи згідно діючого податкового законодавства. Тоді держава зможе добитися законослухняної та регулярної сплати податків. Слід підкреслити у даному випадку саме термін "законослухняна сплата". Останнім часом широко вживаним стає термін "добровільна сплата". Однак, за нашим переконанням, причиною його застосування є не зовсім досконалий смисловий переклад з іноземної мови. Податки взагалі не можуть сплачуватися добровільно. Вони встановлюються законами у вигляді зобов'язання платити. Ці ж закони передбачають досить широкий спектр відповідальності за несплату. А це вже є одна із форм примусу. Називати сплату податків добровільною - те ж саме, що назвати армію добровольницькою у випадку, коли солдати призвані до неї згідно закону про загальний військовий обов'язок. Однак, державні органи можуть добитися регулярності та повноти сплати передбачених законодавством сум шляхом роз'яснення платникам призначення податків, механізму податкового обліку, прав платників, і, як не дивно, можливостей легальної мінімізації сплачуваних сум (шляхом правильного застосування пільгового механізму, вибору спрощених систем оподаткування). Тобто, масово-роз'яснювальна робота є шляхом досягнення законослухняності платників.

Правильна її організація дозволяє державі зекономити кошти на інших ланках адміністрування податків.

Однак, те, що ми поставили масово-роз'яснювальну та консультативну роботу на друге місце в адмініструванні податків, зовсім не означає характеристику української дійсності. На сьогоднішній день даний напрямок роботи податкової служби України найкраще організований у підрозділах вищого (центрального) рівня. Та і тут його скоріше можна назвати пропагандою фіскальних цілей держави. Грунтовні пояснення порядку застосування податкового законодавства суб'єктам господарювання надають в основному недержавні структури (в тому числі через свої засоби масової інформації). Семінари з питань підготовки звітності, застосування новітніх вимог податкового законодавства, організовані відомими аудиторськими компаніями, користуються серед платників значно більшою популярністю (навіть за умови їх високої вартості). Щоправда, останнім часом деякі консалтингові фірми почали залучати окремих працівників податкової служби до читання лекцій на своїх семінарах. Однак, сумісною цілеспрямованою діяльністю це поки-що назвати не можна. Разом з тим, семінари, організовані державними службами, сьогодні поступаються привабливістю для платника. Значно успішніше податкова служба пропагує серед населення необхідність сплати податків шляхом роз'яснення напрямків бюджетних витрат, які доцільно здійснювати. Паралельно використовуються методи роботи з платниками через радіо, телебачення, друковані засоби масової інформації. Однак, їх успішність, на нашу думку, досить сумнівна. Так, у прямому телевізійному (радіо) ефірі працівник податкового органу встигає відповісти на 4-5 питань платників (при наявності тисяч питань, автори яких просто не можуть додзвонитися на передачу). Такі акції скоріше схожі на декларування факту існування податкової служби. Щось подібне відбувається і в друкованих засобах масової інформації. Власний журнал "Вісник державної податкової служби України" часто надає інформацію у терміни, що не влаштовують платників, а його коментарі за глибиною не досягають вирішення методологічних та методичних проблем платників в частині податкового обліку та організації процесу оподаткування. Разом з тим, недержавні газети і журнали ("Все про бухгалтерський облік", "Баланс", "Галицькі контракти" та ін.) інформують платників завчасно навіть про можливі зміни в законодавстві, надаючи при цьому глибокий коментар впливу останніх (у випадку прийняття) на податковий облік та порядок сплати податків. Якщо ж зміни вже сталися, то в зазначених виданнях моментально з'являється їх аналіз з поясненням методики застосування нових вимог

Паралельно слід відмітити і суттєві позитиви розвитку підсистеми масово-роз'яснювальної роботи вітчизняної податкової служби.

Так, досить успішною є пропагандистська робота серед підростаючого покоління. Останнє справляє неабиякий вплив на формування податкової культури суспільства у майбутньому. З цією метою налагоджено зв'язки підрозділів податкової служби із загальноосвітніми навчальними закладами. Працівники служби організують бесіди зі школярами, ділові ігри, конкурси, практикують читання лекцій тощо.

Аналогічна мета переслідується і при організації тематичних зустрічей на підприємствах, яких по Україні щорічно проходить декілька тисяч. Лише за 10 місяців 2004 року відбулося 11432 таких зустрічей. Паралельно за цей же період було організовано 2338 зустрічей з представниками громадських організацій та 3673 засідання круглих столів з актуальних питань податкової політики.²³⁴

Розвивається напрямок соціальної реклами через всі види засобів масової інформації, розраховані на широкі верстви населення. Організовано випуск інформаційних та тематичних телепрограм, які висвітлюють результати діяльності податкової служби. Зйомки оперативних заходів податкової міліції мають велике значення для профілактики правопорушень. В цілому органи податкової служби з пропагандистською метою активно використовують 19 друкованих видань²³⁵, засновниками або співзасновниками яких вони є, 20 телепрограм та 11 радіопрограм.²³⁶ Позитивом щодо інформування громадськості про діяльність податкової служби можна також вважати наявність ШеБ-сайту ДПА України. Сьогодні існують його україномовна, англійськомовна та російськомовна версії.

Заслужують на увагу плани щодо подальшого розвитку телефонної інформаційно-довідкової служби ("007"). Поки-що повнокровно впроваджено систему надання довідок з питань організації роботи податкових органів та загальної інформації²³⁷ з оподаткування. Та навіть це дозволило за наявності 40 пунктів²³⁷ телефонної інформаційно-довідкової служби надати за її допомогою 55%²³⁸ консультацій (від загальної кількості наданих). Найбільше ж цікавить платників надання консультацій з конкретних питань їх діяльності. Цей напрямок роботи лише в стадії перспективної розробки. На даний момент за консультацією можна звернутися до податкової інспекції (чи до їх консультаційних пунктів), де відвідувачів приймають працівники підрозділів роз'яснення податкового законодавства та роботи з платниками. Однак, ці сектори є одними з найменш чисельних

²³⁴ Цифрова інформація цього абзацу наведена на основі: Москаленко В. М. Надійна запорука успіху // Вісник податкової служби України. - 2004. - Спецвипуск "8 років податковій службі України". - С.22. З них 15 газет, 3 журнали, 1 інформаційний додаток.

Дані про кількість друкованих видань, теле- і радіопрограм запозичені з джерела: Москаленко В. М. Надійна запорука успіху // Вісник податкової служби України. - 2004. - Спецвипуск "8 років податковій службі України". - С.22

²³⁷ За станом на жовтень 2004 року.

²³⁸ Москаленко В. М. Надійна запорука успіху // Вісник податкової служби України. - 2004. - Спецвипуск "8 років податковій службі України". - С.23.

в українській податковій службі. Крім того, дуже часто на місцях вони комплектуються співробітниками, які не змогли себе добре зарекомендувати на інших напрямках або не мають досвіду податкової роботи. їм, звичайно, надане право за необхідністю запрошувати фахівців галузевих відділів, але навіть із загальних питань оподаткування працівники підрозділів роботи з платниками часто не можуть надати кваліфікованих консультацій. Звідси і впевненість великої частини вітчизняних платників, що податківці їх лише контролюють, а за консультаціями слід звертатися куди завгодно, тільки не до податкових інспекцій. Останнє не слугує налагодженню партнерських взаємовідносин фіскальних органів з платниками податків, що зменшує вірогідність законослухняності платників.

Подальшого розвитку, на нашу думку, має отримати сам принцип роботи консультаційних пунктів податкових органів. На сьогодні вони організуються у населених пунктах, де немає підрозділів податкової служби, на ринках, у приміщеннях органів влади. Пункти спрощують доступ пересічного платника до податкової інформації. Однак, їхній розвиток теж залежить від можливостей комплектації у майбутньому висококваліфікованими працівниками. Крім того, за нашим переконанням, з найважливіших питань своєї діяльності платники не консультуються в податковій службі і через традиційну взаємну недовіру. Як наслідок, господарюючі суб'єкти втрачають можливість оптимізувати свої податкові зобов'язання та мінімізувати їх законними методами, а держава втрачає легальні економічні обороти. Вихід ми бачимо у виведенні підрозділів, відповідальних за консультації, з підпорядкування податковим інспекціям базового рівня.²³⁹ Таке розведення консультативної та контрольної-перевірочної функцій посилить рівень довіри платників податків до службовців-консультантів та слугуватиме усуненню причин побоювання платників щодо використання інспекторами під час перевірок інформації із їхніх власних запитів, оприлюднених на консультаціях.

3.3.3. Аналітичні та контрольні технології в адмініструванні податків.

Аналіз ситуації зі справлянням податків, контроль правильності та своєчасності сплати, а також прогнозування майбутніх надходжень - необхідні процедури адміністрування податків.

Одним із варіантів їхнього підпорядкування може бути пряме (не зважаючи на територіальну віддаленість) включення до структури підрозділів податкової служби середнього (обласного) рівня, які не ведуть контрольної-перевірочної роботи. Повне ж виведення зі складу служби не рекомендується з двох причин:

- перебування у складі служби забезпечує державне утримання;
- існує необхідність інформаційного зв'язку щодо всіляких внутрішніх рекомендацій та листів служби, багато з яких не є загальними односторонніми і мають гриф "для службового користування"

Названа нами як третя складова адміністрування податків - прогнозно-аналітична робота - включає до свого складу аналіз надходжень і прогнозування на його основі можливих змін щодо рівномірності та достатності наповнення бюджету. При цьому має проводитися ретроспективний та поточний аналіз, шляхом якого повинні встановлюватися чинники зміни податкових надходжень. Демонстрацією відповідної роботи є періодичні випуски статистичного збірника про результати діяльності податкової служби. Тут наводиться динаміка показників збору податків, пільг, донарахованих за результатами перевірок сум, штрафних санкцій, виконання планів надходжень, тощо. Відповідні показники розглядаються у територіальному та галузевому розрізах. Однак, поки-що не вдається ефективно застосовувати факторний аналіз. Причин цьому, на наш погляд, дві. По-перше, високий рівень тінізації економіки та його постійна динаміка не дозволяє встановити всі стабільні чинники, що визначають рівень податкових надходжень. По-друге, в таких умовах податковою службою поки-що не ставилося за мету вироблення специфічних науково обґрунтованих методичних прийомів факторного аналізу в оподаткуванні з максимальним охопленням всієї гами чинників²⁴⁰.

Разом з тим, слід зазначити, що сьогодні при проведенні аналізу податкова служба для збору необхідної інформації робить спроби застосування не лише методів і прийомів вивчення документів, спостережень та експериментів. Відносини оподаткування наскрізь пронизуються чинниками, врахування яких не піддається стандартним розрахунковим методикам і стандартному документуванню. Серед них такі, як психологічне сприйняття нововведень платниками, реакція суспільства на окремі рішення в оподаткуванні, тощо. Тому специфіка умов функціонування змушує практикувати такі методи збору інформації для аналітичних досліджень, як анкетування та інтерв'ювання. Перший дозволяє з'ясувати думку громадськості на основі охоплення великої кількості учасників відносин оподаткування. Другий передбачає деяке звуження кількості одиниць спостереження, але натомість надає можливість застосування стандартизованих та вільних інтерв'ю. Якщо стандартизоване інтерв'ю зумовлює використання чітко сформульованих запитань, то вільне дозволяє змінювати запитання залежно від конкретної проблемної ситуації. Зібрана таким чином інформація обробляється стандартними статистичними методами і дає можливість відкоригувати загальні висновки про результати діяльності служби чи запровадження нових вимог у податковій сфері.

Що ж до прогнозування податкових надходжень, то на вітчизня-

²⁴⁰ В 2004 році відповідне завдання поставлено поки-що лише в частині адміністрування податку на додану вартість

них теренах воно теж є досить специфічним. Врахування бази оподаткування при прогнозуванні надходжень не може бути повним і точним через нестабільність співвідношення легального та тіньового секторів економіки. Податкоспроможність суб'єктів господарювання лише досліджується і методика її аналізу не вироблена. Через нестабільність податкового законодавства важко передбачити навіть майбутні зміни у кількості платників та зрушення у їх фінансовому стані, викликані загальними економічними тенденціями. Тому найчастіше прогнозні розрахунки ґрунтуються на врахуванні змін ставок податків та пільгового механізму. Прогнози ж, що розраховуються на основі багатofакторного аналізу з урахуванням темпів інфляції, динаміки виробництва, динаміки товарообігу, впливу законодавчих новин, розвитку фінансового капіталу, зміни дебіторської і кредиторської заборгованості платників є фрагментарними, а тому не демонструють особливого наближення результатів до реальної дійсності.

Викладене вище зумовило використання податковою службою України в основному інтуїтивних методів прогнозування, заснованих на експертних оцінках. Це й зрозуміло, оскільки найчастіше відсутня можливість проведення точних математичних розрахунків на основі формалізованих методів. Останнє викликане деяким браком або недосконалістю формалізованої (у даному випадку - статистичної*) інформації про об'єкт. Разом з тим, завжди існує можливість визначення (з певною долею ймовірності) поведінки об'єкта прогнозування за допомогою інтерв'ю, анкетування та інших інтуїтивних методів.

Всі названі проблеми можна вважати характерними для умов перехідної економіки. З подальшою стабілізацією макроекономічної ситуації стане можливим більш точне прогнозування податкових надходжень в результаті фіксації хоча б загальних тенденцій зрушень на значних часових інтервалах (середньо- та довгострокових).

Однак, уже сьогодні можна говорити про необхідність та наявність можливостей щодо впровадження в практику систематичних розрахунків впливу одних податків на надходження інших. Відомо, що проекти законів, які подаються на розгляд Верховної Ради, містять обґрунтування доцільності змін та розрахунки додаткових доходів бюджету в результаті запровадження відповідних рішень. Однак, аналіз цих проектів дозволяє зробити висновки про те, що їх автори як правило обмежуються розрахунками зміни надходжень лише одного податку, про який іде мова в конкретному законопроекті. Разом з тим, слід зазначити, що на будь-яку зміну окремого фіскального механізму реагує вся сукупність податків. Таким чином, загальний фіскальний ефект як правило виявляється значно нижчим передбачуваного. Особливо це стосується податків і зборів, що при сплаті включаються до складу валових витрат підприємств. Збільшення сум

таких платежів означає зменшення податку на прибуток. Тобто, поряд з позитивним фіскальним ефектом існує негативний. Лише різниця між ними дає можливість робити висновки про фіскальні очікування в результаті запровадження передбачуваних норм. З викладеного видно, що податковій службі сьогодні вже слід організувати роботу з прогнозування фіскальних ефектів на випадок прийняття існуючих законопроектів. Всі ці проекти містяться на сайті Верховної Ради України. Достатньо лише проглянути їх обґрунтування і провести уточнені розрахунки. Ори цьому, ніхто не забороняє подати ці розрахунки через Секретаріат Верховної Ради на адресу Комітету з фінансів та банківської діяльності для врахування при розгляді проектів законів. Останнє було б своєрідним страхуванням служби щодо ризиків невиконання планів надходжень через зміни в законодавстві.

Незважаючи на охарактеризовані недоліки, прогнозно-аналітична робота має значний практичний результат - розрахунки очікуваних надходжень податків. Робота по їх підготовці ведеться спільно з Міністерством фінансів. Названі плани справляють надзвичайно потужний вплив на соціально-економічне життя всієї країни, оскільки саме на їх основі складаються проекти бюджетів.

Основним сегментом планування податкових надходжень є розрахунок сум кожного податку - контингентів податків. На цьому етапі надзвичайною є роль прогнозів доходності підприємств та галузей. Аналіз літератури з питань оподаткування зарубіжних країн дозволяє зробити висновки, що їхні фіскальні служби користуються при цьому досить потужним математичним апаратом планування. Однак, як зазначалося вище, враховуючи часті законодавчі зміни та нетривалий період існування тих чи інших варіантів податків, в Україні поки-що не накопичено достатньої методологічної бази оцінки системи платежів до бюджету, підтвердженої досвідом справляння. Інколи озвучується думка про можливість користування математичним апаратом гшанування, запозиченим за кордоном. Однак, ми вже наголошували, що ефективність фіскальних механізмів значною мірою залежить від психологічного сприйняття нововведень платниками, реакції суспільства. В кожній країні вони різні відповідно до менталітету, звичаїв місцевого населення. Застосування математичних методів прогнозування в оподаткуванні потребує попереднього з'ясування дії названих чинників з допомогою інтуїтивних методів. В іншому випадку неможливо гарантувати точність прогнозу. Для цього необхідний тривалий час: спочатку відношення суспільства формується через його реакцію, потім провадиться дослідження, перевірка та підтвердження результатів. Лише після виявлення реакції суспільства та окремих платників можна провести корегування математичних моделей, пристосовавши їх до умов відповідної країни. І головне - увесь

цей час умови оподаткування не повинні змінюватися. Будь-яка, навіть незначна зміна, спричинює неточність прогнозу. Тому застосування іноземних методик неможливе, а вітчизняні через нестабільність умов оподаткування перманентно перебувають у стадії розробки. Їх наближення до потреб практики постійно нівелюється черговими змінами в податковому законодавстві.

Розрахунок контингентів податків на всіх рівнях бюджетної системи здійснюється на основі єдиних методичних підходів. Процес розрахунку починається на базовому (районному) рівні і розповсюджується по всій вертикальній структурі служби. Основою розрахунку є дані по відповідній території про фактичні надходження до бюджетів всіх рівнів за минулий період, а також про недоїмку та заборгованість зі сплати пені і штрафів. При розрахунках враховують загальні тенденції щодо змін надходжень, індекс інфляції, передбачувані законодавчі зміни, індекси цін та заробітної плати, дані про затрати на виробництво, дані про наявність та динаміку основних фондів, контингент платників, прогнозовані обсяги виробництва по видах товарів²⁴¹, тощо²⁴². Виходячи із зазначеного, з урахуванням деталізації складових частин об'єктів оподаткування, пільг та ставок складаються розрахунки надходжень кожного податку. Отримана сума корегується на коефіцієнт збору, оскільки через недоїмки не всі потенційні надходження реально стають доходами бюджету. При цьому слід зазначити, що порядок розрахунку прогнозованих надходжень по кожному податку має свою специфіку. В цій роботі ми характеризуємо лише загальні риси організації процесу.

В цілому ж, як зазначалося вище, методика розрахунку надходжень податків не є відпрацьованою в кінцевому варіанті. Останнє на сьогодні є неможливим через недостатність бази даних для забезпечення достовірного моделювання впливу окремих чинників на обсяги надходжень. Тому час від часу по ходу накопичення необхідних матеріалів традиційні планові розрахунки доповнюються урядовими прогнозами, виконаними на основі застосування багатофакторних кореляційних моделей.

Контрольно-перевіркова робота має бути заключною ланкою в адмініструванні податків. Після того, як платникам надана вся необхідна інформація, слід встановити дотримання ними податкового законодавства. Але в Україні названа ланка є чи не основною. Це пов'язано з надзвичайною гостротою проблеми забезпечення надходжень до бюджету. В цьому, звичайно, проявляється тиск на платника, що ускладнює стосунки держави зі своїми підданцями. Тому, "на сьогоднішній день актуально постає питання зменшення втручання

* Особливо це стосується підакцизних товарів.

¹ - Як видно з переліку, використовується ряд даних органів статистики.

контролюючих органів у діяльність платників податків."²⁴³ Відповідні обмеження були введені Указом Президента України "Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності" від 23.07.1998р. №817/98 244.

Разом з тим, методика контрольно-перевіркової роботи є досить розгалуженою. Її багатогранність простежується вже при розгляді існуючих видів перевірок. В. А. Онищенко виділяє 12 видів податкових перевірок, класифікуючи їх за різними ознаками: за способом організації (планові, позапланові, оперативні, одночасні, зустрічні); за обсягом контролюваних питань (інформативні, попередні, тематичні, комплексні, повторні); за місцем проведення (виїзні, кабінетні (камеральні)). А. П. Чередніченко, наводячи різні варіанти класифікації перевірок, висловлює більшу прихильність до застосування при цьому ознак місця проведення (невиїзні та виїзні). До невиїзних вона відносить камеральні і кабінетні перевірки, а до виїзних - планові (комплексні і тематичні) та позапланові (комплексні, тематичні, додаткові, повторні).²⁴⁵ Узагальнюючи наведені підходи, ми пропонуємо класифікувати перевірки з одночасним врахуванням ознак методики та організації (включаючи місце) проведення. Зважаючи на викладене, можна вирізняти лише виїзні (планові і позапланові) та камеральні перевірки. Всі ж інші так чи інакше передбачають використання методики організації та проведення двох названих контрольних дій.

Камеральна перевірка останнім часом отримала ще дві назви - попередня перевірка або кабінетний контроль. Хоча ці терміни не є синонімічними, однак практика їх вживання податківцями свідчить про розуміння одного і того ж змісту. Вона полягає у вивченні наданих платником звітних документів та порівнянні їх з даними, наявними у податкового органу. Місце її проведення - приміщення податкової інспекції. Фактично, вона передбачає перевірку повноти подання звітних документів, перевірку правильності оформлення звітності, перевірку своєчасності подання звітності, арифметичну перевірку правильності підрахунку зазначених у звітних формах сум, перевірку правильності застосування ставок податку, перевірку логічного взаємозв'язку різних звітних форм (чи показників в одній формі), порівняння з наявними у підрозділі контролюючого органу даними про платника та його діяльність. Звідси видно, що для з'ясування відповідних питань немає необхідності у виїзді до місця перебування (або місця проведення діяльності) платника податків.

Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації). - К.: Ред. журн. "Вісник податкової служби України", 2002. - С.109.

Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності. Указ Президента України від 23.07.1998р. №817/98 // <http://www.liga.net/>

Чередніченко А. П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України: Монографія. - К.: ТОВ "Видавництво "Аспект-Поліграф", 2005. - С. П 8.

Згаданим вище Указом Президента України "Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності" від 23.07.1998р. №817/98 врегульовані питання організації та проведення виїзних документальних перевірок, передбачених планами роботи підрозділів податкової служби, таким чином, щоб максимально дотриматися цивілізованих рамок взаємовідносин з платниками податків. Зокрема визначено, що не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку перевірки платнику має бути надіслане письмове повідомлення. Перевірку слід проводити всім контролюючим органам одночасно, не створюючи ситуації почергового відвідування платника, за якого контроль перетворюється у тривалий і безперервний процес. Програма перевірки повинна охоплювати всі питання фінансово-господарської діяльності, що підпадають під компетенцію контролюючих органів. Не дозволяється проводити планові перевірки правильності та своєчасності сплати окремих податків. Планова виїзна перевірка не може проводитися частіше одного разу на рік.

Зауваження викликає лише останнє з наведених положень щодо організації планових виїзних перевірок. У практиці розвинених країн використовуються значно більші мінімальні міжперевіркові інтервали (в середньому до 5 років). Останнє дозволяє платнику зосередитися на основній діяльності та поступово в ід стежу вати зміни в порядку оподаткування. У випадку неврахування частини змін у звітному періоді, він має можливість зробити перерахунки податкових зобов'язань в наступних періодах (в деяких країнах - до 3-х років). Таким чином, автоматично мінімізуються каральні функції податкових органів. Вітчизняні ж реалії такі: часті перевірки не дозволяють платнику зорієнтуватися та відстежити власні помилки облікового чи розрахункового характеру, натомість вони мають своїм наслідком покарання у вигляді фінансових санкцій за порушення податкового законодавства. Ми можемо лише здогадуватися, що причиною такої частоти перевірових дій є необхідність обмеження застосування тінювих схем ухилення від оподаткування, що практикуються в умовах надзвичайного рівня тінізації економіки. Однак, у такому випадку доцільно послатися на досвід податкових служб Франції та США, які з цією метою активно застосовують інший метод - роботу з інформаторами. На підставі інформації, отриманої від позаштатних осіб, частково формується план виїзних перевірок. У США за відповідну ділянку роботи відповідають спеціальні агенти Служби внутрішніх доходів. Звичайно, при цьому існує методика попередньої перевірки достовірності отриманої інформації з використанням декількох джерел. Лише після неї для офіційного підтвердження фактів правопорушень плануються документальні перевірки фінансово-господарської діяльності платника.

Збільшення мінімального міжперевіркового інтервалу в Україні

до 3-х - 5-ти років скоротило б втручання державних служб в господарську діяльність платників. Останнє сприяло б налагодженню партнерських стосунків з платниками та слугувало б підвищенню рівня законслухняної сплати податків. Таким чином, зміни в організації перевіркової роботи справили б позитивний вплив на фіскальну ефективність податків та сприяли б скороченню б їх обмежуючих ефектів щодо розвитку економічної активності.

При проведенні виїзних перевірок використовуються відомі прийоми документального та фактичного контролю. Нами приділялася увага їх детальній характеристиці в окремих публікаціях²⁴⁶, тому в даній роботі вважаємо достатнім обмежитися наведенням переліку. Таким чином, найбільш практикованими прийомами є: економічний аналіз, техніко-економічні розрахунки, формальна перевірка²⁴⁷, логічна перевірка, арифметична перевірка, співставлення, нормативна перевірка, відновлення кількісно-вартісного обліку; перевірка правильності кореспонденції рахунків, перевірка реєстрів бухгалтерського та податкового обліку, інвентаризація, перевірка фактів за заключною операцією, лабораторні аналізи (за необхідності), експертна оцінка, контрольні заміри і обміри, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, дослідження на місці проведених операцій, збір та перевірка пояснювальних записок посадових осіб, перевірка виконання прийнятих рішень.

Можуть застосовуватися способи як суцільної, так і вибіркової перевірки операцій та документів, що їх підтверджують. Вибірковий, спосіб може передбачати перевірку на вибір окремих операцій, документів чи періодів діяльності (зі складу того, що підпадає контролю).

Характеристика застосування названих способів і прийомів проведення перевірок знайшла широке відображення у сучасній науковій літературі з обліку та аудиту. Вони є науково обґрунтованими та практично апробованими. Однак, ступінь їх застосування потребує уточнення. На нашу думку, використовуючи запропонований виїде метод роботи з інформаторами, податкова служба може значно скоротити перелік котрольно-перевіркових дій, що застосовуються інспекторами під час виїзних перевірок конкретних платників. Так, спосіб суцільної перевірки доцільно використовувати лише з питань, щодо яких існує попередня інформація про порушення податкового законодавства. З інших же питань фінансово-господарської діяльності платника практикувати лише вибіркові перевірки окремих операцій, документів чи періодів діяльності. Останнє мало б своїм наслідком скорочення затрат праці інспекторів та зменшення ступеню втручання у господарську діяльність платника, скорочення обме-

жуючих ефектів податків щодо розвитку економічної активності та підвищення рівня законслухняної сплати. Фіксація запропонованого підходу у методичних рекомендаціях ДПА України щодо проведення виїзних перевірок дозволила б розповсюдити відповідні методи роботи у загальнодержавному масштабі.

Крім організаційно-методичних проблем контрольно-перевіркової роботи, заслуговують на окрему увагу також питання технічного забезпечення. Так, ефективність роботи груп перевіряючих могла б значно підвищитися у випадку надання у їх розпорядження портативної комп'ютерної техніки, яку можна переносити на місця проведення перевірок. По-перше, це дало б змогу формувати каталоги законодавчих і нормативних актів, необхідних для умов конкретної перевірки. По-друге, у перевіряючих з'явилась би можливість завчасно готувати макети аналітичних таблиць та накопичувальних відомостей, необхідних для проведення контролюючих дій (не відволікаючи при цьому працівників підконтрольного суб'єкта господарювання). По-третє, переважна більшість фірм вже давно автоматизували облік своїх операцій. Враховуючи цей факт, наявність у інспекторів портативної комп'ютерної техніки спростить процедуру контролю, слугуватиме підвищенню ефективності перевірки достовірності роздрукованої інформації, дозволить максимально уникнути викликаних перевіркою дискомфортив щодо підконтрольних осіб.

Дослідження вітчизняної підсистеми контрольно-перевіркової роботи на рівні стосунків з платниками дозволяє зробити висновки про існування ще цілого ряду проблем її попереднього юридичного забезпечення. Так, більшістю судових позовів платників податків оскаржуються не дії перевіряючих щодо виконання оцінок операцій чи встановлення їх факту, а тлумачення змісту операції чи різного розуміння законодавства в частині порядку її формального оформлення. Останнє потребує вдосконалення роботи підрозділів правового забезпечення діяльності податкової служби (в частині підготовки тлумачень законодавства, податкових роз'яснень, забезпечення інспекторів методичними рекомендаціями з питань прийняття рішень у конкретних ситуаціях під час перевірок).

Разом з тим, слід визнати: вдосконалення організації даного сегменту адміністрування податків наштовхується на декілька проблем, що залежать від рівня загальноекономічного розвитку країни. Серед них найбільш явними, на нашу думку, є:

- загальна гонитва за доходами бюджету (в умовах бідності держави), яка штовхає контролюючі органи на винаходи нових тлумачень законодавства і їх застосування при перевірках незважаючи на інколи наявну суперечливість;
- технічне забезпечення інспекторів;
- проблеми фінансування відряджень для проведення зустрічних

перевірок по всьому ланцюгу розрахунків з виїздом на місця (оскільки ефективність доказування порушень за умови використання запитів на перевірки є нижчою).

Підтвердженням того, що саме гонитва за доходами бюджету є однією з основних сучасних проблем взаємовідносин з платниками, можуть бути статистичні дані про результати контрольної-перевіркової роботи органів податкової служби. Так, з січня по вересень 2002 року було піддано виїзним перевіркам 24,0% платників - юридичних осіб. За аналогічний період 2003 року - 30,7%, а в 2004 році лише за I півріччя - 39,3%.²⁴⁸ В розвинених країнах відповідні показники в 5-10 разів нижчі. При цьому податківцями було виявлено порушення: у 83,5% платників, перевірених у 2002 році; у 91,9% платників, перевірених у 2003 році; та в 94,4% платників, перевірених у 2004 році.²⁴⁹ Виникає питання: чи це патологічне ігнорування вимог законодавства платниками, чи такі високі показники порушень породжуються суб'єктивним трактуванням законів з боку податкової служби? Відповідь, на нашу думку, дає сама ДПА України, наводячи в своїх статистичних бюлетенях дані про те, що, наприклад, за 9 місяців 2003 року скасовано (самими податковими органами) донарахованих платежів у порядку розгляду повторних скарг платників на суму 972,8 млн. грн. (20,1%), скасовано на підставі рішень суду - 609,2 млн. грн. (12,6%). У 2004 році відповідні показники перегрупувалися, але в сумі не зменшилися. Так, за I півріччя податковими органами було скасовано 15% платежів, донарахованих за результатами перевірок, судами - 17,7%. Загалом, практично кожна третя гривня податків, донарахованих за наслідками перевірок, є результатом своєрідного та суб'єктивного розуміння податкового законодавства самими ж контролерами. Тобто, високий ступінь втручання держави в діяльність платників шляхом перевірок не виправдовується.

Таким чином, викладене в цьому підрозділі дозволяє виробити пропозиції щодо основних напрямків вдосконалення контрольної-перевіркової роботи вітчизняної податкової служби:

- забезпечення зменшення втручання контролюючих органів у діяльність платників податків шляхом збільшення мінімального міжперевіркового інтервалу до 3-х - 5-ти років;

- активізація використання методу роботи з інформаторами з метою з метою завчасного виявлення порушників законодавства та обмеження застосування способу суцільної перевірки і, на цій основі, скорочення затрат праці інспекторів;

- вдосконалення попереднього юридичного забезпечення та підготовки перевірок;

- покращання технічного забезпечення перевіряючих.

>, 24У за даними ДПА України.

3.3.4. Інформатизація адміністрування податків.

Сучасне адміністрування податків і платежів не можна собі уявити без інформатизації відповідних процесів. Це зумовлюється "значним зростанням кількості платників..., ускладненням механізму справляння..."²⁵^

В органах державної податкової служби України використовується автоматизована інформаційна система "Податки". Вона є основою інформаційних зв'язків податкової служби.

Застосування автоматизованої інформаційної системи податкової служби розпочинається вже з перших контактів з платником, тобто з моменту постановки його на податковий облік. У ході постановки на облік використовуються можливості автоматизованих робочих місць "Облік платників податків" (рис. 3.6-додаток 3) та "Реєстрація платників податку на додану вартість". Всі відомості про платника через названі робочі місця потрапляють до бази даних автоматизованої інформаційної системи податкової інспекції та у наступному передаються до через обласні ДПА до центральної бази даних ДПА України. Таким чином провадиться формування єдиного державного реєстру платників податків - юридичних осіб та державного реєстру платників податку на додану вартість.

Реєстрація форм звітності та накопичення їх даних здійснюється з використанням автоматизованого робочого місця "Звіт". Цей програмний комплекс дозволяє проводити автоматизований контроль показників податкової звітності та автоматично заносити інформацію до карток особових рахунків платників. Безпосереднє здійснення операцій з оперативного обліку надходження податків передбачає користування можливостями автоматизованої інформаційної системи "Облік податків і платежів" (рис. 3.7²⁵¹ - додаток 3). За її допомогою забезпечується відображення інформації про нараховані, сплачені, відстрочені (розстрочені) суми, переплати, недоїмки, повернені з бюджету суми податків, тощо. Дані карток особових рахунків платників переглядаються різними працівниками податкової інспекції у ході виконання їх функцій. Для цього використовується мережений варіант автоматизованого робочого місця - "TAX".

Рознесення інформації про сплату податків по картках особових рахунків платників здійснюється автоматично за допомогою режиму "Банк", що є складовою автоматизованого робочого місця "Облік податків та платежів". Ця інформація надходить до податкової інспекції від казначейства та банків електронною поштою. Так само автома-

Автоматизація роботи в органах державної податкової служби / За заг. ред. Росоловського В. М. та Ріппи С. П. - Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. - С101.

Наведена на рисунку 3.7 блок-схема також передбачає режим "Сумісники" для річних перерахунків податку на доходи фізичних осіб. Його не зображено у зв'язку зі змінами у законодавстві, згідно яких з 01.01.2004р. необхідність у таких перерахунках для громадян, ідо суміщують роботу в кількох установах (організаціях, підприємствах), відпала.

тично нараховується пеня за несвоечасну сплату. У складі того ж автоматизованого робочого місця функціонує режим "Торгові патенти", за допомогою якого здійснюється реєстрація торгових патентів та нарахування належних до сплати сум.

З контролем торговельної діяльності також пов'язане автоматизоване робоче місце "Реєстрація та контроль касових апаратів". Його призначення полягає у забезпеченні обліку всіх касових апаратів та створенні бази даних зареєстрованих касових апаратів.

Результати податкових перевірок також відображаються в обліку податкової служби. Для їх врахування призначене автоматизоване робоче місце "Аудит", через яке формується база даних здійснених за результатами перевірок донарахувань. Відповідна інформація автоматично переноситься до карток особових рахунків платників (автоматизоване робоче місце "Облік податків та платежів").

Податковою службою активно використовується інформаційно-довідкове автоматизоване робоче місце "Митниця". Воно дозволяє отримувати інформацію про оформлені вантажно-митні декларації при здійсненні експортно-імпортних операцій суб'єктами підприємницької діяльності.

Податкові інспекції регулярно отримують інформацію органів Міністерства внутрішніх справ про операції купівлі-продажу, реєстрації та перереєстрації транспортних засобів. Ця інформація обробляється за допомогою автоматизованого робочого місця "Auto" та використовується для адміністрування податку з власників транспортних засобів.

У підрозділах податкової міліції широко використовуються автоматизовані робочі місця "Контроль реалізованої продукції", "Фіктивні суб'єкти підприємницької діяльності" та "Паспорт". Перше призначене для сортування та накопичення інформації про обсяги реалізації високоліквідної продукції (як правило, підакцизних товарів). Ця інформація з інспекцій районного рівня надходить до ДПА України, автоматично сортується по суб'єктах підприємницької діяльності, видах товарів, обсягах реалізації і повертається на районний рівень. Таке централізоване сортування дозволяє поєднувати зібрану по всій країні інформацію стосовно конкретних видів та суб'єктів підприємницької діяльності, яка у наступному використовується при проведенні документальних перевірок. Автоматизоване робоче місце "Фіктивні суб'єкти підприємницької діяльності" забезпечує накопичення інформації про викриті фіктивні фірми та її розсилання по країні з метою організації перевірок контрагентів відповідних відносин. Автоматизоване робоче місце "Паспорт" слугує створенню банку даних про втрачені та викрадені паспорти, які інколи використовуються для реєстрації фіктивних підприємницьких структур.

