

ХМЕЛЬНИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА
(повне найменування вищого навчального закладу)
ФАКУЛЬТЕТ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ
(повне найменування інституту, факультету)

Кафедра: публічного управління та адміністрування
(повна назва кафедри)

МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему: «Забезпечення ефективності функціонування органів Державної податкової служби України в контексті реформування податкової політики»

Виконала: студентка магістратури за спеціальністю 281 Публічне управління та адміністрування заочної форми навчання
Оксана ГОРДІЄНКО

Керівник: завідувач кафедри публічного управління та адміністрування, доктор наук з державного управління, професор
Едуард ЩЕПАНСЬКИЙ

Рецензент: _____

АНОТАЦІЯ

Гордієнко О. Б. Забезпечення ефективності функціонування органів державної податкової служби України в контексті реформування податкової політики. – Рукопис.

У магістерській роботі запропоновано розв'язання актуального наукового завдання, яке полягає в обґрунтування теоретичних засад та прикладних аспектів щодо забезпечення ефективності функціонування органів державної податкової служби України в контексті реформування податкової політики.

Визначено, що податкова політика є одним з видів державної політики, що передбачає діяльність органів публічного управління щодо встановлення, зборів, розподілу податків і зборів, метою якої забезпечення сталого економічного розвитку держави, соціальної справедливості і добробуту.

Узагальнено, що податкова політика реалізується не лише органами державної влади, а й іншими суб'єктами публічної політики, які беруть участь у податкових відносинах, зокрема, беручи участь у процесах обговорення щодо визначення кількості і розмірів податків, особливостей їх стягування і розподілу. Державна податкова служба України є центральним органом виконавчої влади у сфері податків в Україні.

Встановлено, що головним результатом реформування податкової політики в Україні має бути створення системи податкових органів, яка розглядає громадянина як повноправного учасника процесу формування та реалізації податкової політики. Запропоновано комплексний механізм реформування податкової політики, складовими якого є інституціональний та організаційний механізми.

Ключові слова: публічне управління, податкова система, податкова політика, податкові органи, податкова служба, механізм, комплексний механізм, інституціональний механізм, організаційний механізм.

SUMMARY

Gordienko O. B. Ensuring the effectiveness of the functioning of the State Tax Service of Ukraine in the context of tax policy reform. - Manuscript.

The master's thesis offers a solution to an actual scientific task, which consists in substantiating the theoretical foundations and applied aspects of ensuring the effectiveness of the functioning of the State Tax Service of Ukraine in the context of tax policy reform.

It was determined that tax policy is one of the types of state policy, which involves the activities of public administration bodies regarding the establishment, collection, distribution of taxes and fees, the purpose of which is to ensure sustainable economic development of the state, social justice and well-being.

It is summarized that tax policy is implemented not only by state authorities, but also by other subjects of public policy that participate in tax relations, in particular, by participating in discussion processes regarding the determination of the number and size of taxes, the features of their collection and distribution. The State Tax Service of Ukraine is the central executive authority in the field of taxes in Ukraine.

It has been established that the main result of tax policy reform in Ukraine should be the creation of a system of tax authorities that considers the citizen as a full participant in the process of forming and implementing tax policy. A comprehensive mechanism for tax policy reform is proposed, the components of which are institutional and organizational mechanisms.

Key words: public administration, tax system, tax policy, tax authorities, tax service, mechanism, complex mechanism, institutional mechanism, organizational mechanism.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ.....	9
1.1. Державна податкова система: сутність, функції, особливості функціонування.....	9
1.2. Зарубіжний досвід функціонування податкової служби щодо реалізації державної податкової політики.....	20
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ.....	31
2.1. Аналіз практичної діяльності Державної податкової служби України та основних показників роботи ГУ ДПС у Хмельницькій області	31
2.2. Оцінка механізмів застосування діючих форм та методів здійснення податкового контролю в ГУ ДПС у Хмельницькій області.....	41
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ..	50
3.1. Модернізація механізмів реформування податкової політики в Україні.....	50
3.2. Шляхи удосконалення механізмів публічного управління податковою системою України на регіональному рівні.....	60
ВИСНОВКИ.....	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	74

ВСТУП

Актуальність теми. Важливим фактором вимог до сучасної системи публічного управління є необхідність прискорення економічного зростання України. В таких умовах практично неможливо покладатися на методи і прийоми державного управління соціально-економічними процесами, які вважалися ефективними три-чотири десятиліття тому. Проблема підвищення якості такого публічного адміністрування не може оминати реалізацію податкової політики, яка є надзвичайно важливою для кожної держави. Проте всі існуючі наукові дослідження в цьому напрямі до сьогодні стосувалися зміни принципів і підходів до оподаткування, кількості та видів податків тощо. Очевидно, що наслідком цього стала поширена думка про низьку ефективність податкової системи та надмірність податкового навантаження на господарюючих суб'єктів як ключової проблеми податкових відносин в Україні. Разом із тим, сучасні теорії публічного управління ґрунтуються на пріоритетності зміни суб'єкта управління, налагодженні партнерських відносин з усіма зацікавленими учасниками процесу цього управління, що виступає головною запорукою досягнення визначених управлінських цілей. Відтак, неабиякого значення у сучасних умовах набувають питання вдосконалення діяльності органів, що реалізують податкову політику в Україні, з одного боку, відповідно до сучасних теорій публічного управління, а з другого – з урахуванням потреб та інтересів громадян України.

У сучасних умовах розвитку ринкової трансформації України, з одного боку, та все ще високого рівня нестабільності та різноманітних загроз, з іншого, викликають проблеми щодо вдосконалення механізмів публічного управління податковою системою України. Це стосується як адміністративних, так і економічних методів регулювання економіки. Тут важливу роль відіграють методи податкового регулювання, оскільки податки є не лише основним джерелом доходів держави, а й одним із основних інструментів державного регулювання економічних відносин. Тому говорити про просте зниження податкового навантаження до оптимального рівня для

забезпечення умов економічного зростання недоцільно, оскільки може не вистачити резервів і потенціалу для фінансування тимчасового збільшення дефіциту бюджету, яке завжди супроводжує такі заходи.

Серед українських науковців, які вивчали питання модернізації діяльності органів публічного управління та можливостей упровадження нових моделей публічного управління, можна виділити таких, як В. Бакуменко, А. Дегтяр, В. Дзюндзюк, С. Домбровська, В. Князєв, О. Крюков, С. Майстро, Н. Нижник, Д. Олійник, О. Радченко, В. Стрельцов, Ю. Шаров, Е. Щепанський та ін.

Питання підвищення ефективності функціонування податкової системи та формування й реалізації податкової політики в Україні досліджували О. Безгубенко, М. Демиденко, Я. Жаліло, В. Загорський, А. Крисоватий, В. Мірошніченко, С. Онисько, І. Савченко, М. Свердан, А. Соколовська, Ю. Ульянченко, та ін.

Таким чином, питання розробки напрямів удосконалення механізмів публічного управління податковою системою України та впровадження в діяльність податкових органів сучасних моделей публічного управління відповідно до змін засад реалізації податкової політики становлять науковий інтерес. Вищевикладене зумовило вибір теми магістерської роботи.

Мета та завдання магістерської роботи. *Метою* магістерської роботи є обґрунтування теоретичних засад та прикладних аспектів щодо забезпечення ефективності функціонування органів державної податкової служби України в контексті реформування податкової політики.

Для досягнення мети магістерської роботи було визначено такі *завдання* дослідження:

- розкрити сутність, функції та особливості функціонування державної податкової системи;
- вивчити зарубіжний досвід функціонування податкової служби щодо реалізації державної податкової політики;
- провести аналіз практичної діяльності Державної податкової служби

України та основних показників роботи ГУ ДПС у Хмельницькій області;

– оцінити механізми застосування діючих форм та методів здійснення податкового контролю в ГУ ДПС у Хмельницькій області;

– запропонувати комплексний механізм реформування податкової політики в Україні, який включає інституціональний та організаційний елементи;

– удосконалити механізми публічного управління податковою системою України на регіональному рівні.

Об'єктом дослідження є державна податкова політика.

Предмет дослідження – теоретичні, методичні та прикладні аспекти формування й реалізації механізмів публічного управління податковою системою України.

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною основою дослідження є система загальнонаукових та спеціальних методів дослідження.

Для вирішення завдань магістерської роботи було використано такі методи загального та спеціального наукового пізнання, а саме: *аналізу, синтезу та логічного узагальнення* – для визначення теоретичних підходів до реалізації механізмів публічного управління податковою системою України; *порівняльного аналізу* – у контексті дослідження вивчення зарубіжного досвіду функціонування податкової служби щодо реалізації державної податкової політики; *статистичного аналізу* – для оцінки основних показників роботи ГУ ДПС у Хмельницькій області; *структурно-функціонального аналізу* – для визначення перспектив розвитку механізмів публічного управління податковою системою України тощо.

Інформаційною базою дослідження є вітчизняні та зарубіжні нормативні акти, наукові публікації та навчальні посібники.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання висновків та практичних рекомендацій, які містяться в магістерській роботі, як в теоретичному, так і в практичному значенні при

формуванні й реалізації державної податкової політики та удосконаленні механізмів публічного управління податковою системою України.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

1.1. Державна податкова система: сутність, функції, особливості функціонування

Інтеграція України до світового економічного простору на засадах сучасного партнерства потребує певного реформування економічної системи, яка має основну мету створення ефективної податкової системи. Податки грають провідну роль в процесі розвитку ринкової економіки, що переважно регулюється бюджетно-податковими методами. Сучасна фінансова система функціонує в умовах нестабільності, що спричинено світовою економічною кризою, диспропорцією виробництва в різних галузях, що доводить доцільність кейнсіанських тверджень про необхідність державного регулювання економіки, в тому числі податкового регулювання. Такі чинники зумовлюють необхідність формування раціональної податкової системи на основі використання набутого досвіду, а також реалізації найбільш ефективної моделі оподаткування у власній практиці [52, с. 130].

Розгляд засад реалізації механізмів державного управління податковою системою України надає можливість об'єктивно оцінювати етапи її еволюції та з'ясовувати, які з форм є необхідними та зумовленими тільки економічними чинниками. Податкові відносини на всіх етапах розвитку держави мали безальтернативний та примусовий характер, що характеризує податки як примусове вилучення державою у власників капіталу частини знову створеної вартості на безвідплатній основі для створення необхідної матеріальної бази та реалізації активної соціально-економічної політики держави та задоволення певних колективних потреб сучасного суспільства.

При аналізі економічної літератури, можна сказати про те, серед різних авторів немає єдиного розуміння категорії «податок», і вони використовують

різні його визначення, точки зору, що характеризують їх. Визначенню поняття податків присвячені роботи економістів, філософів, правознавців. Податки представляються у вигляді страхової премії, у вигляді еквіваленту послуг, що надаються державою громадянам, як спосіб задоволення громадських потреб. Звідси різноманітність концепцій податків, в яких здійснюються спроби визначити суть податків, обґрунтувати їх необхідність.

На думку Т.В. Литвишко, податки - це переважно грошові платежі [25, с. 94]. На її думку, податки є якісно і кількісно обґрунтованим потоком переважно грошових ресурсів. Цей потік рухається згідно з умовами двостороннього договору, що укладається між двома головними групами економічних суб'єктів у будь-якій державі: корпоративною, індивідуально-приватною групою власників (сфера «бізнес») і державно-владною сферою управління суспільством (сфера «бюджет»). При цьому з одного боку, сфера «бюджет» прагне максимізувати сукупні податкові зобов'язання платників, а сфера «бізнес» - мінімізувати їх.