Особливе значення для обліку платників податків - фізичних осіб

має автоматизоване робоче місце "Державний реєстр фізичних осіб". Воно слугує для формування інформації для центральної бази даних, на підставі якої здійснюється присвоєння особистих ідентифікаційних номерів громадянам. Громадяни - суб'єкти підприємницької діяльності обліковуються за допомогою автоматизованої системи обліку платників та автоматизованого робочого місця "Свідоцтво ПДВ фізичних осіб". Останнє отримує застосування при обліку фізичних осіб, які згідно законодавчого визначення є платниками податку на додану вартість. Громадяни, що не займаються підприємницькою діяльністю, обліковуються шляхом введення інформації про виплачені їм доходи за звітному формою 1-ДФ (у минулому - форма 8-ДР).

Автоматизований облік платежів фізичних осіб здійснюється аналогічно юридичним особам. Різниця полягає лише в значно нижчому ступені автоматизації рознесення сум, оскільки сплачені суми через банки при відсутності відкритого рахунку не надходять файлом електронної пошти. Річні перерахунки прибуткового податку (податку на доходи фізичних осіб) також автоматизовано. Для їх здійснення використовується режим "Річний перерахунок" автоматизованого робочого місця "Облік податків і платежів". Аналогічно юридичним особам також застосовуються автоматизовані робочі місця "Аудит" та "Реєстрація та контроль касових апаратів".

Широке застосування відносно платників податків - фізичних осіб отримали автоматизовані робочі місця "Земля" та "Облік податку на промисел". Перше використовується для реєстрації платників земельного податку, обліку нарахованих і сплачених сум. Друге має особливе значення для контролю дотримання обмежень на несистематичну торгівлю без реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.²⁵²

У відділах податкових інспекцій функціонують звітні автоматизовані робочі місця, за допомогою яких формуються звіти про результати роботи. Останні електронною поштою передаються вищестоящій організації. На основі звітних даних у ДНА України провадиться формування інформаційних баз для здійснення аналізу діяльності служби та прогнозування надходжень до бюджету податків, зборів і неподаткових платежів, контрольованих податковою службою.²⁵³

²⁵² Згідно вітчизняного законодавства громадяни мають право на торгівлю без реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності не більше 4-х разів на рік за умови сплати податку на промисел з отриманням разового патенту терміном дії від 3-х до 7-ми днів.

²⁵³ Прикладом можуть бути аналітичні інформаційні системи "Пільги" та "Галузь". Якщо перша в основному засновується на використанні та обробці даних звітів платників, то друга функціонує на основі інформації з центральних баз даних (реєстрів платників, загальнодержавної нормативно-довідкової інформації, бази даних про нараховані, донараховані, сплачені суми податків, штрафів, пені та ін.).

Однак, існуючі сьогодні автоматизовані інформаційні системи податкової служби не достатньо ефективні в застосуванні. У зв'язку з модернізацією служби формується новий погляд на систему адміністрування податків як на сукупність процесів. З цієї точки зору вважається архаїчним розгляд системи податкових органів як структури організаційних підрозділів, що виконують певні завдання. Пропонується розглядати роботу системи як виконання набору процесів (бізнес-процесів). Основна сутність бізнес-процесу полягає в тому, що він виходить за межі функціональних підрозділів, тобто є міжфункціональним. Це означає, що й інформаційна система має бути пристосована до накопичення величезної маси інформації, а також (і це головне!) до подання її у прийнятному для користувача вигляді. Процес модернізації автоматизованої інформаційної системи податкової служби триватиме декілька років ²⁵⁴ з подальшим поточним оновленням. Очевидно, слід передбачати створення Центрів обробки даних. Ця структура перебере від податкових інспекцій функції щодо обробки податкової звітності, обліку платежів та ін.. Останнє дозволить досягти скорочення трудових та матеріальних затрат, спростити застосування нових інформаційних технологій (за рахунок спеціалізації), скоротити витрати на навчання персоналу, усунути вплив так званих "пікових ситуацій" на роботу інспекцій базового рівня, підвищити якісні характеристики податкової інформації.

* * *

Підсумовуючи викладене в цьому підрозділі, слід зазначити, що охарактеризовані технології адміністрування податків так чи інакше передбачають стосунки платників з державними службами. Це ще раз підтверджує той факт, що їхня недосконалість формує негативне психологічне сприйняття податкової системи в цілому, а значить - негативно впливає на ефективність останньої. Тому викриті організаційно-методичні проблеми та вади неадекватності вимог до платників в частині взаємних стосунків, притаманні для вітчизняного адміністрування податків, - один з чинників зниження ефективності податкової системи. Які ще чинники адміністрування податків здатні впливати на ефективність податкової системи і за якими напрямками, за допомогою якого аналітичного інструментарію можна встановити їх вплив - буде розглянуто в наступному підрозділі цієї роботи.

3.4. Вплив адміністрування податків на ефективність податкової системи

Організаційно-управлінській складовій функціонування податкової системи, належить особливе місце серед інших визначників суспільної ролі останньої. У числі чинників підсистеми адміністрування податків, що справляють вплив на ефективність податкової системи, слід виділяти урегульованість питань взаємовідносин з платниками, обґрунтованість методики адміністрування податків та її адекватність економічним реаліям, оптимальність структури органів, що адмініструють податки, тощо.

Зокрема, від обґрунтованості методики адміністрування та її адекватності економічним реаліям часу залежить здатність держави контролювати дотримання законодавства своїми підданцями, регулювати економічні процеси та безпомилково визначати вектори своїх рішень в галузі оподаткування.

У свою чергу, від урегульованості взаємовідносин з платниками значною мірою залежить успішність податкової політики держави та сприйняття відповідних урядових рішень. Останнє важливо з огляду на те, що ступінь наповнення бюджету найменшою мірою визначається можливостями силового тиску державних органів управління. Натомість, розуміння платниками необхідності сплати податків та психологічна готовність віддавати державі визначену частину належних їм коштів дозволяють без особливих проблем забезпечувати потреби фіска.

Однак, виміряти вплив адміністрування податків на ефективність податкової системи надзвичайно важко, а за деякими напрямками й неможливо. На нашу думку, існує два аспекти такого впливу, що можуть бути проаналізовані в цифровому вимірі:

- затратність підсистеми адміністрування податків;
- ефективність контролюючого впливу підсистеми адміністрування податків.

Щодо першого, то необхідно зазначити: ще А. Сміт, формулюючи принципи оподаткування, загострив увагу на необхідності витрачання якомога меншої суми коштів на потреби забезпечення власне системи справляння. Чим більше держава витрачає на утримання фіскальних служб, тим меншим є чистий фіскальний ефект оподаткування. У зв'язку з викладеним, ми пропонуємо запровадити розрахунки та аналіз коефіцієнта затратності підсистеми адміністрування податків. Динаміка цього показника свідчатиме про напрямок впливу відповідної підсистеми на ефективність податкової системи.

Слід відзначити, що спроби аналогічних розрахунків приймалися ще на початку ХХ століття відомими в Російській Імперії теоретиками в галузі фінансів. Так, професор Л. В. Ходський наводить дані про те, що витрати на справляння податків у розрахунку на душу насе-

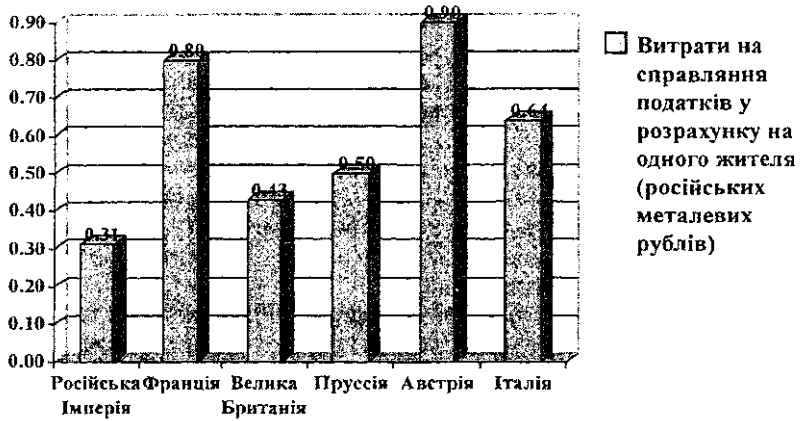


Рис. 3.8. Витрати на справляння податків у провідних країнах Європи в кінці XIX - на початку XX століття (у розрахунку на душу населення - російських металевих рублів)¹⁵⁵.

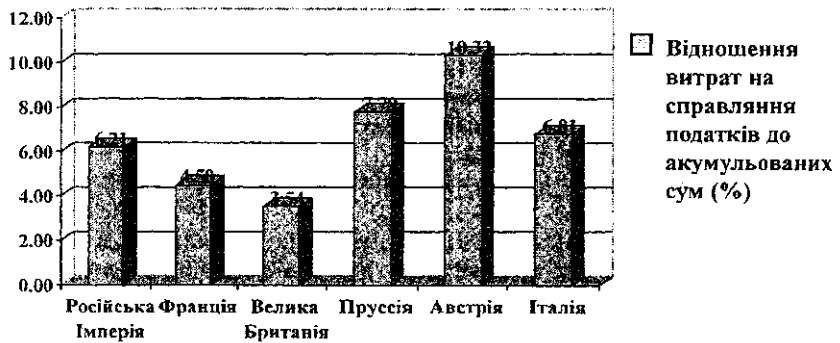


Рис. 3.9. Відношення витрат на справляння податків до акумульованих сум у провідних країнах Європи в кінці XIX - на початку XX століття (%)²⁵⁶.

Джерело цифрової інформації:
Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства. - С.-Петербург: Типография М. Стасюлевича, 1901. - С.517.

лення в провідних країнах Європи в кінці XIX - на початку XX століття варіювалися від 0,31 до 0,90 російських металевих рублів (рис. 3.8). Відношення ж витрат на справляння податків до загальної суми податкових доходів держав у тих же країнах складало від 3,54% до 10,32% (рис. 3.9). Причому, незважаючи на те, що в Російській Імперії витрати на справляння податків у розрахунку на душу населення були найнижчими, показник їх відношення до акумульованих сум при цьому був досить значним. Останнє дозволяє робити висновки про відносно дорогу підсистему адміністрування податків в тогочасній Росії. Її утримання суттєво зменшувало чисті податкові доходи, а значить негативно впливало на ефективність діючої в ті часи податкової системи.

На нашу думку, у сучасності розраховувати коефіцієнт затратності підсистеми адміністрування податків слід не лише шляхом відношення витрат держави на утримання всіх фіскальних органів до забезпечених ними надходжень податків і зборів. Необхідно також поряд із цим загальним коефіцієнтом визначати і окремі коефіцієнти за кожним державним фіскальним органом. Окремі коефіцієнти дадуть змогу деталізувати причини змін загального показника.

Фіскальними органами в Україні слід вважати митну службу, податкову службу, органи державного соціального страхування та пенсійного фонду. Розрахунки затратності підсистеми адм і н і стру ванн я податків в Україні наведено в табл. 3.1 (додаток 4). Як видно на рис. ЗЛО, зміна відповідного коефіцієнта за аналізований період (1998-2004рр.) не мала чітко вираженої спрямованості. Його періодичне зростання, на нашу думку, слід пов'язувати з вирішенням проблем технічного озброєння служб. Разом з тим, поновлення відповідних тенденцій та їх довготривале збереження може справити негативний вплив на ефективність адміністрування податків, адже, як зазначалося, зростання витрат на утримання фіскальних органів призводить до відносного скорочення чистого фіскального ефекту функціонування податкової системи.

Принагідно слід підкреслити, що утримання фіскальних служб України з кожним роком дорожчає відносно кожного громадянина індивідуально (рис. 3.11). Якщо у 1998 році кожен громадянин України заплатив за існування відповідних органів 21 грн. 79 коп., то в 2004 - 113 грн. 84 коп.. А якщо при цьому врахувати, що лише 43% населення України є зайнятим в економічній діяльності, то кожен працюючий сплатив на відповідні цілі 267 грн. за 2004 рік.

Пропонуємо також результати аналізу коефіцієнтів затратності підсистеми адміністрування податків у розрізі служб. При цьому зазначимо, що для врахування специфіки їх діяльності щодо акумулювання грошових коштів у відповідних фондах, ми згрупували дані по службах, робота яких спрямована в основному на формування бюд-

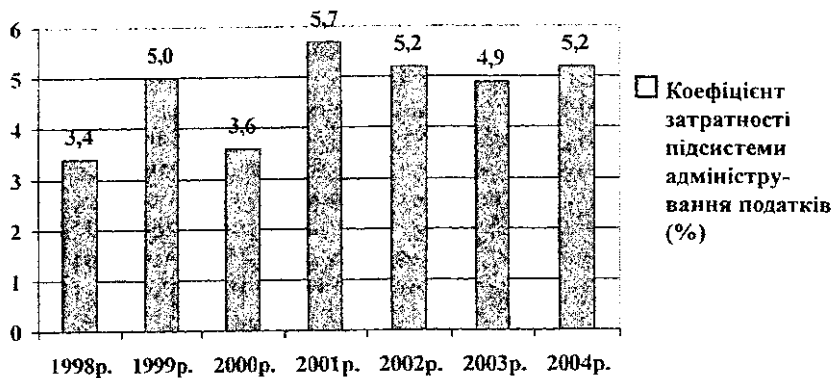


Рис. 3.10. Динаміка коефіцієнта затратності підсистеми адміністрування податків в Україні в 1998-2004рр. (%).

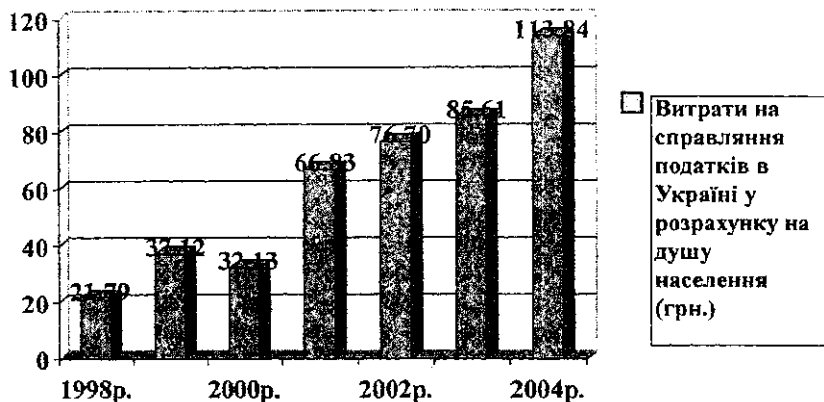


Рис. 3.11. Витрати на справляння податків в Україні у розрахунку на душу населення в 1998-2004рр. (грн.).

жетів усіх рівнів, та по службах, зорієнтованих на наповнення позабюджетних фондів (табл. 3.2 - додаток 4). З рис. 3.12 видно, що різке зростання загального коефіцієнта затратності підсистеми адміністрування податків в Україні у 1999 році було пов'язане зі збільшенням витрат на всі фіскальні служби, а 2001 року воно сталося під впливом подорожчання адміністрування зборів до позабюджетних цільових фондів. Ми пов'язуємо це з роздробленням фонду обов'язкового державного соціального страхування на кілька фондів²⁵⁷ та формуванням їх штатної структури, технічним оснащенням, тощо.

Цікаво, що коефіцієнт затратності адміністрування податків податковою службою до 2004 року мав досить чітку тенденцію до спадання (табл. 3.3 - додаток 4, рис. 3.13). Збільшення його значення у 2004 році пов'язане зі зростанням витрат на оплату праці службовців, оскільки стабільно низька зарплатня є одним із чинників корупції. Нагадаємо, що саме органи цієї служби вважаються основною складовою підсистеми адміністрування податків.

Міждержавні ж порівняння аналогічних показників також свідчать про відзначену вище дороговизну адміністрування податків в Україні. Так, наприклад, у 2004 році на утримання податкової служби було витрачено 2,4% зібраних нею податків, тоді як в США видатки на Службу внутрішніх доходів складають 0,5% від акумульованих нею коштів²⁵⁸.

Іншим показником, за допомогою якого можна оцінити вплив підсистеми адміністрування податків на ефективність податкової системи, є коефіцієнт контролюючого впливу підсистеми адміністрування податків. Його можна розрахувати як співвідношення донарахованих за результатами перевірок сум (податків, штрафів, пені) та загальної суми надходжень податкового характеру до бюджетів та цільових позабюджетних фондів.

За нашими даними, поверх 95% всіх донарахувань за результатами перевірок здійснені органами податкової служби. Враховуючи це, ми провадитимемо розрахунки відповідного коефіцієнта лише за даними цієї служби.

Таким чином, коефіцієнт контролюючого впливу підсистеми адміністрування податків на ефективність податкової системи має значення, наведені в табл. 3.4 (додаток 4). Динаміка цього показника, зображена на рис. 3.14, свідчить, що останні 3 роки можна говорити про чіткі тенденції його спадання. Взагалі ж за аналізований період

257. Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності. Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань. Об'єктивною причиною їх створення була необхідність забезпечення контролю використання коштів за цільовим призначенням.

258. Податкові системи зарубіжних країн / За загальн. ред. М.Я. Азарова, - К.: "Видавничий дім "Комп'ютерпрес", 2004. - С 100.

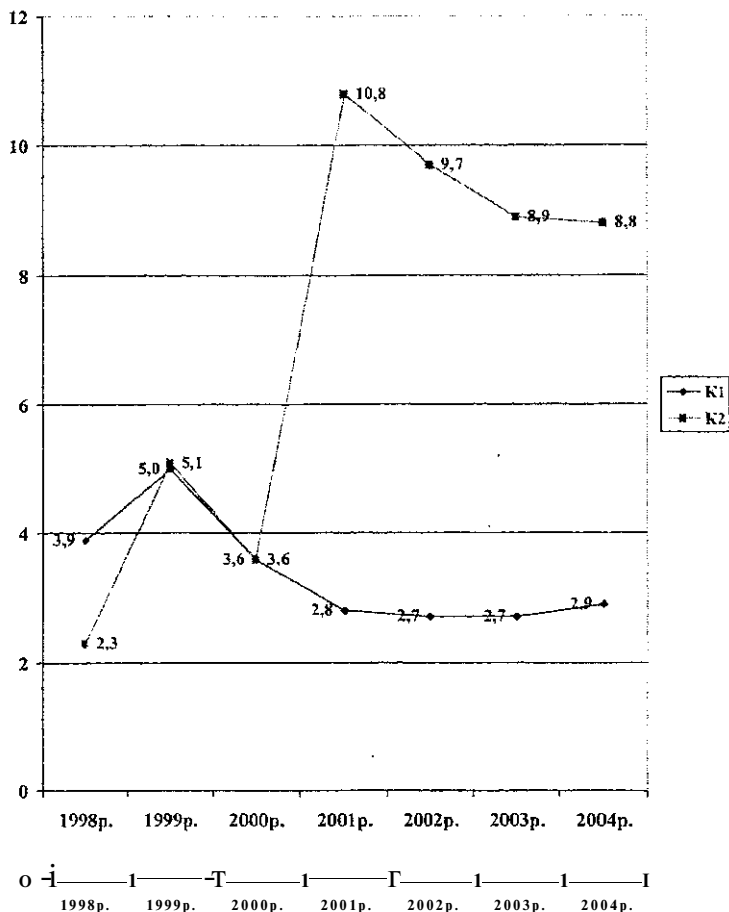


Рис. 3.12. Динаміка коефіцієнтів затратності адміністрування податків у розрізі фіскальних служб України в 1998-2004рр. (%).

(1998-2004) він складав від 5% до більш ніж 14%. Останнє означає, що до від 1/20 до 1/7 податкових доходів держави формувалося за рахунок додаткових заходів впливу фіскальних органів на платників. Якщо надавати характеристику з огляду лише на математичні значення коефіцієнта, то можна дійти простого висновку про потужний контролюючий вплив підсистеми адміністрування податків на ефективність податкової системи (особливо в ті роки, де показник найвищий). Однак, необхідність сутнісного пояснення вимагає від нас підкреслити, що такий стан речей свідчить про невідлагодженість податкової системи та її підсистем, оскільки для забезпечення необхідного фіскального ефекту потребує надзвичайно широкомасштаб-

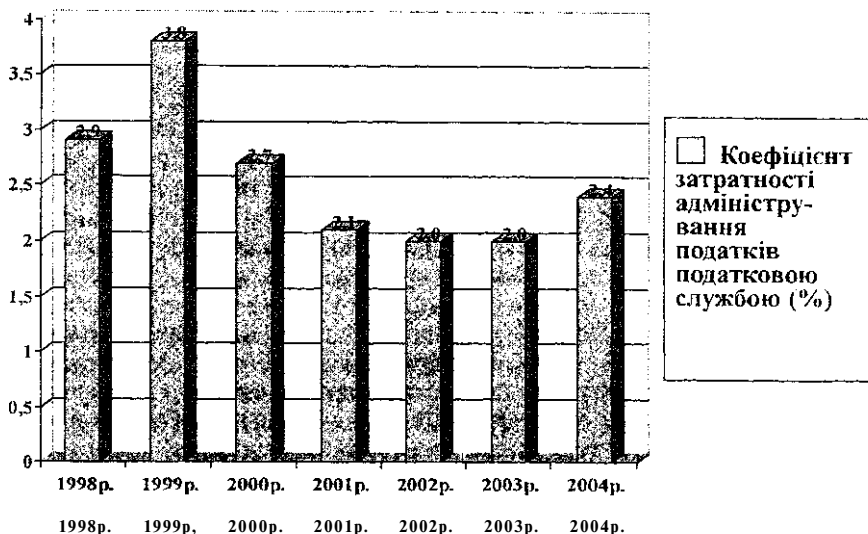


Рис. 3.13. Динаміка коефіцієнта затратності адміністрування податків податковою службою України в 1998-2004р.р. (%).

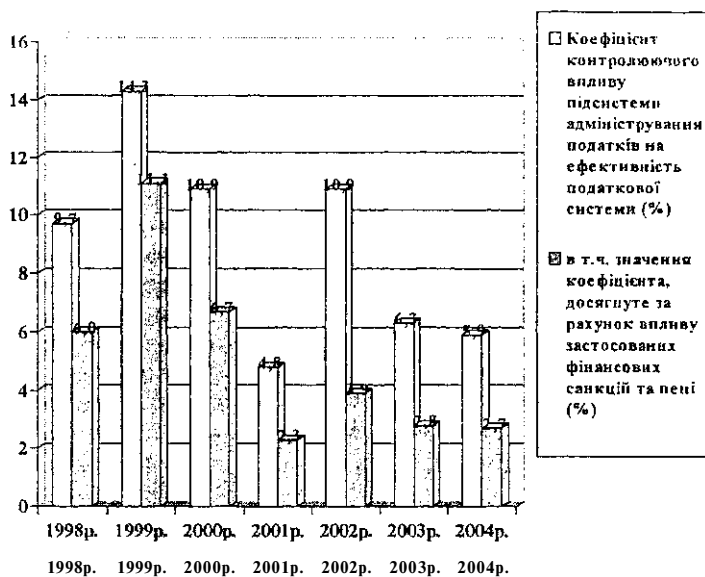


Рис. 3.14. Динаміка коефіцієнта контролюючого впливу підсистеми адміністрування податків на ефективність податкової системи України в 1998-2004р.р. (%).

ного адміністративного втручання фіскальних органів, що інколи межує з адміністративним тиском на платників. Це яскраво підтверджується при розгляді впливу фінансових санкцій і пені на значення аналізованого коефіцієнта. Інколи він складав більше ?. Хоча, слід відзначити, що ступінь такого впливу з 2000 року скорочується (хоч і не завжди стабільно). Його зменшення, на нашу думку, треба пов'язувати зі змінами в законодавстві стосовно розмірів та порядку нарахування фінансових санкцій і пені²³⁹. Тобто, ми не схильні вважати, що змінилися принципові підходи до організації процесу адміністрування податків - скоріше мову можна вести лише про зміни техніки розрахунку фінансових санкцій і пені.

На завершення цього параграфу необхідно зазначити: наявний досить широкий спектр чинників ефективності податкової системи, що відносяться до підсистеми адміністрування податків. Однак, переважна більшість з них сьогодні може бути охарактеризована лише на логіко-інтуїтивному (експертному) рівні. Числовим вимірам та аналізу піддаються, на нашу думку, лише два показники, охарактеризовані вище. При цьому ми впевнені, що стабілізація розвитку економічної системи країни та відлагодження фіскальних механізмів забезпечення доходів держави дасть змогу у подальшому встановити чіткі тенденції стосовно впливу окремих чинників на ефективність податкової системи. Останнє слугуватиме підставою для створення формульного механізму обрахунку відповідних їм показників.

З матеріалів параграфу також зрозуміло, що слід провести значні реформаторські зміни в організації адміністрування податків з метою виключення негативного впливу деяких його недосконалих складових на ефективність податкової системи України. Головним вектором такого реформування має бути одночасне здешевлення відповідного управлінського процесу та відмова від репресивних методів впливу [а платників. Способів досягнення цього існує багато: від оптимізації структури служб, задіяних в адмініструванні податків, до перерозподілу їхніх повноважень, покращання міжвідомчої взаємодії а зміни методики управління процесом справляння. У такому випадку можна буде говорити про повнокровну характеристику триєдиної проблеми податків в Україні: їх фіскальної ефективності, спрямованого стимулюючого та обмежуючого впливу, адміністративної складової організації перерозподільних відносин. Основні з цих способів уудуть проаналізовані в наступному розділі.

4. Адміністрування податків в Україні та перспективи підвищення ефективності фіску

4.1.-Формування організаційної структури служб в адмініструванні податків

Ефективність управління будь-яким процесом, поряд з іншим, залежить від оптимальності структури задіяних органів. Саме цей чинник, на нашу думку, справляє вирішальний вплив на швидкість прийняття рішень, їх адекватність конкретній ситуації та потребам, оперативність впровадження в практику діяльності, результативність дії, вартість обслуговування процесу, тощо. Не є виключенням у цьому сенсі і адміністрування податків. Результати аналізу його вартості та ефективності контролюючого впливу, проведеного у попередньому параграфі, засвідчили необхідність здешевлення процесу та зниження адміністративного тиску на платників. Якщо останнє з названого слід розглядати у площині проблем взаємовідносин з платниками, то питання вартості адміністрування вирішально залежить від організації відповідних служб та їх функціональної взаємодії. Означені проблеми являють інтерес і з тієї точки зору, що разом вони формують найбільш суб'єктивну сторону адміністративно-управлінської складової триєдиної сутності податків, що однак справляє значний вплив на об'єктивні речі.

Як уже зазначалося, безпосередньо в адмініструванні податків в Україні задіяні органи податкової та митної служб, органи державного пенсійного фонду та державного соціального страхування. Найактуальнішим сьогодні є питання оптимальності структури податкової служби як основної ланки підсистеми державних органів, відповідальних за організацію процесу оподаткування. Податкова служба як одна з підсистем активно реформованої податкової системи також потребує радикальних перетворень. Цей процес в Україні розпочато кілька років тому під назвою "модернізація податкової служби". Серед іншого він передбачає зміну структури податкових органів. Без відповідної реорганізації, на думку ідеологів модернізації служби, неможливо буде в повній мірі запровадити нові методологічні підходи до адміністрування податків.

У зв'язку з викладеним, цікаво проаналізувати організаційну структуру податкових служб провідних зарубіжних країн з метою адаптації їх досвіду до вітчизняних умов.

У Великій Британії загальне регулювання податкової системи покладено на Казначейство, яке розробляє стратегію податкової політи-

ки в цілому.²⁶⁰ Безпосередньо розробкою методології та організацією оподаткування займаються два підрозділи Казначейства - Управління внутрішніх доходів та Управління мита і акцизів. Їхні штати нараховують майже 100 тис. працівників.

Переважає більшість основних питань оподаткування знаходяться у віданні Управління внутрішніх доходів. Це пов'язано з тим, що у сучасній британській податковій системі значно переважають прямі податки, а Управління мита і акцизів відповідає за стягнення другорядних непрямих. Крім того, процедури оподаткування непрямыми податками у Великій Британії є більш стандартизованими та спрощеними, у зв'язку з чим відповідне управління є менш чисельним.

Центральний апарат Управління внутрішніх доходів являє собою контора головного податкового інспектора. Вся країна поділена на 15 податкових округів. Округні підрозділи служби внутрішніх доходів очолюються округними контролерами. їм підпорядковано районні інспекції, які очолюються районними інспекторами.²⁶¹ В країні нараховується 600 податкових районів.

Таким чином, схематично структура податкових органів Великої Британії може бути представлена, як зображено на рис.4.1.

Податкова служба Французької Республіки теж не є окремим органом державної виконавчої влади. Вона підпорядкована Міністерству економіки, фінансів і бюджету та існує у формі Головного податкового управління. Штат всієї служби налічує близько 80 тис. чоловік. Очолює управління генеральний директор, який має лише одного заступника і радників.

Головне податкове управління включає до свого складу службу персоналу і бюджету, службу організації та інформації, службу податкових і земельних операцій, національну податкову школу, національну школу кадастру, службу національної кадастрової документації, управління внутрішніх і зовнішніх перевірок, національне управління майнових спорів, національне управління податкових розслідувань, служб статистичних і документальних розслідувань, управління гарантів і виробничих послуг.

По всій території країни у підпорядкуванні Головного управління функціонують (рис. 4.2) регіональні податкові дирекції і одне представництво (у центральному регіоні - Іль де Франс), 16 інформаційних центрів. Базовою (низовою) структурою є податкові управління департаментів. Вони мають у своєму складі служби розрахунків бази оподаткування, служби справляння податків і головну

Черник Д, Г *Налоги в рыночной экономике* - М : Финансы, ЮНИТИ, 1997 - С.91.

Налоги и налогообложение; Учебн. пособие для ВУЗов / Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. - М: ЮНИТИ, 2000.-С.33.

Податком системи зарубіжних країн / За загальн., ред. М.Я. Азарова.- К.: "Видавничий дім "Бюдкперес", 2004.- С. 157.

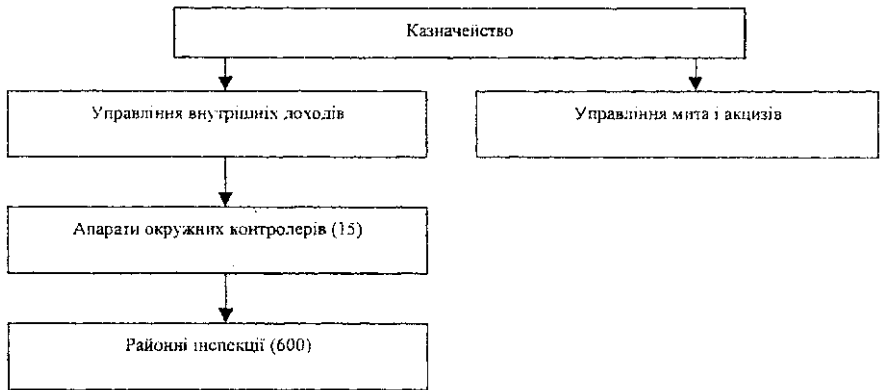


Рис. 4.1. Організаційна структура податкових органів Великої Британії.

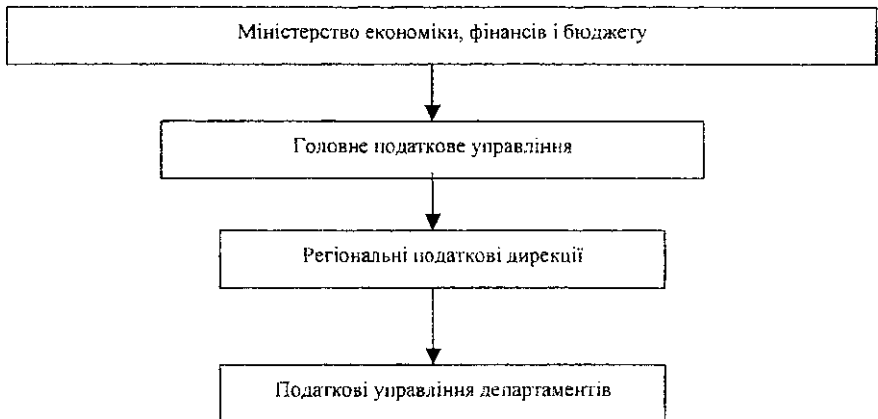


Рис. 4.2. Організаційна структура податкових органів Франції.

податкову інспекцію. Це узагальнена схема податкового управління департаменту. Два названі види служб мають досить розгалужену структуру. Так, прикладом може бути тісна співпраця у питаннях прямого оподаткування двох²⁶³ їхніх підрозділів: кадастрових бюро і інспекцій прямих податків.

В ФРН податкова служба є частиною Міністерства фінансів. У складі цього органу виконавчої влади функціонує Федеральне податкове управління. На місцях створені підрозділи згідно адміністративно-територіального поділу Німеччини - податкові управління земель (у складі Міністерств фінансів федеральних земель) і т.д.

Податкові органи Королівства Швеція також є структурою Міністерства фінансів. Центральному податковому відомству Міністерства фінансів підпорядковано 10 регіональних податкових управлінь. До складу цих підрозділів входять місцеві податкові відділи. Директори регіональних управлінь мають у своєму підпорядкуванні також відділення по роботі з великими підприємствами. При цьому слід відзначити, що на національне податкове відомство покладено не лише питання оподаткування,²⁶⁴ а й ведення актів цивільного стану, перепис населення.

У США функції адміністрування податків і платежів покладені на Службу внутрішніх доходів (СВД), яка також входить до складу Міністерства фінансів. Її чисельність - 99 тис. чоловік (на початок 2004р.).²⁶⁵ Центральному апарату СВД підпорядковано 7 регіональних та 62 окружних податкових управлінь, 10 сервісних центрів обробки інформації.

Таким чином, в розвинених країнах податкові служби являють собою структурні підрозділи Міністерства фінансів. Україна ж (як і сусідня Росія) має окремий орган центральної виконавчої влади, що відповідає за справляння податків і зборів. Спробуємо відповісти на питання: чому так склалося і чи доцільно продовжувати таку практику у майбутньому?

Перші роки становлення незалежної України викрили одну досить значну особливість вітчизняного державного управління: відсутність відповідного досвіду та власної методологічної бази, адекватних новим економічним умовам. Це породжувало значні вади економічної політики в цілому та податкової зокрема. Разом з тим, перехід до нових умов господарювання потребував кардинальної перебудови перерозподільних механізмів. Іншими словами, треба було напрацьовувати нову методику стягнення податків. Проблеми надви-

Налоги и налогообложение: Учебн. пособие для ВУЗов / Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина - М.: ЮНИТИ, 2000. - С.233.

Высоцкий М. Л. О шведском опыте налогового администрирования // <http://www.mosfialog.ru/imns/index.asp>

Податкові системи зарубіжних країн / За загальн. ред. М.Я. Азарова - К.: "Видавничий дім "Комп'ютерпрес", 2004 - С100.

сокого дефіциту бюджету на фоні загальноекономічних стагфляційних процесів вимагали вирішення цього завдання якнайшвидше. Природно, що саме окрема управлінська структура могла у найбільш стислі терміни максимально консолідуватися для виконання подібних завдань загальнонаціонального масштабу.

Державна податкова адміністрація (ДПА) дійсно змогла забезпечити сталість та стабілізацію надходження податків до бюджету⁶. Це було досягнуто як на основі вдосконалення структури служби у напрямку забезпечення її інтегрованості, так і на основі напрацювання методологічної та методичної бази адміністрування податків.

Однак, на майбутнє, під час еволюційного реформування податкової системи, на наш погляд, необхідність подальшого існування окремого податкового відомства відпала. Державна податкова адміністрація вичерпала можливості автономного забезпечення поступального розвитку підсистеми адміністрування податків як у організаційному, так і в методологічному плані. Останнє має підтвердженням листи ДПА підрозділам базового рівня з рекомендаціями по проведенню податкових перевірок.²⁶⁶ Вони свідчать, що в пошуках максимального фіскального ефекту ДПА почала досить своєрідно (часто і дивно!) трактувати методологічні засади обліку і навіть економічну термінологію, що не завжди сприймалося методологами з питань обліку у Міністерстві фінансів! На тлі цього особливо яскраво виявляють себе суперечності, що виникли внаслідок рішення про створення відповідного органу державної виконавчої влади:

- значне розширення апарату державного управління, що породжує додаткове навантаження на бюджет країни³¹;
- деяка неузгодженість політики відомств: відносно доходів та видаткової частини бюджету. Дві неподільні частини бюджету виявилися у компетенції різних органів виконавчої влади (Міністерства фінансів та ДПА).-

Виходячи з викладеного, за нашим переконанням, в Україні виявила себе необхідність звернення до позитивного досвіду розвинених країн та реорганізації податкової служби на умовах включення її органів до структури Міністерства фінансів (з відповідним скороченням надлишкових управлінських підрозділів і штатних одиниць).

⁶ О б Маються на увазі ряд листів стосовно тлумачення понять, методики обліку, порядку списання на валові витрати та перевірки операцій з фінансовою допомогою, фінансовими кредитами (особливо відсотками по кредитах, отриманих від закордонних фінансових установ небанківського тину), основними фондами (в частині амортизації). Ці суперечливі листи доставили не мало неприємностей платникам протягом 2001-2004рр.. Однак, у більшості випадків, за якими були звернення до судів, здійснені до нарахування за результатами перевірок зазначених питань успішно оспорювалися платниками у судовому порядку. Це пояснюється тим, що листи ДПА не є нормативними актами, а також у зазначених випадках вони стосувалися питань⁶ що мали неоднозначне тлумачення у податковому законодавстві, а тому повинні були б вирішуватися на користь платника.

⁶ Ярошенко Ф. О. Трансформація державної податкової служби України: Монографія - Ірпінь; Національна академія ДПС України, 2004. - С. 168

Якщо зосередитися на внутрішніх резервах системи податкової служби щодо досягнення якісно нового рівня адміністрування податків незалежно від підпорядкування, то у процесі модернізації служби перш за все передбачається зміна структури її органів.

Останній варіант стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року було затверджено наказом ДПА від 07.04.2003р. №160.²⁶⁸ Серед іншого ним передбачається організаційна консолідація податкових органів та перехід від податкових адміністрацій за адміністративно-територіальним принципом до податкових округів та міжрайонних інспекцій. Орієнтовно планується така кількість податкових органів:

- на центральному рівні ~ ДПА України;
- на регіональному рівні - від 6 до 10 міжобласних ДПА;
- на районному рівні - від 120 до 150 міжрайонних податкових інспекцій, які матимуть у своєму складі близько 600 місцевих відділень.

Наведене у комплексі з низкою інших заходів безсумнівно сприятиме покращанню фіскально-адміністративної системи держави. Перш за все це означатиме подолання проблеми громіздкості її управлінських структур та здешевлення за рахунок цього процесів адміністрування податків і платежів.

Однак, впровадження запланованого може породити нові проблеми, що справлять значний вплив на поточне забезпечення доходів бюджетів усіх рівнів (і перш за все — місцевих). Серед таких проблем, на наш погляд, особливо слід зосередитися на двох основних:

- адміністрування місцевих податків і зборів;
- рівнозначність (наближеність) потенціалу областей у складі податкових округів (з метою рівномірного забезпечення доходів бюджетів усіх рівнів та вирівнювання розвитку регіонів).

Щодо першої проблеми. За даними ДПА України, на сьогодні трохи більше 400 державних податкових інспекцій базового рівня у питаннях адміністрування місцевих податків і зборів співпрацюють з 11533 сільськими, селищними і міськими радами. Кожен з цих місцевих органів влади наділений повноваженнями щодо запровадження місцевих податків і зборів, визначення розміру їх ставок, встановлення пільг та форм звітних документів. Лише з 1 січня 2004 року прийнято перші кроки щодо уніфікації форм звітності з місцевих податків і зборів. Таким чином, подальше об'єднання податкових органів змусить їх працювати зі значно більшими масивами різних звітних документів, різними ставками та пільгами з одного і того ж податку, що справляється у підконтрольних адміністративно-територіальних утвореннях. Останнє неминуче призведе до значного утруднення впро-

вадження автоматизації процесів адміністрування податків, оскільки вони передбачають необхідною умовою саме уніфікацію справляння. Крім того, в Україні лише 6 з 14 діючих місцевих податків і зборів справляються у всіх регіонах країни (комунальний, з реклами, за паркування автотранспорту, ринковий, за видачу ордеру на квартиру, за видачу дозволів на розміщення об'єктів торгівлі). Всі інші є характерними лише для окремих областей. Це означатиме також утруднення роботи міжобласних податкових адміністрацій у частині методичного та методологічного забезпечення процесу адміністрування місцевих податків і зборів.

Передбачаючи можливі проблеми, ДПА України запропонувала для обговорення чотири імовірних варіанти їх вирішення:

- передача всіх повноважень щодо адміністрування місцевих податків і зборів органам місцевого самоврядування;
- передача всіх повноважень щодо адміністрування місцевих податків і зборів органам податкової служби (але за умови уніфікації ставок і порядків адміністрування);
- розподіл повноважень щодо адміністрування місцевих податків і зборів між органами місцевого самоврядування та органами податкової служби у таких пропорціях:

а) органи місцевого самоврядування відповідають за адміністрування місцевих податків і зборів, по яких не передбачається звітних розрахунків (за видачу дозволів на розміщення об'єктів торгівлі, за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей, за видачу ордеру на квартиру);

б) органи податкової служби адмініструють інші податки і збори, але за умови уніфікації пільг та порядку надання відстрочок.

- збереження діючого порядку адміністрування місцевих податків і зборів.

На нашу думку, перший варіант не може бути застосований в Україні через неготовність системи як центральної, так і місцевої влади і самоврядування. Його впровадження потребуватиме створення інспекцій зі справляння місцевих податків. При цьому слід зауважити, що місцеві бюджети не мають резервів зростання витрат на управління. Крім того, маючи підпорядкування лише місцевим органам влади і самоуправління, такі інспекції змушені будуть самотужки долати проблеми напрацювання методологічної бази адміністрування місцевих податків і зборів, що означатиме її багатоваріантність. В сьогоденних умовах це потребуватиме цілої системи обміну інформацією з метою застосування у загальнодержавному масштабі найбільш ефективних методик адміністрування місцевих податків. Її створення та функціонування поки-що навіть не уявляється можливим ні з технічної, ні з фінансової точки зору. Паралельно до цієї виникає проблема забезпечення названих

інспекцій кваліфікованими кадрами, створення системи їх перепідготовки та підвищення кваліфікації, системи контролю за діяльністю підрозділів. Особливо останнє питання на вітчизняних теренах викликає найбільше занепокоєння, оскільки відсутність вертикальної структури зазначених органів унеможливорює внутрішній контроль, а значить послаблює можливості боротьби з корупцією.

Другий варіант означає обмеження прав і фінансових компетенцій місцевих органів влади і самоврядування. Він потребує зміни діючого законодавства з питань бюджету, податків, розмежування повноважень органів влади. Фактично його запровадження вимагає докорінної зміни владно-адміністративного устрою держави. В частині бюджетного і податкового законодавства запровадження єдиних ставок місцевих податків і зборів фактично означає, що держава повністю відмовилася від місцевих податків, замінивши їх на закріплені доходи місцевих бюджетів. Це не тільки не сприятиме посиленню фінансової основи місцевого самоврядування, а й створюватиме враження повної відмови України від сприяння розвитку місцевих громад на основі їх самозабезпечення.

Третій варіант ми ставимо поряд з другим, оскільки уніфікація пільг та порядку надання відстрочок з місцевих податків матиме наслідки, аналогічні уніфікації ставок. Крім того, такий крок унеможливить участь місцевих органів влади і самоврядування у регулюванні соціально-економічних процесів в регіоні.

Таким чином, за нашим переконанням, найприйнятнішим в сьогоднішніх умовах є збереження діючого порядку організації адміністрування місцевих податків і зборів як такого, що найбільше враховує технічні та фінансові можливості забезпечення відповідних процесів і сприяє впровадженню політики зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування. Хоча, слід зазначити, що це означатиме необхідність деякого посилення додатковими штатними одиницями підрозділів податкової служби, які відповідають за адміністрування місцевих податків. Такий крок обумовлюється багатоваріантністю одного і того ж податку на підконтрольній території через існування на ній декількох органів самоврядування.

Щодо проблеми забезпечення рівнозначності (наближеності) потенціалу областей у складі податкових округів (з метою рівномірного забезпечення доходів бюджетів усіх рівнів та вирівнювання розвитку регіонів). Один з варіантів її вирішення запропонований Л. Л. Тарангул: "Для того, щоб створення міжобласних податкових округів не спричинило ускладнення щодо вирішення фінансових проблем адміністративно-територіальних одиниць, не позбавило можливості оперативно управляти фінансовими ресурсами на місцях, необхідно ретельно підійти до відбору критеріїв щодо об'єднання обласних дер-

жавних податкових адміністрацій. На нашу думку, при виділенні податкових округів варто врахувати:

1. їх територіальну цілісність;
2. рівень соціально-економічного розвитку;
3. обсяг податкового потенціалу;²⁶⁹
4. кількість платників податків."

Згаданий автор пропонує взяти за основу формування податкових округів один з варіантів поділу території України на соціально-економічні райони, розроблений М. Пістуном. З урахуванням зазначених вище критеріїв поділу, нею подається така схема податкових округів:

- Південно-Західний (Державні податкові адміністрації Львівської, Закарпатської, Чернівецької, Івано-Франківської областей);
- Північно-Західний (Державні податкові адміністрації Волинської, Рівненської областей);
- Центральний (Державні податкові адміністрації Київської, Чернігівської, Черкаської, Житомирської областей, міста Києва);
- Північно-Східний (Державні податкові адміністрації Сумської, Полтавської, Харківської областей);
- Східний (Державні податкові адміністрації Донецької, Луганської областей);
- Південно-Східний (Державні податкові адміністрації Кіровоградської, Запорізької, Дніпропетровської областей);
- Подільський (Державні податкові адміністрації Тернопільської, Вінницької, Хмельницької областей);
- Автономна Республіка Крим (Державні податкові адміністрації АРК та міста Севастополя);
- Південний (Державні податкові адміністрації Одеської, Миколаївської, Херсонської областей).²⁷⁰

Принагідно слід зазначити, що формально Державна податкова адміністрація ще не визначила переліку та меж податкових округів. Існує лише концептуальне бачення у складі програми модернізації податкової служби та відповідних розробок Департаменту розвитку і модернізації державної податкової служби України. Згідно названих документів можна зробити висновок про те, що центральний податковий орган схиляється до створення 10 податкових округів на території країни:

- Кримський (Автономна республіка Крим та місто Севастополь);
- Київський (м. Київ, Київська та Чернігівська області);
- Львівський (Львівська, Волинська та Рівненська області);

^{2,9} Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика): Монографія.- Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. - С.233.

²⁷⁰ Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика): Монографія.-- Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. - С.234-236.

- Івано-Франківський (Івано-Франківська, Закарпатська, Чернівецька, Тернопільська області);
- Вінницький (Вінницька, Хмельницька, Житомирська області);
- Одеський (Одеська, Миколаївська, Херсонська області);
- Дніпропетровський (Дніпропетровська, Запорізька області);
- Донецький (Донецька, Луганська області);
- Черкаський (Черкаська, Полтавська, Кіровоградська області);
- Харківський (Харківська, Сумська області).

З наведеного видно: підходів щодо вирішення цього питання багато, але "...говорити про мережу податкових округів однакової потужності досить складно, оскільки через природні, соціально-економічні, демографічні чинники рівень розвитку регіонів різний. Різні також їх податкова база та податковий потенціал."²⁷¹

Ми ж вважаємо, що при обґрунтуванні об'єднання податкових адміністрацій областей та створення податкових округів слід звернутися до напрацювань і досвіду у галузі організаційного проектування та управління. При цьому визнаємо, що існуючі теорії відповідного спрямування стосуються в основному корпоративного управління²⁷². Тим не менш, загальні висновки дослідників можуть бути використані і в організаційному проектуванні органів державних служб. Виходячи з цього підкреслимо, що питання об'єднання підрозділів податкової служби обласного рівня слід пов'язувати не лише з необхідністю скорочення витрат на адміністрування податків, а й з існуванням проблем, схожих з інсайдерським контролем у корпоративному управлінні²⁷³. Сутність останнього полягає в тому, що де-факто чи де-юре менеджерами захоплюються права контролю над підприємством та забезпечується потужне представництво їхніх інтересів у процесі прийняття стратегічних рішень. У державних фіскальних службах у випадку співпадання їх організаційної структури з адміністративно-територіальним поділом країни ця проблема трансформується у вплив чиновницького апарату місцевої влади на адміністрування податків, який інколи порушує рівність становища платників. Спроби забезпечити незалежність органів відповідних служб шляхом запровадження вертикальної структури управління не

¹ Таранчів Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика): Монографія. - Ірпін: Академія ДПС України, 2003. - С.236.

² Теорія співучасників, сутність якої полягає в обов'язковій підконтрольності керівництва компанії всім зацікавленим сторонам, що реалізують прийнятну модель корпоративних відносин; агентська теорія, що розглядає механізм корпоративних відносин через інструментарій агентських витрат; теорія порівняльного інституційного аналізу, заснованого на виявленні універсальних положень систем корпоративного управління при проведенні міжнародного порівняння.

²⁷ Корпоративное управление в переходных экономиках: Инсайдерский контроль и роль банков / Под ред. М. Аоки и Х.К. Кима. - СПб.: Лениздат, 1997 - С.19.

Храброва И. А. Корпоративное управление: вопросы интеграции. Аффiliated лица, организационное проектирование, интеграционная динамика. - М.: Издательский Дом "АЛЬПИНА", 2000. - С.65.

дали бажаного ефекту, оскільки місцева влада зберігає вплив на керівництво підрозділів через вирішення ряду питань, пов'язаних із створенням умов їх функціонування. Тому одним з варіантів посилення незалежності органів адміністрування податків (при прийнятті рішень щодо забезпечення виконання податкового законодавства) може бути неспівпадання їх організаційної структури з поділом держави на адміністративно-територіальні одиниці. Але при цьому залишається відкритим питання: як саме спроектувати їх структуру?

На нашу думку, у випадку із середньою ланкою податкової служби (обласний рівень) знову ж можуть бути використані окремі теоретичні висновки корпоративного управління. Так, розглядаючи питання злиття корпорацій, теоретики виділяють дві площини цієї проблеми:

- перша - стосується стратегії групи в цілому;
- друга - окремої господарської одиниці у її складі ²⁷⁴.

Екстраполювати наявні теоретичні висновки з корпоративного управління на умови діяльності державних служб було б досить суперечливо. Тому, запропонуємо наше бачення названих площин розгляду проблеми у застосуванні до державної податкової служби.

Стратегія служби в цілому спрямована на забезпечення дотримання податкового законодавства і, на цій основі, акумуляцію необхідних обсягів грошових коштів у розпорядження держави. Стратегія ж окремих підрозділів полягає у забезпеченні такої комбінації напрямків їхньої управлінської діяльності, яка дасть змогу реалізувати стратегію служби. Причому слід передбачити, що у різних регіонах співвідношення між окремими напрямками та методами роботи буде відрізнятися залежно від ступеню впливу соціально-економічних, історичних та традиційно-ментальних чинників в оподаткуванні. Достеменно відомо, що історичні звичаї, традиції та ментальні особливості справляють значний вплив на готовність населення співробітничати з фіскальними органами, а отже і на ефективність податкової системи. Виходячи з цього, врахування різниці ступеню впливу зазначених чинників потребує коригування методики роботи з платниками в різних місцевостях (адже остання залежить не лише від виду економічної діяльності суб'єкта оподаткування, а й від особистісних характеристик конкретної людини: посадової особи підприємства чи підприємця - фізичної особи). Тому формувати податкові округи необхідно на умовах включення до їх складу регіонів зі схожими (одночасно) соціально-економічними, історичними та традиційно-ментальними характеристиками. Останнє не тільки гарантуватиме близькість складових округу за потенціалом, а й слугу-

Храброва И.А. Корпоративное управление; вопросы интеграции. Аффилированные лица, организационное проектирование, интеграционная динамика.- М.: Издательский Дом "АЛЬПИНА", 2000. • С 183.

ватиме забезпеченню оптимальної комбінації напрямків управлінської діяльності та методів роботи підрозділів податкової служби, на основі яких можуть бути реалізовані її стратегічні завдання.²⁷⁵

Соціально-економічні підстави для об'єднання областей у податковій окрузі ми пропонуємо розглядати на основі спільних рис виробничої спеціалізації та організації бізнесу. Останнє пов'язуємо з тим, що саме виробнича спеціалізація вирішально впливає на напрямки та структуру капітало- і товаропотоків, врахування яких є необхідним в оподаткуванні.

Так, з характеристик економічного потенціалу регіонів України бачимо, що для Закарпатської, Львівської, Тернопільської, Івано-Франківської та Чернівецької областей характерна провідна роль машинобудування. Друге місце тут належить харчовій промисловості (цукровобурякова, борошномельна, плодоовочевоконсервна, м'ясна, маслосироробна, виноробна, коньячна, кондитерська, тютюнова, тощо). Важливу роль відіграє хімічна галузь (гірнична і основна хімія, хімія органічного синтезу, лісохімія, побутова хімія). Волинська, Рівненська, Житомирська, Хмельницька, Вінницька області відрізняються переважанням харчової та легкої промисловості поряд з машинобудуванням. Місто Київ, Київська, Чернігівська, Сумська, Полтавська, Черкаська області характеризуються майже рівнозначним поєднанням чотирьох основних галузей: машинобудування, хімічної, легкої і харчової промисловості (з випереджаючим зростанням машинобудування, легкої і харчової галузей). Для Харківської, Луганської, Донецької, Дніпропетровської, Запорізької областей характерним є значне переважання у структурі виробництва машинобудування, енергетики, металургії, хімії. В цьому регіоні також наявні значні відмінності організації бізнесу, оскільки тут переважають великі виробничо-бізнесові об'єкти з вертикальною, жорстко централізованою системою управління. Останнє потребує від фіскальних органів переважного застосування методів роботи з консолідованими платежами та протидії відповідним специфічним схемам мінімізації податкових зобов'язань. Кіровоградська, Одеська, Миколаївська, Херсонська області, Автономна республіка Крим та місто Севастополь вирізняються розгалуженим за структурою машинобудуванням, значною питомою вагою у обсягах виробництва харчової та легкої промисловості. Основу виробництва тут складають такі міжгалузеві комплекси, як АПК, рекреаційний, рибопереробний. Особливе значен-

Зауважимо, що досягнення оптимальної комбінації напрямків управлінської діяльності та методів роботи підрозділів податкової служби відповідатиме і інтересам платників, оскільки слугуватиме принципам зрозумілості організації справляння та прозорості взаємовідносин. Останнє також означатиме і деяке скорочення неявних адміністративних витрат платників, пов'язаних з подоланням відповідних ризиків. У такому випадку держава може сподіватися на підвищення ступеню готовності платників до співпраці та законослухняної поведінки. Це можна розглядати як додатковий чинник успішності реалізації стратегічних завдань податкової служби

ня цього регіону полягає у наявності потужної море-транспортної системи.

Історичні та традиційно-ментальні чинники, від яких залежить сприйняття податкової системи місцевим населенням та застосування адекватних методів адміністрування податків, теж значно різняться в межах названих груп областей. Достатньо лише згадати, що населення першої групи традиційно перебувало під значним східно-європейським впливом (з боку Польщі, Угорщини, Словаччини, Румунії), враховуючи близькість кордону та приналежність окремих територій у минулі часи до складу названих держав. У традиціях та менталітеті населення другої і третьої груп областей збереглися основні риси, сформовані ще за часів Магдебурзького права та Великих Гетьманів. Громадяни цих регіонів є досить релігійними. Християнські правила можуть використовуватися як такі, що сприяють фіску, налаштовуючи вірних на законслухняну поведінку. Харківська, Луганська, Донецька, Дніпропетровська, Запорізька області у цьому сенсі відрізняються відносно меншою релігійністю та "перетином" східноєвропейських та російських впливів на формування психології, традицій, менталітету. Що ж до Кіровоградської, Одеської, Миколаївської, Херсонської областей, Автономної республіки Крим та міста Севастополь, то в менталітеті і традиціях їхнього населення змішалися всі переховані вище характеристики, відповідні іншим регіонам, оскільки південні території заселялися порівняно недавно (лише після залишення їх османськими військами) за рахунок міграції представників інших територій. Тому в адмініструванні податків у кожній групі областей слід віднайти свій специфічний варіант компромісного комбінування методів контролю-перевіркової та масово-роз'яснювальної роботи.

Таким чином, наша спроба поєднання та одночасного врахування соціально-економічних, історичних і традиційно-ментальних чинників дозволила визначити податкові округи на території України у наступному варіанті:

- Галицько-Буковинський округ з центром у місті Івано-Франківську (Закарпатська, Львівська, Тернопільська, Івано-Франківська, Чернівецька області);

- Полісько-Подільський округ з центром у місті Хмельницькому (Волинська, Рівненська, Житомирська, Хмельницька, Вінницька області);

- Центральний округ з центром у місті Черкаси (місто Київ, Київська, Чернігівська, Сумська, Полтавська, Черкаська області);

- Східний округ з центром у місті Дніпропетровськ (Харківська, Луганська, Донецька, Дніпропетровська, Запорізька області);

- Південний округ з центром у місті Миколаїв (Кіровоградська, Одеська, Миколаївська, Херсонська області, Автономна республіка Крим та місто Севастополь).

Центри податкових округів ми визначили лише за ознакою зручності географічного розташування (крім Центрального округу). Передбачаємо, що найбільші суперечки може викликати два питання:

- включення Криму до складу одного з округів;
- визначення "столицею" Центрального округу міста Черкас (а не Києва).

Щодо першого, то у багатьох воно асоціюється з обмеженням компетенції автономії. Однак, нагадаємо, що влада автономії не має прав запровадження податків чи особливих режимів оподаткування, що передбачали б відмінності адміністрування процесів справляння. Місцеві податки різняться по містах і районах Криму, а загальнодержавні - однакові по всій Україні. Тому наявність окремої податкової адміністрації в рамках автономії при об'єднанні всіх інших не може бути обґрунтована нічим, крім амбіцій місцевого керівництва. Крім того, слід врахувати і те, що окружний підрозділ як середня ланка в структурі податкової служби в основному має бути органом методичного забезпечення адміністрування податків інспекціями базового рівня та методико-організаційного координування їх діяльності. Останнє також свідчить на користь того, що ніякі владні повноваження автономії не перерозподіляються у випадку входження її території до складу податкового округу. Проблема ж залежності керівництва податкового округу від влади автономії вирішується повністю, що значно посилюватиме можливості забезпечення дотримання принципу неупередженості прийняття рішень в адмініструванні податків (лише з огляду на вимоги діючого законодавства) та слугуватиме превентивній боротьбі з корупцією.

Друге питання обґрунтовується наступним: враховуючи традиційний для України суб'єктивний вплив чиновництва на прийняття рішень в оподаткуванні, центр податкового округу краще розташувати за межами столиці держави. Останнє дещо, на наш погляд, зменшить можливості втручання функціонерів центральних органів влади (в тому числі центрального органу податкової служби) у справи податкового округу та згладить його "суб'єктивно особливе", "столічне" становище серед інших.

Митні органи, відповідальні за адміністрування податків, пов'язаних із зовнішньоекономічними операціями суб'єктів господарювання, структурно включають Державну митну службу²⁷⁶ і регіональні митниці, митниці, спеціалізовані митні управління. Їх структура змінена в 1996-1998 роках¹¹¹. Виходячи з сьогоденних потреб держави, вона є оптимальною. Однак, слід відзначити наявність однієї

Держмитслужба з 1996 року являє собою центральний орган виконавчої влади, створений на базі Державного митного комітету України.

Про Державну митну службу України. Указ Президента України від 29.11.1996р. № 1145/96 (в редакції Указу від 23.03.1998р. № 216/98) // <http://www.rada.gov.ua>

проблеми, що може виникнути найближчим часом. В липні-серпні 2004р. в результаті перерозподілу повноважень щодо стягнення податкових боргів було прийнято рішення про припинення відповідної монополії податкової служби та надання аналогічних прав митній службі в межах її компетенції. У випадку прийняття запланованих змін у законодавстві, виникне необхідність створення у структурі митних органів специфічних підрозділів стягнення податкового боргу.

Інші органи адміністрування податків - фонди обов'язкового державного соціального страхування та Пенсійний фонд - мають, на наш погляд, не оптимальну структуру. Їх дроблення (див. попередній параграф) призвело до значного подорожчання адміністрування зборів, що підпадають під компетенцію відповідних підрозділів. З метою подолання цього недоліку вважаємо за необхідне переглянути сферу відповідальності цих управлінських структур. За нашим переконанням, названі Фонди мали б призначатися для витрачання акумульованих коштів. Організацію ж акумуляції (тобто, адміністрування зборів) доцільніше покласти на податкову службу, як це мало місце в практиці першої половини 90-х років.²⁷⁸ Наявна методологічна та технічна база податкової служби дозволила б значно здешевити адміністрування соціальних зборів. Тим більше, що ці збори тісно пов'язані з іншими податками: вони входять до собівартості продукції та валових витрат підприємств, а значить впливають на податки, що включаються до цін, та на податок з прибутку. Це ще один доказ недоцільності їх адміністрування різними службами. Таким чином, потреба в утриманні відділів по адмініструванню соціальних зборів у структурі відповідних Фондів відпала б.

Як бачимо з викладеного, забезпечення ефективного управління процесом справляння податків потребує подальших змін структури задіяних органів. Наведене нами бачення шляхів вирішення проблеми є лише одним з варіантів, що можуть розглядатися владою при чергових спробах реформування відповідних служб. Однак, беззаперечною є сама нагальність потреби в такому реформуванні. Паралельно можна спрогнозувати навіть кількаразове повернення до цієї проблеми протягом найближчих десяти років. Це пояснюється тим,

²⁷⁸ При цьому мова не йде про присвоєння коштів відповідних фондів до державного бюджету, а лише про забезпечення з боку податкової служби організаційно-управлінських функцій щодо забезпечення повноти, правильності та своєчасності сплати зборів. Переказ платниками належних сум може провадитися на ту ж адресу та зараховуватися на ті ж казначейські рахунки, що й нині. Таким чином, принцип цільового призначення коштів буде дотримано. Оскільки ж завданням будь-якої державної служби (чи то податкової, чи то соціальних фондів) є забезпечення дотримання діючого законодавства (у даному випадку - з питань справляння соціальних зборів), то запропонований перерозподіл функцій з адміністрування зборів не вплине на стан надходжень та (як наслідок) на забезпечення фінансування відповідних потреб (адже законодавчо встановлений порядок сплати орган адміністрування не змінює, а лише забезпечує контроль за його дотриманням). Платники ж отримають ряд зручностей (у порівнянні з діючим порядком) в частині постановки на облік, здавання звітності в одну установу і т.ш

що вона не може бути вирішена разовим одномоментним актом через надзвичайну суб'єктивну впливовість вітчизняного чиновництва на політичні та економічні процеси в державі. Саме чиновники центральної ланки державної виконавчої влади кожного разу прийматимуть спроби збереження свого контролюючого впливу, не даючи змоги повномасштабного запровадження реформаторських рішень перш за все у питанні підпорядкування та перерозподілу повноважень між службами.

Однак, зазначимо, що сама по собі оптимізація структури служб, задіяних у процесі адміністрування податків, повністю не вирішує проблеми підвищення позитивного впливу підконтрольного їм управлінського процесу на ефективність податкової системи. Надзвичайно актуальним при цьому є питання взаємодії підрозділів цих служб та синхронного спрямування їх зусиль на вирішення поставленого завдання. Аналіз напрямків співпраці служб та їхніх підрозділів у матеріалі наступного параграфу.

4.2. Взаємодія служб як умова ефективного адміністрування додатків

У попередніх розділах нами в основному зверталася увага на діяльність податкової служби щодо адміністрування податків. Саме ця служба відповідає за справляння більшості податків і зборів в Україні. Методика її роботи лягла в основу управління процесом оподаткування взагалі. Однак, державна податкова служба, як зазначалося вище, не єдиний адміністратор податків і платежів. Крім того, цілий ряд установ володіють інформацією, без наявності якої організація процесу справляння податків або стає неможливою, або значно ускладнюється та зростає її витратність. Останнє призводить до скорочення очікуваних ефектів оподаткування. Тому взаємодія між різними службами є певною запорукою як ефективного адміністрування податків, так і функціонування податкової системи в цілому.

Стосовно зазначеного, ми пропонуємо розрізняти взаємодію внутрішню та зовнішню.

До внутрішньої взаємодії слід відносити систему функціональних стосунків між структурними підрозділами податкової служби, спрямованих на досягнення єдиної мети - акумуляції доходів бюджету та забезпечення дотримання законодавства в сфері оподаткування.

Умовно підрозділи податкової інспекції базового рівня можна розподілити за основними блоками (складовими) адміністрування податків, як зображено на рис.4.3.

Процес взаємодії підрозділів вітчизняної податкової служби можна чітко простежити на прикладі організації контрольно-перевіркової роботи.

Плани-графіки проведення перевірок формуються відповідальни-



4.3. Розподіл підрозділів податкової інспекції базового рівня за основними блоками (складовими) адміністрування податків.

ми підрозділами на основі пропозицій, наданих всіма відділами та управліннями органу податкової служби. Таким чином, вже етап планування контрольно-перевіркової роботи передбачає взаємодію у вигляді консолідації наявної інформації про підприємства та цілі галузі національного господарства.

Готуючись безпосередньо до проведення перевірки конкретного платника, відповідальний підрозділ (управління податкового аудиту та валютного контролю) отримує інформацію від підрозділів блоку облікової роботи про засновників, організаційно-правову форму, зареєстровані види діяльності платника, нараховані та сплачені ним суми податків за період, що підлягає перевірці. За 10 днів до початку перевірки повідомляються інші зацікавлені відділи та управління про дату початку здійснення контрольно-перевіркових дій.²⁷⁹ Отримавши повідомлення, за 3 дні до початку перевірки надають всю наявну інформацію про платника, особливо в частині можливих порушень податкового законодавства та ухилень від сплати податків. Вони також забезпечують участь своїх працівників у комплексній перевірці.

Перевіряючих очолює працівник підрозділу, відповідального за документальні перевірки. Тобто, даний підрозділ виступає координатором усіх учасників контрольно-перевіркових дій. Він також відповідає за розгляд спірних питань на засіданнях постійних комісій (до підписання актів) та передачу матеріалів підрозділам правого забезпечення для підготовки судових позовів. У випадку необхідності, керівник групи перевіряючих знову ж від імені підрозділу, відповідального за проведення податкових перевірок, організовує контакти з підрозділом правого забезпечення²⁸⁰ в частині надання юридичних консультацій та письмових висновків щодо законності здійснення платником господарських операцій, порядку застосування санкцій, тощо.

Представники всіх підрозділів, що приймають участь у перевірці, надають інформацію керівнику групи - представнику підрозділу, відповідального за проведення перевірок, у вигляді актів з різних питань програми перевірки. Акти містять пропозиції про застосування санкцій, вилучення документів (у випадку приховування оборотів від оподаткування), тощо. Підрозділ, відповідальний за проведення перевірок, складає зведений акт та готує проекти постанов про притягнення до адміністративної відповідальності, проекти рішень про застосування фінансових санкцій, матеріали для передачі підрозділам податкової міліції (у випадку необхідності вилучення документів та

Паралельно повідомляються і інші контролюючі служби. Тобто, внутрішня та зовнішня взаємодія часто перетинаються у часі.

Група правого забезпечення, як правило, входить до відділу громадських зв'язків та масово-роз'яснювальної роботи

вирішення питання про притягнення до кримінальної відповідальності).

З наведеної характеристики внутрішньої взаємодії підрозділів податкової служби видно, що вона являє собою досить систематизований процес, спрямований на виконання спільного завдання. Однак, нам видається односторонньо організованою співпраця підрозділів податкової служби базового рівня з управліннями податкової міліції. Отриманні за результатами планових виїзних перевірок в основному отримують інформацію для проведення слідчих дій.²⁸¹ У даному випадку існують значні резерви покращання процесу співпраці підрозділів податкової служби. Ми вбачаємо необхідним запропонувати посилення сегменту роботи податкової міліції з інформаторами. Отримана таким чином оперативна інформація має підтверджуватися ними з декількох джерел та передаватися (у конфіденційному режимі) інспекторам податкової служби для включення в плани контролю чи дослідження безпосередньо на об'єкті контролю під час планових виїзних перевірок. Останнє дозволило б значно скоротити затрати праці інспекторів та підвищити результативність контрольно-перевіркових дій. В системі ж внутрішньої взаємодії підрозділів податкової служби це означало б переорієнтацію слідчих та оперативно-розшукових структур з напівавтономного функціонування на обслуговування процесу спільного досягнення єдиної мети.

Зовнішня взаємодія податкової служби являє собою систему стосунків з різними службами та установами, що адмініструють деякі податки та/або володіють необхідною для здійснення адміністрування податків інформацією про фінансово-господарські операції платника. До системи зовнішньої взаємодії можна і необхідно включати також і контакти з платниками, які володіють інформацією про діяльність інших платників податків. При цьому неважливий спосіб отримання цієї інформації: чи в ході зустрічних перевірок, чи у порядку добровільного співробітництва з фіскальними органами.

Таким чином, загальна схема зовнішньої взаємодії податкової служби у процесі адміністрування податків може виглядати, як зображено на рис. 4.4 .

Зовнішня взаємодія здійснюється як у формі обміну інформацією, так і в формі проведення спільних заходів податкового контролю. Так, від державних реєстраторів податкова служба отримує інформацію про кількість зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності, їх податкові та юридичні адреси, сферу бізнесу, тощо. В той же час вона надає реєстраторам інформацію про постановку на податко-

Тут вважаємо необхідним підкреслити, що мова йде лише про планові виїзні перевірки. У випадку позапланових (особливо зішцінованих податковою міліцією) оперативно-розшукових підрозділи надають деяку інформацію, що потребує підтвердження у рамках порушеної справи

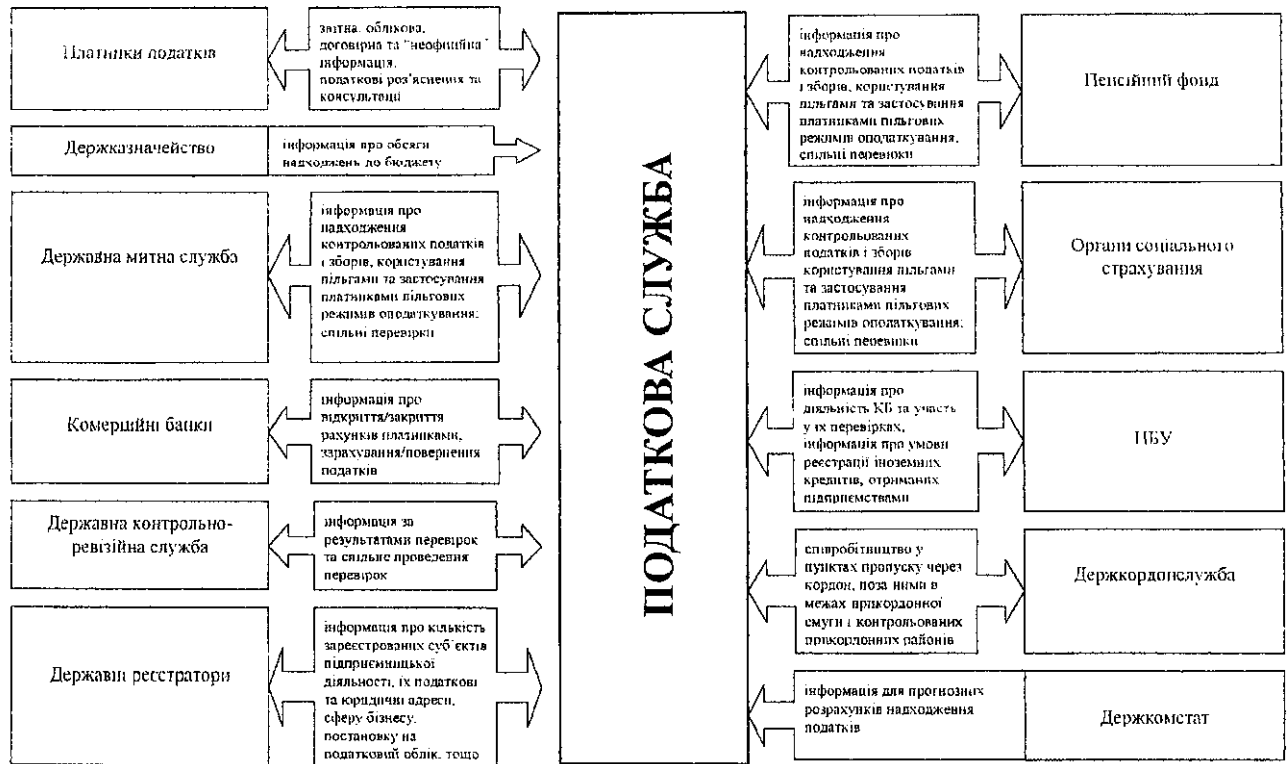


Рис. 4.4. Схема зовнішньої взаємодії податкової служби у процесі адміністрування податків.