Слід зауважити, що саме податки є інструментом балансування інтересів суб'єктів сфери «бюджет» і суб'єктів сфери «бізнес». Таким чином, базовими ознаками податку є: відчуження частини власності, перехід частини доходів або майна суб'єктів на користь держави в процесі сплати податку; обов'язковість податку; грошова форма податку; безоплатність його сплати, яка сама характеризується односторонністю, та безповоротністю податків; податки не мають цільового призначення і призначені для фінансового забезпечення діяльності держави. Як правило, категорія «податок» багатьма ученими-економістами розкривається після розгляду категорії «фінанси», як категорія похідна від фінансів. Вона наділяється усіма ознаками останніх, передусім - наявністю грошової його форми [27, с. 33].

Податкові відносини носять багатоаспектний і комплексний характер з причини існування різноманітних форм та видів податків, що відрізняються специфікою, обумовленою нерозривністю правового значення податків, як

головного джерела створення державних фінансів, на основі вилучення обов'язкових платежів з частини громадського продукту.

Податкові відносини, які виникають протягом сплати податку мають так звану «матеріальну основу», тому об'єктом податкових відносин в цьому випадку можна назвати рух вартості на етапі її перерозподілу. Таким чином, податкові відносини є частиною фінансових відносин, яка складається в суспільстві в процесі перерозподілу створеної вартості та формування прибуткової частини державного бюджету в частині усіх видів податків і зборів [30, с. 119].

Податки мають свою класифікацію, форми податків відрізняються різноманіттям. Вони розрізняються між собою за величиною вилучення майна, за способами стягування, за термінами платежу і за багатьма іншими ознаками. Звідси податкові відносини складаються у сфері оподаткування, основними елементами якої є різноманітні види податкових відносин залежно від видів податків, принципів і методів їх встановлення, введення і відміни.

Під встановленням податку нами розуміється визначення нового конкретного податку і його місця в системі податкових відносин. Встановлення податку передбачає визначення істотних елементів оподаткування - об'єкту, податкової бази, податкового періоду, ставки податку, порядку і терміну сплати і тому подібне, і можливість його введення на відповідній території. Введення податку - це прийняття відповідного нормативного акту, що встановлює обов'язковість сплати цього податку. Інакше кажучи, щоб конкретний податковий платіж був фактично сплачений платником податків, його необхідно встановити, тобто передбачити можливість його стягування і визначити елементи податку і оподаткування, а потім вже ввести. Відміна податку є припинення стягування податку і виключення його з системи податкових відносин на підставі відповідного нормативного акту. При цьому необхідно відмітити про необхідність знаходження балансу між інтересами усіх суб'єктів податкових відносин, знаходження якого можливе тільки при дотриманні усіх визнаних в державі

пріоритетних напрямів реалізації механізмів державного управління податковою системою України.

Державна політика у сфері оподаткування, як напрям удосконалення механізмів державного управління податковою системою в Україні тільки починає формуватися. Але цей процес ускладнюється через відсутність виваженої концепції виходу України з глибокої економічної кризи, яка повинна бути розроблена на основі сучасної економічної теорії. Основним заходом виходу економіки з кризової ситуації необхідно вважати стимулювання пропозиції та застосування єдиної податкової політики, з орієнтацією на забезпечення фінансової стабілізації та низького рівня дефіциту державного бюджету та ін. [17, с. 90].

Варто погодитися з думкою О.М. Корецького про те, що податкові відносини - це найбільш масові відносини, тому що обов'язок сплачувати встановлені податки і збори законом є загальним [19, с. 224]. Основою таких відносин є стягнення податків, які є необхідною передумовою розвитку держави. Основними учасниками відносин являються платники податків. Оскільки податкові відносини виникають між державою та платниками податків при встановленні, введенні, стягненні і відміні податків їх можна підрозділити на чотири підсистеми:

- відносини з законного встановлення податків;
- відносини по введенню податків;
- відносини зі стягнення податків;
- відносини по відміні податків.

Податкові відносини - це частина фінансових відносин суспільства, що виникають при перерозподілі створеної вартості і формуванні прибуткової частини бюджету держави і визначальних взаємовідносин державних структур і господарюючих суб'єктів у сфері встановлення, введення, стягнення і відміні податків, реалізації їх податкових прав і обов'язків [38, с. 59].

Податкові відносини не існують поза податковою системою, тому для розуміння структури сучасних податкових відносин необхідно дати визначення категорії «податкова система». Незважаючи на дуже широке застосування цієї категорії в економічній літературі немає єдиного затвердженого значення цього поняття. На думку В.М. Ручкіної, під податковою системою треба розуміти сукупність існуючих видів податків, які встановлюються на основі законодавства, та будуються на єдиних принципах, що мають єдині цілі, а також завдання [40, с. 197].

Деякі економісти під зазначеною категорією «податкова система» пропонують розуміти систему податків. Зокрема С.В. Сарана зазначає: «сукупність податків, що взаємопов'язані та класифіковані на основі затверджених ознак, виокремлює сучасну податкову систему» [41, с. 379]. Таке ж визначення податкової системи можна знайти у працях О.Д. Сафонові [42, с. 14]. Отже науковці ведуть мову про систему податків. Але поняття «податкова система» є значно ширшим, оскільки до нього входить державна податкова служба, а також податково-правове законодавство, що забезпечують сплату податків.

Дуже часто синонімами науковці вважають поняття «податкова система» та «система оподаткування». В.П. Синчак зазначає, що ці поняття приховують реальний зміст, тому що податкова система є сукупністю усіх видів податків та зборів, механізмів та способів їх сплати, податкової інфраструктури (тобто податкових органів), що забезпечують повноту, а також своєчасність надходжень визначених обов'язкових платежів до бюджету всіх рівнів, а система оподаткування є сукупністю податків та зборів, а також способів і методів їх повного розрахунку та своєчасної сплати [44, с. 114].

Тому, до податкової системи необхідно віднести інфраструктуру, яка пов'язана з нарахуванням, сплатою та контролем над своєчасним та повним сплачуванням обов'язкових платежів. Ю.Б. Скорнякова також пропонує розрізняти як «наукову податкову систему», так і «національну податкову

систему». До «наукової податкової системи» вона відносить сукупність податків, а також всю класифікацію відомих податків, незважаючи на їх походження та ознаки їх схожості, та повної відповідності фінансовим потребам держави» [45, с. 65].

Якщо взяти до уваги те, що сьогодні більшість держав являються багатонаціональними утвореннями, де лише в деяких країнах проживає населення тільки однієї національності, то визначення податкових систем певних країн, як національних, є не коректним, оскільки не відображає дійсності. Отже, такий розподіл податкових систем є надуманим та не виражає дійсних економічних відносин у сучасному суспільстві. Для кожної країни характерна своя податкова система, яка, насамперед, залежить від визначеної форми власності на необхідні засоби виробництва, характер розвитку економічних відносин, та форми державного устрою. Наукове підґрунтя розвитку податкової системи в кожній країні закладено в реалізації її принципів.

Принципи податкової системи необхідно розмежувати за визначеними напрямками їх спрямованості, а саме: принципи формування певної податкової системи, принципи податкової політики, та принципи оподаткування. Тому, принципи побудови дієвої податкової системи - це необхідний базис, на якому повинне ґрунтуватися формування та розвиток всіх податкових систем [46, с. 63].

Необхідно зауважити, що розвиток податкової системи в кожній країні являється однією з основ забезпечення стійкої економічної системи. Також податкова система повинна включати в себе деякі процесуальні відносини щодо встановлення, скасування та зміни податків та інших податкових платежів, організації забезпечення їх своєчасної сплати, контролю та застосування відповідальності за усі порушення податкового законодавства. Поняття податкової системи в більш широкому розумінні не співпадає з поняттям системи податків, тому що перше з них є більш широким, та включає в себе низку політико-правових та економічних елементів.

Однак багато авторів, науковців, вчених та економістів дають своє тлумачення даному поняттю. Одне з таких понять: «податкова система - це сукупність законодавчо встановлених у певній країні податків, що взаємопов'язані між собою та органічно доповнюють один одного, а також не суперечать розвитку системи в цілому та інших її елементів» [49, с. 77].

Більше всього науковці приділяють увагу аналізу ефективності податкової політики, обґрунтованості розмірів податків, податкового тиску. На думку Т.О. Стовбун, податкова політика складається з двох аспектів: стягнення податків згідно всіх елементів податкової системи та формування державного бюджету.

Щодо другого аспекту - держава не має повноважень встановлювати необхідний максимальний рівень оподаткування по причині появи збільшеної соціальної напруги. Тому, для покриття деякої частини витрат державою використовуються позики, під якими необхідно розуміти відкладені на майбутнє податки [50, с. 115].

Податкова система являє собою різновид відкритої та динамічної системи, тому що являє собою сукупність визначених у країні податків. Відкритість системи означає необхідність детального аналізу зовнішніх чинників, на основі яких відбувається сучасне становлення державної податкової системи. Системний підхід, зокрема, означає те, що одразу повинні реалізовуватися дві основні функції податків. З огляду на фіскальну функцію податкова система має забезпечувати гарантоване та стабільне поповнення доходами бюджету; з позиції регулюючої функції - надавати державі право впливати на усі напрями соціально-економічного розвитку суспільства та держави.

Податкова система повинна включати великий спектр податків різних форм та напрямків реалізації, тому що неможливо в одному податку одночасно цілком реалізувати обидві функції. Тому визначальною базою створення та розвитку податкової системи являється обсяг всіх видатків бюджету країни та певних цільових фондів. Податки в державному бюджеті не потрібно вважати

самоціллю, тому що з погляду реалізації фінансової діяльності в податковій системі податки є вторинними відносно видатків. Основною складовою побудови податкової системи являється встановлення вихідних принципів, які необхідно розглядати за трьома визначеними напрямками: принципи формування та розвитку податкової системи, принципи податкової політики та принципи оподаткування [36, с. 247].

Податкова система України виявилася історично неадекватною щодо складних умов перехідної економіки, яка створила умови значних податкових навантажень на суб'єкти господарювання та призвела до вилучення обігових коштів усіх підприємств та виникнення додаткової потреби у великій кількості кредитних ресурсів.

Сьогодні податкова система України має свої особливі організаційні характеристики. За її допомогою завжди вирішуються питання наповнення не лише доходів державного бюджету, а також впливу держави на національну економіку та усі сторони суспільного життя населення, на розвиток основних макроекономічних процесів та пропорцій. Також на основі оподаткування відбувається формування тісного зв'язку між державою, юридичними та фізичними особами, у напрямку надходжень, розподілу, та використання доходів [56, с. 286].

Важлива роль в реалізації механізмів державного управління податковою системою України, спрямованих на формування соціально-орієнтованої ринкової економіки, відводиться податковому регулюванню, яке здійснюється в рамках реалізації державної податкової політики.

Узагальнення існуючих наукових досліджень українських та інших науковців, дозволило виділити кілька підходів до визначення податкової політики (табл. 1.1).

Таким чином, саме в межах управлінського та комплексного підходів робиться спроба урахувати сучасні тенденції розвитку публічного управління і забезпечити взаємозв'язок між правовими, організаційними,

адміністративними та економічними механізмами управління та соціальними результатами такої діяльності.

Таблиця 1.1

Наукові погляди на визначення «податкова політика»

№ з/п	Автор. джерело	Визначення змісту поняття «податкова політика»
Державницький підхід		
1.	С. Данілов Н. Фліссак [8, с. 81]	Податкова політика з одного боку представляє собою систему заходів, які провадяться Урядом країни, по вирішенню певних короткострокових та довгострокових завдань, які стоять перед суспільством, за допомогою системи оподаткування країни, а з другого – діяльність держави у сфері встановлення та стягнення податків, зборів та обов'язкових платежів.
2.	В. Копейчиков [39]	Податкова політика – «це діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування у сфері встановлення та збирання податків і зборів (обов'язкових платежів), яка реалізується через визначення платників податків та інших обов'язкових платежів, об'єктів оподаткування і ставок податків; видів податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що справляються на території України, місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів; основних принципів надання пільг та звільнення від оподаткування».
3.	А. Крисоватий [22]	стверджує, що податкова політика – «це діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які є зряддям розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави».
Правовий підхід		
4.	С. Юрій та інші [57, с. 46]	Діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових ресурсів держави.
5.	Н. Деевої, Н. Редіної та Т. Дулік [11, с. 88]	Податкова політика – це «встановлення видів податків, платників, об'єктів, ставок, пільг, термінів сплати податків і механізму зарахування їх до бюджету».
Економічний підхід		
6.	А. Соколовська [47]	Податкова політика полягає у «встановленні і зміні елементів податкової системи (різновидів податків, ставок, структури, суб'єктів, об'єктів оподаткування, пільг тощо) для забезпечення надходжень до бюджету, достатніх для виконання державою покладених на неї функцій і стимулювання економічного зростання».
Управлінський підхід		
7.	М. Гомон [6, с. 674]	Податкова політика – це «сукупність основних напрямів розвитку, які можуть бути здійснені в межах податкової системи за допомогою різноманітних податкових інструментів і важелів впливу на платників податків».

Продовження табл. 1.1

8.	В. Галушко [5]	Говорячи про підвищення ефективності податкової політики акцентує увагу на необхідності удосконалення системи роботи податкових органів з платниками податків та вирішення таких завдань, як створення максимально комфортних умов для своєчасного та повного виконання платником податків зобов'язань по сплаті податків; створення позитивного іміджу податкової служби тощо.
Комплексний підхід		
9.	Є. Дуліба [13, с. 110]	Податкової політикою називає «всю сукупність заходів держави щодо організації та використання фінансів для забезпечення соціально-економічного суспільного розвитку, що знаходить своє вираження у методах мобілізації бюджетних ресурсів та їх використання на потреби держави, розвитку економіки, соціального захисту населення тощо».
10.	Кашпур Л. М. [15, с. 13]	Визначає податкову політику, як «систему правових, економічних та організаційно-контрольних заходів органів публічної влади щодо встановлення і стягнення податків та податкових платежів з метою формування фінансової бази держави для подальшого виконання покладених на неї завдань і функцій, стимулювання соціально-економічного розвитку, забезпечення національної безпеки, надання суспільних послуг населенню, які розробляються і коригуються на основі взаємодії державної влади та інститутів громадянського суспільства і реалізуються за допомогою податкової системи країни».

Примітка. Систематизовано автором.

При цьому неабияке значення має, по-перше, розуміння того, що податкова політика є хоча і важливим, але елементом публічної політики, а по-друге, що вона має динамічно розвиватися, урахувуючи вимоги суспільства до системи публічного управління в цілому. Зазначене обумовлює необхідність виділення у якості мети податкової політики не лише економічних, а й соціальних результатів, до яких можна віднести зменшення соціальної напруженості і зростання рівня задоволення діяльності органів державного управління, підвищення рівня життя населення, забезпечення соціальної справедливості тощо.

Отже, податкову політику можна розуміти як один з видів державної політики, що передбачає діяльність органів публічного управління щодо встановлення, зборів, розподілу податків і зборів, метою якої забезпечення сталого економічного розвитку держави, соціальної справедливості і добробуту. Ключовими особливостями даного визначення є по-перше, визнання того, що податкова політика реалізується не лише органами

державної влади, а й іншими суб'єктами публічної політики, які беруть участь у податкових відносинах, зокрема, беручи участь у процесах обговорення щодо визначення кількості і розмірів податків, особливостей їх стягування і розподілу. По-друге, важливим є поєднання соціальних та економічних результатів її реалізації, отже усвідомлення того, що податкова, як і будь-яка інша державна політика, реалізується задля вирішення конкретних соціальних проблем і забезпечення сталого розвитку суспільства.

Важливим аспектом є визначення основних функцій діяльності податкових органів в Україні.

Учений О. Нездойминога виділяє п'ять основних функцій податкових органів, а саме:

– фіскальну (отримання та акумулювання податкових платежів та тим самим формування основної дохідної частини бюджету з метою забезпечення виконання державою соціально-економічних завдань);

– регулюючу (стимулювання чи дестимулювання у впровадженні різних видів податків, зміна бази оподаткування чи податкових ставок, запровадження податкових пільг для певних суб'єктів податкових відносин та певних форм економічної діяльності, регіонів);

– контрольну (забезпечення контролю над здійсненням фінансово-господарської діяльності організацій і громадян за допомогою податків);

– розподільчу (забезпечення розподілу отриманих до бюджету платежів між галузями та регіонами);

– соціальну (спрямування податків на регіональний і місцевий рівень з метою вирішення відповідних соціальних проблем).

Відзначимо, що важливу роль у виконанні зазначених функцій відіграють податкові органи на регіональному та місцевому рівні, від ефективності діяльності яких в багатьом залежить і успіх усієї податкової політики. Вони маючи свою специфіку, в цілому є представниками системи публічного управління України в цілому. Тому їх діяльність доцільно

розглядати в загальному контексті діяльності органів публічного управління в Україні.

1.2. Зарубіжний досвід функціонування податкової служби щодо реалізації державної податкової політики

Однією з характеристик сучасної податкової системи України є розроблена система податкових пільг та інших преференцій, яка зумовлює нерівномірний розподіл рівня податкового тягаря, тобто несправедливий характер оподаткування, а також обмежує можливості зниження рівня податкових ставок для суб'єктів господарювання, радикальний перегляд системи є одним з головних завдань податкового оновлення [10, с. 210].

Здійснюючи аналіз податкових пільг, необхідно зауважити те, що жодна країна ще не створила абсолютно нейтральну податкову систему, яка скасувала б всі види пільг. Тому світова практика свідчить, що одним із основних напрямів у податковому регулюванні іноземних країн виступає застосування податкових засобів для стимулювання інвестицій [12, с. 73].

Найбільш розгалуженою сьогодні є система інструментів, яка застосовується в процесі прямого оподаткування. Для створення потрібного інвестиційного клімату для України виключно необхідним є узагальнення, а також врахування досвіду інших зарубіжних країн у податковій підтримці інвестицій, здійсненні оцінки тенденцій у податковому регулюванні. Інвестиційні пільги, які застосовуються при стягненні податку на прибуток, у більшості країн Заходу схожі, а саме: прискорена амортизація, інвестиційна податкова знижка, інвестиційний податковий кредит, неоподатковувані резерви інвестиційного призначення, а також податкові канікули.

Зазначені форми пільг завжди дають типові результати в процесі їх застосування - збільшення рівня прибутку підприємства тільки після сплати податку. Ще одним поширеним у більшості європейських країн популярним інструментом податкового регулювання являється забезпечення належної

кількості неоподатковуваних фінансових коштів у вигляді резервів. Зміст зазначеної пільги полягає у тому, що частка прибутку до оподаткування підлягає резервуванню для здійснення належних витрат. Таким чином, знижена до 25 відсотків ставка постійно застосовується в Люксембургу в процесі оподаткування прибутків інноваційного бізнесу та нових видів діяльності протягом восьми років, причому саме розмір податкової ставки визначається обсягом інвестицій до основних фондів. Зменшені ставки податку на прибуток також застосовуються у Італії, Франції, та у інших державах. В країнах ЄС застосовується така система пільг, що в основному носить інвестиційно-економічний характер [9, с. 140].

Нині, в умовах інтеграції України до світового співтовариства особливої актуальності набуває врахування світового досвіду організації податкової політики. Ця політика розглядається з позиції державного регулювання економіки і повинна втілювати реалізацію цільових програм, що охоплюють різні сфери суспільної діяльності. Важливо, що на рівні податкового регулювання, здійснюваного за допомогою формування дохідної частини державного бюджету, позначається ступінь демократизації державного управління.

З використанням бюджетів, так само, як і за допомогою пов'язаних із ними оподаткування й субвенцій і субсидій, податкових пільг, державних інвестицій, відсоткових ставок, держава здійснює регуляторну функцію по відношенню до товаровиробників, а через них і впливає на ринок товарів і послуг, капіталу, робочої сили. Власне, ринкові регулятори і податкова система – це дві сторони однієї медалі. Наприклад, регулюючи податкові надходження можна збільшити надходження до бюджету. Тим самим – отримати нагоду збільшити державні капіталовкладення, державні замовлення, соціальні витрати з бюджету та вплинути на структуру і напрями розвитку виробництва та його ефективність. Отже, державний бюджет становить природну ланку системи державного регулювання в ринковій економіці [4].

Аналізуючи особливості податкової системи за кордоном, можна визначити механізм впливу системи податкового регулювання на соціально-економічний розвиток країни. Основними платниками цих внесків є такі групи осіб:

- працівники – люди, які використовують свої трудові ресурси та з їх допомогою створюють матеріальні та нематеріальні блага та отримують певну винагороду у вигляді доходу;

- економічні суб'єкти в особі власників корпоративного капіталу як одного з основних факторів виробництва, експлуатація якого призводить до створення нових цінностей.

Реформа системи податкового регулювання має бути спрямована на зменшення податкового тиску на тих платників податків, які сумлінно сплачують податки та інвестують у промисловий і соціальний розвиток. Це робить податкову систему більш стимулюючою, що зацікавлює підприємців реінвестувати прибуток у розвиток промисловості. Завдяки зростанню доходів домогосподарства зможуть збільшити свої заощадження та інвестувати за допомогою різних видів фінансових інструментів. Іноземні платники податків, реалізуючи для себе більш сприятливі податкові умови, також будуть спрямовувати свої капітали в країну, збільшуючи тим самим обсяг інвестиційних ресурсів [43, с. 16].

Податкові реформи більшості країн світу за період ХХ ст. було спрямовано на підвищення рівня ефективності розвитку податкових систем. У значної кількості розвинених країнах давно вже намагаються створити сучасну податкову систему, що відповідає тим властивостям оподаткування, які визначив Адам Сміт, а саме [7, с. 445]:

1. Економічно ефективна реальна податкова система ніколи не може суперечити ефективному та належному розподілу ресурсів.

2. Адміністративна система в застосуванні має бути простою та безкоштовною. Ця властивість і зветься адміністративною простотою.

3. Податкова система має швидко реагувати на змінні економічні умови. Цю властивість назвімо гнучкістю податкової системи.

4. Податкову систему повинно бути побудовано так, щоб переконливо довести до людей те, що вони повинні платити задля того, щоб сучасна політична система спромоглася віддзеркалювати їх потреби. Це є властивість політичної відповідальності.

5. Податкова система має бути справедливою до різних суб'єктів. У 1980-х рр. у деяких країнах уже було розроблено державні розрахунки впливу на сучасні податкові системи, і помітну роль у зазначених розрахунках відіграють складові формування необхідних податкових інститутів. Практично одночасно в цей же період було проведено реформи оподаткування в США (1986 р.), Німеччині (1988 р.), Канаді (1987 р.).