вий облік (в тому для передачі платникам відповідних документів). Все це дозволяє здійснювати заходи контролю щодо своєчасності постановки платників на облік у податковій службі та попереджувати деякі види тіньової діяльності.

Органи державного казначейства в основному є джерелом інформації про обсяги надходжень до бюджету. Слід підкреслити, що ця інформація, як зазначалося раніше, використовується для заповнення особових рахунків платників і таким чином слугує створенню умов для здійснення контролю за своєчасністю та повнотою погашення ними податкових зобов'язань.

Державний комітет статистики, обробляючи дані про результати діяльності галузей національного господарства, дає можливість всім фіскальним службам користуватися ними задля проведення прогнозних розрахунків надходження податків. Крім того, зазначена інформація може слугувати базою порівняння показників діяльності платників податків (особливо великих) при проведенні перевірок. Значна відмінність, наприклад, рівня їх прибутковості від середньо галузевої може спонукати для додаткових контролюючих заходів з метою пересвідчення у відсутності фактів приховування оборотів від оподаткування.

Державна митна служба, органи пенсійного та соціального страхування не лише провадять обмін інформацією про надходження контрольованих ними податків і зборів, користування пільгами та застосування платниками пільгових режимів оподаткування, але й здійснюють спільно з податковою службою контрольно-перевіркові заходи. До цього їх спонукає специфіка функціонування та зобов'язує Указ Президента України "Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності"¹²⁸². У ході спільних контрольних заходів служби мають можливість співставляти дані про оподатковувані обороти, надані платниками у порядку звітування перед ними. Останнє інколи дозволяє спростити процедуру перевірки окремих сторін діяльності платника.

Співпраця з Національним банком України яскраво простежується при проведенні контролюючих заходів відносно комерційних банків та інших фінансових установ. При цьому НБУ не лише обмінюється інформацією з фіскальними службами з питань обліку названих установ та дотримання нормативів діяльності, а й може приймати участь у спільних перевіркових заходах. Цікаво, що Національний банк також є об'єктом доволі частих запитів податкової служби щодо умов реєстрації іноземних кредитів, отриманих вітчизняними підприємствами різних галузей. Відповіді установ НБУ дозволяють

прийняти рішення в частині законності віднесення платниками відсотків по таких кредитах до складу валових витрат.

Установи комерційних банків взаємодіють з фіскальними службами в частині контролю за своєчасністю та дотриманням послідовності постановки платників на податковий облік, повнотою та своєчасністю переказу сум податків до бюджету. Банк не може відкрити рахунок суб'єкту підприємницької діяльності без наявності в нього довідки про постановку на облік як платника податків у податковій службі. Крім того, згідно діючого законодавства банківські установи надають податковим органам інформацію про відкриття/закриття рахунків суб'єктами підприємницької діяльності, зарахування податків, повернення надміру сплачених сум. Засобами електронної пошти передаються реєстри розрахункових документів про сплату платежів до бюджету та щоденна банківська звітність за формою 412-Д. Установи пенсійного фонду у свою чергу як один із фіскальних органів також користуються можливостями взаємодії з банківськими установами. Так, платникам органами пенсійного фонду видається довідка про постановку на облік, без якої також неможливе відкриття рахунків в банках.

З органами податкової служби активно взаємодіють прикордонні війська України. Державною податковою адміністрацією України та Державним комітетом у справах охорони державного кордону України чітко відпрацьовано напрямки співробітництва податкової міліції з формуваннями прикордонних військ в пунктах пропуску через державний кордон, поза місцем розташування пунктів пропуску, в межах прикордонної смуги і контрольованих прикордонних районів. Так, з метою запобігання злочинам під час переміщення товарів визначено наступні форми взаємодії:

- проведення спільних операцій податкової міліції та прикордонних військ за єдиним планом;
- створення спільних груп для відстеження конкретних фактів незаконного обігу товарів;
- спільне розташування прикордонних нарядів та нарядів податкової міліції;
- обмін інформацією про переміщення через кордон валюти і товарів, їх документальне оформлення, джерела та умови придбання, канали переправлення, затримання товарів на кордоні, тощо;
- правова і практична взаємодопомога органів дізнання прикордонних військ та слідчих підрозділів податкової міліції на стадіях попереднього слідства і дізнання.

Найпотужнішою системою здійснення контролю використання бюджетних коштів сьогодні в Україні є державна контрольно-ревізійна служба. Проводячи наймасштабніші контрольно-ревізійні дії, органи цієї служби отримують доволі різнопланову інформацію, в

тому числі і в частині виконання податкових зобов'язань платниками податків. Останнє породжує необхідність взаємодії з ними фіскальних служб. Головним контрольно-ревізійним управлінням та ДПА України прийнято порядок взаємного інформування про факти фінансових порушень та вжиті заходи. Він в основному стосується надання інформації органами контрольно-ревізійної служби щодо виявлених ними фактів порушень норм регулювання обігу готівки та порядку ведення бухгалтерського обліку, які можуть свідчити про приховування оборотів від оподаткування та ухилення від сплати податків і зборів. Органи податкової служби у зворотному порядку інформують відповідне контрольно-ревізійне управління про вжиті заходи за повідомленими фактами. У випадку встановлення співробітниками контрольно-ревізійної служби суттєвих порушень та значних фактів ухилення від оподаткування представники податкової служби на підставі негайної інформації розпочинають одночасні перевірки дії. Якщо за результатами ревізії, проведеної контрольно-ревізійною службою, нараховані фінансові санкції та штрафи за порушення податкового законодавства і порядку обігу готівки, то екземпляр акту ревізії (або довідки про перевірку) та розрахунок санкцій надається органам податкової служби з метою їх подальшого застосування. Стягнення сум нарахованих санкцій провадиться на підставі рішення органу податкової служби, який у подальшому інформує відповідне контрольно-ревізійне управління про вжиті заходи.

Принагідно слід зазначити, що зовнішня взаємодія податкової служби як основного фіскального органу не обмежується кордонами держави. Операції, спрямовані на ухилення від оподаткування, давно вже мають інтернаціональний характер. Це спонукає вітчизняних податківців провадити активний обмін інформацією з податковими службами інших країн та із закордонними торгівельно-економічними місіями України.

Обмін інформацією із зарубіжними фіскальними службами провадиться у формі запитів відносно діяльності конкретного платника, підозрюваного в ухиленні від оподаткування. Відповідь на запит надається зарубіжними партнерами після перевірки (розслідування) дій платника. При цьому можуть надаватися копії протоколів опитування свідків, дані про місце знаходження особи, дані про факти здійснення комерційної діяльності в тій чи іншій країні, тощо. Такий обмін інформацією провадиться на основі міжнародних договорів України, тому він можливий лише з країнами - учасниками відповідних договірних відносин з нашою державою.

Торгівельно-економічні місії у складі дипломатичних представництв України за кордоном також залучаються до збору інформації щодо приховування від оподаткування доходів вітчизняних підпри-

емців (резидентів). Міністерством економіки та у справах-європейської інтеграції України надане доручення відповідним місцям щодо сприяння податковій службі з таких питань:

- встановлення контактів з податковими та правоохоронними органами інших країн;
- збір інформації щодо фактів приховування об'єктів оподаткування резидентами України;
- отриманні відомостей щодо відкриття рахунків резидентами у банках за кордоном (на підставі рішень правоохоронних та судових органів України за погодженням з відповідними органами країни перебування);
- здійсненні заходів по боротьбі з відмиванням брудних коштів;
- перевірки окремих комерційних відносин та фінансово-господарських операцій суб'єктів господарювання;
- вивченні досвіду боротьби з відмиванням коштів, отриманих незаконним шляхом.

Таким чином, за роки незалежності України налагоджено стали канали обміну інформацією та взаємодії окремих державних служб з питань адміністрування податків. Однак, ефективність та якість організації загального процесу збору інформації про діяльність платників інколи потребує кращого, оскільки залишаються невирішеними ряд важливих питань. Серед них основними, на наш погляд, є проблеми прямого відстеження зовнішньоекономічних угод платників на території інших держав. Останнє можна забезпечити за рахунок доступу до електронних баз даних міжнародного рівня. Так, наприклад, можливість користування єдиною базою даних Європейського Союзу - "UIE5" - дозволила б напряму (без підготовки запитів) відстежувати угоди платників податків на території ЄС. Навіть в середині нашої країни далеко не всі бази даних вітчизняних контролюючих та правоохоронних органів передбачають можливості взаємного доступу! Режим та форма подання наявної в них інформації часто неадаптовані для використання іншими службами. Зокрема, значні проблеми існують з користуванням податковою службою інформацією органів Міністерства внутрішніх справ, відповідальних за реєстрацію транспортних засобів. Їх вирішення можливе лише шляхом взаємної адаптації електронних систем, що забезпечують функціонування баз даних різних державних служб. Наявність таких можливостей сприяла б створенню умов для одночасного оперативного контролю повноти і своєчасності сплати податків та попередження ухилення від оподаткування. При цьому слід зазначити, що основною проблемою на шляху вирішення даного питання є незадовільне технічне забезпечення ряду служб та організаційні неузгодженості у міжвідомчих взаємовідносинах.

Разом з тим зазначимо, що добре структуровані фіскальні служби

з відмінно відлагодженим механізмом взаємодії можуть досягти успіху у питанні підвищення позитивного впливу підсистеми адміністрування податків на ефективність податкової системи лише за умови володіння досконалою методикою адміністрування податків. Довершуючи адміністративно-управлінську складову, вона слугує також забезпеченню повноти розуміння механізму функціонування податків з огляду на їх триєдину сутність.

Яким чином слід змінити методику адміністрування податків, щоб досягти покращання взаємних стосунків державних служб з платниками та добитися позитивного психологічного сприйняття ними оподаткування (з розумінням його необхідності та невідворотності) і, на цій основі, - законослухняної сплати? Відповідь на це питання може слугувати рішенням, спрямованим на підвищення ефективності податкової системи. Аналіз можливих його варіантів - у матеріалах наступного параграфу

4.3. Раціоналізація адміністрування податків та перспективи підвищення фіскальної ефективності податкової системи

4.3.1. Організаційні проблеми адміністрування податків та їх врахування при проектуванні законодавства.

Викладене у попередніх розділах та аналіз 15-річного вітчизняного досвіду оподаткування свідчать, що твердження про успішне податкове регулювання економічної активності шляхом лише маніпулювання ставками податків, запровадженням пільг та ін. не є абсолютно достовірним. Так само не можна очікувати підвищення фіскальної ефективності перерозподільних механізмів оподаткування, покладаючись лише на внутрішні складові (елементи) окремих податків (як би майстерно вони не були сконструйовані). Податки - це перш за все система відносин між державою і громадянами та підприємствами. Їх відмінність від інших фінансових відносин, на наш погляд, лише в тому, що податкові "взаємини" являють собою односторонній рух вартості, а тому більш жорстко регламентуються державою. Саме в цьому і полягає секрет неможливості досягнення максимального регулюючого та фіскального ефекту лише за рахунок внутрішніх елементів податків. Значною часткою успіху кожна держава завдячує підсистемі адміністрування податків, через яку і втілюються реальні взаємини між державою і платниками. Від того, наскільки вдало вона побудована (тобто на скільки враховує історичні, ментальні та ін. особливості країни і її народу), також залежить фіскальна та регулююча ефективність оподаткування. В цьому прояв триєдиної сутності податків і тільки цим можна пояснити факти законослухняної сплати податків у цілому ряді країн навіть при значно вищих показниках податкового тягара, ніж в Україні.

Наведене в цій роботі тлумачення терміну "адміністрування податків", крім іншого, передбачає використання у відповідній діяльності соціально зумовлених правил. Останнє також свідчить на користь того, що ця діяльність є не лише управління механічними процесами у сфері оподаткування, а й управління людьми як безпосередніми учасниками перерозподілу фінансових ресурсів. Це знову ж таки наводить нас на думку, що фіскальна ефективність податкової системи визначально залежить від врегулювання взаємовідносин між платниками податків та фіскальними службами. Лише розуміння платниками логіки дій представників держави може слугувати базою позитивного психологічного сприйняття, налагодження взаємодовірливих стосунків, і, як результат, неформального укладення такої собі фіскальної угоди про законослухняну сплату встановлених державою податків без зайвого прихованого спротиву. Саме з огляду на викладене діюча сьогодні в Україні система оподаткування потребує докорінного реформування. Існуюча підсистема податкового законодавства наближає до вирішення означеної проблеми лише фрагментарно. Всі надії покладаються на Податковий кодекс, один з варіантів якого розглянутий Верховною Радою у другому читанні. Однак, проведений нами аналіз змісту цього варіанту²⁸³ в частині організації і регулювання взаємовідносин між платниками податків та податковою службою (розділи 16-17) свідчить про марність відповідних сподівань у випадку, якщо ряд положень не будуть доопрацьовані.

Наприклад, у згаданих розділах (16-17) Кодексу містяться позиції, що суперечать іншим формулюванням, наведеним у цьому ж Кодексі. Так, при визначенні переліку контролюючих органів з питань оподаткування фігурують установи Пенсійного фонду та фондів соціального страхування (стаття 16003 частина 1). Однак, платежі, контролювані цими установами, не значаться у переліку податків (статті 1025-1026). Це має свою логіку, оскільки дані внески є страховими платежами. Але ж тоді відповідні органи не можна вважати органами податкового контролю, наділеними повноваженнями адміністративного впливу на платників податків.

Аналогічно, статтею 16049 (частина 1) стверджується, що податкове зобов'язання платника податків, нараховане контролюючим органом, вважається узгодженим у день одержання платником податків податкового повідомлення. Однак, це на наш погляд суперечить іншим частинам цієї ж статті, де платнику надається 10 днів на оскарження дій контролюючого органу. Це означає, що до закінчення

Мельник В. М. Врегулювання питань взаємовідносин з платниками податків у проєкті податкового кодексу // Розвиток фінансово-кредитної системи України в умовах ринкових трансформацій: Збірник матеріалів першої Всеукраїнської науково-практичної конференції вчених, викладачів та практичних працівників, 26-27 лютого 2003р. - Вінниця. "Універсум" - "Ландо-Лтд", 2003 - С. 138-139.

цього терміну податкове зобов'язання, визначене контролюючим органом, не може вважатися узгодженим.

Те ж саме стосується статті 16094 частина 1, де передбачається виключення деяких перевірок відносно необхідності оформлення акту. Згідно статті 16088 безвиїзні перевірки також оформлюються актом. Різниця лише в порядку оформлення, який прописано в статті 16088 окремо. Тому передбачені статтею 16094 виключення є необґрунтованими. У цій же статті ведеться мова про терміни подання заперечень по акту перевірки (один тиждень). Однак, це суперечить статті 16049, якою встановлено 10-денний термін оскарження дій представників контролюючих органів.

Стаття 17032, на наш погляд, суперечить статті 16013. Статтею 16013 платник звільняється від відповідальності у випадку самостійного виправлення помилок, пов'язаних з визначенням об'єкту оподаткування, а стаття 17032 вводить таку відповідальність.

Наступним недоліком аналізованих розділів (16-17) Кодексу є те, що при описі процедур, пов'язаних з адмініструванням податків, недостатньо чітко дотримано права платників, проголошені цим же Кодексом. Це стосується, зокрема, статті 16004 частина 2 (щодо порядку вручення документів платнику). Коли в тексті цієї статті формулюється положення про вручення документів особисто платнику, то не конкретизується заборона викликати платника до органу податкової служби з цією метою. Це вже дозволяє передбачити майбутні дії службовців: поголовні виклики платників та відрив їх від основних справ без належних на те причин.

Частина ж 8 статті 16005 взагалі містить формулювання, що фактично дозволяє розголос податківцями не доведеної інформації про платника, яка може зіпсувати репутацію суб'єкта підприємницької діяльності. Адже практика показує, що податківці часто відносять до правопорушень дії платників, які не мають нічого спільного з порушенням діючого законодавства. Це пов'язано з багато вар і антн істю трактувань закону. Тому інформація про порушення, не доведена у судовому порядку або не узгоджена з платником шляхом беззаперечного та безумовного підписання останнім акту перевірки, має бути конфіденційною і не підлягає розголосу. Останнє слід чітко прописати у тексті частини 8 статті 16005.

Частина 3 статті 16012 фактично дає змогу податковій службі вимагати подання платниками багатоваріантної звітності на різних носіях інформації. Вже й сьогодні є випадки, коли податкові органи на свій розсуд вимагають деякі види звітності на магнітних та паперових носіях одночасно. Причому, в різних регіонах пред'являються різні вимоги. Це спрощує роботу податківців, але завдає незручностей платникам.

Частина 4 статті 16012 допускає можливість податковим органам

вимагати подання додаткової інформації при проведенні безвізної перевірки. Однак, якщо мова йде про безвізні перевірки (адже правила проведення візних перевірок регламентовані окремими статтями), то при їх здійсненні податковими органами вимагається лише звітність. Дана частина статті може слугувати підставою для вимог щодо надання штатниками документів обліку. Останнє не повинне допускатися поза рамками візних перевірок, оскільки означатиме порушення прав платників.

Норма частини 2 статті 16049 взагалі свідчить про не врівноваження прав платників і податкової служби. На виконання однакової за змістом роботи (підготовка скарги та підготовка відповіді на неї) податковій службі виділяється більше часу, ніж платнику.

Частина 14 статті 16049 передбачає винятки щодо обвинувачення особи в ухиленні від сплати податків до остаточного вирішення справи судом. Формулювання цієї статті свідчить про порушення Конституції України, згідно якої найвищу силу має саме судове рішення. Крім того, порушення кримінальної справи за статтею 212 КК України залежить від донарахованої суми податку. Якщо рішенням суду донарахування скасовується, то справа не повинна порушуватися. Частина ж 14 статті 16049 фактично дає обернене трактування.

Частина 7 статті 16051 регулює дії податкових органів у випадку неможливості вручення платнику податкового повідомлення або податкової вимоги. Згідно цієї статті податкові органи фактично не повинні доводити неможливість вручення через свідків, що може слугувати підґрунтям для зловживань та порушень прав платників.

Порушеннями прав платників може обернутися і впровадження норм частини 8 статті 16088 (щодо проведення повторних перевірок у випадку скарг платника). Адже, разом зі скаргою на дії податківців платник подає всі документи, що підтверджують наведені у скарзі факти. У зв'язку з цим необхідність візної перевірки відпадає. Її проведення виглядатиме як спроба впливу на платника, що поскаржився.

Довершуючи змальовану вище картину, своєрідним апофеозом порушень прав платників стає стаття 16089, яка демонструє відсутність чіткого обмеження тривалості перевірок.

Натомість, надлишково застраховано права фіскальних органів. Так, положення пунктів г), д) частини 8 статті 16005 (щодо конфіденційної інформації), на наш погляд, суперечать нормам демократичного суспільства. Наведені в цих пунктах формулювання дають змогу податковим органам блокувати громадський контроль за їх діяльністю.

Значна частина положень аналізованих розділів (16-17) Кодексу не відповідає основному призначенню цього законопроекту. Кодекс потрібен для систематизації податкового законодавства, забезпечен-

ня його доступності для розуміння платником. Це означає, що слід виключити існування інших законів з питань оподаткування (крім Податкового та Митного кодексу). Даній тезі суперечать стаття 16009 (частина 4), стаття 16012 (частина 1), стаття 16046, стаття 16047 (частини 1,3), які допускають можливість існування іншого законодавства з питань оподаткування.

Ще одним недоліком розділів 16-17 Кодексу є наявність загальних формулювань, не конкретизованих видів платежів. Це стосується частини 7 статті 16009 (щодо не уточнених видів відрахувань до соціальних фондів). Поняття "відрахування до соціальних фондів" може передбачати багато різних платежів. Такі загальні назви залишають можливість довільного трактування законодавства та розширення кола обов'язкових платежів поза межами Податкового кодексу.

Недостатньо продуманими є механізми досягнення податкового компромісу (стаття 16067), якими платник фактично віддається на милість податкових органів. Права податкових органів та сфера прийняття ними остаточних рішень значно розширюються. Останнє є найпотужнішим стимулятором розвитку корупції в державних органах.

Часто компетенції і права податкової служби в статтях розділів 16-17 Кодексу прописані таким чином, що можуть призводити до перевищення повноважень. Так, наприклад, абзац 1 частини 3 статті 16088 передбачає використання бухгалтерських звітів та балансів при проведенні безвізних перевірок. Однак, здавання зазначених документів до органів податкової служби не передбачається. Крім того, враховуючи деякі недоречності практики адміністрування податків нині (наприклад, зі здаванням у 1998-1999рр. копій податкових накладних з ПДВ), слід передбачити в цій статті чітку заборону витребування на попередні перевірки інших документів, крім податкової звітності.

Також перевищенням компетенції податкової служби є положення, закріплене абзацом 1 частини 7 статті 16088 (щодо перевірки порядку виконання операцій купівлі-продажу іноземної валюти). Дані операції є сферою грошового обігу. Нагляд за останнім є функцією Національного банку України.

Цілий ряд необґрунтованих, на наш погляд, формулювань наведено в аналізованих розділах щодо відповідальності платників. Наприклад, частина 2 статті 17004 передбачає застосування пені на несвоєчасно сплачені суми штрафних санкцій. Однак, і штраф, і пеня є видами відповідальності. Нарахування пені на суми штрафу означає застосування відповідальності на відповідальність. Останнє суперечить принципам побудови законодавства.

Стаття ж 17027 передбачає застосування штрафів за несвоєчасне виконання податкових зобов'язань. Але, порушення термінів сплати

тягне за собою відповідальність у вигляді пені. Застосування норм цієї статті означатиме подвійне покарання за одне і теж саме порушення.

Цілим рядом статей передбачено застосування відносно платників та їх посадових осіб штрафних санкцій у розмірах, кратних неоподаткованому мінімуму доходів громадян (17024,17026). Однак, даним кодексом не визначено ні поняття, ні розміру неоподаткованого мінімуму. Як у такому випадку визначати штраф?

Таким чином, наведений аналіз окремих положень проекту податкового кодексу свідчить про наявність неврегульованих питань в частині взаємовідносин між платниками податків та податковою службою. Відповідні норми кодексу потребують перегляду. Інакше ефективне адміністрування податків і платежів в нашій країні буде неможливим. Застосування ж репресивних методів впливу на платників уже вичерпали себе. Подальша підміна поняття "вдосконалення адміністрування податків" поняттям "застосування адміністративно-репресивних заходів впливу на платника" об'єктивно стає неможливою. Останнє вже починає унеможлилювати не завжди виправдану захопленість контролюючих органів перевітками дотримання податкового законодавства та покараннями за невиконання його вимог на фоні досить слабкого опікування попередніми роз'ясненнями вимог законодавства та наданням необхідної інформації платникам. Та й ефективність адміністративно-репресивних заходів впливу є порівняно низькою. Так, наприклад, у 2002 році органи державної податкової служби виявили більше чотирьох тисяч фактів необгрунтованого подання заяв про відшкодування ПДВ з державного бюджету на суму 1 мільярд 875 мільйонів гривень. Зазначимо при цьому, що на той час названий податок був найбільш проблематичним з огляду на його адміністрування. За першу половину 2003 року по всіх кримінальних справах (з порушень стосовно всіх податків), що розслідували слідчі податкової міліції, було повернуто у казну держави майже 297 мільйонів гривень. У I півріччі 2004 року податковою міліцією було порушено 4444 кримінальні справи та у ході їх провадження стягнуто до бюджету та державних цільових фондів 453,2 млн. грн.²⁸⁴ Що означають ці цифри у порівнянні з реальними масштабами тіньової економіки та породженими нею фактами ухилення від оподаткування, суми яких за непрямыми оцінками експертів складають 2-3 державних бюджети України? Наведені цифри свідчать про, м'яко кажучи, недостатню ефективність застосованих методів адміністрування податків.²⁸⁵

Згідно / оперативними даними ГУПМ України та стастичними бюлетенями ДПА України // <http://www.sta.gov.ua>

Мельник В. М., АксьоноваТ. В. Ініціяція економічних оборотів в Україні та податкові важелі боротьби з нею // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (19-20 грудня 2003 року) - Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. - С.

Крім взаємовідносин з платниками, ще однією серйозною організаційною проблемою адміністрування податків в Україні є розподіл функцій податкового контролю між службами та відомствами. Так, наприклад, ряд функцій, законодавчо закріплених за податковою службою, є неприродними для неї і призводять до дублювання дій інших органів контролю. Як зазначалося вище, ця проблема не до кінця вирішена і в проекті Податкового кодексу (особливо в питаннях здійснення валютного контролю та контролю за дотриманням порядку обігу готівки). В цьому сенсі обґрунтованою є пропозиція В. А. Онищенко: "...із переліку функцій, що сьогодні належать податковій службі, необхідно поступово передати наступним органам виконавчої влади такі: Національному банку України - контроль за обігом готівки, дотримання лімітів готівки у касах та її використання, контроль за роботою обмінних пунктів іноземної валюти; Міністерству економіки та з питань європейської інтеграції - контроль у сфері зовнішньоекономічної діяльності та валютний контроль; Міністерству внутрішніх справ - проведення роботи з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, боротьбу з відмиванням доходів, одержаних незаконним шляхом; Держкомспоживзахисту - здійснення контролю за порядком розрахунків із споживачами з використанням реєстраторів розрахункових операцій; виконавчим органам місцевого самоврядування - контроль за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності."²⁸⁶

Підсумовуючи викладене, слід відзначити, що проектування новітнього податкового законодавства України має провадитися з обов'язковим врахуванням проблематики організації стосунків з платниками та розподілу функцій контролю між різними державними службами. Це дозволить уникнути взаємних непорозумінь та досягти позитивного психологічного сприйняття платниками логіки організації процесу справляння. Останнє позначається неабияким впливом на ефективності оподаткування.

Разом з тим, не менш важливими є також проблеми методичного та методологічного характеру, що супроводжують процес розвитку підсистеми адміністрування податків в Україні. У цьому сенсі, крім вітчизняних напрацювань, нам видається важливим звернутися і до зарубіжного досвіду. Можливі напрямки вдосконалення методики адміністрування податків в Україні - у матеріалах наступних підрозділів.

4.3.2. Зарубіжний досвід як джерело методичних новацій в адмініструванні податків.

Слід зразу ж підкреслити, що ми погоджуємося з давно доведеним фактом: в питаннях оподаткування просте копіювання чужих кроків не призведе до успіху. Однак, порівняння з українськими реформаторськими заходами та адаптування деяких рішень до вітчизняних умов, за нашим переконанням, все ж матиме відповідний ефект. Тому наводимо аналіз методики адміністрування податків, що використовується розвиненими країнами. Окремо зосередимося саме на тих її елементах, які можуть бути адаптованими до умов України.

Служба внутрішніх доходів США застосовує три основних методи стягнення податків: деклараційний, "біля джерела", оціночні (авансові) платежі. Слід зауважити, що теоретична інтерпретація цих методів може справити враження їх подібності практично у всіх країнах світу. Однак, конкретні способи та варіанти їх застосування можуть суттєво відрізнятись. Тобто, кожна країна має досить специфічну і неповторну методологію адміністрування податків. Ми ж вбачаємо своїм завданням розглянути основні найбільш поширені методологічні прийоми, які можливо у перспективі адаптувати до вітчизняних умов та застосувати у практичній діяльності податкової служби України.

Головною відмінністю адміністрування податків в США у порівнянні з роботою податкової служби України є значне домінування масово-роз'яснювальної роботи над іншими напрямками діяльності. Сама безпосередня сплата побудована на принципах самооподаткування. Однак, платники завчасно отримують інформацію про перелік, терміни та основні вимоги щодо сплати належних з них податків (тоді як український платник змушений самостійно знайомитися з податковим законодавством і визначати перелік платежів, що стосуються його виду діяльності. У випадку неврахування навіть якогось з дрібних зборів він карається згідно законодавства).

Основними бюджетотворюючими податками США є прибуткові (на доходи фізичних осіб та на прибутки корпорацій).

Існує дві основних форми податкових декларацій підприємств - 1120 і 11208. Друга стосується малих підприємств і, фактично, являє собою скорочену форму, оскільки громіздкість основної декларації є зайвою для відповідного кола платників (на відміну від України, де по податку на прибуток застосовується єдина форма декларації). Також на відміну від нашої країни податковим періодом є рік. Відповідно, декларування прибутків здійснюється лише по закінченню року У порівнянні з вітчизняними реаліями, це спрощує і роботу платників, і роботу служби. Але, сплата провадиться чотири рази на рік. В даному випадку застосовуються оціночні платежі. Сутність їх полягає в наступному: підприємство попередньо оцінює можливі

річні доходи, витрати та пільги і визначає мінімальну суму платежу. Ця сума сплачується до бюджету рівними частками до 12 квітня, 12 червня і 12 грудня поточного року. По закінченню року провадиться кінцевий розрахунок з бюджетом згідно поданої декларації. Це також суттєво відрізняється від вітчизняної практики, де раніше авансові платежі вносилися щомісячно, а нині не практикуються взагалі (якщо такими не вважати сплату податку за 11 місяців).²⁸⁷

Частина прибутків може оподатковуватися методом "біля джерела". Це стосується виплат на користь іноземних компаній та фізичних осіб.

Сплачені протягом року оціночні платежі порівнюються потім із задекларованими сумами. Якщо за розрахунком по декларації сума податку є більшою, ніж оціночні платежі, то платник здійснює доплати. Якщо ж навпаки, то провадиться або повернення зайво сплачених сум, або зарахування у рахунок майбутніх періодів. Однак, терміни подачі декларації не є абсолютно зафіксованими. При необхідності підприємство має право подати запит до служби внутрішніх доходів і погодити продовження терміну заповнення декларації. Але такий запит має бути поданим завчасно. В Україні ж у випадку невчасного звітування платник нестиме покарання у вигляді адміністративного штрафу, що посилює як моральний, так і фінансовий тиск на нього з боку підсистеми адміністрування податків та сприяє формуванню її негативного сприйняття.

Всі подані підприємствами декларації підлягають камеральній перевірці (біля 4 млн. на рік). Але для документальної перевірки відбирається лише кілька відсотків декларацій (2-3%). Як вручну, так і за допомогою комп'ютера, визначається перелік платників, які задекларували дуже низькі або, навпаки, надвисокі суми доходів від даного виду підприємницької діяльності, скористалися великим переліком та обсягом пільг. Саме вони і піддаються документальній перевірці, яка стосовно підприємств здійснюється з безпосереднім виїздом на об'єкт.

Загальні засади документальної перевірки такі ж як в Україні - вона полягає у сп і вставленні даних бухгалтерських книг з деклараціями. Однак, у ході перевірки підприємства США мають право залучати для представлення своїх інтересів довірених осіб, кваліфікованих бухгалтерів-консультантів і т.д. (при проведенні ж перевірки в Україні присутніми можуть бути лише посадові особи підприємства). Вся процедура перевірки та дії державних службовців можуть бути записані платником на аудіо- чи відео носіях. При цьому федеральне законодавство обумовлює, що перевірятися можуть лише операції, по яких минуло не більше 3-х років з дати заповнення

Застосовується кінцева сплата тричі на рік за деклараціями (за I квартал, півріччя, 9 місяців) та сплата суми за 11 місяців, яка корегується річною декларацією.

відповідної декларації. Але, якщо існують докази, що платник не переказав до бюджету податок у сумі більше 25% його валового доходу, то зазначений термін збільшується до 6-ти років.

Після завершення перевірки з представниками підприємства обговорюються заходи, що мають бути виконані за її результатами. Якщо підприємство погоджується з висновками перевіряючих, то підписується договір про досягнення згоди, на підставі якого платнику виставляється рахунок на недоплачену суму податку або провадиться повернення зайво внесених до бюджету сум. При цьому платник має право сплатити donараховані при перевірці суми не одночасно, а протягом обумовленого терміну. У випадку незгоди працівників підприємства з висновками перевірки, вони (як і в Україні) мають право на оскарження до спеціальних підрозділів служби внутрішніх доходів чи безпосередньо до суду.

За результатами перевірки застосовуються адміністративні штрафи за несплату чи неповну сплату податку. Штраф за неповну сплату застосовується лише в тому випадку, коли до встановленого терміну підприємство переказало до бюджету менше 90% належної суми податку на прибуток. В Україні ж штрафні санкції застосовуються незалежно від долі недоплати, що справляє враження нерозмежованості покарань за випадкові помилки та за намірені вчинки. За дії кримінального характеру у США передбачені окремі, більш жорсткі штрафні санкції та порушення судової справи.

Адміністрування прибуткового податку з фізичних осіб залежить від джерела їхніх доходів. Наймані працівники, як зазначалося вище, оподатковуються за методом "біля джерела". Стягнення провадить роботодавець, враховуючи податкові пільги та скидки. Але, на відміну від української практики, сума, що підлягає утриманню за кожний звітний період, визначається найманим працівником спільно з роботодавцем шляхом заповнення форми \u20ac4. Потім працівник враховує ці суми при визначенні своїх податкових зобов'язань за результатами річного декларування (як це практикувалося і в Україні згідно довідок форми 2 та форми 3 - про доходи за сумісництвом та за основним місцем роботи відповідно). Кінцевий розрахунок фізичної особи з бюджетом по прибутковому податку має бути завершений до 15 квітня наступного за звітним року.

Фізичні особи в США також мають право на продовження терміну заповнення декларації (на 2-4 місяці). Однак, це не означає продовження терміну сплати податку. Задекларувавши свої доходи, платник може сам розрахувати суму податкового зобов'язання, а може скористатися послугою служби внутрішніх доходів, яка повідомить його про визначену суму податку до сплати.

Фізичні особи також можуть використовувати метод оціночних платежів.

Щорічно в США здається більше 120 млн. декларацій фізичних осіб. Вони перевіряються за допомогою комп'ютера, в тому числі шляхом співставлення зі службою державного соціального забезпечення. Однак, більш детальній перевірці піддається лише 1-1,5% декларацій. Хоча, цей показник різний для окремих груп платників. Так, наприклад, серед платників з оподатковуваними доходами до 10 тис. дол. перевірками охоплюється лише 0,35-0,45%. Для платників, доходи яких досягають 10-25 тис. дол., відсоток охоплення перевірками становить 0,6%. Для групи платників з доходами 25-50 тис. дол. ~ 1,2%. При доходах 25-100 тис. дол., отриманих від дрібного підприємництва, перевіряється 2,1% декларацій; поперх 100 тис. дол. з того ж джерела - 4,2%; поперх 100 тис. дол. від фермерства - 2,7%.²⁸⁸

Слід зауважити, що декларація про доходи фізичних осіб у США є досить громіздкою та складною. Її заповнення може вимагати затрат часу до 16 годин. У зв'язку з цим існує мережа фірм, які надають платні послуги податкового обслуговування. Крім того, ряд фірм пропонує комп'ютерну програму для автоматичних розрахунків. Однак, вона є досить дорогою. Але при цьому платник може скористатися не лише можливостями електронних підрахунків, а й електронного переказу коштів. Складність полягає лише в тому, що комп'ютерні перекази можуть здійснюватися тільки через спеціальні податкові фірми, оскільки домашні комп'ютери не мають виходу до мережі служби внутрішніх доходів США. Такі перекази через податкові фірми також є платними і обертаються для громадян додатковими витратами. З цього приводу професор В. Л. Андрущенко зазначає: "...платники витрачають на підтримання податкової системи США у 5 разів більше коштів від державних видатків на утримання власне податкової служби."²⁸⁹ Крім зазначеного, банки США пропонують кредити платникам, що скористалися електронною системою розрахунків і очікують повернення зайво сплачених податків у сумі 2,5-3 тис. дол.. Вони можуть отримати належну їм суму від банку одразу при посередництві податкової фірми. Однак, вартість такої послуги визначається виходячи з 18-20% річних. Обов'язковою умовою банку є повернення державою коштів платнику на рахунок, відкритий у цьому банку.