У XXI ст. основу дохідної частини складають податкові надходження (Франція, Китай – 90 %, США – 79 %). Береться до уваги і питома вага податкових зборів у ВВП. У розвинених країнах світу податкові збори становлять від 10 до 50 % ВВП. В Україні відповідний показник досягає 20 %, що зумовлює необхідність запозичення коштів від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій.

У сучасній економічній науці розрізняють наступні основні принципи, що визначаються при реалізації політики оподаткування:

- співвідношення рівня прямих, а також непрямих податків;
- використання рівня прогресивних податкових ставок та рівня їх розвитку або переваги пропорційних ставок;
- безперервність оподаткування;
- широкий спектр застосування певних податкових пільг, їх цілі та характер;
- використання системи знижок і вилучень, їх цільова спрямованість;
- ступінь одноманітності оподаткування для різних видів доходів і платників податків;
- методи формування всієї податкової бази.

Застосування вказаних принципів, стимулює велике розширення обсягів поточного виробництва товарів, а також робіт та послуг, зростаючу інвестиційну активність, якісні показники розвитку економіки, сприяє структурному і соціальному розвитку податкових відносин. Політика оподаткування через використання вказаних принципів сприяє вирішенню завдань, що спрямовані на виведення економіки з кризи.

Реалізація політики оподаткування здійснюється на основі податкового механізму, зміст якого необхідно розглядати в широкому (загальнотеоретичному) і вузькому (практичному) сенсі. У широкому розумінні, політика оподаткування - це сфера податкової теорії, яка трактує це поняття як організаційно-економічну категорію. Його можна визнати необхідним процесом управління відносинами перерозподілу, що складаються при розподілі частини створеного у певному виробництві національного доходу [14, с. 15].

Слід зазначити, що політика оподаткування по-різному функціонує в неоднакових просторово-часових умовах. Податковий вплив на різних рівнях влади і управління неоднозначні. Політику оподаткування можна визнати своєрідним «зведенням» практичних податкових дій, яке ґрунтується на усій сукупності умов і правил, вживаних при реалізації податкових законів. У більшості зарубіжних країн ставки податків вищі за українські, та й політика оподаткування жорсткіша.

Але в більшості країн діють податкові системи, спрямовані на зацікавлення виробника залишати прибуток у своїх країнах. Завдяки цьому досить висока базова ставка оподаткування суттєво зменшується, у підсумку, за рахунок пільг. Також у платника податків є вибір певного варіанта сплати. Наприклад, у США податок на доходи фізичних осіб може розраховуватися у двох варіантах: дохід окремого громадянина або дохід сім'ї. Ці системи характеризуються поділом податкових платежів на прямі та непрямі. В Японії, США, Канаді, Великобританії, Німеччині переважають прямі, у Франції, Італії - непрямі податки [16, с. 410].

Відмінності в податкових структурах іноземних держав зумовлені необхідністю балансування відповідно до економічного становища цих країн, а саме: через прогресію в оподаткуванні економічне зростання впливає на доходи від прямих, а інфляція – від непрямих податків.

Прямі податки, а також рівень оподаткування завжди знаходяться у залежності від рівня доходності платника податків. Пряме оподаткування перекладає податковий тягар на заможну частину населення. Тому ці податки необхідно вважати більш справедливими.

Податкові реформи, що проводяться в усіх країнах мали наслідком збільшення основної частки податків у валовому національному продукті. Особливо прояв цієї тенденції проявився у зростанні великої частки у ВВП прибуткового податку протягом ХХІ ст., у таких країнах як США, Японія, Німеччина, Франція. Частина податку на прибуток та ПДВ теж збільшувалися [4].

Реформи оподаткування супроводжувалися завжди вдосконаленням усіх податкових інститутів. В США введено повністю новий податковий кодекс. Податкова реформа, яку було проведено у 1986 році змінила прогресивну шкалу податку на прибуток, яка складалася з визначених 15 видів податків за податковими ставками починаючи з 11 до 50 %, шкалою, яка складається вже з двох основних ставок, з єдиним розширенням податкової бази.

Більшість країн має тенденцію до підняття доходів бюджету через підвищення мита. Проте вищі мита за імпорт стимулюють заняття контрабандою. Це видно на прикладі Колумбії, Афганістану, Індонезії. Суттєвий варіант для збільшення податкових доходів – зміни в податковій адміністрації, функцією якої є контроль над стягненням найбільшої кількості податків з податкових джерел, що існують, навіть у незмінних податкових ставках. Потенціал для збільшення доходів від такої роботи дуже великий і рідко реалізовується.

Недоробки адміністраторів податку пов'язано з недосконалістю податкового законодавства, незначними покараннями за випадку ухилянні від податків. Навіть скромні зусилля, щоб зібрати більшу частку податків законним шляхом, можуть збільшити доходи до 50 % в окремих країнах, без збільшення податкових ставок. Заключний варіант політики, який сприятиме збільшенню податкових доходів, що є найважчим для виконання, але найефективнішим, – податкова реформа. Основна реформа вимагає розподілу на підрозділи старих податкових систем і заміни їх цілком новими податковими законами і правилами.

Існують три форми оподаткування:

- пропорційна – однакова ставка, незалежно від отриманого доходу;
- прогресивна – чим більше дохід, тим більше ставка;
- регресивна – зі збільшенням доходу зменшується ставка оподаткування.

До податку на прибуток застосовуються різні форми оподаткування. Наприклад, прогресивна форма відображується у встановленні ставки податку на прибуток залежно від статусу підприємства. Для підприємств малого бізнесу – найменша ставка, середнього та великого – збільшується податок відповідно до річного доходу (Китай, Великобританія). За вказаної системи оподаткування у підприємств відсутня мотивація для збільшення обсягів виробництва (вигідно бути малим підприємством). Також це може призвести до створення додаткових схем мінімізації податкових зобов'язань з участю підприємств малого бізнесу замість створення замкненого виробничого циклу одного великого підприємства [4].

Особливістю розвитку системи оподаткування США, та інших країн є те, що головною частиною платників податків є в основному середні версти населення, що отримують прибуток легально, та у більшості випадків у виді зарплати, яка нараховується на рахунки громадян у банках. Ще одним джерелом з наповнення бюджету штату являється податок на прибуток

корпорацій, який становить 7 % у обсязі загальних податкових надходжень [21, с. 141].

На рівні всіх штатів обов'язково сплачуються різні види акцизів, яким обкладаються дизельне паливо, бензин, природний газ, авіаційне паливо, спиртні напої. Кожний із органів місцевого самоврядування формує власний бюджет, проводить різні заходи з введення податків, що спрямовані на наповнення бюджету. Більшість органів місцевого самоврядування мають не дуже багато джерел по наповненню бюджету. До таких джерел належать: податок на прибуток з фізичних осіб, податок на майно; ліцензійні збори, податок з продажу тощо [7, с. 445].

Серед провідних країн Франція відрізняється високою часткою обов'язкових відрахувань (платежів податків та внесків до фондів соціального призначення) у ВВП. Іншою відмінністю обов'язкових відрахувань у Франції являється висока доля внесків до фондів соціального спрямування. За долею внесків до фондів соціального спрямування Франція займає у більшості випадків одне з основних місць серед зарубіжних розвинених країн. Також особливістю Франції необхідно вважати низький рівень прямих податків, та високий рівень непрямих. Роль непрямих податків у зарубіжних країнах, а також у Франції, викликана фіскальною ефективністю, та використанням цих видів податків для забезпечення балансу місцевих бюджетів. У Франції одним з головних непрямих податків є податок на додану вартість, який застосовується тільки для обкладення продукції, що була вироблена та реалізована саме у Франції [1].

Іншим непрямим податком, що поширений у зарубіжних країнах є внутрішній податок саме на нафтопродукти, частка якого становить 13,3 % надходжень до бюджету від непрямих податків. Прибуток бюджету країни від прямих податків у Франції складає десь 40 %. Але головну роль грає прибутковий податок (або податок на прибуток з фізичних осіб), до якого відноситься 20 - 21 % від податкових прибутків всього загального бюджету країни. Наступним за рівнем важливості є податок на прибуток від

акціонерних компаній, або так званий податок корпорацій. Частина надходжень коштів у податкових прибутках завжди знаходиться у проміжку 8-10 % [21, с. 141].

Основним видом податку у Франції є належне обкладення податком прибутків від коштів у грошовій формі. Наступним видом податків є обкладення прибутку від всіх видів нерухомості. До податків, якими обкладаються прибутки фізичних осіб, необхідно віднести такі види прибутку від нерухомості, а саме: прибутки, які отримуються в процесі будівництва; прибутки від нерухомості, які носять спекулятивний характер; надприбутки, що були отримані в процесі продажі землі, відведеної під будівництво. Також дуже важливим заходом у наповненні бюджету у Франції є податок на прибуток з фізичних осіб, що складає близько 18 % [23, с. 15].

Треба зауважити, що у Франції також існують такі види податків, як податок на отриману спадщину, дарування, а також оподаткування певного приросту капіталу. Ще одним джерелом забезпечення надходжень до бюджету країни є акцизи, які стягуються з електроенергії, нафтопродуктів, пива, міцних алкогольних напоїв та тютюнових виробів, мінеральної води, олійних, цукру, кондитерських виробів, сірників, запальничок, дорогоцінних металів, виробів мистецтва, а також антикваріату, біржових та страхових операцій, видовищних заходів, грального бізнесу, телевізійної реклами тощо [24, с. 230].

У Швейцарії податкова система складається з таких основних ланок, а саме: податки конфедерації, муніципальні податки та податки кантонів. До основних податків, що сплачуються до кантонів, відносять більш ніж 13 видів податків [26, с. 140].

Як за кордоном, так і в Україні ведеться постійний пошук ефективних напрямів державного управління сферою оподаткування. Підвищення рівня державного регулювання податкової системи повинне відбуватися за такими напрямами:

– податковий тягар не можна доводити до рівня зменшення економічної активності платника;

– процес оподаткування повинен забезпечувати соціальну справедливість та впливати на розподіл доходів. Крім реформування основних податків в Україні велику увагу необхідно приділити способу надання податкової звітності.

Тому, впровадження інноваційних механізмів у звітуванні платників податків на основі подання своєчасної податкової звітності за допомогою засобів електронного зв'язку для більшості державних органів податкової служби залишається одним з найважливіших напрямів полегшення обслуговування всіх платників податків. За допомогою використання такого формату подання звітності в Україні, можна уникнути великих черг, в деяких випадках зекономити час, а також гроші. Також, програмне забезпечення податкової звітності виконує спеціальні розрахунки та надає можливість самостійно знаходити помилки.

В процесі подання звітності у електронному вигляді, вже не треба перенавчатись, тому що форми електронної звітності відповідають самому звітному документу, який був складений на паперових носіях, а електронна система ключів робить визначену електронну звітність більш захищеною від певного стороннього втручання. Із впровадженням в Україні системи електронного документообігу, наша держава стане ближче до економічних стандартів у світі, тому що більшість країн світу вже давно відмовилася від використання паперового документообігу, а також надала перевагу електронним деклараціям. Понад 60 країн світу використовують вже електронну форму подання звітності (США, Франція, Німеччина, Словаччина, Ірландія, Естонія, тощо).

Отже, впровадження електронної звітності в нашій країні - це обов'язкове зниження витрат та поліпшення надання звітності податкових платників, полегшення зазначених процедур, спрощення надання та обробки отриманої звітності, а також безконтактний метод, що унеможливило зловживання у сфері податків [31, с. 74].

Отже, зарубіжні країни стикаються з такими загальними податковими суперечностями: сучасні податкові системи складні для сприйняття платниками податків та ефективного адміністрування з боку податкових органів. Цей факт стимулює створення засобів ухилення від сплати податків. Податок на доходи фізичних осіб найчастіше характеризується несправедливістю розподілу податкового тягаря, тобто однаковий рівень доходів супроводжується неоднаковим рівнем оподаткування.

Завеликі ставки податків негативно відбиваються на прийнятті економічних рішень. Платники податків виявляють схильність до переходу в «тіньову» економіку, втрачають стимули до роботи. Оподаткування компаній стимулює їх інвестиції та перебудування не за економічними принципами, а з податкових причин. Це негативно відбивається на якості капіталовкладень та розподілі обмежених ресурсів.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

2.1. Аналіз практичної діяльності Державної податкової служби України та основних показників роботи ГУ ДПС у Хмельницькій області

Відповідно до законодавства України, Державна податкова служба (ДПС) України є центральним органом виконавчої влади у сфері податків в Україні, що був створений у 2019 році шляхом поділу Державної фіскальної служби України. Діяльність ДПС спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів. Також на ДПС України покладено завдання щодо реалізації державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (єдиний внесок).

В Україні питання податкової політики належать до найгостріших проблем, як в економічному, соціальному, так і в політичному контексті. Зміст і мета податкової політики зумовлені, насамперед:

- 1) соціально-економічним ладом суспільства;
- 2) стратегічними цілями, які визначають розвиток національної економіки; соціальними групами, що стоять при владі;

- 3) міжнародними зобов'язаннями в сфері державних фінансів. Інституціональними критеріями формування і реалізації податкової політики держави вважають:

1. Компромісність. Насамперед, це означає досягнення балансу інтересів держави, підприємницького сектора і громадян. Податки і податкові платежі не повинні пригнічувати підприємницької ініціативи і забезпечувати оптимальне поєднання соціальних заходів, заходів щодо сприяння зростанню ВВП.

2. Компліментарність податкових змін. Податкові новації повинні бути добре узгоджені з іншими законодавчими нормами та позитивно оцінюватися суспільством.

3. Відмова від радикальних податкових ініціатив. Податкова реформа повинна відбуватися не шляхом «великого стрибка», а поступово, одночасно зі змінами інституційного середовища.

4. Стабільність і гнучкість. Податкова політика повинна відповідати певним напрямкам модифікації податкової системи та системи внесків до державних соціальних фондів та швидко реагувати на зміни в відтворювальних і фіскальних процесах.

ДПС України у своїй практичній діяльності керується Конституцією України, законодавчими актами України, указами Президента України, постановами Верховної Ради України, нормативно-правовими актами Кабінету Міністрів України, іншими актами законодавства.

Нами виділено перелік основних завдань, які покладено на ДПС України (рис. 2.1).

У 2022 році, долаючи виклики, спричинені військовою агресією РФ проти України, ДПС продовжила виконувати своє основне завдання – реалізацію державної податкової політики.

Пріоритетними напрямками діяльності ДПС на 2022 рік, враховуючи вплив воєнного стану, є:

- ефективне управління діяльністю;
- ефективне управління податками, зборами та платежами;
- формування іміджу ДПС як служби європейського зразка з високим рівнем довіри в суспільстві;
- боротьба з ухиленням від сплати податків шляхом запровадження міжнародних стандартів та вдосконалення аналітичних інструментів;
- формування кваліфікованої, ефективної та мотивованої команди.

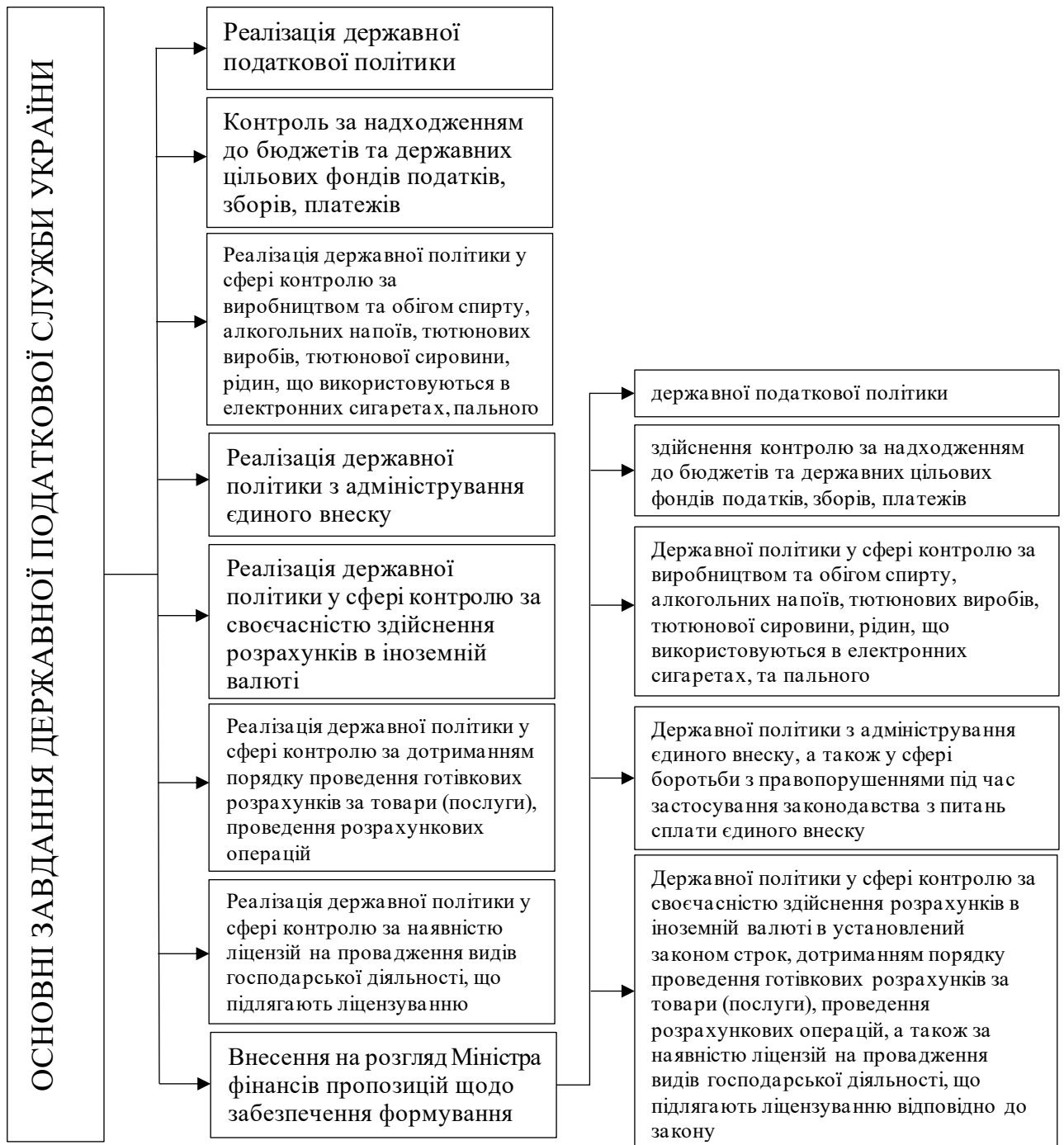


Рис. 2.1. Основні завдання державної податкової служби України

Примітка. Складено автором.

З перших днів війни була відновлена та організована робота органів ДПС та спрямована на безпеку платників податків і працівників служби, забезпечення прав підприємців і громадян, наповнення державного бюджету.

Завдяки ефективній організації роботи, швидкому реагуванню на ситуацію, що склалася та прийняттю управлінських рішень, ДПС України у

2022 році надано 3,6 млн. адміністративних послуг. Наразі платникам доступні 145 видів адміністративних послуг.

Мережа податкового обслуговування платників податків на сьогодні складається з 559 точок доступу по всій країні, де надаються адміністративні, інформаційні та консультаційні послуги, приймаються податкові декларації тощо.

ДПС продовжує активно співпрацювати та обмінюватися досвідом із закордонними колегами та виконувати завдання у сфері європейської інтеграції. Важливим міжнародним кроком у сфері податкового співробітництва та завдяки підтримці іноземних партнерів стало призупинення членства рф та Білорусі у Внутрішньоєвропейській організації податкових адміністрацій. Проведено консультації з Генеральним директором з питань оподаткування та митного союзу ЄС, а також підписано угоду між Україною та Європейським Союзом про участь нашої країни в програмі податкового співробітництва ЄС «Fiscalis».

Оскільки через військову агресію рф проти України, після введення воєнного стану на більшість перевірок було введено мораторій, тому працівники ДПС використовували лише затверджені заходи контролю та посилили аналітичну роботу для виявлення незаконних операцій у бізнесі.

Зокрема, у рамках боротьби з тіншовим обігом підакцизних товарів перевітками виявлено 535 фактів реалізації алкогольних напоїв і тютюнових виробів без (або з підробленими) марками акцизного збору на загальну суму 13,6 млн. гривень. У 332 випадках виявлено продаж алкогольних напоїв без зазначення в чеках інформації про марки акцизного збору. Накладено штрафів на загальну суму 14,2 мільйона гривень. У 544 справах розпочато вилучення контрафактної продукції на загальну суму 11 мільйонів гривень.

Проведено перевірку порушень розрахунків у гральному бізнесі. Працівники ДПС провели 66 перевірок. Орієнтовна сума штрафів становить 85,7 млн грн. У рамках моніторингу порушень розрахунків у валютній сфері проведено 1964 перевірки, очікувана сума штрафів – 44,4 млн гривень.

Головне управління ДПС у Хмельницькій області (далі – ГУ ДПС) є територіальним органом, що утворене на правах відокремленого підрозділу Державної податкової служби України, і основним призначенням якого є забезпечення реалізації повноважень ДПС України на території Хмельницької області.

ГУ ДПС утворюється без статусу юридичної особи та є органом державної влади, має окремий баланс, рахунки в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, печатку та бланк зі своїм найменуванням та із зображенням Державного Герба України, є розпорядником бюджетних коштів.

Проведемо аналіз основних показників роботи Головного управління ДПС у Хмельницькій області за 2020-2022рр.

За результатами вжитих заходів у 2022 році до зведеного бюджету зібрано податків та платежів, які контролюються органами ДПС, на загальну суму 18 424,0 млн гривень (рис. 2.2).