Що ж стосується служби внутрішніх доходів, то комп'ютеризація процесів подання звітності і розрахунків для неї досить вигідна. Ад-

²⁸⁸ Податкові системи зарубіжних країн / За загальн. ред. М.Я. Азарова К.: "Видавничий дім "Комп'ютерпрес", 2004.- ООО.
Налоги и налогообложение: Учебн. пособие для ВУЗов / Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина-М.: ЮНИТИ, 2000.....С.38.
Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України - 2003.- №6.--С.31.

же обробка ²⁹⁰ заповнених вручну бланків обходиться державі в 14 разів дорожче.

Вивчення наявних даних про роботу Головного податкового управління Франції також свідчить про орієнтацію в бік масово-роз'яснювальної роботи. Крім прийому та інформування відвідувачів, французькі податківці надають платникам послуги через мережу телефонних довідкових служб. В більшості мерій, а також в громадських організаціях працюють інформаційні пункти. Широко практикується телевізійні передачі з прямими відповідями на питання стосовно практичного оподаткування. Публікуються податкові довідники для підприємців, огляди податкового законодавства (що в Україні також здійснюється, однак переважна більшість таких видань проводиться не податковою службою, а приватними засобами масової інформації та аудиторськими фірмами). Досить стабільною є практика проведення зустрічей-консультацій з платниками. Все це дозволяє досягати вищого рівня законслухняної сплати податків.

Значна увага приділяється також навчання персоналу. З початку навчання слухачам Національної податкової школи та Національної школи кадастру надаються всі права на пільги, відпустки та соціальний захист відповідно посади податкового інспектора.

Основними доходами французького бюджету є непрямі податки. Терміни здачі декларацій по всіх податках стандартизовані. Враховуючи деяку специфіку непрямого оподаткування, кожному платнику ПДВ надається пояснювальний буклет. Податкові інспектори несуть відповідальність за розповсюдження податкових декларацій серед платників (форма 3310). Вони також відслідковують своєчасність подання платниками звітності і готують зведені реєстри надходжень. У викладеному теж простежується суттєва відмінність організації роботи служби та її стосунків з платниками від звичних для України.

Французькі експортери, що мають право на відшкодування ПДВ, разом зі звітною декларацією подають заявку на відшкодування. При цьому не вимагається додавати документи на підтвердження відшкодування. Податкові органи Франції при наданні відшкодування мають право вимагати внесення застави у вигляді гарантованої облігації. Така міра застосовується до нових платників або платників з поганою репутацією.²⁹¹

Перевірка правдивості задекларованих даних - справа податкових контролерів.

Контроль великих підприємств передбачає використання двох методів: загальна перевірка (перевірка всіх сфер діяльності під-

Налоги и налогообложение Учебн пособие для ВУЗов / Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина-М.:ЮНИТИ, 2000.-С39.

Семкина Т. И. О международном опыте возврата НДС при применении ставки НДС в размере 0% при экспорте товаров // Бюро/М\уи.поШнало§.ги/1тп5/1п(3ех.а5р

приємства з метою з'ясування фінансових і комерційних зв'язків) та перевірка правильності застосування систем обліку

Малі підприємства контролюються у формі надання допомоги при складанні балансу. Тривалість такої перевірки - пів дня або день. Це, на нашу думку, найбільш значна відмінність від методики роботи вітчизняної податкової служби. У таких підходах простежується спільна відповідальність платників та державних службовців за правильність визначення податкових зобов'язань перед державою.

Другим за обсягами надходжень податком у Франції є прибутковий з фізичних осіб. Раніше податкові органи при проведенні перевірок широко застосовували метод експертизи всіх доходів платника, отриманих зі всіх джерел. Однак, практика їх діяльності довела, що такі широкомасштабні перевірки є зайвими. Зараз здійснюється вибірковий контроль на основі принципу структурної економічної вибірки.

Основу доходів місцевих бюджетів Франції складають майнові та земельні податки. Враховуючи таку їх роль, Головне податкове управління багато уваги приділяє розвитку кадастрової служби. В Україні це окреме відомство, а тому не виключаються проблеми з організацією обміну необхідною для оподаткування інформацією. Податківці Франції відповідальні за ведення кадастрової документації, оцінку власності, контроль використання державної власності, контроль за використанням власності фізичних осіб за їх дорученням, проведення операцій по передачі державної власності в оренду, продаж державної нерухомості, патрунування приватної власності, регулювання операцій з нерухомістю, підтвердження фактів передачі нерухомості, вдосконалення земельного законодавства. Головне податкове управління Франції, наприклад, готує спеціальні звіти про розміри та умови орендних відносин і концесій, про роботу з управління державною річковою та дорожньою власністю та ін.. Слід підкреслити, що в Україні це - завдання різних служб. І хоч останнє поки-що не дозволяє консолідувати їх зусилля для досягнення максимальної ефективності відповідної роботи та захисту майнових інтересів держави, однак сприяє спеціалізації та створенню умов щодо покращання безпосередньо адміністрування податків. На нашу думку, у вітчизняних умовах доцільніше налагодити надійний обмін інформацією між службами та їх взаємодію, ніж концентрувати функції в руках однієї з них.

Представляє інтерес для України також шведський досвід податкового адміністрування. Національне податкове відомство Швеції щорічно забезпечує надходження до державної казни 1000 млрд. крон у вигляді податків.²⁹² Основна увага, як і в більшості європейських країн, приділяється масово-роз'яснювальній та консультативній роботі. Податкове законодавство цієї Скандинавської країни є досить

громіздким та складним. В середньому щотижня парламент приймає одну поправку до законодавчих актів з питань оподаткування.²⁹³ У зв'язку з цим на податківців покладено обов'язок надання необхідної допомоги платникам. В основному консультативне спілкування з платниками здійснюється через комп'ютерну мережу. Протягом місяця лише сайт Гьотеборгського регіонального податкового управління в internet відвідують 100 тис. чоловік.²⁹⁴

У Швеції застосовується єдина податкова декларація для всього підприємства.²⁹⁵ Вона складається з двох частин: одна призначена для ПДВ, інша - для прибуткового податку та соціальних внесків. Такий приклад практичного впровадження принципу єдності податкової звітності в адмініструванні податків являє собою інтерес для нас, адже демонструє ряд зручностей як для платника, так і для податкової служби. Терміни подачі декларацій залежать від категорії платника. Так, малі підприємства звітують перед податківцями раз на рік - до 31 березня; середні підприємства - щомісячно до 12 числа через один місяць за звітним (тобто, через 42-43 дні після закінчення звітного місяця); великі підприємства - щомісячно до 26 числа наступного за звітним місяця. Таким чином, держава розподіляє подачу звітних документів у часі, знімаючи пікові навантаження на податкову службу. Останнє теж актуально для України. Практика ж звітування малих підприємств лише раз на рік дозволяє зменшити їх неясні витрати, пов'язані з адмініструванням податків. При цьому, віднесення платника до відповідної категорії здійснюється на підставі даних про обсяги його оборотів: підприємства з річними оборотами до 1 млн. шведських крон вважаються малими; від 1 до 40 млн. крон - середніми; поверх 40 млн. крон - великими.

Заслужує на окрему увагу досить незвична (як для східноєвропейських країн) своєрідна "опіка" платника. В Україні в програмі модернізації податкової служби передбачено застосування у майбутньому методики супроводження та обслуговування платника. Однак, її сутність зводиться в основному до простого консультування. Що ж до надання форм звітності та інструкцій, то це планується здійснювати лише раз на рік і то, очевидно, у не близькому майбутньому. Шведські податківці розуміють даний процес значно ширше. Так, наприклад, місцеві податкові відділи за місяць до настання терміну подачі декларації зобов'язані надіслати її підприємству, нагадуючи таким чином платнику про його обов'язки.²⁹⁶ Причому, за допомогою комп'ютера здійснюється досить суворий контроль своєчасності таких "нагадувань".

Податкові декларації в Швеції подаються в основному в електрон-

ному вигляді і надсилаються електронною поштою. Таким чином досягається мінімізація особистих контактів інспекторів з платниками, що актуально для України з точки зору попередження корупції. Проблема засвідчення документа вирішується за допомогою електронної печатки. Згідно заяви підприємства електронна печатка видається регіональним податковим управлінням. Її встановлює особисто податковий службовець лише на один комп'ютер підприємства. Директор чи головний бухгалтер фірми отримує сертифікат, на підставі якого здійснює роботу з електронною печаткою.

Переказ всіх податків, що підлягають сплаті до бюджету, з 1998 року здійснюється на окремий податковий рахунок. Він надається кожному платнику. На основі цього рахунку проводяться звірки надходжень та повернень податків.

При реалізації товарів за межі Швеції платники повинні подавати також щоквартальний звіт по поставках, в якому зазначається вартість експортних поставок, вартість трьохсторонньої торгівлі, реєстраційний номер покупця по ПДВ, код країни. Цей звіт переважно використовується для адміністрування податку на додану вартість (на ряду з податковими деклараціями).

Санкції до платників податків застосовуються в Швеції лише тоді, коли порушення призвели до недоплати чи надлишкового відшкодування з бюджету. Якщо ж в деклараціях містяться неточності, що не призвели до втрат бюджету, санкції не застосовуються. На відміну від вітчизняної практики, останнє є прикладом лояльного відношення до порушень, спричинених випадковими помилками.

Дані отриманих декларацій обробляються в двох спеціальних центрах і заносяться до національної електронної системи "РИМА". Ця система обробляє 5,5 млн. декларацій щорічно і містить 600 видів інформації по кожному платнику за останні 3 роки. Кожен з 10 регіонів Швеції має свій банк даних. Крім того, система живиться інформацією з ряду (21) місцевих внутрішніх і зовнішніх систем (баз даних). Серед зовнішніх баз, що також є джерелом інформації для системи, слід відзначити бази даних митниці, шляхового управління (по видачі ліцензій транспортним організаціям), управління ринку праці, державного страхового управління, патентного і реєстраційного відомства, ліцензійного відомства, тощо. За допомогою системи "РИМА" на основі прийнятої теорії ризику провадиться відбір платників для податкових перевірок. Можливий пошук підприємств за запитами багаторівневої структури та підприємств без реєстрації в Швеції на основі звітності, що надійшла з інших країн по угодах зі шведськими підприємствами та підприємцями.

Податкові органи Швеції також використовують в своїй роботі єдину базу даних ЄС - "VIES". Про потреби отримання інформації з неї в Україні вже йшлося вище. Вона дозволяє в ід стежу вати угоди

платників податків на території ЄС. При цьому конфіденційність інформації забезпечується наступним чином: доступ до даних цієї системи здійснюється через центральний офіс зв'язку в Стокгольмі, де працюють 3-4 чоловіки. Центральний офіс зв'язку має по 1 представнику в регіонах. Для отримання інформації податковий інспектор звертається із запитом до регіонального представника. Запит передається до центрального офісу, де він розглядається протягом 3-х місяців (а в особливих випадках - протягом місяця). При цьому доступ до конфіденційної інформації суворо обмежується. Інспектор має право запитувати інформацію лише по тих платниках, з якими він працює безпосередньо. Податкова поліція, прокуратура, суди також можуть подавати запити щодо надання інформації з системи "УІЕ5", але тільки через податкові органи.

Найбільш актуальним для України сьогодні є зарубіжний досвід адміністрування ПДВ. Саме шведські надбання методики адміністрування цього податку в нашій країні частково впроваджені (хоча, український варіант поки-що досить далекий від оригіналу). Які ж її основні положення?

Як і в більшості розвинених країн, у Швеції ставки ПДВ диференційовано. Досить об'ємним є пільговий механізм цього податку. Загалом в законі передбачено 25 параграфів по повному звільненню від ПДВ.

Відшкодування податку на додану вартість здійснюється за наявності таких умов:

- вхідний податок повинен відноситися до придбань або імпорту в рамках діяльності, яка підлягає оподаткуванню;
- реалізація товарів на експорт.

Для обґрунтування відшкодування платником подаються вантажні митні декларації, транспортні та інші документи, що підтверджують надходження товару до покупця. Може також вимагатися подання підтвердження чи довідка покупця, якщо він самостійно вивозив товар.

Зазвичай відшкодування ПДВ в цій країні провадиться протягом 2,5 місяців після подачі декларації. Однак, податкові органи мають право відкласти відшкодування на невизначений термін при наявності сумнівів відносно якихось угод платника. Як правило, таке відкладення практикується на термін до завершення повної перевірки і з'ясування відповідних фінансово-господарських операцій фірми.

Законодавство Швеції про ПДВ не вимагає оформлення операції купівлі-продажу спеціальними документами (на кшталт вітчизняної податкової накладної), чим досягається відносне скорочення неявних витрат платників на адміністрування податків.

Хотілось би більш детально на інших прикладах зупинити увагу

на окремому питанні відшкодування ПДВ, яке сьогодні гостро стоїть не лише в Україні, а й в цілому в світовій практиці адміністрування податків.

Податкові служби багатьох країн засвідчують досить часті випадки махінацій, пов'язаних з незаконним поверненням податків по експортних операціях. Світовій практиці адміністрування податків відомо декілька видів порушень із застосуванням нульової ставки:

- фіктивний експорт (реалізація неіснуючих товарів по підробних або фальсифікованих документах);

- викривлення інформації про експорт (як правило, це навмисне збільшення обсягу або ціни експорту за рахунок збільшення витрат виробництва та обігу. В результаті експортер отримує більшу суму відшкодування);

- неправильний розподіл сум податків, що підлягають відшкодуванню (більшість експортерів здійснюють поставки і на внутрішній ринок. При цьому є нагода викривити дані про розподіл обсягів сировини і матеріалів, придбаних для виробництва продукції. Розподіл провадиться на користь експорту, збільшуючи таким чином суму відшкодування.).²⁹⁷

На протидію зазначеним махінаціям, використовуються спеціальні механізми відшкодування податків.

Більшість країн відшкодовують ПДВ на підставі поданих декларацій, деякі ж вимагають додаткового подання заявки. Також переважна більшість країн Європи, Канада і Нова Зеландія практикує відшкодування ПДВ тільки після проведення перевірок (хоча ці перевірки далеко не завжди є виїзними). Деякі країни (наприклад, Японія) вимагають від експортерів додавати до декларацій з ПДВ переліки товарів (робіт, послуг), використаних при виробництві експортної продукції, та інші документи, що обґрунтовують відшкодування.

Однак, зарубіжна практика свідчить, що податковим службам не під силу провести масштабні виїзні перевірки по кожній заявці на відшкодування. Тому широко застосовуються комп'ютерні системи відбору заявок для виїзної перевірки. Але, проблемним питанням залишається оптимальність критеріїв автоматичного відбору.

Досить цікавий варіант вирішення проблеми відшкодування ПДВ застосовується у Новій Зеландії. В основу новозеландської методики покладено так званий "затверджений рівень повернення податків". Цей показник закріплюється за кожним платником в момент реєстрації і регулярно переглядається залежно від зміни бази оподаткування платника. В межах цього показника відшкодування провадиться автоматично по будь-яких заявках.

В цілому механізм відшкодування ПДВ в Новій Зеландії виглядає так:

- платник подає декларацію по ПДВ з документами, що обґрунтують суму відшкодування;

- комп'ютерна система порівнює суму відшкодування з показником затвердженого рівня повернення податків конкретного платника. Якщо сума відшкодування не перевищує зазначений показник, податкова служба дає доручення казначейству провести відшкодування. Якщо сума відшкодування перевищує показник затвердженого рівня повернення податків, заявка передається інспектору для оцінки. У випадку, коли інспектор при цьому з'ясовує, що відшкодування для платника є першим, він направляє заявку на перевірку аудиту;

- інспектор аналізує дані про платника. Якщо буде встановлено значні порушення законодавства платником у минулому або наявність податкових боргів, то заявка також передається аудиту для перевірки;

- інспектор визначає розмір різниці між заявленою сумою відшкодування та показником затвердженого рівня повернення податків. Якщо вона значна, то це теж може бути приводом для поглибленої перевірки;

- інспектор уточнює відхилення даної заявки від попередніх. Якщо коливання суми відшкодування значне (навіть у межах показника затвердженого рівня повернення податків) і платником не надані пояснення його причин, то заявка теж підлягає передачі аудиту для перевірки;

- інспектор проводить перевірку взаємної відповідності показників декларації з ПДВ та декларації по податку на прибуток (в частині сум продажу та витрат). Значні відхилення теж можуть бути приводом для перевірки (навіть якщо заявлене відшкодування знаходиться в межах показника затвердженого рівня повернення податків);

- аудитор по відібраних таким чином об'єктах отримує справу платника та копію звіту інспектора про розгляд заявки на відшкодування;

- при проведенні перевірки з'ясовуються такі основні питання: відповідність оборотів зазначеним у деклараціях сумам; питома вага експорту; питома вага ПДВ, сплаченого постачальникам при придбанні товарів для виробництва продукції на експорт. Ширина кола питань перевірки залежить від того, чи перевірявся платник раніше. Більш глибокі перевірки стосуються нових платників. Якщо перевірка не перша, то вона може бути проведена і в стінах податкової служби (камерально) з поданням платником документів по експорту;

- дані про експорт під час перевірки співставляються з даними митної служби. Вибірково провадиться порівняння даних обліку платника з даними обліку постачальників і покупців. Ці зустрічні перевірки можуть і не проводитися, якщо документи про експорт не суперечать даним декларації;

- якщо в ході перевірки порушень не встановлено - провадиться відшкодування заявленої платником суми. В інших випадках аудитор обговорює з платником спірні питання і з'ясовує напрямки можливих коригувань суми відшкодування.

Досвід Нової Зеландії в частині відбору платників для перевірок відшкодування ПДВ та використання показника затвердженого рівня повернення податків, на нашу думку, є корисним для України, оскільки дозволяє відмовитися від практики проведення безсистемних та поголовних перевірок всіх заявок. Останнє дозволить вивільнити час податкових службовців для проведення більш якісних та глибоких перевірок на тих об'єктах, діяльність яких не зовсім корелюється із законодавчими нормами.

Узагальнюючи матеріали цього підрозділу, вважаємо за необхідне виокремити деякі елементи методики адміністрування податків в розвинених країнах, що можуть бути запроваджені в Україні вже найближчим часом:

- введення обов'язку та відповідальності інспекторів податкової служби за розповсюдження податкових декларацій та інформації про зміни в методиці їх заповнення серед платників (як превентивного заходу стосовно попередження порушень вимог податкового законодавства, спричинених непоінформованістю);

- декларування прибутків підприємств лише по закінченню року із застосуванням протягом звітного періоду оціночних платежів (з метою спрощення і роботи платників, і роботи служби, та скорочення витрат на адміністрування податків);

- надання права підприємствам та фізичним особам на продовження терміну заповнення податкових декларацій (з метою уникнення надлишкового пресингу з боку податкової служби);

- застосування у роботі з малими підприємствами комбінованої методики одночасної перевірки поточної діяльності та надання допомоги при складанні звітності;

- передбачення необхідності звітування для малих підприємств з періодичністю 1 раз на рік та зведення всіх їхніх звітних форм у єдину декларацію (з метою стимулювання малого бізнесу з боку підсистеми адміністрування податків завдяки скороченню неявних адміністративних витрат);

- встановлення термінів подачі всіх податкових звітів юридичними особами залежно від категорії платника (згідно його економічних оборотів) (з метою розподілу подачі звітних документів у часі, знят-

тя пікових навантажень на податкову службу та покращання рівня обслуговування платників) ;²⁹⁸

- деякі організаційні аспекти контрольно-перевіркової роботи служби внутрішніх доходів США, що сприяють посиленню захисту прав платників податків та попередженню корупції (надання платникам права фіксувати процедуру перевірки та дії державних службовців на аудіо- чи відеоносіях, залучати для представлення своїх інтересів довірених осіб, кваліфікованих бухгалтерів-консультантів і т.д.);

- застосування штрафних санкцій залежно від долі недоплати податків до бюджету (з метою розмежування покарання за випадкові помилки та за намірені вчинки);

- використання показника затвердженого рівня повернення податків для відшкодування ПДВ (з досвіду Нової Зеландії) (з метою скорочення кількості контрольно-перевіркових заходів).

4.3.3. Модернізація податкової служби як метод підвищення ефективності функціонування податкової системи.

Слід зазначити, що наведений у попередньому підрозділі аналіз зарубіжного досвіду адміністрування податків здійснювався автором при виконанні науково-дослідної теми "Науковий супровід пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства. Аналітична оцінка зарубіжного досвіду адміністрування податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, прибуткового податку з громадян, податків на власність, податку на рекламу, місцевих податків і зборів, рентних та ресурсних платежів та розроблення пропозицій щодо вдосконалення методів адміністрування податків в Україні" (№ держреєстрації 0103U004853), яка проводилася Науково-дослідним фінансовим інститутом при Міністерстві фінансів України. Час його безпосереднього виконання співпадає з розгорнутою Державною податковою адміністрацією України роботою по обґрунтуванню напрямків підвищення ефективності справляння податку на додану вартість. У зв'язку із зазначеним деякі прийоми адміністрування податків, запозичені із зарубіжного досвіду, вже апробовані в нашій країні у порядку експерименту, відкориговані з урахуванням вітчизняних особливостей оподаткування та підготовлені до впровадження. Мова йде про методику використання ризиків для відбору платників при плануванні перевірок та заснований на ній автоматизований розподіл платників на групи за категоріями уваги. З 1 січня 2005 року дана методика "категоріальної"¹ роботи з платниками запроваджена в адмініструванні ПДВ та податку на прибуток під-

¹ Частково в Україні це вже практикується, однак лише з ПДВ. Поза увагою залишився податок на прибуток та ін.

приемств. У майбутньому планується її розповсюдження на інші податки і збори. Сутність цієї методики полягає в наступному: за результатами аналізу ризиків, розрахованих (чи заснованих) на базі звітних даних, результатів податкових перевірок, оперативної інформації, тощо, платник потрапляє до відповідної категорії, що характеризує безсумнівність його податкової репутації, чи, навпаки, різні ступені сумніву. Залежно від цієї категорії підрозділи податкової служби планують частоту та глибину перевірок. Це вже означає часткову відмову від безсистемних та поголовних перевірок, в тому числі по заявках на відшкодування ПДВ.

Охарактеризовані нововведення запроваджені в рамках загальної програми модернізації державної податкової служби України. Загалом же стратегічним планом розвитку податкової служби на період до 2013 року передбачено досягнення таких цілей²⁹⁹:

- забезпечення умов для підвищення рівня законслухняної 300 сплати податків (розробка та впровадження програм роз'яснення необхідності сплати; спрощення механізму сплати та звітування; запровадження єдиної системи державної реєстрації платників податків в органах податкової служби; переорієнтація системи податкового аудиту на постійний моніторинг показників діяльності платників без зайвого втручання в підприємницьку діяльність; стандартизація контрольно-перевіркових процедур; забезпечення диференційованого підходу до організації контролю на основі аналізу податкових ризиків; тощо);

- створення умов для досягнення партнерства у взаємовідносинах між податковою службою та платниками податків (підвищення якості обслуговування платників шляхом надання своєчасних і висококваліфікованих послуг щодо забезпечення формами податкової звітності, інструкціями по їх заповненню, створення зручної та ефективної системи приймання і обробки звітності; забезпечення роботи інформаційних служб та використання всіх доступних інформаційних ресурсів у роботі з платниками податків; розробка кодексу професійної етики працівника податкової служби та здійснення заходів щодо його дотримання; розробка та впровадження програм антикорупційних заходів; розробка та впровадження програм опитування платників на предмет оцінки їх стосунків з податковою службою з метою забезпечення зворотного зв'язку при прийнятті управлінських рішень; тощо);

- впровадження стандартизованих та прозорих форм і методів обслуговування платників податків (розробка і впровадження нової ор-

Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року. Наказ ДПА України від 07.04.2003 № 160 // <http://www.sta.gov.ua>
У першоджерелі вжито термін "добровільна сплата податків", однак нами в попередніх розділах вже наводилася критика цього вислову.

ганізаційної структури та оптимізація функцій органів податкової служби; створення спеціальних центрів обробки документів та Центральної бази даних податкової служби; впровадження програми повної комп'ютеризації і автоматизації процесів адміністрування податків та нових форм обслуговування платників з використанням сучасних інформаційних технологій; розробка системи інформаційної взаємодії з Міністерством фінансів, Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції, Міністерством праці і соціальної політики, Державним казначейством, Державною митною службою, Національним банком, Державним комітетом статистики, іншими міністерствами і відомствами; підтримка та розширення спектру взаємодії зі Світовим банком та іншими міжнародними організаціями, податковими органами країн світу; тощо);

- трансформація моделі нинішньої податкової служби на провідний, підзвітний суспільству, високоефективний державний орган виконавчої влади (підвищення рівня управління персоналом; зміцнення кадрового потенціалу; розроблення та впровадження системи відбору і навчання кандидатів на посади працівників податкових органів; створення привабливого матеріального та соціально-побутового забезпечення працівників податкових органів; тощо).

Головними результатами досягнення цих цілей передбачається зростання рівня законослужняної сплати податків та детінізація значної частини економічних оборотів суб'єктів підприємницької діяльності. Тобто, фактично мова ведеться про сприяння підвищенню фіскальної та регулюючої ефективності податкової системи через підсистему адміністрування податків. Останнє є практичним підтвердженням триєдиності податків, теоретичне обґрунтування якої наведено нами на початку цієї роботи.

Однак, за нашим переконанням, досягнення зазначеного у Програмі модернізації можливе лише за умови забезпечення служби фахівцями нової генерації, здатними відмовитися від старих методів роботи з платниками і сприйняти нові вимоги та умови співпраці. У зв'язку з цим у 2002 році групою науковців Національної академії державної податкової служби України (до якої входив і автор) було розроблено і підготовлено до впровадження на загальнодержавному рівні нову спеціальність для підготовки фахівців - "Оподаткування", її необхідність обґрунтовувалася фактом появи нового виду діяльності - податкової роботи, яка має серйозні специфічні відмінності від традиційно обґрунтованої роботи фінансиста. Ці відмінності полягають у тому, що фахівець у галузі оподаткування повинен базуватися на глибоких комплексних знаннях ряду суміжних професій (основ технологій виробництва галузей господарської діяльності, економіки, фінансів, бухгалтерського обліку, контролю та ревізії), більш широко використовувати у своїй діяльності юриспруденцію та авто-

мативовані методи отримання, накопичення, обміну, обробки інформації, комп'ютерних технологій, організації громадських зв'язків. Все це вимагає і специфічної підготовки працівників. Виправданість таких змін в організації навчального процесу та професійної орієнтації також підтверджують матеріали світового форуму теоретиків і практиків оподаткування - Міжнародної фіскальної (податкової) асоціації. В останні роки на щорічних конгресах цієї організації піднімалися такі теми, як "Діалог між податковою адміністрацією і платниками податків", "Легальні і нелегальні форми ухилення від податків", "Адміністративні та рекламаційні видатки, пов'язані з оподаткуванням", "Оподаткування і права людини", "Юридичний захист платників податків" та інші.

Після проведення перепідготовки та часткового оновлення кадрового складу податкової служби можна буде впевнено вести мову про повномасштабне запровадження змін методики облікової, масово-роз'яснювальної і консультативної, контрольної-перевіркової роботи.

При цьому, вважаємо за необхідне проаналізувати більш детально основні новації, що плануються на майбутнє у складі програми модернізації податкової служби за вказаними напрямками діяльності в адмініструванні податків.

Перш за все, в сегменті облікової роботи планується створення п'яти центрів обробки документів з прямим підпорядкуванням Державній податковій адміністрації України. Тут ми вбачаємо деяку нелогічність: ДПА пропонує створення десяти податкових округів і лише п'яти центрів обробки документів. Тобто, територіальна організація цього спеціалізованого утворення з обробки податкової звітності і обліку платежів не співпадатиме з адміністративно-територіальною структурою інших підрозділів податкової служби. Виходячи з цього, можна вже передбачати низку непорозумінь та труднощів при їх функціонуванні. За нашим переконанням, це додатковий доказ на користь запропонованого нами варіанту об'єднання підрозділів податкової служби обласного рівня у п'ять податкових округів (див. §4.1).

В іншому ж слід підкреслити, що проект майбутнього функціонування центрів обробки даних є достатньо продуманим та цікавим з практичної точки зору. Так, наприклад, планується, що порядок здавання звітності буде самостійно обиратися платником податків. Він може передавати її до центрів обробки даних засобами електронного чи телефонного зв'язку, або на паперових носіях. При цьому подання звітності на паперових носіях може здійснюватися як шляхом поштових відправлень, так і через пункти приймання. Під пунктами приймання автори проекту розуміють спеціально встановлені контейнери у приміщеннях податкових інспекцій, куди звітність буде просто вкидатися платниками. Таким чином, бачимо повну відсутність прямого

контакту платника з працівниками служби при здаванні звітності. На підтримку цієї ідеї доцільно згадати слова Франческо Нітті, який наголошував, що найефективнішим засобом попередження корупції в податкових органах є скорочення до мінімуму прямих контактів їхніх працівників з платниками.

Виходячи з викладеного, слід передбачати активне використання електронних підписів та печаток у процесі надання податкових звітів.

Крім того, проектом передбачена система захисту прав платника на випадок втрати його звітних документів з вини службовців. Так, якщо звітність передано засобами електронного зв'язку, то після ідентифікації електронного підпису платнику надсилається електронною поштою повідомлення про приймання. При користуванні пунктами приймання рухома частина контейнерів у кінці кожного дня виймається і не відкривається, а опечатується з відміткою дати. Контейнери пронумеровані і підлягають реєстрації. Відкриття їх рухомої частини здійснюється лише після доставки до центру обробки даних.

Податкова звітність проходитиме контроль на предмет заповнення всіх реквізитів, після чого її дані вводяться в електронну базу. Інформація про податкові зобов'язання згідно звітності заноситься до особових рахунків платника, які залишаються стрижнем системи обліку надходжень. З аналогічним призначенням також автоматизовано від податкових інспекцій надходять дані про податкові зобов'язання, визначені податковим органом, та про нараховані штрафні санкції і пеню. Паралельно за показниками звітності провадитиметься автоматизований аналіз податкових ризиків.

Від органів Державного казначейства до центрів обробки даних надходять електронні відомості про зарахування та повернення коштів з аналітичних рахунків за доходами. Після проходження контролю вони слугуватимуть підставою для врахування сплачених сум податків в особових рахунках платників.

Таким чином, передбачена система документообігу повністю виключає можливість необ'єктивного та упередженого ставлення до платників, що може мати місце під час спілкування з інспектором віч-на-віч.

В напрямку вдосконалення масово-роз'яснювальної та консультативної роботи, крім наведеного в попередніх розділах (див. §3.3) найбільшої уваги заслуговують плани щодо розповсюдження форм податкової звітності та інструкцій по їх заповненню. Пряме копіювання цього методу обслуговування платників із досвіду діяльності податкових служб розвинених країн³⁰¹ заслуговує лише на позитив-

Див. аналіз досвіду адміністрування податків у Франції та Швеції, наведений вище.

не сприйняття. Передбачається, що на початку кожного року платникам будуть вручатися безкоштовно пакети з формами податкової звітності та інструкціями по їх заповненню. Однак, можемо спрогнозувати відстрочення у часі впровадження цих заходів в практику діяльності податкових органів. На сьогодні вручення таких пакетів будуть марними, оскільки протягом року може змінюватися як перелік, так і порядок заповнення звітних документів. На підтвердження наведемо лише один приклад щодо невизначеності з порядком декларування прибутку підприємств. Так, у 2003 році у зв'язку зі зміною умов оподаткування на перехідний період було передбачено як разовий захід здавання додатково декларації про прибуток за 11 місяців. Однак, у 2004 році неждано для платників цей крок було повторено. У подальшому 11-місячне декларування стало вже звичним, однак платниками сприймається як одна з організаційних незручностей та методичних недоречностей.³⁰² Спрогнозувати подібні рішення у сьогоднішніх умовах поки-що практично неможливо. У зв'язку з наведеним, вважаємо доцільним запропонувати крім пакетів, що надаватимуться платникам на початку року, проводити щоквартальну інформаційну розсилку про зміни форм та порядку заповнення звітних документів.

Принциповим змінам у майбутньому планується піддати методику та спрямованість контрольно-перевіркової роботи. Буде здійснено перехід від превалювання виїзних документальних перевірок до зосередження основних зусиль на кабінетних (камеральних) перевірках. При цьому передбачається проведення останніх в електронному режимі. Як уже зазначалося, на етапі обліку платежів у центрах обробки даних автоматично буде проводитися арифметичний контроль звітності та аналіз відхилень її показників. Таким чином, вже на цьому етапі накопичується підготовча база для визначення податкових ризиків. Широко практикуватиметься у ході кабінетного аудиту аналіз зовнішньої інформації про платника. Саме він багато в чому дозволить компенсувати недоліки безвиїзного контролю. Так, реально можна очікувати отримання інформації з таких джерел:

- від органів державної статистики (щодо показників статистичної звітності з метою їх подальшого аналізу та співставлення з обсягами оборотів, задекларованими в податковій звітності);
- від Державної митної служби (щодо обсягів зовнішньоекономічних операцій суб'єктів підприємницької діяльності);
- від органів екологічного контролю та контролю за використанням природних ресурсів (щодо обсягів викидів, скидів, розміщення

³⁰² Хоча, слід визнати, що запровадження 11 місячного декларування та сплати податку на прибуток дозволило вирівняти надходження до бюджету в останні місяці року та уникнути касових розривів його виконання. Однак, сприйняття платниками такого кроку було скоріше негативним (і саме з організаційних причин, оскільки фінансові зобов'язання при цьому не змінюються).

відходів та споживання ресурсів з метою встановлення правильності розрахунків екологічних та ресурсних платежів, а також підготовки попередніх висновків про обсяги діяльності з використанням непрямих методів);

- від органів землеустрою (щодо площ земель, які перебувають у власності платника);

- від органів Фонду державного майна, бюро технічної інвентаризації, районних державних адміністрацій, виконавчих комітетів місцевих рад та органів місцевого самоврядування (щодо розмірів плати за оренду землі та майна, даних про приватизацію державного майна, даних про зареєстровані об'єкти нерухомості, даних про земельні ділянки, віддані під забудову);

- від органів Державної автомобільної інспекції Міністерства внутрішніх справ (щодо зареєстрованих транспортних засобів);

- від Державної флотової інспекції (щодо зареєстрованих суден);

- від інспекцій Державного технічного нагляду (щодо обліку сільськогосподарської техніки);

- від нотаріусів та бірж (щодо операцій з майном);

- від Міністерства аграрної політики (щодо нарядів на відвантаження спирту на експорт);

- від Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції (щодо лімітів на отримання спирту, ліцензій на здійснення зовнішньоекономічної діяльності в сфері обігу підакцизних товарів);

- від фінансово-кредитних та банківських установ, Міністерства юстиції, Пенсійного фонду, Фондів соціального страхування, органів реєстрації актів громадянського стану, паспортних служб (щодо інформації в межах їх компетенції стосовно особистих документів громадян, їх рахунків, обсягів доходів, з яких сплачено страхові внески, тощо);

- від підрозділів боротьби з економічними злочинами та організованою злочинністю Міністерства внутрішніх справ (щодо інформації про випадки порушення платником законодавства в сфері економіки).

Паралельно також у складі кабінетного аудиту пропонується проведення економічного аналізу податкової та фінансової звітності. За динамікою показників фінансового стану і рентабельності можна зробити висновки про зміни обсягів господарської діяльності платника та бази оподаткування. Недостатньо опрацьованим в даній пропозиції є лише питання інформаційної бази такого аналізу, адже фінансова звітність не подається до підрозділів податкової служби, а контролюється органами державної статистики. На нашу думку, існує сумнів у технічній можливості обміну відповідною інформацією по кожному платнику, яких мільйони. Хіба-що органи статистики синхронно проведуть оновлення парку комп'ютерної техніки,

створять бази даних, аналогічні податковим (по показниках фінансової звітності у розрізі суб'єктів підприємництва) та відкриють необмежений доступ до них з боку податкової служби. Однак, якщо технічні проблеми залишити на розсуд фахівців, то з точки зору практики контролю ідея виглядає привабливо.

Якщо за результатами такої кабінетної перевірки платника на основі показників ризиків буде віднесено до категорії сумнівних - йому доведеться очікувати виїзну документальну перевірку. Тобто, передбачається відміна поголовних безсистемних перевірок та скорочення втручання державних органів у підприємницьку діяльність.