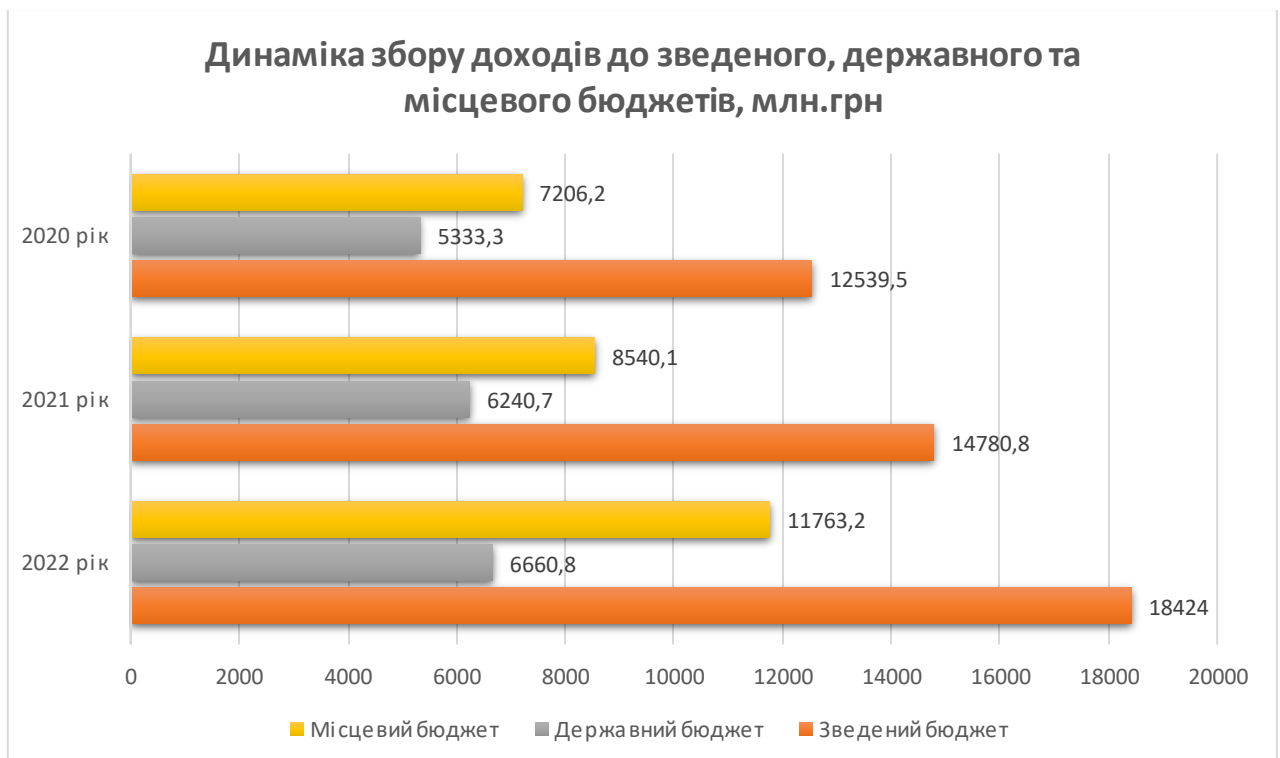


Рис. 2.2. Динаміка збору до зведеного, державного та місцевого бюджетів

Примітка. Складено автором за даними ГУ ДПС у Хмельницькій області.

Отже, досягнуто позитивної динаміки надходжень до бюджетів усіх рівнів порівняно з 2021 роком. Так, приріст надходжень до зведеного бюджету становить 4233,4 млн. грн. або 29,8 %. Вагомим є внесок у державний бюджет – 6660,8 млн. грн., що більше минулорічного рівня на 1327,8 млн. грн., темп росту надходжень становить 124,9 %.

До місцевих бюджетів зібрано 11763,2 млн. грн., що на 2905,6 млн. грн. або на 32,8% більше у порівнянні з минулорічним рівнем надходжень.

До Державного бюджету за 2022 р. надійшло 6660,8 млн. грн. при завданні 6394,3 млн. грн., доведений показник доходів виконано на 104,2 %, що більше на 266,5 млн. гривень.

В розрізі основних бюджетоформуючих податків ситуація наступна:

- податок на додану вартість - при плановому показнику - 2164,0 млн. грн. надійшло 2520,4 млн. грн., виконання становить 116,5% (понад завдання надійшло 356,4 млн. грн.). Темп росту до 2021 р. (2390,0 млн. грн.) становить 105,5 %, надійшло більше на 130,4 млн. гривень;

- податок на прибуток - при плані 684,1 млн. грн. надійшло 597,4 млн. грн., виконання індикативного показника становить 87,3 %, недобір 86,8 млн. гривень. Темп росту до 2021 року (460,7 млн. грн.) – 129,7 % (надійшло більше на 136,7 млн. гривень);

- податок та збір на доходи фізичних осіб - при завданні 3254,3 млн. грн. надійшло 3275,0 млн. грн., виконання 100,6 %. Темп росту до 2021 року (2269,83 млн. грн.) – 144,3% (надійшло більше на 1005,3 млн. гривень).

Відповідно до наказу ДПС України від 04.10.2023 року №817 «Про показники доходів на жовтень 2023 року» - у січні-вересні 2023 року до Зведеного бюджету України зібрано 985149,0 млн. гривень. До загального фонду Державного бюджету України забезпечено збір 645336,1 млн грн, що становить 110,3% (+60 036,0 млн. грн.) збору до січня-вересня 2022 року.

Попри значні податкові надходження до бюджетів усіх рівнів, наявний і податковий борг. Станом на 01.01.2023 р. податковий борг до зведеного бюджету по області становив 749,5 млн. грн. (рис. 2.3), до державного –

297,7 млн. грн. За січень – грудень 2022 р. податковий борг до зведеного бюджету зменшився на 56,2 млн. грн., до державного бюджету – на 147,8 млн. грн., до місцевих бюджетів збільшився на 91,6 млн. гривень.



Рис. 2.3. Структура податкового боргу до Зведеного бюджету станом на 01.01.2023 р.

Примітка. Складено автором за даними ГУ ДПС у Хмельницькій області.

Надходження в рахунок погашення податкового боргу за 12 місяців 2022 року склали 266,3 млн. грн., у тому числі до державного бюджету – 122,4 млн. грн.

З метою погашення наявного податкового боргу протягом 2022 р. відповідно до вимог ст. 95, 87 Податкового кодексу України до Хмельницького окружного адміністративного суду направлено 808 позовних заяв про стягнення коштів та продаж майна платників податків на загальну суму 148,0 млн. гривень.

За результатами виконання судових рішень забезпечено погашення податкового боргу на суму 66126,5 тис. грн., зокрема, стягнуто з банківських рахунків боржників інкасовими дорученнями – 64838,7 тис. грн., реалізовано майна, яке перебувало в податковій заставі – 649,2 тис. грн., стягнуто за виконавчими документами органами ДВС – 118,2 тис. грн., стягнуто на

підставі рішення суду з органу управління – 78,5 тис. грн., погашено за рахунок вилучення готівки – 441,9 тис. гривень.

Керівником ГУ ДПС прийнято 108 рішень про стягнення коштів платника податків з рахунків у банках у рахунок погашення податкового боргу відповідно до п.95.5 ст.95 на суму боргу 20,4 млн. гривень.

З початку року списано безнадійного податкового боргу боржників у розмірі 1,6 млн. грн. (в т.ч. по банкрутах – 1,0 млн. грн., борг з термін позовної давності понад 1095 днів – 0,4 млн. грн., відповідно до умов плану досудової санації – 0,2 млн. гривень).

З метою виявлення майна з ознаками безхазяйного, відпрацьовано 15 об'єктів. Станом на 01.01.2023 р. по області на обліку перебуває майно з ознаками безхазяйного, із врахуванням майна взятого на облік в минулі періоди, на загальну суму 2,6 млн. гривень. Надходження коштів від реалізації скарбів, які є пам'ятками історії та культури, майна, одержаного державою в порядку спадкування чи дарування за 2022 р. до державного бюджету надійшло 211,0 тис. грн., до місцевих бюджетів – 84,4 тис. гривень.

З метою погашення заборгованості з єдиного внеску протягом січня - грудня 2022 року направлено платникам податків 643 вимоги про сплату заборгованості по ЄВ на суму 25,2 млн. грн., передано на виконання органам ДВС виконавчих документів по 2034 боржниках на суму 23,4 млн. грн., по всіх боржниках ініційовано тимчасове обмеження у праві виїзду за кордон. За результатами вжитих заходів протягом 2022 р. в рахунок погашення боргу з єдиного внеску надійшло 47,0 млн. грн., у т.ч. від органів ДВС – 7,7 млн. грн.

За результатами розгляду пропозицій підприємств і організацій щодо розстрочення сплати грошових зобов'язань (податкового боргу) та опрацювання наданих документів протягом 2022 року підготовлено та прийнято 8 рішень про розстрочення на загальну суму 8,3 млн. гривень. За рахунок сплати розстрочених сум до бюджетів надійшло 9,4 млн. гривень.

Основною складовою надходжень до Державного бюджету у 2021 р. є податок на додану вартість – 44,81% (рис. 2.4), у 2022 р. - податок та збір на доходи фізичних осіб – 49,17% (рис. 2.5).



Рис. 2.4. Складові надходжень до Державного бюджету 2021 року

Примітка. Складено автором за даними ГУ ДПС у Хмельницькій області.

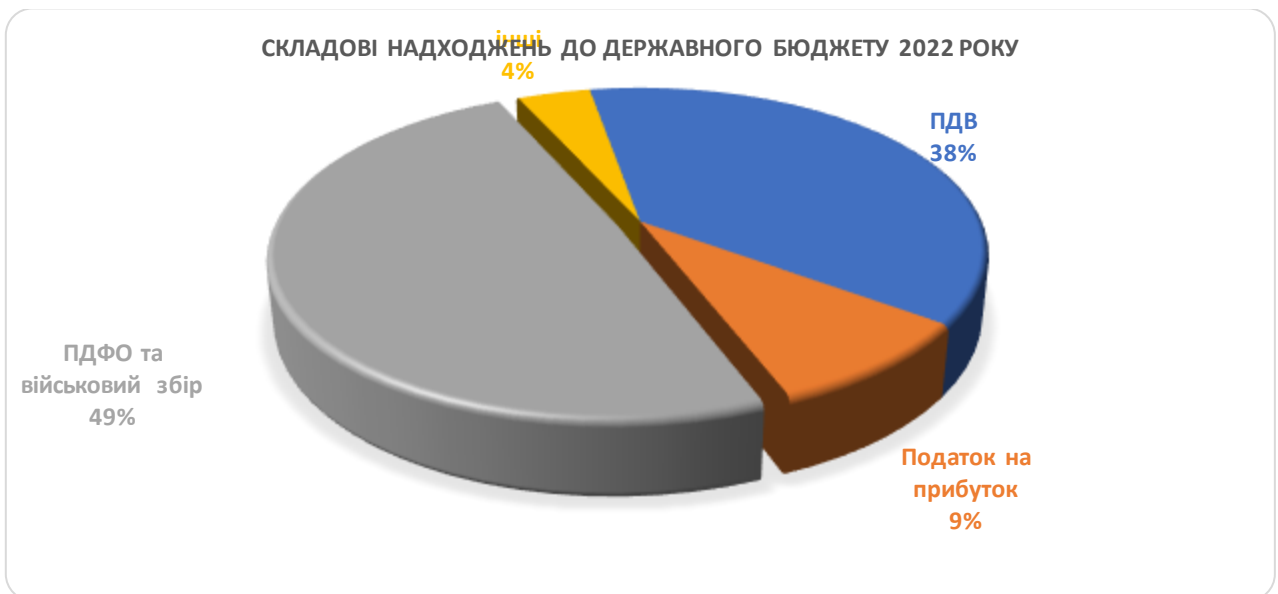


Рис. 2.5. Складові надходжень до Державного бюджету 2022 року

Примітка. Складено автором за даними ГУ ДПС у Хмельницькій області.

До місцевих бюджетів – надійшло 11763,2 млн. грн., при плані 11634,1 млн. грн., виконання становить 101,1%, понад план надійшло 129,1 млн. гривень. Темп росту до 2021 року (8857,6 млн грн) – 132,8%, більше на 2905,6 млн. гривень.

У тому числі по бюджетоформуючих податках:

- податок на доходи фізичних осіб – при завданні 9329,1 млн. грн. надійшло 9001,1 млн. грн., виконання становить 96,5% (недобір - 328,0 млн.грн.). Темп росту до 2021 року (6269,7 млн. грн.) – 143,6% (надійшло більше на 2731,4 млн. гривень);

- плата за землю – при завданні 715,3 млн. грн. надійшло 837,9 млн. грн., виконання показника доходів забезпечено на 117,1%, понад завдання 122,6 млн. гривень;

- єдиний податок - при завданні 1121,7 млн. грн. виконано на 110,4% надійшло 1238,3 млн. грн., понад завдання 116,6 млн. гривень. Темп росту до 2021 року (1133,5 млн. грн.) – 109,2% (надійшло більше на 104,8 млн. гривень).