З наведеної характеристики запланованих змін у організації та методиці адміністрування податків слідує, що має бути здійснений перехід на функціональний принцип побудови організаційної структури податкових органів.^{3,3} Останнє дозволить персоналу спеціалізуватися на сферах діяльності, використовуючи спільні підходи до адміністрування різних типів податків та обслуговування різних платників.

Впровадження охарактеризованих змін у порядку адміністрування податків, на переконання автора, означатиме додатковий потужний поштовх щодо підвищення фіскальної та регулюючої ефективності податкової системи, спровокований уже проведеними та запланованими на майбутнє заходами з реформування самих перерозподільних механізмів. Останнє підтверджує обґрунтованість запропонованого підходу до розгляду податків з точки зору їх триединої сутності. При цьому визнаємо, що подібні звернення до адміністративно-управлінської складової свідчать про деяку прихильність до критикованої радянською політекономією німецької камералістики (хоч остання розглядала питання технологій оподаткування окремо від інших проблем). Однак, критика не заперечує наявності багатьох раціональних рішень, запропонованих представниками цього відгалуження фінансової науки.

^{3,3} Нині діє галузевий принцип побудови організаційної структури податкових органів. Працівники підрозділів спеціалізуються на певних категоріях податків

ВИСНОВКИ

Однією з основних проблем сучасного оподаткування є необхідність одночасного врахування інтересів різних учасників даного виду перерозподільних відносин: платників податків та держави в особі її фіскальних служб. У зв'язку з цим, на нашу думку, актуалізується питання комплексного розгляду різних аспектів оподаткування з метою досягнення максимізації фіскальних та регулюючих ефектів функціонування податкової системи. Таким чином, на сьогодні постає необхідність дослідження податків як триединої проблеми: функціонування як методу акумуляції грошових коштів держави; використання як інструменту впливу на соціально-економічні процеси в країні; організації та методики управління процесом оподаткування.

Вирішення означеного завдання вимагало від нас звернення до методу ретроспективного аналізу розвитку податків та оподаткування, а також їх науково-теоретичною обґрунтування. Таким чином ми сподівалися сформувати цілісну уявну картину розвитку оподаткування з метою встановлення найбільш характерних закономірностей на основі єдиного потоку подій. Вивчення наукових ідей та практичного досвіду розвитку фіскальних технологій, за нашим переконанням, дозволяє виробити напрямки вдосконалення як сучасних вітчизняних податків, так і організації їх справляння.

В результаті такого дослідження ми дійшли висновку, що залежно від типу (рівня розвитку) держави влада використовує податки в різних іпостасях та по-різному організовує їх справляння. Тобто, набір функцій податків та способи їх адміністрування залежать від рівня розвитку держави. Паралельно, забезпечення поступального розвитку самої держави визначається податками, оскільки останні являють собою механізм акумуляції коштів, призначених і на розширення функцій держави. Таким чином, розвиток держави і податків є взаємообумовленими процесами.

Враховуючи зазначене, шляхом поєднання висновків наукових шкіл у галузі податкових фінансів та їх адаптації до умов і завдань держави за перехідної економіки чи "молодого ринкової економіки", в даній роботі обґрунтовано концептуальні підходи щодо розвитку податкової системи у період відповідних ринкових трансформацій. Вони ґрунтуються на врахуванні трьох згаданих вище аспектів оподаткування та передбачають зміни пропорцій між прямими і непрямими податками, а також зміну ступеню контролюючого впливу держави на процеси оподаткування залежно від етапу розвитку перехідної економіки, завдань держави та стану бюджету (обґрунтування у тексті § 1.3).

Розгляд процесів розвитку податків і держави як взаємообумовлених також змусив нас замислитися над науково-теоретичною проблемою сутності перерозподільних механізмів у лоні сучасної держави (незалежно від рівня економічного розвитку конкретної країни). Тут доходимо висновку, що виходячи з наявних реалій, у сучасності потребує деякого переосмислення та уточнення дефініція самого терміну "податки". На наш погляд, слід підкреслити перерозподільний характер суспільних відносин оподаткування, а також призначення отриманих від податків коштів на потреби забезпечення власне держави та вторинного перерозподілу на користь інших юридичних і фізичних осіб та на громадські потреби. Багатогранність відповідної системи суспільних відносин та специфіка реалій використання перерозподільних механізмів сучасною державою також вимагає іншого трактування функцій податків. Враховуючи інтереси практики у сучасних теоретичних розробках, належних до галузі податкових фінансів, доцільно, на наш погляд, розрізнити стимулюючу та обмежуючу функції податків, а не поєднувати їх у складі регулюючої (обґрунтування - §2.1).

Крім викладеного, взаємообумовленість розвитку податків і держави доводить необхідність з'ясування можливостей забезпечення фінансової бази останньої через названі перерозподільні механізми. Для цього доцільно, на нашу думку, регулярно аналізувати їх фіскальну ефективність. Остання може розглядатися як порівняльна спроможність наповнювати бюджет і характеризуватися показником питомої ваги того чи іншого податку в доходах бюджету. Розрахунки за матеріалами вітчизняної статистики свідчать, що найнижчу фіскальну ефективність серед українських податків мають місцеві. Означене породжує значну проблему забезпечення доходів бюджетів місцевих органів влади і самоуправління на основі власних джерел. Використовуючи результати порівняльного аналізу зарубіжного досвіду встановлено, що вирішити проблему дозволить впровадження на місцевому рівні податку на нерухомість та податку з лотерей. Відповідні проекти також опрацьовані у тексті цієї роботи (§2.2).

Рекомендуючи запровадження нових податків у якості можливого варіанту вирішення проблеми фіскальної ефективності як всієї податкової системи, так і підсистеми місцевих податків, ми добре розуміємо можливі суперечності, пов'язані з впливом податкових вилучень на економічну активність. У зв'язку з цим актуалізується встановлення розмірів та напрямків обмежуючої дії податків. Останнє можливе за результатами аналізу податкового тягаря. Дослідження методики розрахунків цього показника спонукають нас зробити висновки про те, що, з огляду на нерівномірність розподілу податкового тягаря між платниками, доцільно розрізнити вплив на економічну активність, врахувавши не тільки різницю об'єктів оподаткування, а й

відмінності груп платників та джерел сплати податків. Важливо розмежувати податковий вплив на можливості безпосередньої організації виробництва і ринкової пропозиції та на потенційні обсяги ринкового попиту, розраховуючи окремо податковий тягар відносно платників - фізичних та юридичних осіб. Проведені розрахунки за запропонованою методикою показують, що в Україні податковий тягар відносно юридичних осіб вищий у порівнянні з фізичними. Останнє свідчить про стратегічний вибір держави стосовно стимулювання розвитку ринку через попит. Однак, можливе їх доповнення заходами, спрямованими на вирішення проблеми індустріальної структури та рівня економічного розвитку територій. Основою цього може стати стимулювання вирівнювання інвестицій по регіонах з використанням комбінованих бюджетно-податкових методів впливу. Сутність пропозиції полягає у створенні Фонду підтримки та сприяння розвитку регіонів у складі Державного бюджету України (з податковим джерелом наповнення). Відповідний проект також опрацьовано у тексті цієї роботи (§2.3).

Однак, вище підкреслена триединість проблеми податків свідчить, що їх повнокровне використання сучасною державою з метою забезпечення поступального суспільного розвитку потребує врахування, крім двох висвітлених, і третього аспекту оподаткування - організаційно-управлінського. Останнє змушує фактично переглянути підходи до аналізу функціонування податкової системи та розглядати її як сукупність трьох підсистем: підсистеми податкового законодавства, підсистеми податкових органів та підсистеми застосування податкового законодавства (адміністрування податків).

Процес адміністрування податків сьогодні потребує теоретичного обґрунтування, починаючи з дефініції однойменного терміну. Як варіант дефініції, в даній роботі пропонується таке визначення: "адміністрування податків - це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені правила". У сучасності до адміністрування податків слід відносити такі види робіт (або напрямки управлінської діяльності): облікова робота (облік платників податків та облік надходження податків); масово-роз'яснювальна та консультативна робота; прогнозно-аналітична робота; контрольно-перевіркова робота.

Виходячи саме з таких теоретичних посилань, нами проведено аналіз діючої підсистеми адміністрування податків в Україні. При цьому на забезпечення одного з напрямків аналізу запропоновано для використання методу моніторингу впливу організаційно-управлінського аспекту оподаткування на результативність останнього та на поведінку платників - суб'єктів господарювання. Її засновано

на розрахунках коефіцієнтів затратності підсистеми адміністрування податків (як загального, так і в розрізі фіскальних служб) та ефективності контролюючого впливу (§3.4).

У ході аналізу виявлено недоліки організації адміністрування податків в Україні. Пропоновані шляхи усунення цих недоліків вироблено в тому числі з урахуванням зарубіжного досвіду та систематизовано в додатку 5. Ними передбачено: зміни структури служб адміністрування податків (на основі включення податкової служби до складу Міністерства фінансів та організації 5-ти податкових округів), перерозподіл функцій між службами адміністрування податків (концентрація функцій справляння всіх податків і зборів у податковій службі з одночасною передачею від неї контрольних функцій нефіскального характеру), вдосконалення взаємодії фіскальних служб та їхніх підрозділів (на основі переорієнтації окремих підрозділів з напівавтономного функціонування на обслуговування процесу спільного досягнення єдиної мети, забезпечення взаємного доступу до електронних баз даних), зміни в методиці адміністрування податків, спрямовані на спрощення відповідних процедур та досягнення партнерських стосунків з платниками.

Таким чином, модернізація сучасної системи оподаткування (зокрема, в Україні) має передбачати комплекс заходів, серед яких поряд з питаннями вдосконалення законодавства та оптимізації окремих елементів податків особливе місце посідають рішення організаційно-управлінського характеру. Саме посилена увага до проблем техніки справляння здатна забезпечити успіх податкових реформ у частині синхронізації дії всіх трьох аспектів податків (фіскального, стимулюючого (обмежуючого) та адміністративно-управлінського). Без цього, на думку переважної більшості прибічників камералістики, навіть найпрогресивніші податкові реформи приречені на провал, оскільки не створюють умов для повного використання державою можливостей перерозподільних механізмів у напрямку забезпечення суспільного розвитку. У цьому випадку частково втрачається взаємообумовленість плину історичного розвитку держави і податків. Наведеної точки зору дотримуємося і ми.

ЛІТЕРАТУРА

1. Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R.A. Musgrave, A.T. Peacock-London etc.: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967 - XIX, 244p.
2. Government Finance Statistics Yearbook. Vol. XXV, 2001. Prepared by the Government Finance Division, IMF Statistics Department - 508p. Washington, DC.
3. Mankiw N. G. Macroeconomics // NY: Worth Publishers, 1992.- 514p.
4. West Federal Taxation Comprehensive Volume, 2003 Edition Eugene Willis, William H. Hoffman, Jr. David M. Maloneg, William A. Raabe.
5. Zahlen zur wirtschaftlichen Entwicklung der Bundesrepublik Deutschland Ausgabe. 1994.- Köln: Institut der Deutschen Wirtschaft- 1996.
6. Автоматизація роботи в органах державної податкової служби / За заг. ред. Росоловського В. М. та Ріши С. П. - Ірпінь: Академія ДПС України, 2002- 401с.
7. Алексеенко М. О налогах,- Б.м.: б.и., б.г.- 209с. "
8. Алексеенко М.М. О подушной подати в России.- Харьков: Университетская типография, 1870- 29с.
9. Алексеенко М.М. Подоходный налог и условия его применения- Харьков: Типография Зильберберга, 1885 - 32с.
10. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів).- Львів: Каменяр, 2000- 303с'
11. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України.- 2003.- №6.- С. 27-35.
12. Бабич А. Л., Павлова Л. ІЛ Финансы. Денежное обращение. Кредит: Учебник.- М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.- 687с.
13. Бартев С. А. Экономические теории и школы (история и современность): Курс лекций - М.: Издательство БЕК, 1996.- 352с.
14. Безобразов В. Л. Государственные доходы: теоретическое и практическое исследование,- Вып. 1 - С.-Петербург: Типография В. Безобразова, 1868 - 232с.
15. Безобразов В.П. О государственном налоге, его основаниях, главных видах и экономических последствиях.- Б.м.: б.и., б.г.- 32с.
16. Белявский Ф. Исторический очерк развития государственного контроля в России.- М.: Изд-во Народного Комиссариата Государственного контроля, 1919- 62с.
17. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник.- К.: ПП "Влад і Влада", 1996.- 320с.
18. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе: Пер. с англ., 4-е изд. М.: Дело ЛТД, 1994.-720с.
19. Боголепов М. И. Финансы, правительство и общественные интересы.- Санкт-Петербург; 1907 - 333с.
20. Бойко Е. А. Державне регулювання виробництва й реалізації алкогольних і тютюнових виробів за рубежом. // Фінанси України- 1998 - М>4.- С.58-61.
21. Бородюк В., Турчинов А., Приходько Т. Методи розрахунку обсягів тіньової економіки // Економіка України.- 1997.- №5,- С.41-53.
22. Брандт Б. Налог на освобождённых от воинской повинности в теории и в практическом применении.- Киев, 1889.- 288с.

23. Бржеский Н. Недоимочность и круговая порука сельских обществ: историко-критический обзор действующего законодательства в связи с практикою крестьянского податного дела.- С.-Петербург: Б.и., 1897 - 427с.
24. Бржеский Н. Податная реформа: французские теории XVIII столетия.- Санкт-Петербург, 1888.- 194с.
25. Буганов В.И. Пётр Великий и его время.- М: Наука, 1989.- 192с.
26. Буряковский В. В. та ін. Податки: Учебний посібник.- Дніпропетровськ: Пороги, 1998.- 611с.
27. Бутук А. И. Экономическая теория: Учеб. пособие - К.: Вікар, 2000. 644с.
28. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України: у бт. // Т.5: Реформування між бюджетних відносин і зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування / М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, В.Г. Бодров та ін 2004.- 400с.
29. Бюлетень законодавства і юридичної практики України.- 2002 - №9: Митна справа в Україні.- 448с.
30. Вагнер А. Социальный вопрос. - Санкт-Петербург, 1906. 44с.
31. Василенко И. А. Административно-государственное управление в странах Запада: США, Великобритания, Франция, Германия: Учебное пособие. Изд. 2-е, перераб. и доп.- М: Издательская корпорация "Логос", 2000.- 200с.
32. Василик О. Д. Державні фінанси України: Навч. посібник.- К.: Вища школа, 1997,- 383с.
33. Василик О. Д. Теорія фінансів: Підручник.- К.: НІОС, 2000.- 416с.
34. Вацуро Г. Народно-хозяйственные предположения податного устройства.- Казань, 1902.- 23с.
35. Вебер Ф. Налоги: Пер. с франц.- М.:1906.- 83с.
36. Витте С. Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900-1902г.г.- Издание второе. - С.-Петербург: Типография акционерного общества "Брокгауз-Ефрон", 1912.- 568с.
37. Влада. Книга для читання / Автори-укладачі В. М. Соколов, В. Л. Рябіка - Одеса: Астропринт, 2004.- 520с.
38. Волобуев В, П. Финансовые дилеммы США. Эволюция бюджетного регулирования экономики.- М.: Наука, 1987.- 178с.
39. Волошук Г.О., Пасічник Ю. В. Наукове забезпечення бюджетного процесу.- К.: Міленіум, 2003.- 272с.
40. Высоцкий М. Л. О шведском опыте налогового администрирования // <http://www.mosnalog.ai/imns/index.asp>
41. Гагемейстер Ю. О теории налогов, применённой к государственному хозяйству- Санкт-Петербург, 1852. И 8с.
42. Гайгер Линву Т. Макроэкономическая теория и переходная экономика: Пер. с англ.- М.: ИНФРА-М, 1996.....560с.
43. Годме П. М. Финансовое право. М.: Прогресс. 1978 - 423с.
44. Го к К. Государственное хозяйство. Налоги и государственные долги: Пер. с нем.- Киев, 1865.- 324с.
45. Голубев П. Податное дело.- С.-Петербург: Издательство "Русское богатство", 1906.-32с.
46. Гребенников П. И., Леусский А. И., Тарасович Л. С. Микроэкономика / Общая редакция Л. С. Тарасевича. С.-Петербург: Изд-во СПбУЭФ, 1996. 247с.

47. І рейсом Д.-младший, О'Делл К. Американский менеджмент на пороге XXI века. - М.: Экономика, 1991.
48. Гридчина М. В., Вдовиченко Н.И., Калина А. В. Налоговая система Украины: Учеб. пособие.- К.: МАУП, 2000.- 128с.
49. Данілов О. Д. Податок на додану вартість: Навчальний посібник - К.: Видавничий дім "Комп'ютерпрес", 2003 - 254с.
50. Данілов О. Д., Левченко Є. В. Акцизний збір: Навчальний посібник.- Ірпінь: Академія ДПС України, 2001.- 370с.
51. Державні фінанси: теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / За ред. Ю. Немеца, Г. Райта - К.: Основи, 1998. 542с.
52. Джеффри Д. Сакс, Федице Ларрен Б. Макроэкономика. Глобальный подход: Пер. с англ. - М.: Дело, 1999.- 848с.
53. Дідківська Л. І., Головка Л. С. Державне регулювання економіки: Навч. посіб.- К.: Знання-Прес, 2000.- 209с.
54. Доллан Э. Дж., Линдсей Д. Рынок: микроэкономическая модель: Пер. с англ.- М.: Изд-во АНК, 1996.--496с.
55. Економіка України: підсумки перетворень та перспективи зростання // За редакцією академіка НАН України В. М. Гейця - Х.: Форт, 2000.- 432с.
56. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т. 2 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.- К.: Видавничий центр "Академія", 2001 - 848с.
57. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т.1 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін - К.: Видавничий центр "Академія", 2000 - 864с.
58. Есиюв С. Взаимосвязь уровня налогообложения с макроэкономическими параметрами // Бизнес Информ - 1997. - №2 - С.30-33.
59. Жамс Э. История экономической мысли XX века: Пер. с франц.- М.: Издательство иностранной литературы, 1959 - 571с.
60. Жвалюк В.Р. Податкові органи Російської Імперії в Україні у другій половині XIX - на початку XX ст.: Організаційно-правові засади діяльності: Монографія / За наук. ред.. проф. О.Н. Ярмиша - К.: Атіка, 2001.- 176с.
61. Заблочкий-Десятовский А. П. Финансовое управление и финансы Пруссии. Т.1.-Санкт-Петербург, 1871.- 558с.
62. Заблочкий-Десятовский А. П. Финансовое управление и финансы Пруссии. Т.2.- Санкт-Петербург, 1871.- 449с.
63. Загорський В.С. Бюджетно-податкова система: теорія і практика: Монографія. - Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2006 - 304с.
64. Зрушення до ринкової економіки / За ред. Л. Гоффмана і А. Зіденберга- К.: Фенікс, 1997.- 287с.
65. Иловайский С.И. Косвенное обложение в теории и на практике. Выпуск 1-2-Одеса, 1892.-636с.
66. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов - Ярославль: Типография Г.Фальк, 1887- 174с.
67. Інструкція про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку податків і зборів (обов'язкових платежів), що надходять до бюджетів та до державних цільових фондів, затверджена наказом ГДШ Мінфіну України від 12.05.1994р. №37 (в редакції наказу ДПА України від 03.09.2001р. №342) зі змінами та доповненнями // <http://www.sta.gov.ua/>
68. Інструкція про порядок обліку платників податків, затверджена наказом ДПА України від 19.02.1998р. №80 зі змінами та доповненнями // <http://www.sta.gov.ua/>

69. Історія держави і права України - У 2-х т. / За ред. В.Я. Тація, А.Й. Рогожина - К.: Видавничий дім "Ін Юре", 2000 - т.1 - 648с, т.2 - 580с.
70. Історія оподаткування: Навчальний посібник / Ярошенко Ф.О., Мельник П. В., Лндрущенко В. JL, Мельник В. М. Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004 - 242с.
71. Кавелин К.Д. Собрание сочинений. Т.2. Публицистика. - М.: Типография М.М. Стасюлевича, 1898.
72. Казаков А. П., Минаев Н. В. Экономика-М.: Технический прогресе, 1996- 392с.
73. Касьяненко М. М., Гринюк М. В., Цимбал П. В. Організація роботи та управління органами державної податкової служби України: Навч. посібник.- Ірпінь: Академія ДПС України, 2001.- 229с.
74. Кейнс Дж. М. Избранные произведения. - М.: Экономика, 1993 - 543с.
75. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег- М.: Прогресс, 1978.- 494с.
76. Кованько П. Главнейшие реформы, проведенные Н. Х. Бунге в финансовой системе России.- К.: Типография Императорского Университета Св. Владимира, 1901. -448с.
77. Корпоративное управление в переходных экономиках: Инсайдерский контроль и роль банков / Под ред. М. Аоки и Х.К. Кима.- СПб.: Лениздат, 1997. 212с.
78. Косса Л. Основы финансовой науки - Москва, 1900 - 185с.
79. Кошелев А. О подушных податях - С.-Петербург: б.и., 1871 - 24с.
80. Кравченко В. І. Фінанси місцевих органів влади України: основи теорії та практики.-К.: НДФІ, 1997.-276с.
81. Кравченко И. А. Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономический аспект.- М.: НИФИ, 1989. 284с.
82. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки.- Вып. 1.- Петроград: Наука и школа, 1919.- 258с.
83. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки - Вып. 2.- Петроград: Наука и школа, 1920.- 392с.
84. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник.- Харьков: Консул, 1997.-432с.
85. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права- Харьков: Издательство "Константа", 1996. 320с.
86. Лассаль Ф. Косвенные налоги и положение рабочего класса: Пер. с нем. - Санкт-Петербург, 1906 - 116с.
87. Лебедев В.А. О поземельном налоге.- С.-Петербург: Типография Куна, 1868.- 153с.
88. Леоненко ИМ., Юхименко ПЛ., Ільєнко А.А. та ін. Теорія фінансів: Навчальний посібник / За загальною редакцією О.Д. Василика- К.: Центр навчальної літератури, 2005.- 480с.
89. Лун і на І. О. Державні фінанси України у перехідний період.- Харків: Форт. 2000.- 296с.
90. Ляшенко Ю. І., Мельник В. М. До питання аналізу урядової програми "Відкритість, дієвість, результативність" та фінансових важелів її виконання // Бюджетно-податкова політика: теорія, практика, проблеми: Матеріали науково-практичної конференції (18-19 грудня 2003 року).- Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004.-- С. 248-251.
91. Мак копне л л К. Р., Брю С. Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: в 2-х т. / Пер. с англ. Таллин, 1995. 494с.

92. Макроекономіка: Підручник / Савченко А. Г., Пухтаєвич Г. О., Тітьонко О. М. та ін. / За ред. А. Г. Савченка.- К.: Либідь, 1995.- 208с.
93. Малый экономический словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна.- М.: Институт новой экономики, 2000.- 1088с.
94. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. Т. 7 - М.: Госполитиздат, 1958.- С.308.
95. Маршалл А. Принципы экономической науки. В 3-х т.- М.: Издательская группа "Прогресс", 1993.- 1076с.
96. Мельник В. М. Врегулювання питань взаємовідносин з платниками податків у проекті податкового кодексу // Розвиток фінансово-кредитної системи України в умовах ринкових трансформацій: Збірник матеріалів першої Всеукраїнської науково-практичної конференції вчених, викладачів та практичних працівників, 26-27 лютого 2003р.- Вінниця: "Універсум" - "Ландо-Лтд", 2003.- С. 138-139.
97. Мельник В. М. Генезатеорій податків// Фінанси України.-2004.-№8.-С. 42-53.
98. Мельник В. М. Державний зовнішній борг: стан та проблеми в Україні // Бюджетно-податкова політика в Україні (проблеми та перспективи розвитку). Збірник наукових праць за матеріалами науково-практичної конференції (20-22 грудня 2001 року).- Ірпінь: Академія ДПС України, 2002.» С. 199-200.
99. Мельник В. М. Деякі питання аналізу чинників фінансової безпеки // Науковий вісник. Збірник наукових праць Академії ДПС України - 2001.- № 2.- С. 77-82.
100. Мельник В. М. Дискусійність питання щодо визначення функцій податків // Наукові праці НДФІ.- 2004.-№1-2.- С. 34-40.
101. Мельник В. М. До питання про "податкову систему" // Актуальні проблеми економіки.- 2003.- № 10 - С. 78-82.
102. Мельник В. М. До питання про податки // Фінанси України - 1996 - № 10 - С.93-98.
103. Мельник В. М. До питання про податкову реформу // Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення. Збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції (1-2 грудня 2000 року).- Ірпінь: Академія ДПС України, 2000.-С. 39-42.
104. Мельник В. М. Досвід адміністрування податків у зарубіжних країнах // Вісник податкової служби України - 2004 - №38-39 - С. 124-128.
105. Мельник В. М. Зарубіжний досвід формування підсистеми місцевих податків і зборів та можливості його використання в Україні // Розвиток фінансово-кредитної системи України в умовах ринкових трансформацій: Збірник матеріалів II Всеукраїнської науково-практичної конференції вчених, викладачів та практичних працівників, 14-15 жовтня 2004р.- Вінниця: "Ландо-Лтд", 2004.- Т.2.- С. 9-13.
106. Мельник В. М. Контроль і ревізія діяльності підприємств (короткий курс): Навчальний посібник.- Одеса: Астропринт, 1999 - 108с.
107. Мельник В. М. Міжбюджетні трансферти та сприяння розвитку регіонів // Актуальні проблеми економіки.- 2004 - №10 - С.43-50.
108. Мельник В. М. Оподаткування та податкове регулювання виробництва: Монографія.-Одеса: Астропринт, 1999- 124с.
109. Мельник В. М. Основи економічного аналізу (короткий теоретико-методологічний курс): Навчальний посібник.-- Ірпінь: Академія ДПС України, 2000.- 183с.
110. Мельник В. М. Основи економічного аналізу: короткий теоретико-методологічний курс: Навчальний посібник.- К.: "Кондор", 2003.- 128с.
111. Мельник В. М. Періодизація розвитку податків та оподаткування // Науковий вісник НАДПСУ- 2003.» № 3.- С 86-94. '

112. Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні // Актуальні проблеми економіки - 2003.- №5.- С. 40-43.
113. Мельник В. Їм. Складові фіскальної ефективності податків як основа їх призначення // Вісник соціально-економічних досліджень.- 2004.- №16. - С. 180-184.
114. Мельник В. М. Сутність податків як проблема категорійно-понятійного апарату податкових фінансів // Актуальні проблеми економіки. - 2004.- № 5.- С. 22-24.
115. Мельник В. М. Управління податкоспроможністю суб'єктів господарювання: Навчальний посібник. Ірпінь: Академія ДПС України, 2001.- 116с.
116. Мельник В. М. Фінанси в системі економічної безпеки // Науковий вісник. Збірник наукових праць Академії ДПС України.- 2000. № 3.- С. 46-50.
117. Мельник В. М⁵ Аксьонова Т. В. Тінізація економічних оборотів в Україні та податкові важелі боротьби з нею // Бюджетно-податкова політика: теорія, практика, проблеми: Матеріали науково-практичної конференції (18-19 грудня 2003 року). Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004.- С. 263-265.
118. Мельник В. М., Грицаєнко І. А., Іванишина О. С. Оподаткування підприємницької діяльності: Навчальний посібник.- Ірпінь: Академія ДПС України, 2003.- 155с.
119. Мельник В. М., Грицаєнко І. А., Іванишина О. С. Оподаткування підприємницької діяльності: Навчальний посібник.- К.: "Кондор", 2003. 160с.
120. Мельник В.М. Адміністрування податків в історичній ретроспективі і // Фінанси України.- 2005.- №10.- С. 42-50.
121. Мельник В.М. Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи // Науковий вісник НАДПСУ- 2005 - №2 - С. 55-62.
122. Мельник В.М. Обмежувальна та стимулювальна роль податків // Фінанси України,-2006.- №1.- С.31-37.
123. Мельник В.М. Удосконалення системи адміністрування податків в Україні // Вісник соціально-економічних досліджень - 2005. №19 - С. 176-181.
124. Мельник В.М. Формування ефективної структури служб адміністрування податків // Науковий вісник НАДПСУ - 2005.- №1,- С. 90-98.
125. Мельник Д. Ю. Налоговый менеджмент.-- М.: Финансы и статистика, 2000-352с.
126. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці - Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001 - 362с.
127. Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки: Вып.1.- М.: Финансово-экономическое бюро НКФ СССР, Редакционно-издательский отдел, 1924.- 134с.
128. Мескон М.Х., Альберт М, Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ.- М.: Дело, 2002.- 704с.
129. Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). - М.: Фонд "Правовая культура", 1995 - 240с.
130. Миропольский Д.А. Косвенные налоги в России, 1855-1880.-- С -Петербург: Типография Ф.Г.Елеиского, 1880 - 104с.
131. Михасюк І., Мельник А., Крупка М., Залого З. Державне регулювання економіки / За ред. д-ра екон. наук, проф., акад. АН вищої школи України І. Р. Михасюка. Друге вид., виправлене і доповнене.-- К.: Атіка, Ельга-Н. 2000.- 592с.
132. Моммзен Т. История Рима. Спб.: Лениздат, 1993.
133. Москаленко В. М. Надійна запорука успіху // Вісник податкової служби України.- 2004.-- Спецвипуск "8 років податковій службі України".....С.22-23.
134. Мюллер О. Подходный налог по законодательствах различных государств: Пер. с нем.-Санкт-Петербург, 1906.- 120с.

135. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина-М.: "Аналитика-Пресс", 1997.- 600с.
136. Налоги и налогообложение. 2-е изд. / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской - СПб: Питер, 2001.- 544с.
137. Налоги и налогообложение: Учебн. пособие для ВУЗов / Под ред. И. Г. Рукасовой, В. А. Кашина.- М.: ЮНИТИ, 2000.- 495с.
138. Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для ВУЗов / Под ред. Проф. В. Г. Князева, проф. Д. Г. Черника.- М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997.- 191с.
139. Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування - К.: "Вісник податкової служби України", 2002- 144с.
140. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки: Пер. с англ.- М., 1904 - 624с.
141. Нікбахт Е., Гропеллі А. Фінанси: Пер. з англ.- К.: Основи, 1993 - 383с.
142. Озеров И. Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии в связи с экономическими и общественными условиями- Санкт-Петербург, -1899.-331с.
143. Озеров И. Х. Основы финансовой науки.- Вып. 1- М: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1917.- 552с.
144. Озеров И. Х. Основы финансовой науки - Вып. 2 - М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1920.-354с.
145. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації).- К.: Ред. журн. "Вісник податкової служби України", 2002.- 432с.
146. Онищенко В. А. Податковий контроль та напрями підвищення його ефективності // Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. На правах рукопису.- Київ-2004,-218с.
147. Опарін В. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти): Монографія.- К.: КНЕУ, 2005.-240с.
148. Основы економічної теорії: іолітекономічний аспект: Підручник / Г. Н. Клишко. В. П. Нестеренко, Л. О. Канищенко та ін. / За ред. Г. Н. Клишка, В. П. Нестеренка.- К.: Вища школа, 1994 - 559с.
149. Основы оподаткування. Навчальний посібник / Руммо В. В., Поповенко Н. С, Кубіков В. К. та ін. / За ред. акад. І. П. Продіуса, проф. Н. С. Поповенка- Одеса: ОКФА, 1996.- 272с.
150. Патлаезский И. Курс финансового права,- Одеса, 1885 ~ 394с.
151. Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятченко та ін.; за ред. В. М. Федосова.- К.: Либідь, 1994.- 464с.
152. Податковий аудит: Навчальний посібник / За заг. ред. В. А. Онищенко, А. О. Чугуєва - Ірпінь: Академія ДПС України, 2003.- 398с.
153. Податковий кодекс України. Проект // www.rada.gov.ua
154. Податкові системи зарубіжних країн / За загальн. ред. М.Я. Азарова.- К.: "Видавничий дім "Комп'ютерпрес", 2004- 240с.
155. Политическая экономия,- В 2-х т. / Румянцев А.М., Хачатуров Т.С., Богомолов О.Т. и др.- М.: Политиздат, 1976 - т.1 - 643с, т.2 - 574с.
156. Порядок видачі свідоцтва про сплату єдиного податку суб'єктом малого підприємництва - юридичною особою, затверджений наказом ДПА України від 12.10.1999р. №555 // <http://www.sta.gov.ua/>
157. Про державний реєстр звітних (статистичних) одиниць України. Постанова Кабінету Міністрів України від 14.07.1993р. №538 // <http://www.liga.net/>
158. Про державний реєстр фізичних осіб - платників податків та інших обов'язкових платежів. Закон України від 22.12.1994р. №320/94-ВР// <http://www.rada.gov.ua/>

159. Про Державну митну службу України. Указ Президента України від 29.11.1996р. №1145/96 (в редакції Указу від 23.03.1998р. №216/98) // <http://www.rada.gov.ua>
160. Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб підприємців. Закон України від 15.05.2003р. №755-IV// <http://www.rada.gov.ua/>
161. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності. Указ Президента України від 23.07.1998р. №817/98 // <http://www.liga.net/>
162. Про затвердження стратегічного плану розвитку державної податкової служби України. Наказ ДПА України від 07.03.2003р. №160 // <http://www.sta.gov.ua>
163. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами. Закон України №2181 від 21.12.2000р // <http://www.liga.net>
164. Пушкарёва В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие.- М.: ИНФРА-М, 1996.- 192с.
165. Рейснер М. А. Государство. М: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1911.- 511с.
166. Рикардо Д. Сочинения: в 5т. // т.1. Начала политической экономии и налогового обложения: Пер. с англ. - М.: ОГИЗ Госполитиздат, 1941 - 288с.
167. Розпутенко І. В. Податкова політика і економічні реформи: Навчальний посібник. - К.: УАДУ при Президентові України, 1996. - 223с.
168. Сабанти Б. М. Теория финансов: Учебное пособие. - М: Менеджер, 1998-168с.
169. Сабуров П. Материалы для истории русских финансов.- С.-Петербург: Типография В.Киршбаума, 1899 - 362с.
170. Самуельсон П. Економіка: Пер. з англ. - Львів: "Світоч", 1993.....448с.
171. Селигман Э. Очерки по теории обложения: (Финансовые проблемы военного и послевоенного периода): Пер. с англ.- Петербург: Издательство Северо-западного промбюро ВСНХ, 1924,- 127с.
172. Селигман Э., Стурм Р. Этюды по теории обложения: Пер. с англ. -- Санкт-Петербург, 1908, 200с.
173. Семкина Т. И. О международном опыте возврата НДС при применении ставки НДС в размере 0% при экспорте товаров // <http://www.mosnalog.ru/imns/index.asp>
174. Семюелсон П. А., Нордгауз В. Д. Макроекономіка / Пер. з англ.- К.: Основи, 1995,- 544с.
175. Сей Ж. Б. Трактат политической экономии: Пер. с франц. Москва, 1896. 112с.
176. Синельников-Мурылёв С, Баткибеков С, Кадочников П., Некипелов Д. Оценка результатов реформы подоходного налога в Российской Федерации // <http://www.iet.ru/>
177. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / Соколовська А.М., Єфименко ТІ., Луніна І.О. та ін.....К.: НДФІ, 2006. 320с.
178. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов: В 3 т.- С.-Петербург: Типография Глазунова, 1866.- 464с.
179. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення.- К.: НДФІ, 2001 - 372с.
180. Статистичний щорічник України за 2001 рік / За ред. О. Г. Осауленка.....К.: "Техніка", 2002 - 644с.
181. Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка,- К.: "Консультант", 2003,- 663с.

182. Статистичний щорічник України за 2004 рік / За ред. О. Г. Осауленка- К.: "Консультант", 2005- 591с.
183. Стеченко Д. М Управління регіональним розвитком: Навч. посіб - К.: Вища школа, 2000.- 223с.
184. Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. Держава - податки - бізнес: із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки: Монографія.- К.: Либідь.- 1992.- 328с.
185. Тарантул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика): Монографія - Ірпінь: Академія ДПС України, 2003 - 286с.
186. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Маяко- 2-е изд., перераб. и доп.- М.: Юристъ, 2001.- 776с.
187. Теорія фінансів: Навч. посібник для студентів екон. спец. / За загальною редакцією Чернявського О. П., Мельника П. В., Мельника В. М - К.: ДІА, 2000-235с.
188. Титова Н. И. История экономических учений: курс лекций.- М.: "Владос", і 1997.- 244с.
189. Тригоров В. Община и подать-С.-Петербург: Типография Суворина, 1882 - 510с.
190. Федеральный бюджет и регионы: опыт анализа финансовых потоков / Моск. Центр Ин-та "Восток-Запад"⁴. - М.: Диалог-МГУ, 1999.- 235с.
191. Федосов В. М. Налоги в экономике современного капитализма (на примере ФРГ).- К.: Вища школа, 1977.- 192с.
192. Федосов В. М. Современный капитализм и налоги - К.: Вища школа, 1987- 231с.
193. Философский энциклопедический словарь/Гл. редакция: Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов - М.:Сов. Энциклопедия, 1983,- 1034с.
194. Финансы/В. М. Родионова, Ю. А. Вавилов, Л. И. Гончаренко и др.; Под ред. В. М. Родионовой. - М.: Финансы и статистика, 1994.- 432с.
195. Финансы капитализма: Учебник / Б. Г. Болдырев, Л. П. Окунева, Л. П. Павлова и др.; Под ред. Б. Г. Болдырева,- М.: Финансы и статистика, 1990.- 384с.
196. Фишер С, Дорн буш Р., Шмалензи Р. Экономика: Пер. с англ.- М.: Дело ЛТД, 1995,- 864с.
197. Філіпенко А.С. Економічний розвиток сучасної цивілізації: Навч. посібник- К.: "Знання", 2000.- і74с.
198. Ховард К., Эриашвили Н. Д., Никитин А. М. Экономическая теория: Учебник для вузов.- М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000,- 398с.
199. Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства.- С.-Петербург: Типография М. Стасюлевича, 1901.- 568с.
200. Храброва Н.А. Корпоративное управление: вопросы интеграции. Аффилированные лица, организационное проектирование, интеграционная динамика.- М.: Издательский Дом "АЛЬПИНА", 2000.- 198с.
201. Хромов П.А. Экономическое развитие России в XIX-XX веках. 1800-1917гг.- М.: Государственное издательство политической литературы, 1950 - 551с.
202. Чердніченко А.П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України: Монографія - К.: ТОВ "Видавництво "Аспект-Поліграф", 2005.- 204с.
203. Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997- 383с.
204. Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы: Учебник для вузов.- 2-е изд., перераб. и доп.- М/ ЮНИТИ-ДАНА, 2000 - 511с.

205. Чернявський О. П., Хомутенко В. П., Немченко В. В. Організація і методи-ка податкових перевірок: Навчальний посібник - К.: Центр навчальної літератури, 2004 - 288с.
206. Чичерин Б. Курс государственной науки. Часть 1. Общее государственное право. М.: Ти по-літографія Вис. утв. Т-ва И.Н. Кушнерев и Ко, 1894.
207. Чичерин Б. Курс государственной науки. Часть 2. Социология.- М.: Типо-літографія Вис. утв. Т-ва И.Н. Кушнерев и Ко, 1896.
208. Шабліста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки. К.: Інститут економіки НАН України, 2000 - 218с.
209. Шванебах П.Х. Наше податное дело. - С.-Петербург: Типография М.М. Ста-сюлевича, 1903.- 205с.
210. Шелгунов Н. Податный вопрос - С.-Петербург: Типография А.Моричерско-го, 1872.- 213с.
211. Шиль И. Современная теория финансов и влияние её на финансовую адми-нистрацию в западно-европейских государствах.-- Санкт-Петербург, - 1860.- 262с.
212. Штейн Л. Финансовая наука. Вып. 1. Государственное хозяйство. - Санкт-Петербург, 1885.- 53с.
213. Шумпетер Й. Капитализм, социализм и демократия. - М.: Экономика, 1995.- 528с.
214. Эклунд К. Эффективная экономика - шведская модель: (Экономика для на-чинающих и не только для них...): Пер. со швед - М: Экономика, 1991.- 349с.
215. Экономика: Учебник / Под ред. доц. А. С. Булатова. М.: Издательство БЕК, 1996.- 632с.
216. Экономическая теория (политэкономия): Учебник / Под общей ред. акад. В. И. Видяпина, акад. Г. П. Журавлёвой.- МЛ: ИНФРА-М, 1997, 312с.
217. Эрхард Л. Благополучие для всех.- М.: Начала-Пресс, 1991.
218. Эспинас А. История политическо-экономических доктрин: Пер. с франц. - Санкт-Петербург, - 1899,- 216с.
219. Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора: (Основы теории государ-ственных финансов).- М.: Аспект Пресс, 1996. 319с.
220. Ярошенко Ф. О. Трансформація державної податкової служби України: Мо-нографія,- Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004.- 368с.
221. Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Андрущенко В.Л., Мельник В.М. Історія оподаткування: Навчальний посібник.- Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004.- 242с.

ДОДАТКИ

Додаток I

Проект

Закон України

Про внесення змін до Закону України
"Про систему оподаткування"

Верховна Рада України постановляє:

/. Внести до Закону України "Про систему оподаткування"
такі зміни:

1. Підпункт 7 пункту 1 статті 14 виключити.
2. У тексті пункту 1 статті 15 додати підпункти 3 і 4 такого змісту:
"3) податок на нерухоме майно (нерухомість);
4) податок з продажу лотерейних білетів."

II. Прикінцеві положення.

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня 2005 року.
2. Кабінету Міністрів України протягом трьох місяців після опублікування цього Закону привести у відповідність з ним свої нормативно-правові акти.

Голова Верховної Ради України

ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ

до проекту Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування"

| № і Редакція згідно Закону "Про внесення п/п ! змін до Закону України "Про систему і оподаткування" | Діюча редакція Закону України "Про систему оподаткування" | Обґрунтування внесених змін та доповнень до Закону |
|--|---|--|
| <p>I I Стаття 14. Загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі)</p> <p>1. До загальнодержавних належать такі податки і збори (обов'язкові платежі):</p> <p>1) податок на додану вартість;</p> <p>, 2) акцизний збір;</p> <p>і 3) податок на прибуток підприємств, у тому числі дивіденди, що сплачуються до бюджету державними некорпоратизованими, казенними або комунальними підприємствами;</p> <p>;</p> <p> 4) податок на доходи фізичних осіб;</p> <p> </p> <p> 5) мито;</p> <p>і 6) державне мито;</p> | <p>Стаття 14. Загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі)</p> <p>1. До загальнодержавних належать такі податки і збори (обов'язкові платежі):</p> <p>1) податок на додану вартість;</p> <p>2) акцизний збір;</p> <p>3) податок на прибуток підприємств, у тому числі дивіденди, що сплачуються до бюджету державними некорпоратизованими, казенними або комунальними підприємствами;</p> <p>4) податок на доходи фізичних осіб;</p> <p>5) мито;</p> <p>6) державне мито;</p> | <p>Аналіз зарубіжного досвіду оподаткування місцевими податками і зборами (по більшості Європейських країн) свідчить, що доцільно застосовувати податок на нерухоме майно саме на місцевому рівні. Це дозволить вирівняти диспропорції щодо частки місцевих податків і зборів у дохідній частині більшості бюджетів, оскільки навіть на території сіл та селищ у більшості випадків наявні об'єкти оподаткування (нерухомість виробничого призначення та індивідуального користування громадян). Крім того, майнове оподаткування пов'язане з оцінкою майна, яка залежить від стану місцевого ринку нерухомості. Саме тому цей податок має відноситися до компетенції місцевих органів влади і самоврядування.</p> |

7) плата (податок) за землю;

8) рентні платежі;

9) податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;

10) податок на промисел;

11) збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;

12) збір за спеціальне використання природних ресурсів;

13) збір за забруднення навколишнього природного середовища;

14) збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення;

15) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;

16) збір до Державного інноваційного фонду;

17) плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності. _____

7) податок на дере жоме майно (нерухомість);

8) плата (податок) за землю;

9) рентні платежі;

10) податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;

11) податок на промисел;

12) збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;

13) збір за спеціальне використання природних ресурсів;

14) збір за забруднення навколишнього природного середовища;

15) збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення;

17) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;

18) збір до Державного інноваційного фонду;

| | | | |
|----|---|---|---|
| | <p>18) фіксований сільськогосподарський податок;</p> <p>19) збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;</p> <p>20) гербовий збір (застосовується до 1 січня 2000 року);</p> <p>21) єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України;</p> <p>22) збір за використання радіочастотного ресурсу України;</p> <p>23) збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (початковий, регулярний, спеціальний);</p> <p>24) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію;</p> <p>25) збір за проведення гастрольних заходів.</p> | <p>19) плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності,</p> <p>20) фіксований сільськогосподарський податок;</p> <p>21) збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;</p> <p>22) гербовий збір (застосовується до 1 січня 2000 року);</p> <p>23) єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України;</p> <p>24) збір за використання радіочастотного ресурсу України;</p> <p>25) збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (початковий, регулярний, спеціальний);</p> <p>26) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію;</p> <p>27) збір за проведення гастрольних заходів.</p> | |
| 2. | <p>Стаття 15. Місцеві податки і збори (обов'язкові платежі)</p> <p>1. До місцевих податків належать:</p> | <p>Стаття 15. Місцеві податки і збори (обов'язкові платежі)</p> <p>1. До місцевих податків належать:</p> | <p>Статистичні дані переконливо доводять, що у зведеному бюджеті України частка місцевих податків і зборів складає 0,8-0,9%. Це означає, що місцеві бюджети</p> |

- | | |
|--|-------------------------|
| 1) податок з реклами; | 1) податок з реклами; |
| 2) комунальний податок; | 2) комунальний податок. |
| 3) податок на нерухоме майно (нерухомість); | |
| 4) податок з продажу лотерейних білетів, | |

фактично позбавлені власної доходної бази.

Аналіз зарубіжного досвіду оподаткування місцевими податками і зборами (по більшості Європейських країн) свідчить, що доцільно застосовувати податок на нерухоме майно саме на місцевому рівні. Це дозволить вирівняти диспропорції щодо частки місцевих податків і зборів у дохідній частині більшості бюджетів, оскільки навіть на території сіл та селищ у більшості випадків наявні об'єкти оподаткування (нерухомість виробничого призначення та індивідуального користування громадян). Крім того, майнове оподаткування пов'язане з оцінкою майна, яка залежить від стану місцевого ринку нерухомості. Саме тому цей податок має відноситися до компетенції місцевих органів влади і самоврядування.

Податок з продажу лотерейних білетів теж слугуватиме вирівнюванню диспропорції щодо частки місцевих податків і зборів у дохідній частині більшості бюджетів, оскільки розвиток лотерей також дає змогу шляхом запровадження податку з реалізації білетів забезпечити стабільні (практично щотижневі) надходження до місцевих бюджетів.

Закон України

Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України
"Про місцеві податки і збори"

Верховна Рада України постановляє:

/. Внести до Декрету Кабінету Міністрів України "Про місцеві податки і збори" такі зміни:

3. У тексті статті 1 додати абзаци такого змісту:

"податок на нерухоме майно (нерухомість);
податок з продажу лотерейних білетів."

4. Текст Декрету доповнити статтями 18-19 такого змісту:

"Стаття 18. Податок на нерухоме майно (нерухомість).

Платниками податку нерухоме майно (нерухомість) є юридичні і фізичні особи, нерухоме майно яких розмішене на території відповідного органу місцевого самоврядування.

Об'єктом оподаткування для юридичних осіб є балансова вартість основних фондів групи 1, визначена на 1 січня звітного року згідно Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", а також вартість недобудованих об'єктів, що споруджуються більше 2-х років.

Об'єктом оподаткування для фізичних осіб є оціночна вартість нерухомості, яка встановлена місцевим бюро технічної інвентаризації з урахуванням діючих в регіоні ринкових цін на нерухомість.

З метою оподаткування місцеві бюро технічної інвентаризації зобов'язані вести реєстри нерухомості фізичних осіб із зазначенням її оцінки за формою, встановленою Кабінетом Міністрів України. Оцінка нерухомості провадиться 1 раз на 10 років на підставі єдиної методики, затвердженої Кабінетом Міністрів. Для визначення об'єкта оподаткування провадиться розрахунки із застосуванням

поправочних коефіцієнтів ринкових цін нерухомості по областях. Місцеві органи самоврядування вводять додаткові (до обласних) поправочні коефіцієнти (підвищуючі чи понижуючі - залежно від рівня ринкових цін на нерухомість) по своїх територіях.

Звільняються від оподаткування:

- об'єкти нерухомості, що використовуються сільським населенням для ведення підсобного господарства;
- об'єкти нерухомості установ, що фінансуються з бюджету будь-якого рівня;
- об'єкти нерухомості релігійних організацій;
- об'єкти нерухомості природоохоронного призначення;
- об'єкти нерухомості оборонного та транспортного призначення;
- об'єкти нерухомості житлового призначення (або їх частини), що слугують основним місцем проживання їх власників, з розрахунку 25 м. кв. на кожного члена сім'ї першого ступеня споріднення.

Граничний розмір податку не повинен перевищувати **1** відсотка об'єкта оподаткування на рік (по об'єктах незавершеного будівництва - 3 відсотків).

Податок сплачується:

- юридичними особами - щоквартально рівними частинами у терміни, встановлені для податку на прибуток;
- фізичними особами - у терміни, встановлені для кінцевого розрахунку згідно річної декларації по податку з доходів.

"Стаття 19. Податок з продажу лотерейних білетів.

Об'єктом податку є вартість лотерейних білетів (включаючи національні (державні) лотереї).

Платниками податку з продажу лотерейних білетів є юридичні особи або їхні представництва (філії тощо), що здійснюють продаж білетів самостійно, через спеціальні пункти, каси, розповсюджувачів- фізичних осіб та ін. на території відповідного органу місцевого самоврядування.

Вказані пункти, розповсюджувачі та ін. з метою оподаткування зобов'язані використовувати електронні касові апарати.

Податок сплачується з усіх видів білетів.

Граничний розмір податку з продажу лотерейних білетів не повинен перевищувати 30 відсотків вартості білета.

Податок включається до ціни лотерейного білета і фіксується у фіскальному чеку окремим рядком під час оплати його вартості покупцем.

Переказ сум податку до відповідних бюджетів здійснюється платниками щомісячно виходячи з обсягів реалізації лотерейних білетів за минулий місяць у терміни, встановлені для податку на додану вартість (при помісячній його сплаті).

5. Статті 18-24 діючої редакції Декрету відповідно вважати статтями 20-26.

II. Прикінцеві положення.

1. Цей Закон набирає чинності з 1 січня 200_ року.

2. Кабінету Міністрів України:

- протягом трьох місяців після опублікування цього Закону привести у відповідність з ним свої нормативно-правові акти;
- до 1 січня 200_ року розробити методику оцінки нерухомості фізичних осіб;
- до 1 січня 200_ року розробити систему поправочних коефіцієнтів до оціночної вартості з урахуванням ринкових цін нерухомості по областях.

Голова Верховної Ради України

ПОРІВНЯЛЬНА ТАБЛИЦЯ

до проекту Закону України "Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів "Про місцеві податки і збори""

| п/п | Редакція згідно Закону "Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів "Про місцеві податки і збори"" | Діюча редакція Декрету Кабінету Міністрів "Про місцеві податки і збори"" | Обґрунтування внесених змін та доповнень до Закону |
|-----|--|--|--|
| 3. | <p>Стаття 1. Види місцевих податків і зборів</p> <p>До місцевих податків і зборів належать:</p> <p>збір за парковку автомобілів;</p> <p>ринковий збір;</p> <p>збір за видачу ордера на квартиру;</p> <p>збір з власників собак;</p> <p>курортний збір;</p> <p>збір за участь у бігах на іподромі;</p> <p>збір за виграш на бігах;</p> <p>збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі;</p> | <p>Стаття 1. Види місцевих податків і зборів</p> <p>До місцевих податків і зборів належать:</p> <p>збір за парковку автомобілів;</p> <p>ринковий збір;</p> <p>збір за видачу ордера на квартиру;</p> <p>збір з власників собак;</p> <p>курортний збір;</p> <p>збір за участь у бігах на іподромі;</p> <p>збір за виграш на бігах;</p> <p>збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі;</p> <p>податок з реклами;</p> | <p>Статистичні дані переконливо доводять, що у зведеному бюджеті України частка місцевих податків і зборів складає 0,8-0,9%. Це означає, що місцеві бюджети фактично позбавлені власної доходної бази.</p> <p>Аналіз зарубіжного досвіду оподаткування місцевими податками і зборами (по більшості Європейських країн) свідчить, що доцільно застосовувати податок на нерухоме майно саме на місцевому рівні. Це дозволить вирівняти диспропорції щодо частки місцевих податків і зборів у дохідній частині більшості бюджетів, оскільки навіть на території сіл та селищ у більшості випадків наявні об'єкти оподаткування (нерухомість виробничого призначення та індивідуального користування громадян). Крім того, майнове оподаткування пов'язане з оцінкою майна, яка залежить від стану місцевого ринку нерухомості. Саме тому цей податок має відноситися до</p> |

| | | | |
|----|--|---|---|
| | <p>податок з реклами;</p> <p>збір за право використання місцевої символіки;</p> <p>збір за право проведення кіно- і телезйомок;</p> <p>збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей;</p> <p>комунальний податок;</p> <p>збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі;</p> <p>податок з продажу імпортованих товарів;</p> <p>податок на нерухоме майно (нерухомість);</p> <p>податок з продажу лотерейних білетів.</p> | <p>збір за право використання місцевої символіки;</p> <p>збір за право проведення кіно- і телезйомок;</p> <p>збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей;</p> <p>комунальний податок;</p> <p>збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі;</p> <p>податок з продажу імпортованих товарів.</p> | <p>компетенції місцевих органів влади і самоврядування.</p> <p>Податок з продажу лотерейних білетів теж слугуватиме вирівнюванню диспропорції щодо частки місцевих податків і зборів у дохідній частині більшості бюджетів, оскільки розвиток лотерей також дає змогу шляхом запровадження податку з реалізації білетів забезпечити стабільні (практично щотижневі) надходження до місцевих бюджетів.</p> |
| 4. | <p>"Стаття 18. Податок на нерухоме майно (нерухомість). Платниками податку нерухоме майно (нерухомість) є юридичні і фізичні особи, нерухоме майно яких розміщене на території відповідного органу місцевого самоврядування.</p> <p>Об'єктом оподаткування для юридичних осіб є балансова вартість основних фондів групи 1, визначена на 1 січня</p> | У діючій редакції відсутні | На підставі попередньої поправки. |

звітнього року згідно Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", а також вартість недобудованих об'єктів, що споруджуються більше 2-х років. Об'єктом оподаткування для фізичних осіб є оціночна вартість нерухомості, яка встановлена місцевим бюро технічної інвентаризації з урахуванням діючих в регіоні ринкових цін на нерухомість.

З метою оподаткування місцеві бюро технічної інвентаризації зобов'язані вести реєстри нерухомості фізичних осіб із зазначенням її оцінки за формою, встановленою Кабінетом Міністрів України. Оцінка нерухомості проводиться 1 раз на 10 років на підставі єдиної методики, затвердженої Кабінетом Міністрів. Для визначення об'єкта оподаткування проводяться розрахунки із застосуванням поправочних коефіцієнтів ринкових цін нерухомості по областях. Місцеві органи самоврядування вводять додаткові (до обласних) поправочні коефіцієнти (підвищуючі чи понижуючі - залежно від рівня ринкових цін на нерухомість) по своїх територіях.

Звільняються від оподаткування:

об'єкти нерухомості, що використовуються сільським населенням для ведення підсобного господарства;

об'єкти нерухомості установ, що фінансуються з бюджету будь-якого рівня;

об'єкти нерухомості релігійних організацій;

об'єкти нерухомості природоохоронного призначення;

об'єкти нерухомості оборонного та транспортного призначення;

об'єкти нерухомості житлового призначення (або їх частини), що слугують основним місцем проживання їх власників, з розрахунку 25 м. кв. на кожного члена сім'ї першого ступеня споріднення.

Граничний розмір податку не повинен перевищувати 3 відсотків об'єкта оподаткування на рік (по об'єктах незавершеного будівництва - 5 відсотків).

Податок сплачується:

юридичними особами щоквартально рівними частинами у терміни, встановлені для податку на прибуток;

фізичними особами - у терміни, встановлені для кінцевого розрахунку згідно річної декларації по податку з доходів.

"Стаття 19. Податок з продажу лотерейних білетів.

Об'єктом податку є вартість лотерейних білетів (включаючи національні (державні) лотереї").

Платниками податку з продажу лотерейних білетів є юридичні особи або їхні представництва (філії тощо), що здійснюють продаж білетів самостійно, через спеціальні пункти, каси, розповсюджувачів-фізичних осіб та ін. на території відповідного органу місцевого самоврядування.

Вказані пункти, розповсюджувачі та ін. з метою оподаткування зобов'язані використовувати електронні касові апарати.

Податок сплачується з усіх видів білетів.

Граничний розмір податку з продажу лотерейних білетів не повинен перевищувати 30 відсотків вартості білета.

Податок включається до ціни лотерейного білета і фіксується у фіскальному чеку окремим рядком під час оплати його вартості покупцем,

Переказ сум податку до відповідних

| | | | |
|--|---|--|--|
| | бюджетів здійснюється платниками щомісячно виходячи з обсягів реалізації лотерейних білетів за минулий місяць у терміни, встановлені для податку на додану вартість (при помісячній його сплаті). | | |
|--|---|--|--|

Фрагмент звіту з НДР

Тема дослідження: "Реформування міжбюджетних відносин та зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування"
(напрямок 5, Розпорядження Кабінету Міністрів України
від 27 листопада 2003р. №729-р)

Етап 3. Удосконалення методики розподілу міжбюджетних трансфертів (дотації вирівнювання та коштів, що передаються до Державного бюджету) між Державним бюджетом та місцевими бюджетами, включаючи бюджети місцевого самоврядування

Питання дослідження: Обґрунтування необхідності і розробка методики створення Фонду підтримки та сприяння розвитку регіонів

Регіональна бюджетно-фінансова політика сучасних держав є найважливішою складовою економічної політики. Вона, як правило, переслідує такі цілі:

- вирівнювання економічного розвитку, стабілізація виробництва і забезпечення економічного зростання;
- забезпечення єдиних мінімальних стандартів соціального розвитку та соціального захисту населення;
- розвиток місцевого самоврядування.

При цьому, на нашу думку, такі орієнтири регіональної бюджетно-фінансової політики можуть беззастережно і необмежено дотримуватися в умовах економічно розвинутих країн. Обмеженість фінансових ресурсів та невирішеність ряду соціальних проблем у країнах з перехідною економікою не дає змоги реально впровадити проголошені принципи регіональної політики. Особливо розвиток місцевого самоврядування в частині повноважень (в тому числі фінансових), на нашу думку, в умовах України повинен трактуватися із значними застереженнями, оскільки у деяких випадках на тлі невирішеності основних соціальних проблем він може обернутися зростанням сепаратистських настроїв. Останнє є питанням національної безпеки і може кваліфікуватися як загроза унітарному устрою та територіальній цілісності держави, а тому вимагає особливо обережного ставлення.

Разом з тим, перші дві цілі регіональної бюджетно-фінансової політики потребують першочергового досягнення як такі, що здатні, навпаки, сприяти розвитку держави та укріпленню безпеки нації.

Беззаперечною, на нашу думку, є теза про те, що основою сильної

держави є бюджетне самозабезпечення регіонів та муніципальних утворень. Заради справедливості слід зазначити, що повного бюджетного самофінансування місцевих органів влади і самоврядування не спостерігається в жодній країні світу. За нашим переконанням, це викликано саме необхідністю створення умов щодо забезпечення територіальної цілісності держав через збереження деякої залежності регіонів від центру. Разом з тим, це не означає відсутність стабільної доходної бази місцевих бюджетів. Більша частина їх доходів формується на основі самозабезпечення (особливо через систему місцевих податків і зборів). Інша ж частина створює необхідну залежність від центральних органів влади і представлена відрахуваннями від загальнодержавних податків та трансфертами.

Вітчизняною особливістю є значне переважання трансфертів і відрахувань від загальнодержавних податків над власними джерелами. Останнє ж і є причиною нестабільності доходної бази місцевих бюджетів України, яка у свою чергу породжує неспроможність регіонів до самофінансування. Крім того, це викликає подальше зростання обсягів допомоги з центру та породжує не виправдані зустрічні фінансові потоки між бюджетами різних рівнів. Так, з 1993 по 2001р.р. частка трансфертів з державного бюджету у місцевих бюджетах зростає з 1% до 29,3%³⁰⁴. Разом же частка трансфертів і відрахувань від загальнодержавних податків в доходах місцевих бюджетів за роки незалежності перевищувала 70% (в 1994 році навіть складала 93,4%)³⁰⁵. Виправити ситуацію може лише реформування підсистеми місцевих податків і зборів.

Однак, як уже зазначалося вище, відмова від впливу центру на доходи місцевих бюджетів неможлива і недоцільна. Інша справа, методи цього впливу та напрямки використання отриманих коштів місцевими органами влади і самоврядування. На нашу думку, значна частка доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків може бути компенсована власними доходами у випадку реформування підсистеми місцевих податків і зборів за запропонованим сценарієм (див. звіт по етапу 1 цієї НДР та додані проекти законів). Що ж до трансфертної політики, то на черзі переорієнтація її концепції.

Сьогоднішні міжбюджетні трансферти у більшості випадків спрямовуються на покриття невивантаженої частини коштів (дефіциту доходів) для виконання власних і делегованих функцій місцевих органів влади та самоврядування, тобто в основному надаються у вигляді дотацій вирівнювання. Забезпечення ж гармонізації економічного розвитку регіонів та їх економічного зростання фактично

304 Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика): Монографія - Ірпінь: Академія ДПС України, 2003 - С.202.
Т ^ жє

виведені поза сферу впливу трансфертної політики, оскільки субвенції на виконання інвестиційних проектів є несуттєвими або ж інвестування здійснюється у невиробничу сферу. Крім того, в Україні сьогодні невідпрацьовані концептуальні засади надання таких субвенцій, у зв'язку з чим невідомо, які інвестиційні проекти слід фінансувати і в яких регіонах першочергово.

Вирішити дану проблему можна шляхом створення Фонду підтримки та сприяння розвитку регіонів у складі Державного бюджету України.

У зв'язку з цією пропозицією постає дві основних задачі, що потребують обґрунтування та вирішення:

1. забезпечення стабільних доходних джерел Фонду на постійній основі;
2. чітка регламентація напрямків та механізмів витрачання коштів Фонду, яка виключала б будь-який суб'єктивізм центральних органів влади під час планування та безпосереднього фінансування.

Створення фондів фінансової підтримки регіонів у світі не новина. Щоправда, призначення цих фондів різняться. Вони можуть мати як інвестиційно-відтворювальне, так і соціальне спрямування. Наприклад, Фонд фінансової підтримки суб'єктів Російської Федерації має загально соціальне спрямування, оскільки трансферти з нього надаються регіонам у формі доходного вирівнювання. По суті, за аналогічною методикою провадиться розподіл дотацій вирівнювання місцевих бюджетів з Державного бюджету України. Недолік такого фонду полягає в тому, що він сприяє вирішенню сьогоднішніх поточних проблем регіону, але не впливає на перспективний розвиток. Таким чином, позиції донорства та реципієнства регіонів залишаються без змін. Разом з тим, відомо, що політика інвестиційного сприяння здатна слугувати підґрунтям зростання економіки регіону. Останнє у перспективі може стати чинником зміни можливостей самозабезпечення регіону. Причому, у даному випадку більш доцільним є пряме інвестування державних коштів. Адже саме цей метод дозволяє найбільше врахувати територіальні, соціальні та економічні цілі державного інвестування. Так, наприклад, податкове сприяння інвестиціям не гарантує вкладення всієї суми пільги у реальні об'єкти, оскільки фонд зекономлених (за рахунок пільг) коштів неминуче розпадається на спожиту та накопичену частини. Крім того, податкова пільга не може мати географічної прив'язки вкладання зекономлених коштів. Саме цей недолік і є найзначнішим. Завдяки йому нівелюється регіональне спрямування інвестиційної політики держави. І нарешті, держава і регіон за рахунок інвестування прагнуть домогтися зростання робочих місць та скорочення безробіття. Відсутність географічної прив'язки податкового стимулювання інвестицій не дає

змоги вирішити дану соціальну проблему. Пряме ж інвестування дозволяє одночасно врахувати всі означені вище питання. Тому, виходячи з викладеного, призначення Фонду підтримки та сприяння розвитку регіонів в Україні має бути інвестиційним.

За рахунок чого ж має здійснюватися наповнення цього Фонду? На нашу думку, вести мову про запровадження нових податків в умовах переобтяженості реального платника недоцільно. Тобто, сутність пропозицій повинна полягати у перерозподілі існуючих джерел бюджетних надходжень.

Найбільш імовірним джерелом наповнення Фонду, за нашим переконанням, є акцизний збір. Зазначений податок має досить специфічний об'єкт оподаткування. Він стосується здебільшого предметів розкошу або предметів широкого вжитку, що не є життєво важливими, а деякі з них навіть справляють шкідливий вплив на здоров'я. Враховуючи викладене, цей податок має в основному не фіскальне, а регулююче спрямування (його питома вага в доходах зведеного бюджету у 2001-2002р.р. лише 4,8% та 6,6% відповідно). Тому найбільш доцільним було б і використання отриманих від нього коштів саме з регулюючою метою. Крім того, за висновками Лондонської школи економіки, індивідуальний акциз є "товарним податком", який, на відміну від "факторних", практично не справляє вплив на довготермінове економічне зростання. Це дає можливість виправдати подальше підвищення ставок (за необхідністю) з метою сприяння наповненню зведеного бюджету України. Досвід Великої Британії свідчить, що збільшення цін (за рахунок податків) на тютюнові вироби та алкогольні напої на 10% призводить до зменшення споживання цих товарів на 5% та до збільшення державних доходів на 8%³⁰⁶. Ефект очевидний. Тим більше, що в Україні вже давно на черзі питання скорочення споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, адже лише в 1995 році від зловживання алкоголем нація втратила 220 тис. осіб, тютюном - 123 тис. осіб³⁰⁷.

Якщо навіть не збільшувати ставки акцизного збору у майбутньому, то його надходження у 2002 році - 4098,2 млн. грн.³⁰⁸. У порівнянних цінах це близько 2049,1 млн. грн.. Інвестиції у основний капітал у 2002 році склали у тих же порівнянних цінах 18353 млн. грн.³⁰⁹. Тобто, використання коштів, отриманих від акцизного збору, з метою інвестування здатне забезпечити зростання інвестицій по Україні в цілому на 11,2% щорічно. Однак, регіональна спрямованість використання коштів запропонованого Фонду дасть значно

306 Говорко І. д. Державне регулювання виробництва й реалізації алкогольних і тютюнових виробів за рубежем. // Фінанси України. - 1998, - № 4. - С. 61.

307 Бойко Е. А. Державне регулювання виробництва й реалізації алкогольних і тютюнових виробів за рубежем. // Фінанси України. - 1998, - № 4. - С. 60.

308 Статистичний щорічник України ш 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка. - К.: "Консультант", 2003 - С. 57.
309 Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка - К.: "Консультант", 2003. - С. 231

більше зростання інвестицій у депресивних регіонах, оскільки саме їм рекомендується першочергове фінансування.

З метою підвищення ефективності використання коштів Фонду підтримки та сприяння розвитку регіонів, пропонується наступна схема їх розподілу.

По-перше, слід щорічно при складанні проекту Державного бюджету на наступний рік проводити групування регіонів за обсягами інвестицій у основний капітал на одну особу населення у порівнянних цінах. При цьому доцільно було б виділяти дві групи регіонів: **1** - з обсягами інвестицій в основний капітал на одну особу у порівнянних цінах більше середнього рівня по Україні; **2** - з обсягами інвестицій в основний капітал на одну особу у порівнянних цінах менше середнього рівня по Україні. Саме друга група і є потенційним отримувачем коштів з Фонду з метою доведення обсягу інвестицій до середнього по Україні рівня. Таким чином пропонується створити підґрунтя для вирішення завдання вирівнювання економічного розвитку регіонів.

По-друге, необхідно провести ранжування регіонів у порядку зростання показника обсягу інвестицій в основний капітал на одну особу населення у порівнянних цінах.

Перший і другий кроки планування розподілу коштів на прикладі показників інвестицій в основний капітал за **2002** рік виглядатимуть так:

Таблиця /.

Групування регіонів за показником обсягу інвестицій у основний капітал на одну особу населення у порівнянних цінах³¹⁰

(фн.)

| Регіон | Інвестиції у основний капітал на одну особу |
|-----------------------|---|
| <i>1 група</i> | |
| м. Київ | 1151,5 |
| Полтавська обл. | 554,6 |
| Одеська обл. | 535,4 |
| Київська обл. | 455,3 |
| Харківська обл. | 413,9 |
| Миколаївська обл. | 411,1 |
| Дніпропетровська обл. | 404,2 |
| Донецька обл. | 388,3 |
| Запорізька обл. | 387,5 |

| Регіон | Інвестиції у основний капітал на одну особу |
|------------------------|--|
| <i>Україна</i> | <i>382,5</i> |
| <i>2 група</i> | |
| АРК | 368,4 |
| Сумська обл. | 366,6 |
| м. Севастополь | 362,1 |
| Львівська обл. | 338,7 |
| Івано-Франківська обл. | 337,4 |
| Рівненська обл. | 298,6 |
| Волинська обл. | 295,0 |
| Луганська обл. | 267,6 |
| Хмельницька обл. | 257,5 |
| Закарпатська обл. | 239,7 |
| Чернігівська обл. | 233,0 |
| Кіровоградська обл. | 223,5 |
| Черкаська обл. | 205,9 |
| Житомирська обл. | 188,8 |
| Вінницька обл. | 182,2 |
| Чернівецька обл. | 181,1 |
| Херсонська обл. | 166,2 |
| Тернопільська обл. | 142,0 |

³¹⁰ Джерело цифрової інформації:
 Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка - К.; "Консультант", 2003.- С.232.

По-третє, рекомендується аналогічно згрупувати регіони за рівнем безробіття, віднісши до 1-ї групи регіони з показником рівня безробіття нижче середньоукраїнського, до 2-ї - регіони з показником рівня безробіття вище середньоукраїнського. Регіони 2-ї групи слід ранжувати у порядку спадання показника рівня безробіття населення.

За 2002 рік результати групування і ранжування виглядатимуть так:

Таблиця 2,
311

Групування регіонів за показником рівня безробіття
(відсотків до кількості економічно активного населення у віці 15-70 років)

| Регіон | Рівень безробіття населення |
|------------------------|-----------------------------|
| <i>1 група</i> | |
| м. Київ | 6,1 |
| АРК | 6,6 |
| м. Севастополь | 6,6 |
| Полтавська обл. | 7,9 |
| Дніпропетровська обл. | 8,7 |
| Волинська обл. | 9,5 |
| Одеська обл. | 9,6 |
| Рівненська обл. | 9,7 |
| Вінницька обл. | 9,8 |
| Донецька обл. | 10,3 |
| Запорізька обл. | 10,8 |
| Україна | 11,1 |
| <i>2 група</i> | |
| Черкаська обл. | 11,5 |
| Миколаївська обл. | 11,7 |
| Харківська обл. | 11,8 |
| Київська обл. | 11,9 |
| Чернігівська обл. | 12,1 |
| Львівська обл. | 12,7 |
| Хмельницька обл. | 12,8 |
| Івано-Франківська обл. | 12,8 |
| Закарпатська обл. | 13,1 |
| Херсонська обл. | 13,3 |
| Луганська обл. | 13,3 |
| Житомирська обл. | 13,7 |
| Кіровоградська обл. | 15,4 |
| Сумська обл. | 16,7 |
| Тернопільська обл. | 17,1 |
| Чернівецька обл. | 18,4 |

Джерело цифрової інформації:
Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О. Г. Осауленка - К.: "Консультант", 2003 - С.414

По-четверте, слід здійснити вибірку тих регіонів, що потрапили до групи два за обома показниками одночасно. Саме вони потребують сприяння економічному розвитку, враховуючи низький рівень інвестицій та високий рівень безробіття.

Таблиця 3.