Крім того, за 2022 р. забезпечено виконання показника зі збору єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на 107,6%, зібрано 11255,9 млн. гривень. Забезпечено позитивну динаміку надходжень до відповідного періоду минулого року – 153,0%, додаткові надходження склали 3900,3 млн. гривень.

Забезпечено виконання розписів рад з надходжень до місцевих бюджетів на 112,5%. У тому числі по основних податках:

- податок з доходів фізичних осіб - при плані 7807,5 млн. грн., надійшло 9001,1 млн. грн., виконано на 115,3 %;

- плата за землю – при плані 849,2 млн. грн., надійшло 837,9 млн. грн., виконано на 98,8 %;

- єдиний податок - при плані 1211,3 млн. грн., надійшло 1238,3 млн. грн., виконано на 102,2%.

Отже, важливість забезпечення державою стабільності та достатньої забезпеченості бюджету фінансовими ресурсами для виконання зобов'язань, у

тому числі щодо його соціально-економічного розвитку, зумовлює необхідність оцінки передумов ефективного адміністрування податків. Водночас податковий контроль є елементом системи адміністрування податків, метою якого є забезпечення законності та ефективності функціонування податкової системи, а також економічної безпеки держави.

Тому важливим є питання пошуку оптимальних шляхів організації податкового контролю, які забезпечать більш ефективне досягнення поставлених цілей та мінімізують витрати на їх реалізацію.

2.2. Оцінка механізмів застосування діючих форм та методів здійснення податкового контролю в ГУ ДПС у Хмельницькій області

Згідно з Податковим кодексом України, «податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [37].

У зв'язку з цим метою податкового контролю є виявлення порушень чинного законодавства у сфері оподаткування, вжиття контролюючими органами відповідних заходів у межах своїх повноважень, притягнення до відповідальності осіб, винних у таких порушеннях, та стягнення податкового боргу, і звісно, не допустити таких порушень у майбутньому.

Особливістю податкового контролю є те, що він здійснюється паралельно з іншими етапами податкового процесу і включає організаційну структуру, методичну базу, нормативну базу, а також інформаційно-комунікаційне, матеріально-технічне та кадрове забезпечення. Податковий

контроль сприяє ефективній реалізації не тільки податкової функції податкової системи, а й регулюючої функції за допомогою комплексу спеціальних методичних прийомів, форм і методів проведення контрольних процедур.

За 2022 рік, з урахуванням обмежень, управлінням податкового аудиту ГУ ДПС у Хмельницькій області проведено 1654 перевірки, що на 602 перевірки більше 2021 року (1052 перевірки), з яких: 18 планових документальних перевірок; 168 позапланових перевірки; 1468 фактичних перевірки (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Кількість проведених перевірок в 2022 р. в порівнянні з 2021 р.

Примітка. Складено автором за даними ГУ ДПС у Хмельницькій області.

З рис. 2.7 видно, що за результатами здійснених контрольно-перевірочних заходів донараховано за актами перевірок 39720 тис. грн., що на 276606 тис. грн менше 2021 (2021 рік – 316326 тис. грн.).

Сплачено (погашено) за результатами проведених контрольно-перевірочних заходів 24496 тис. грн., що на 38529 тис. грн. менше надходжень 2021 року (2021 рік – 63025 тис. гривень) (рис.2.8).

Донараховано за результатами контрольно - перевіркової роботи, в порівнянні з 2021 роком

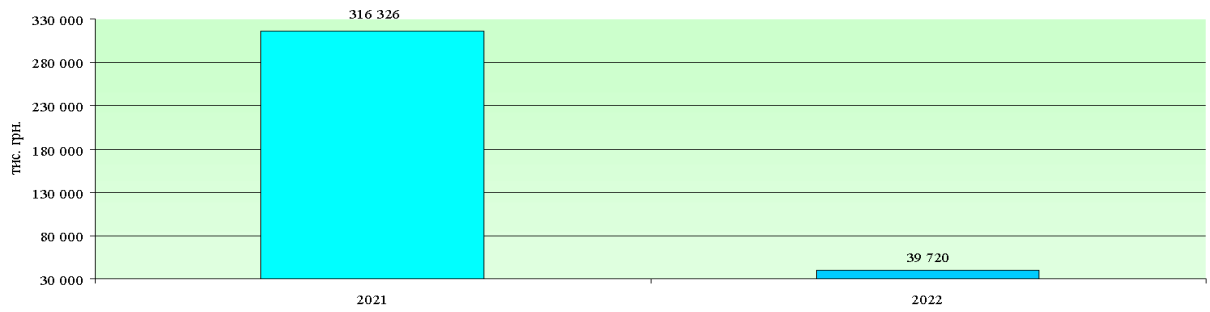


Рис. 2.7. Динаміка донарахування за актами перевірок

Примітка. Складено автором за даними ГУ ДПС у Хмельницькій області.

Надходження до бюджету за рахунок контрольно-перевірочної роботи в порівнянні з 2021 роком

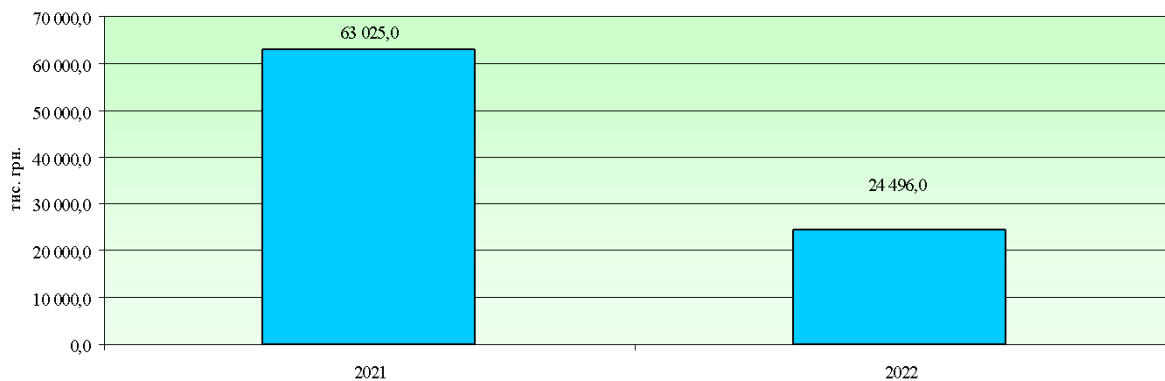


Рис. 2.8. Динаміка погашення згідно з контрольно-перевірочними заходами

Примітка. Складено автором за даними ГУ ДПС у Хмельницькій області.

Крім того, зменшено від'ємне значення об'єкта оподаткування податком на прибуток на 14117 тис. гривень, зменшено залишок від'ємного значення ПДВ, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного періоду на 47273 тис. грн та зменшено суму ПДВ заявленого до відшкодування з бюджету на 10250 тис. гривень.

Протягом 2022 року проведено 308 перевірок платників податків – фізичних осіб, стосовно яких прийнято рішення про припинення (закриття) їх

діяльності. За результатами проведених перевірок донраховано 3815,0 тис. грн. податків та зборів, з яких до бюджету надійшло 1154,33 тис. гривень.

Складено 4833 висновки доперевірочного аналізу щодо недоцільності проведення перевірок. Завершено процедуру зняття з обліку щодо 5154 платників.

У 2022 році за результатами контрольно-перевірочної роботи у 35 суб'єктів господарської діяльності (юридичних, фізичних осіб) виявлено виплату заробітної плати та інших доходів з порушенням вимог податкового законодавства. За результатами перевірок донраховано 10970,9 тис. грн. (ПДФО – 10021,2 тис. грн, військового збору – 518,4 тис. грн та ЄВ – 431,3 тис. грн).

Окрім цього, з метою реалізації комплексу заходів щодо забезпечення легалізації трудових відносин у суб'єктів господарювання, проводиться аналіз суб'єктів господарської діяльності, які можливо використовують працю неоформлених працівників. Вказана інформація на постійній основі направляється до Управління Держпраці у Хмельницькій області для проведення спільних заходів спрямованих на детинізацію ринку праці.

Впродовж 2022 року здійснювався постійний контроль з метою виявлення легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму. Складено 31 висновок щодо можливого вчинення кримінального правопорушення, передбаченого статтями 191, 209, 212, 364, 366 КК України на загальну суму 828,8 млн гривень.

За результатами складених матеріалів з ознаками кримінальних правопорушень, на загальну суму 645,8 млн грн внесено відомості до Єдиного реєстру досудових розслідувань про вчинення кримінальних правопорушень по 9 матеріалах, 14 висновків аналітичних досліджень приєднано до кримінальних проваджень, в тому числі:

- за ст. 191 кримінального кодексу України - 10 правопорушень,
- за ст.212 -1 кримінального кодексу України - 1 правопорушення,

- за ст.366 кримінального кодексу України - 2 правопорушення,
- за ст.201-2 кримінального кодексу України - 1 правопорушення.

Протягом січня – грудня 2022 року проведено 57 документальних перевірок. За результатами перевірок донраховано – 8 403 тис. грн, зменшено збитки на 11 690 тис. грн, зменшено від’ємне значення по ПДВ на 176 тис. гривень. Перевірка 1 СГ завершена станом на 31.12.2022, термін прийняття ППР не настав. По 15 СГ прийнято рішення про продовження фінансово-господарської діяльності, про що офіційно повідомлено державного реєстратора та органи ДПС (перевірки зазначених СГ не проводились). По 271 СГ оформлено доповідну записку (висновок) щодо прийняття рішення про не проведення перевірок та заступником керівника контролюючого органу прийнято рішення про недоцільність проведення перевірок.

Протягом 2022 року проведено 1468 фактичних перевірок суб’єктів господарювання з питань дотримання законодавства в сфері готівкового обігу.

У ході проведення фактичних перевірок встановлено порушення чинного законодавства, зокрема:

- не проведення розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій, не видача розрахункових документів встановленої форми (чеків) на повну суму проведених операцій) – 73 випадки на суму 145 тис. грн;

- порушення ведення обліку товарних запасів за місцем їх реалізації – 549 випадків на суму 1842 тис. грн;

- порушення розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій та/або через програмні реєстратори розрахункових операцій з використанням режиму попереднього програмування найменування товарів (послуг), цін товарів (послуг) та обліку їх кількості – 1048 випадків на суму 5345 тис. грн;

- продаж алкогольних напоїв та тютюнових виробів без відповідних ліцензій - по області 71 випадок на суму 1207,0 тис. грн;

- виявлення алкогольних напоїв без марок акцизного податку – 10 випадків на суму 170 тис. грн, тютюнових виробів без марок акцизного податку – 12 випадків на суму 214,5 тис. грн;

- порушення рішення Хмельницької міської ради «Про встановлення обмежень щодо продажу та споживання пива (крім безалкогольного), алкогольних, слабоалкогольних напоїв, вин столових та території міста Хмельницького» – 53 випадки на суму 360,4 тис. грн;

- продаж алкогольних напоїв по цінах нижче встановлених розміру мінімальних цін на окремі види алкогольних напоїв – 150 випадків на суму 1500,0 тис. грн;

- реалізація паливно-мастильних матеріалів без встановлених витратомірів-лічильників – 2 випадки на суму 80,0 тис. гривень.