Вибірка регіонів, що потребують інвестицій

| Регіон | Інвестиції у основний капітал на одну особу у порівнянних цінах (грн.) |
|------------------------|--|
| Сумська обл. | 366,6 |
| Львівська обл. | 338,7 |
| Івано-Франківська обл. | 337,4 |
| Луганська обл. | 267,6 |
| Хмельницька обл. | 257,5 |
| Закарпатська обл. | 239,7 |
| Чернігівська обл. | 233,0 |
| Кіровоградська обл. | 223,5 |
| Черкаська обл. | 205,9 |
| Житомирська обл. | 188,8 |
| Чернівецька обл. | 181,1 |
| Херсонська обл. | 166,2 |
| Тернопільська обл. | 142,0 |

По-п'яте, рекомендується визначити потребу отриманої групи регіонів в інвестиціях з метою доведення їх розміру до середньоукраїнського. Для цього слід знайти різницю між середньоукраїнським рівнем інвестицій (I_{cu}) та рівнем відповідного показника по регіону (I_r) (у порівнянних цінах). Отримана величина множиться на чисельність населення регіону.

Таблиця 4.

Потреба регіонів в інвестиціях (у порівнянних цінах)

| Регіон | Нестача інвестицій у основний капітал на одну особу (Ісу- їр) | Чисельність населення (чол.) | Загальна потреба в інвестиціях (млн. грн.) |
|------------------------|---|------------------------------|--|
| Сумська обл. | 15,9 | 1279900 | 20,4 |
| Львівська обл. | 43,8 | 2611000 | 114,4 |
| Івано-Франківська обл. | 45,1 | 1403700 | 63,3 |
| Луганська обл. | 114,9 | 2507300 | 288,1 |
| Хмельницька обл. | 125,0 | 1414900 | 176,9 |
| Закарпатська обл. | 142,8 | 1253900 | 179,1 |
| Чернігівська обл. | 149,5 | 1225200 | 183,2 |
| Кіровоградська обл. | 159,0 | 1115700 | 177,4 |
| Черкаська обл. | 176,6 | 1386600 | 244,9 |
| Житомирська обл. | 193,7 | 1373900 | 266,1 |
| Чернівецька обл. | 201,4 | 918500 | 185,0 |
| Херсонська обл. | 216,3 | 1161400 | 251,2 |
| Тернопільська обл. | 240,5 | 1134200 | 272,8 |
| Разом | | | 2422,8 |

По-шосте: розподіляючи кошти Фонду, слід рухатися по таблиці 4 знизу вгору, задовольняючи спочатку потреби найбільш депресивних областей, доки вистачить доходів. Таким чином, провадитиметься вирівнювання інвестицій по регіонах, що у перспективі слугуватиме поступовому вирівнюванню їх економічного розвитку. За даними 2002 року надходження від акцизного збору у порівнянних цінах являють собою суму близько 2049,1 млн. грн.. Цих коштів вистачить, щоб задовольнити потреби в інвестиціях всіх областей, названих у табл. 4, крім Сумської обл., Львівської обл., Івано-Франківської обл., Луганської обл. (частково). Для забезпечення процедури фінансування після проведення розподілу сум у порівнянних цінах доцільно перевести їх у фактичні, урівнявши таким чином з фактичними надходженнями до Фонду. Хоча і не заперечується проведення всіх наведених розрахунків зразу у фактичних цінах.

Враховуючи те, що дана методика застосовуватиметься заново щорічно, склад регіонів, які потребують інвестицій, постійно змінюватиметься. Таким чином, провадитиметься корегування рівня їх економічного розвитку в сторону наближення до середньоукраїнського. Відповідно, інвестування коштів означатиме зростання виробництва, що у перспективі обернеться для бюджету додатковими надходженнями податків.

По-сьоме: проводячи розподіл коштів, слід оголошувати конкурс на кращі бізнес-плани розвитку об'єктів інвестування у відповідних регіонах. За його результатами рекомендується проводити відбір виробничих об'єктів (незалежно від форм власності) для капіталовкладень. Основними критеріями відбору мають бути: новітність технологічних рішень, прибутковість та збільшення кількості робочих місць. Інвестовані кошти являтимуть собою частку держави в акціонерному чи статутному капіталі об'єкта інвестування.

Запропонований проект створення Фонду підтримки та сприяння розвитку регіонів у складі Державного бюджету України передбачає необхідність внесення змін до Бюджетного кодексу, які б встановлювали:

1. поділ Державного бюджету не на дві, а на три частини: загальний фонд, спеціальний фонд, фонд підтримки та сприяння розвитку регіонів;
2. закріплення за фондом підтримки та сприяння розвитку регіонів постійного джерела доходів;
3. регламентацію порядку витрачання коштів фонду підтримки та сприяння розвитку регіонів, включаючи законодавче закріплення методологічної бази їх розподілу (наприклад, запропонованої вище).

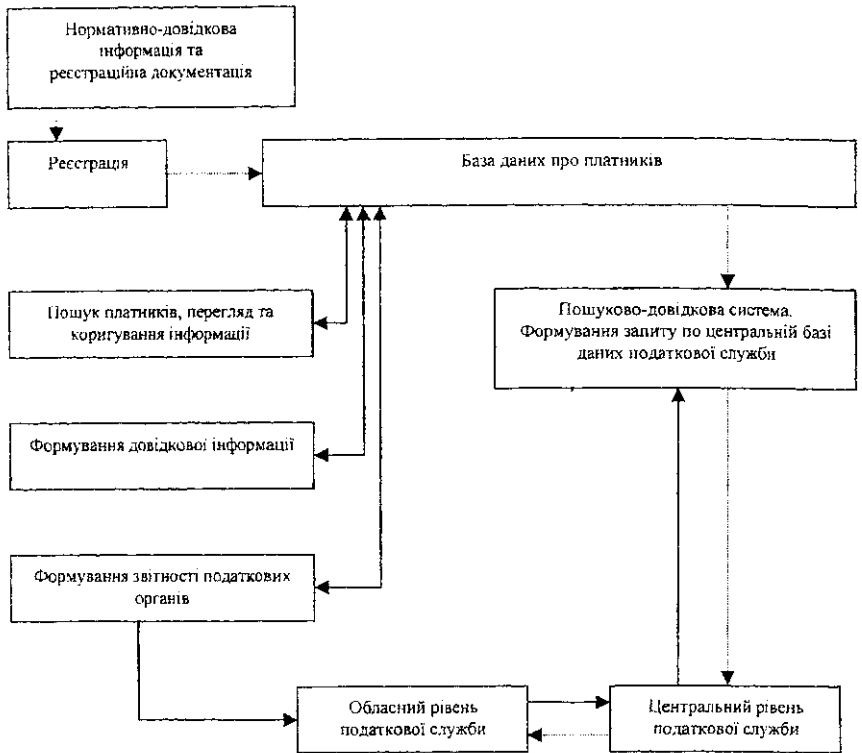


Рис. 3.6. Блок-схема функціонування автоматизованого робочого місця "Облік платників податків"¹¹.

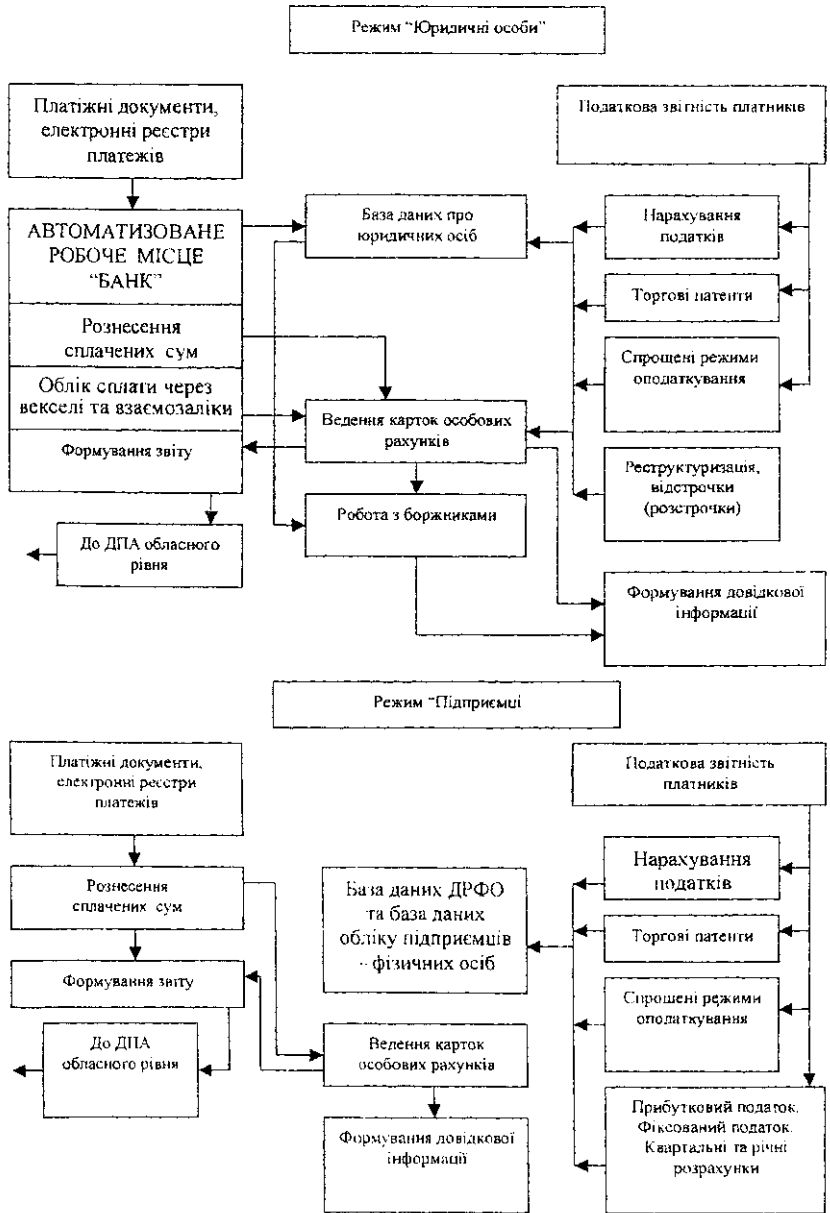


Рис. 3.7. Блок-схема функціонування АІС^П "Облік податків і платежів" (АРМ "ТАХ").

Додаток 4

Таблиця 3Л

Розрахунок коефіцієнта затратності підсистеми адміністрування податків в Україні

| Показники | Рік | | | | | | |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|---------|----------|
| | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
| Мобілізовані податки і збори до бюджетів та позабюджетних фондів (млн. грн.) | 31686,6 | 36582,7 | 44339,6 | 57115,4 | 70959,9 | 84143,0 | 103917,4 |
| Витрати на утримання фіскальних служб (млн. грн.) | 1091,6 | 1844,7 | 1584,0 | 3234,4 | 3681,4 | 4109,5 | 5419,0 |
| Коефіцієнт затратності підсистеми адміністрування податків (%) | 3,4 | 5,0 | | 5,7 | 5,2 | 4,9 | 5,2 |

Таблиця 32

Розрахунок коефіцієнтів затратності адміністрування податків у розрізі фіскальних служб

| п/п | Показники | Рік | | | | | | |
|-----|---|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| | | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
| 1 | За службами, зорієнтованими в основному на формування доходів бюджетів (податкова, митна) | | | | | | | |
| 1.1 | Мобілізовані податки і збори до бюджетів (млн. грн.) | 21848,3 | 25130,4 | 31317,5 | 36716,7 | 45392,5 | 54321,0 | 63161,7 |
| 1.2 | Витрати на утримання служб (млн. грн.) | 862,0 | 1261,7 | 1112,9 | 1031,7 | 1208,8 | 1451,6 | 1852,2 |
| 1.3 | Коефіцієнт затратності адміністрування податків (КОР/о) | 3,9 | 5,0 | 3,6 | 2,8 | 2,7 | 2,7 | 2,9 |

| | | | | | | | | |
|-----|---|--------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| 2 | За службами, зорієнтованими в основному на формування доходів позабюджетних фондів (органи державного пенсійного фонду та державного соціального страхування) | | | | | | | |
| 2.1 | Мобілізовані збори до позабюджетних фондів (млн. грн.) | 9838,3 | 11452,3 | 13022,1 | 20398,7 | 25567,5 | 29822,0 | 40755,7 |
| 2.2 | Витрати на утримання фіскальних служб (млн. грн.) | 229,6 | 583,0 | 471,1 | 2202,7 | 2472,6 | 2657,9 | 3566,8 |
| 2.3 | Коефіцієнт затратності адміністрування податків (К2)(%) | 2,3 | 5,1 | 3,6 | 10,8 | 9,7 | В,9 | 8,8 |

Таблиця 3.3

Розрахунок коефіцієнта затратності адміністрування податків
податковою службою

| Показники | Рік | | | | | | |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
| Мобілізовані податковою службою податки і збори (млн. грн.) | 20875,6 | 23892,3 | 29756,8 | 34771,4 | 43026,3 | 50526,4 | 58094,8 |
| Витрати на утримання податкової служби (млн. грн.) | 615,7 | 901,2 | 794,9 | 736,9 | 863,4 | 1032,4 | 1414,5 |
| Коефіцієнт затратності адміністрування податків податковою службою (%) | 2,9 | 3,8 | 2,7 | 2,1 | 2,0 | 2,0 | 2,4 |

Таблиця 3.4

Розрахунок коефіцієнта контролюючого впливу підсистеми адміністрування податків на ефективність податкової системи України

| Показники | Рік | | | | | | |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|---------|----------|
| | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
| Нараховано за актами перевірок (мян. грн.) | 3085,0 | 5223,0 | 4826,0 | 2768,0 | 7701,0 | 5340,0 | 6121,0 |
| в т.ч. фінансові санкції та пеня (млн. грн.) | 1916,0 | 4070,0 | 2971,0 | 1341,0 | 2736,0 | 2363,2 | 2815,6 |
| Мобілізовані податки і збори до бюджетів та позабюджетних фондів (млн. грн.) | 31686,6 | 36582,7 | 44339,6 | 57115,4 | 70959,9 | 84143,0 | 103917,4 |
| Коефіцієнт контролюючого впливу підсистеми адміністрування податків на ефективність податкової системи (%) | 9,7 | 14,3 | 10,9 | 4,8 | 10,9 | 6,3 | 5,9 |
| в т.ч. значення коефіцієнта, досягнуте за рахунок впливу застосованих фінансових санкцій та пені (%) | 6,0 | 11,1 | 6,7 | 2,3 | 3,9 | 2,8 | 2,7 |

**Організаційно-методичні зміни в адмініструванні податків,
спрямовані на підвищення ефективності функціонування податкової
системи України**

| № п/п | Змінюваний чинник | Зміст запропонованих змін |
|-------|--|---|
| 1. | Структура служб адміністрування податків | Включення органів податкової служби до структури Мінфіну |
| | | Об'єднання ДПА областей у 5 податкових округів (див. §4.1) |
| 2. | Розподіл функцій між службами адміністрування податків | Перегляд сфери відповідальності управлінських структур соціальних фондів (залишення у їх компетенції витрачання акумульованих коштів; покладання обов'язку акумуляції та контролю на податкову службу) |
| | | Передача ряду функцій, законодавчо закріплених за податковою службою, що разом з тим є неприродними для неї (контроль за обігом готівки, за роботою обмінних пунктів іноземної валюти; контроль у сфері зовнішньоекономічної діяльності та валютний контроль; проведення роботи з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів; боротьба з відмиванням доходів, одержаних незаконним шляхом; контроль за порядком розрахунків із споживачами з використанням електронних контрольно-касових апаратів; перевірки наявності свідомств про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності) |
| 3. | Організація взаємовідносин з платниками податків | Проектування новітнього податкового законодавства в частині врегулювання питань взаємовідносин з платниками з метою налагодження взаємодовірливих стосунків (див. §4.3) |
| 4. | Взаємодія фіскальних служб та їхніх підрозділів | Переорієнтація слідчих та оперативно-розшукових структур податкової служби з напівавтономного функціонування на обслуговування процесу спільного досягнення єдиної мети. Організація регулярного забезпечення інших підрозділів податкової служби оперативною інформацією для включення в плани контролю чи дослідження безпосередньо на об'єкті контролю під час планових виїзних перевірок. |
| | | Взаємна адаптація електронних систем та баз даних різних служб |
| | | Забезпечення доступу податкової служби України до електронних баз даних міжнародного рівня |
| 5. | Зміни в методиці адміністрування податків | Введення обов'язку та відповідальності інспекторів податкової служби за розповсюдження податкових декларацій та інформації про зміни в методиці їх заповнення серед платників |

| | | |
|--|--|---|
| | | Декларування прибутків підприємств лише по закінченню року із застосуванням протягом звітного періоду оціночних платежів |
| | | Надання права підприємствам та фізичним особам на продовження терміну заповнення податкових декларацій |
| | | Застосування у роботі з малими підприємствами комбінованої методики одночасної перевірки поточної діяльності та надання допомоги при складанні звітності |
| | | Передбачення необхідності звітування для малих підприємств з періодичністю 1 раз на рік та зведення всіх звітних форм у єдину декларацію |
| | | Встановлення термінів подачі всіх податкових звітів юридичними особами залежно від категорії платника (згідно його економічних оборотів) |
| | | Застосування штрафних санкцій залежно від долі недоплати податків до бюджету |
| | | Використання показника затвердженого рівня повернення податків для відшкодування ПДВ |
| | | Створення Центрів обробки даних та уникнення контактів платників з працівниками податкової служби при звітуванні |
| | | Заборона обліку донарахованих податкових зобов'язань протягом терміну оскарження, встановленого законом, та терміну розгляду скарги платника (з метою налагодження партнерських стосунків) |
| | | Переорієнтація масово-роз'яснювальної та консультативної роботи податкових органів у напрямку підвищення якості консультацій та надання платникам змістовної інформації з питань обліку господарських операцій, розрахунків податкових зобов'язань та підготовки податкової звітності |
| | | Посилення сегменту прогнозування податковою службою наслідків змін механізму оподаткування на етапі проектування законодавчих актів (по всіх законопроектах, що реєструються у Верховній Раді) |
| | | Зменшення втручання контролюючих органів у діяльність платників податків та налагодження партнерських стосунків шляхом збільшення мінімального міжперевіркового інтервалу до 3-х - 5-ти років |
| | | Компенсація втрат ефектів перевірок (у випадку збільшення мінімального міжперевіркового інтервалу) шляхом застосування методів роботи з інформаторами |

ПЕРЕЛІК ТАБЛИЦЬ

| | Стор. |
|---|-------|
| Розділ 1. Теоретичні складові розвитку оподаткування | 15 |
| Таблиця 1.1. Періодизація розвитку податків та оподаткування | 28 |
| Таблиця 1.2. Періодизація розвитку податкових фінансів | 50 |
| Розділ 2. Соціально-економічна роль податків та їх фіскальна ефективність | 60 |
| Таблиця 2.1. Податкові доходи бюджетів (валові суми) провідних держав у XIX столітті | 71 |
| Таблиця 2.2. Податкові доходи Російської Імперії в кінці XIX століття | 72 |
| Таблиця 2.3. Податкові доходи України в 1998-2004р.р. | 77 |
| Таблиця 2.4. Питома вага окремих податкових доходів в зведеному бюджеті України в 1998-2004р.р. | 80 |
| Таблиця 2.5. Співвідношення податкових надходжень зведеного бюджету України з ВВП в 1998-2004р.р. | 93 |
| Таблиця 2.6. Платники та джерела сплати основних податків в Україні | 96 |
| Таблиця 2.7. Податковий тягар відносно платників - фізичних осіб в Україні | 98 |
| Таблиця 2.8. Податковий тягар відносно платників - юридичних осіб в Україні | 100 |
| Таблиця 2.9. Динаміка офіційних доходів населення України | 105 |
| Розділ 3. Організаційно-управлінський аспект оподаткування | 119 |
| Таблиця 3.1. Розрахунок коефіцієнта затратності підсистеми адміністрування податків в Україні | 264 |
| Таблиця 3.2. Розрахунок коефіцієнтів затратності адміністрування податків у розрізі фіскальних служб | 264 |
| Таблиця 3.3. Розрахунок коефіцієнта затратності адміністрування податків податковою службою | 265 |
| Таблиця 3.4. Розрахунок коефіцієнта контролюючого впливу підсистеми адміністрування податків на ефективність податкової системи України | 266 |

ПЕРЕЧЕНЬ ТАБЛИЦ

| | Стр. |
|--|------|
| Раздел 1. Теоретические составляющие развития налогообложения | 15 |
| Таблица 1.1. Периодизация развития налогов и налогообложения | 28 |
| Таблица 1.2. Периодизация развития налоговых финансов | 50 |
| Раздел 2. Социально-экономическая роль налогов и их фискальная эффективность | 60 |
| Таблица 2.1. Налоговые доходы бюджетов (валовые суммы) ведущих государств в XIX веке | 71 |
| Таблица 2.2. Налоговые доходы Российской Империи в конце XIX века | 72 |
| Таблица 2.3. Налоговые доходы Украины в 1998-2004г.г. | 77 |
| Таблица 2.4. Удельный вес отдельных налоговых доходов в сводном бюджете Украины в 1998-2004г.г. | 80 |
| Таблица 2.5. Соотношение налоговых поступлений сводного бюджета Украины и ВВП в 1998-2004г.г. | 93 |
| Таблица 2.6. Плательщики и источники уплаты основных налогов в Украине | 96 |
| Таблица 2.7. Налоговое бремя относительно плательщиков - физических лиц в Украине | 98 |
| Таблица 2.8. Налоговое бремя относительно плательщиков - юридических лиц в Украине | 300 |
| Таблица 2.9. Динамика официальных доходов населения Украины | 105 |
| Раздел 3. Организационно-управленческий аспект налогообложения | 119 |
| Таблица 3.1. Расчет коэффициента затратности подсистемы администрирования налогов в Украине | 264 |
| Таблица 3.2. Расчет коэффициента затратности администрирования налогов в разрезе фискальных служб | 264 |
| Таблица 3.3. Расчет коэффициента затратности администрирования налогов налоговой службой | 265 |
| Таблица 3.4. Расчет коэффициента контролирующего влияния подсистемы администрирования налогов на эффективность налоговой системы Украины | 266 |

THE LIST OF TABLES

| | Page |
|--|------|
| Section 1. Theoretical components of the taxation development | 15 |
| Table 1.1. Dividing into periods the development of taxes and taxation | 28 |
| Table 1.2. Dividing into periods the development of tax finance | 50 |
| Section 2. A social and economic role of taxes <i>шй</i> their fiscal efficiency | 60 |
| Table 2.1. Tax incomes of budgets (the total sums) of the leading states in XIX a century | 71 |
| Table 2.2. Tax incomes of Russian Empire in end of the XIX century | 72 |
| Table 2.3. Tax incomes of Ukraine in 1998-2004. | 77 |
| Table 2.4. Specific weight of separate tax incomes in the consolidated budget of Ukraine in 1998-2004. | 80 |
| Table 2.5. A ratio of tax revenues of the consolidated budget of Ukraine and gross national product in 1998-2004. | 93 |
| Table 2.6. Payers and sources of payment of the basic taxes in Ukraine | 96 |
| Table 2.7. Tax, burden concerning payers - natural persons in Ukraine лиц в Украине | 98 |
| Table 2.8. Tax burden concerning payers - juridical persons in Ukraine | 100 |
| Table 2.9. Dynamics of official incomes of the population of Ukraine | 105 |
| Section 3. Organizational - administrative aspect of taxation | 119 |
| Table 3.1. Calculation of the cost factor of the subsystem of tax administration in Ukraine | 264 |
| Table 3.2. Calculation of the cost factor of tax administration in the system of fiscal services | 264 |
| Table 3.3. Calculation of the cost factor of tax administration by the tax service | 265 |
| Table 3.4. Calculation of factor of supervising influence of a subsystem of administration of taxes at the efficiency of tax system of Ukraine | 266 |

ПЕРЕЛІК РИСУНКІВ

| | Стор. |
|---|-------|
| Розділ 1. Теоретичні складові розвитку оподаткування | 15 |
| Рисунок 1.1. Концептуальна схема розвитку податкової системи в умовах транзитивної економіки | 57 |
| Розділ 2. Соціально-економічна роль податків та їх фіскальна ефективність | 60 |
| Рисунок 2.1. Зв'язок між основними домінантами та функціями податків | 69 |
| Рисунок 2.2. Питома вага податків у доходах бюджетів провідних країн кінця XIX століття | 71 |
| Рисунок 2.3'; Питома вага податкових доходів Російської Імперії в загальній сумі доходів її бюджету в кінці XIX століття (%) | 74 |
| Рисунок 2.4. Питома вага податкових доходів України в загальній сумі доходів її бюджету в 1998-2004р.р. (%) | 78 |
| Рисунок 2.5. Динамічні зміни питомої ваги окремих податкових доходів в зведеному бюджеті України в 1998-2004р.р. | 82 |
| Рисунок 2.6. Співвідношення податкових надходжень зведеного бюджету України з ВВП в 1998-2004р.р. | 94 |
| Рисунок 2.7. Динаміка податкового тягаря відносно платників - фізичних осіб в Україні протягом 1998-2004р.р. | 99 |
| Рисунок 2.8. Динаміка податкового тягаря відносно платників - юридичних осіб в Україні протягом 1998-2004р.р. | 101 |
| Рисунок 2.9. Приріст доходів населення України у 2001-2004р.р. (% у порівнянні з попереднім роком) | 106 |
| Розділ 3. ОргашзацШйо-управл'Шський аспект оподаткування | 119 |
| Рисунок 3.1. Структурнсьфункціональна схема податкової системи | 123 |
| Рисунок 3.2. Структурна схема податкової системи України | 124 |
| Рисунок 3.3. Технологія внесення до єдиного державного реєстру юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців та постановки платника на податковий облік (за нормативними актами, що діяли до серпня 2005 року) | 140 |
| Рисунок 3.4. Технологія внесення до єдиного державного реєстру юридичних осіб і фізичних осіб - підприємців та постановки платника на податковий облік (за нормативними актами, що діють з серпня 2005 року) | 141 |
| Рисунок 3.5. Динаміка кількості зареєстрованих платників податків - юридичних осіб за період 1996-2004 р.р. (за даними ДПА України) | 146 |
| Рисунок 3.6. Блок-схема функціонування автоматизованого робочого місця "Облік платників податків" | 262 |
| Рисунок 3.7. Блок-схема функціонування АІС "Облік податків і платежів" (АРМ "ТАХ") | 263 |

| | |
|--|-------|
| Рисунок 3.8. Витрати на справляеш податків у провідних країнах Європи в кінці XIX - на початку' XX століття (у розрахунку на душу населення - російських металевих рублів) | 166 |
| Рисунок 3.9. Відношення витрат на справляння податків до акумульованих сум у провідних країнах Європи в кінці XIX - на початку XX століття (%) | 166 |
| Рисунок 3.10. Динаміка коефіцієнта затратності підсистеми адміністрування податків в Україні в 1998-2004рр. | 168 |
| Рисунок 3.11. Витрати на справляння податків в Україні у розрахунку на душу населення в 1998-2004рр. (грн.) | 168 і |
| Рисунок 3.12. Динаміка коефіцієнтів затратності адміністрування податків у розрізі фіскальних служб України в 1998-2004рр. | 170 |
| Рисунок 3.13. Динаміка коефіцієнта затратності адміністрування податків податковою службою України в 1998-2004рр. | 171 |
| Рисунок 3.14. Динаміка коефіцієнта контролюючого впливу підсистеми адміністрування податків на ефективність податкової системи України в 1998-2004р.р. | 171 |
| Розділ 4. Адміністрування податків в Україні та перспективи підвищення ефективності фіску | 173 |
| Рисунок 4.1. Організаційна структура податкових органів Великої Британії | 175 |
| Рисунок 4.2. Організаційна структура податкових органів Франції | 175 |
| Рисунок 4.3. Розподіл підрозділів податкової інспекції базового рівня за основними блоками (складовими) адміністрування податків | 189 |
| Рисунок 4.4. Схема зовнішньої взаємодії податкової служби у процесі адміністрування податків | 192 |

ПЕРЕЧЕНЬ РИСУНКОВ

| | Стор. |
|---|--------------|
| Раздел 1. Теоретические составляющие развития налогообложения | 15 |
| Рисунок 1.1. Концептуальная схема развития налоговой системы в условиях транзитивной экономики | 57 |
| Раздел 2. Социально-экономическая роль налогов и их фискальная эффективность | 60 |
| Рисунок 2.1. Взаимосвязь между основными доминантами та. функциями налогов | 69 |
| Рисунок 2.2. Удельный вес налогов в доходах бюджетов ведущих стран конца XIX века | IV |
| Рисунок 2.3. Удельный вес налоговых доходов Российской Империи в общей сумме доходов её бюджета в конце XIX века (%) | 74 |
| Рисунок 2.4. Удельный вес налоговых доходов Украины в общей сумме доходов её бюджета в 1998-2004г.г. (%) | 78 |
| Рисунок 2.5. Динамические изменения удельного веса отдельных налоговых доходов в сводном бюджете Украины в 1998-2004г.г. | 82 |
| Рисунок 2.6. Соотношение налоговых поступлений сводного бюджета Украины и ВВП в 1998-2004г.г. | 94 |
| Рисунок 2.7. Динамика налогового бремени относительно плательщиков - физических лиц в Украине в течении 1998-2004г.г. | 99 |
| Рисунок 2.8. Динамика налогового бремени относительно плательщиков - юридических лиц в Украине в течении 1.998-2004г.г. | 101 |
| Рисунок 2.9. Прирост доходов населения Украины в 2001-2004г.г. (% в сравнении с предыдущим' годом) | 106 |
| Раздел 3. Организационно-управленческий аспект налогообложения | 119 |
| Рисунок 3.1. Структурно-функциональная схема налоговой системы | 123 .I |
| Рисунок 3.2. Структурная схема налоговой системы Украины | 124 |
| Рисунок 3.3. Технология внесения в единый государственный реестр юридических лиц и физических лиц - предпринимателей, а также постановки плательщика на налоговый учет (согласно нормативным актам, действовавшим до августа 2005 года) | 140 |
| Рисунок 3.4. Технология внесения в единый государственный реестр юридических лиц и физических лиц - предпринимателей, а также постановки плательщика на налоговый учет (согласно нормативным актам, действующим с августа 2005 года) | 141 |
| Рисунок 3.5. Динамика количества зарегистрированных плательщиков - юридических лиц за период 1996-2004 г.г. (по данным ГНА Украины) | 146 |
| Рисунок 3.6. Блок-схема функционирования автоматизированного рабочего места "Учет плательщиков" | 262 |

| | |
|---|-----|
| Рисунок 3.7. Блок-схема функционирования АИС "Учёт налогов и платежей" (АРМ "ТАХ") | 263 |
| Рисунок 3.8. Расходы на взимание налогов в ведущих государствах Европы в конце XIX - начале XX века (в расчете на душу населения - российских металлических рублей) | 166 |
| Рисунок 3.9. Соотношение расходов на взимание налогов и аккумулированных сумм в ведущих государствах Европы в конце XIX - начале XX века (%) | 166 |
| Рисунок 3.10. Динамика коэффициента затратности подсистемы администрирования налогов в Украине в 1998-2004г.г. | 168 |
| Рисунок 3.11. Расходы на взимание налогов в Украине в расчёте на душу населения в 1998-2004г.г. (грн.) | 168 |
| Рисунок 3.12. Динамика коэффициентов затратности администрирования налогов в разрезе фискальных служб Украины в 1998-2004г.г. | 170 |
| Рисунок 3.13. Динамика коэффициента затратности администрирования налогов налоговой службой Украины в 1998-2004г.г. | 171 |
| Рисунок 3.14. Динамика коэффициента контролирующего влияния подсистемы администрирования налогов на эффективность налоговой системы Украины в 1998-2004г.г. | 171 |
| Раздел 4. Администрирование налогов в Украине и перспективы повышения эффективности фиска | 173 |
| Рисунок 4.1. Организационная структура налоговых органов Великобритании | 175 |
| Рисунок 4.2. Организационная структура налоговых органов Франции | 175 |
| Рисунок 4.3. Распределение подразделений налоговой инспекции базового уровня по основным блокам (составляющим) администрирования налогов | 189 |
| Рисунок 4.4. Схема внешнего взаимодействия налоговой службы в процессе администрирования налогов | 192 |

THE LIST OF FIGURES

| | Page |
|---|------|
| Section L Theoretical components of the taxation development | 15 |
| Figure 1.1. The conceptual chart of the tax system development in conditions of transitive economy | 57 |
| Section 2. A social and economic role of taxes and their fiscal efficiency | 60 |
| Figure 2.1.-Interrelation between the basic dominants and the functions of taxes | 69 |
| Figure 2.2. Proportion of taxes in budget incomes of the leading countries in the end of XIX century | 71 |
| Figure 2.3. Proportion of tax incomes of Russian empire in the total sum of incomes of its budget in end of XIX century (%) | 74 |
| Figure 2.4. Proportion of tax incomes of Ukraine in the total sum of incomes of its budget in 1998-2004. (%) | 78 |
| Figure 2.5. Dynamic changes of proportion of separate tax incomes in the consolidated budget of Ukraine in 1998-2004. | 82 |
| Figure 2.6. A ratio of tax revenues of the consolidated budget of Ukraine and gross national product in 1998-2004. | 94 |
| Figure 2.7. Dynamics of tax burden concerning payers - natural persons in Ukraine in 1998-2004. | 99 |
| Figure 2.8. Dynamics of tax burden concerning payers - juridical persons in Ukraine in 1998-2004. | 101 |
| Figure 2.9. A gain of incomes of Ukrainian population in 2001-2004 (% in comparison with the last year) | 106 |
| Section 3. Organizational - administrative aspect of taxation | 119 |
| Figure 3.1. The structurally functional circuit of tax system | 123 |
| Figure 3.2. The block diagram of tax system of Ukraine | 124 |
| Figure 3.3. Technology of entering into the uniform state register of natural persons and juridical persons - entrepreneurs and also placing the payers on the tax register (according to the statutory acts working till August, 2005) | 140 |
| Figure 3.4. Technology of entering into the uniform state register of natural persons and juridical persons - entrepreneurs and also placing the payers on the tax register | 141 |
| Figure 3.5. Dynamics of the amount of the registered payers - juridical persons for the period of 1996-2004 (according to the data state tax administration of Ukraine) | 146 |
| Figure 3.6. The block diagram of functioning of the automated workplace "The registration of payers" | 262 |

| | |
|--|-----|
| Figure 3.7. The block diagram of functioning AIS "The registration of taxes and payments" (automated workplace "TAX") | 263 |
| Figure 3.8. Charges on tax collection in the leading states of Europe in end of XIX - in the beginning of XX century (per head of population - in Russian metal roubles) | 166 |
| Figure 3.9. A ratio of charges on collection of taxes and the accumulated sums in the leading states of Europe in end XIX - in the beginning of XX century (%) | 166 |
| Figure 3.10. Dynamics of the cost factor of the subsystem of tax administration in Ukraine in 1998-2004. | 168 |
| Figure 3.11. Expenses on collection of taxes in Ukraine per head of population in 1998-2004 (in gryvnas) | 168 |
| Figure 3.12. Dynamics of the cost factor of tax administration in the section of fiscal services of Ukraine in 1998-2004. | 170 |
| Figure 3.13. Dynamics of the cost factor of tax administrations by tax service of Ukraine in 1998-2004. | 171 |
| Figure 3.14. Dynamics of supervising influence factor in the subsystem of tax administration on the efficiency of tax system of Ukraine in 1998-2004. | 171 |
| Section 4. Administration of taxes in Ukraine and prospects of increasing its fiscal efficiency | 173 |
| Figure 4.1. Organizational structure of tax bodies of the Great Britain | 175 |
| Figure 4.2. Organizational structure of tax bodies of France | 175 |
| Figure 4.3. Distribution of the tax inspection divisions of a base level on the basic components of administration of taxes | 189 |
| Figure 4.4. The circuit of external interaction of tax service during administration of taxes | 192 |

Наукове видання

Мельник Віктор Миколайович

**ОПОДАТКУВАННЯ:
НАУКОВЕ ОБГРУНТУВАННЯ
ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОЦЕСУ**

Редактор *О.А. Коломієць*

Технічний редактор *О.В. Ктомійченко*

Підп. до друку 18.09.2006. Формат 84 x 108/32. Папір офсетний №1.
Гари. «Times». Друк офсетний. Обл.-вид. арк. 17,3.
Наклад 350 прим. Зам. № 2-Ю

ПП «Видавничий дім «Комп'ютерпрес»
03148, м.Київ, вул. Гната Юри,7-Б,40
E-mail: kompres@i.com.ua
kompres@yandex.ru

ДДП «ЕКСПО-ДРУК»
м. Київ, проспект Глушкова, 1