За результатами проведених фактичних перевірок донараховано 11102 тис. грн, узгоджено (з врахуванням узгоджених донарахованих сум які перебували на апеляційному та судовому оскарженні) 22780 тис. гривень. До бюджету протягом 2022 надійшло 9131 тис. гривень. Рівень сплати складає 40,1 відсотка.

Протягом 2022 року працівниками відділу фактичних перевірок управління податкового аудиту при проведенні фактичних перевірок складено 419 протоколів про адміністративні правопорушення по Кодексу України «Про адміністративні правопорушення».

Також у ході проведення фактичних перевірок працівниками управління податкового аудиту виявлено 43 факти використання праці без оформлення трудових відносин з працівниками. Зазначену інформацію передано до відповідних територіальних органів Держпраці.

Так, за даними Департаменту податкового аудиту ДПС України за січень-вересень 2023 року, ГУ ДПС у Хмельницькій області проведено 228 перевірок, результати яких узгоджено на 44046,0 тис. грн. По територіальних підрозділах проведено всього 10496 перевірок, результати яких узгоджено на 9386759 тис. грн. (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Основні показники контрольно-перевірочної роботи Департаменту податкового аудиту за січень-вересень 2023 року, юридичні особи)

Назва та код області		Кількість перевірок, результати яких узгоджено			Сума донарахованих грошових зобов'язань, яка підлягає погашенню, тис.грн.		
		Всього	у т.ч. планових	у т.ч. позапланових	Всього	у т.ч. по планових перевірках	у т.ч. по позапланових перевірках
АР Крим	1	0	0	0	0	0	0
Вінницька	2	477	9	468	64 239	19 017	45 222
Волинська	3	403	3	400	160 339	23 242	137 097
Дніпропетровська	4	682	7	675	962 679	42 338	920 341
Донецька	5	4	1	3	37 466	37 445	21
Житомирська	6	316	1	315	99 598	41 040	58 558
Закарпатська	7	161	2	159	62 930	30 517	32 413
Запорізька	8	298	5	293	3 642 133	82 472	3 559 661
Івано-Франківська	9	267	4	263	61 347	31 304	30 043
Київська	10	430	6	424	222 194	80 990	141 204
Кіровоградська	11	203	1	202	30 042	7 759	22 283
Луганська	12	0	0	0	34 932	27 374	7 558
Львівська	13	954	10	944	322 194	114 644	207 550
Миколаївська	14	188	3	185	37 037	5 557	31 480
Одеська	15	891	4	887	274 738	139 423	135 315
Полтавська	16	358	6	352	32 287	7 448	24 839
Рівненська	17	255	5	250	28 865	17 700	11 165
Сумська	18	269	7	262	83 855	43 221	40 634
Тернопільська	19	394	0	394	37 066	1 220	35 846
Харківська	20	697	19	678	314 378	90 604	223 774
Херсонська	21	4	3	1	10 502	6 762	3 740
Хмельницька	22	228	0	228	44 046	27 197	16 849
Черкаська	23	304	2	302	59 554	6 918	52 636
Чернівецька	24	140	2	138	18 314	1 853	16 461
Чернігівська	25	237	2	235	68 788	21 472	47 316
м. Київ	26	1 836	56	1 780	1 350 280	650 772	699 508
м. Севастополь	27	0	0	0	0	0	0
Центральне МУВПП	31	142	3	139	581 255	37 487	543 768
Східне МУВПП	32	67	0	67	302 812	8 949	293 863
Західне МУВПП	33	77	3	74	311 870	44 236	267 634
Південне МУВПП	34	111	0	111	39 764	2 152	37 612
Північне МУВПП	35	103	1	102	91 255	53 944	37 311
Всього		10 496	165	10 331	9 386 759	1 705 057	7 681 702

Джерело: [35].

Зауважимо, що ефективний податковий контроль є однією з основних умов забезпечення економічної безпеки держави. Основним чинником, що визначає ефективність податкового контролю, є, насамперед, скрутне фінансове становище юридичних осіб – платників податків, які через значне

податкове навантаження не мають змоги сплачувати податки та збори в повному обсязі і, як правило, вдаються до легальних, напівлегальних засобів і нелегальних програм для мінімізації податкових платежів.

Основні причини незаконного ухилення від сплати податків можна розділити на такі напрямки:

- моральні (відсутність моральної відповідальності за ухилення від сплати податків; несприйняття платниками податкового законодавства; «сильний інстинкт власності», особливо інтенсивно проявляється на індивідуальному рівні);

- політичні (лобіювання інтересів окремих груп платників податків);
- економічні (платіжна криза; інфляційні процеси; зниження платоспроможності населення; дефіцит бюджету тощо);

- технічні (складність, суперечливість, нестабільність податкового законодавства; недостатня правова та економічна підготовка працівників контролюючих органів; відсутність досвіду боротьби зі злочинами у податковій сфері; недостатня захищеність працівників контролюючих органів при виконанні ними службових обов'язків).

Серед інших проблем, що перешкоджають ефективному здійсненню податкового контролю, слід відзначити: недосконалість чинного законодавства, що встановлює основні положення щодо здійснення контрольних процедур у сфері оподаткування; відсутність дієвих інструментів оперативної оцінки інформації, що надається платниками податків; низька професійна підготовка спеціалістів, уповноважених здійснювати податковий контроль; низька податкова грамотність платників податків та їх податкова культура тощо.

Ми погоджуємося, що низький рівень податкової культури та недовіра платників податків до податкових органів впливає на ефективність податкового контролю, що пов'язано, насамперед, із постійними змінами та прогалинами в податковому законодавстві, а також інколи з неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів при проведенні перевірок.

Гармонізація відносин між учасниками податкового контролю може бути досягнута шляхом: створення сприятливого податкового середовища для ведення бізнесу на основі мінімізації для нього податкового тягаря та усунення конфліктів між учасниками податкового контролю; забезпечення фінансових інтересів держави, ефективності адміністрування податків, підвищення податкової культури та дисципліни в суспільстві, виховання соціально відповідального платника податків; удосконалення механізмів і методів проведення контрольних процедур та підвищення їх ефективності; узгодження вимог контролюючих органів та обов'язків, прав і свобод платників податків; узгодження податкових та фінансових санкцій з платоспроможністю платників податків; забезпечення дисципліни та законності під час перевіркової роботи; формування позитивної думки про органи контролю; взаємодія громадських організацій та платників податків з контролюючими органами тощо.

Отже, ефективність здійснення заходів податкового контролю визначається низкою показників, що характеризують обсяги надходжень податків і зборів до державного та муніципальних бюджетів, якість здійснення контрольних процедур, ефективність роботи контрольних підрозділів тощо. З цього випливає, що крім економічного ефекту можна досягти і соціального ефекту, який виражається у підвищенні податкової свідомості та відповідальності платників податків, а також у покращенні взаємодії між податковими органами та платниками податків. Це допоможе зменшити рівень ухилення від сплати податків і, відповідно, наповнити дохідну частину бюджету.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ ПУБЛІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВОЮ СИСТЕМОЮ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

3.1. Модернізація механізмів реформування податкової політики в Україні

В рамках удосконалення механізмів публічного управління податковою системою України слід визначити два механізми реформування податкової політики в Україні, які у сукупності утворюють єдиний комплексний механізм, а саме: інституціональний механізм та організаційний механізм.

Головною метою функціонування інституціонального механізму реформування податкової політики є забезпечення балансу податкової політики, який підтримується інституціональними структурами на державному та регіональному рівнях. Для досягнення даної мети нами запропоновано використання чотирьох шляхів переформатування податкової політики (рис. 3.1).

В основі виділення цих шляхів лежить ґрунтовний аналіз позитивних практик зарубіжного досвіду щодо даних процесів.

Першим шляхом переформатування податкової політики є конституційне обмеження рівня заборгованості і дефіциту. Така практика вдало використовується у США. Для всіх органів влади штатів (окрім Вермонту) діє та чи інакша форма конституційного обмеження. В одних штатах діє пороговий рівень заборгованості, він зазвичай дуже низький: менший, аніж 10% ВВП і в більшості випадках не перевищує 5%. В інших штатах виключається будь-який бюджетний дефіцит. В деяких штатах досі діє вимога, що дефіцит слід урівноважувати впродовж певної кількості років. Запровадження саме такого підходу у США, який пройшов випробування часом, було зумовлено декількома причинами. По-перше, бюджет федерального уряду США набагато більший, аніж бюджети штатів, тому

наявні широкі можливості для контрциклічних трансфертів. По-друге, враховуючи високий рівень економічної інтеграції в штатах та трудову мобільність між штатами, витрати від впровадження подібного «негнучкого» підходу є достатньо низькими у порівнянні з витратами від впровадження фіскальної дисципліни.



Рис. 3.1. Інституціональний механізм реформування податкової політики в Україні

Примітка. Складено автором.

Другий шлях передбачає запровадження зовнішнього контролю. В якості зовнішнього «контролера» може виступати Міжнародний валютний фонд. Якщо уряду не можна повністю довіряти в питанні забезпечення фіскальної дисципліни, то логічним рішенням буде зовнішнє обмеження. У якості яскравих прикладів такого підходу можуть слугувати Програми МВФ і Процедура надмірного дефіциту, впроваджена згідно з Маастрихтським договором у ЄС. Остання передбачає укладення міжнародної угоди, яка є обов'язковою для виконання національним урядами. Її практично неможливо

змінити, оскільки вона є частиною міжнародного договору. Вона гарантовано залишиться незмінною, навіть якщо національні політики і законодавчі органи змінять курс. Це одночасно є перевагою та недоліком. Будь-яке зовнішнє обмеження передбачає ризик того, що громадяни можуть злякатися втрати суверенності, і такий підхід стане неприпустимим з політичної точки зору.

Програми МВФ діють методом пряника (зовнішнє фінансування) та батога (відсутність такого фінансування або подальшого кредитування).

Це не єдиний приклад такої політики. Так, Європейський Пакт про стабільність і зростання, який запускає в дію процедуру надмірного дефіциту, аналогічно заснований на експертній оцінці у вигляді Широких настанов економічної політики та «батогу» у вигляді штрафів за недотримання обмеження. Але МВФ розглядає ширший діапазон політики, аніж Пакт про стабільність і зростання, оскільки його програми включають як фіскальну, так і грошово-кредитну політику.

Врешті-решт, лакмусовим папірцем зовнішніх обмежень є ступінь «хорошої» поведінки держав (тобто довгострокова дисципліна і короткострокова гнучкість) в результаті застосування колективного тиску і штрафів. Слід визнати, що показники роботи МВФ є досить неоднозначними: серед них є як багато вдалих результатів, так і кілька досить показових невдач. Для більшості успіхів характерні тимчасові короткочасні обмеження (іноді навіть надмірні), а потім повернення до прийнятної політики. Після завершення програми МВФ відбувається повернення до короткострокової гнучкості, але нагляд відповідно до Статті IV триває. Таким чином, успіх програм МВФ можна охарактеризувати як результат експертної оцінки (а не стандартизовані кількісні цілі) у поєднанні з необхідною кількістю стимулів і покарань.

Третій шлях – це надання повноважень з прийняття рішень невиборному органу, який знаходиться поза межами прямого впливу з боку держави. Все більше країн приймають інституційні заходи, що забезпечують високий рівень дисципліни у грошово-кредитній політиці. Спільною рисою цих заходів є

делегування повноважень незалежним структурам, на які накладено довгострокові обмеження з метою забезпечення стабільних цін. Враховуючи дуже велику подібність між довгостроковими та короткостроковими цілями грошово-кредитної та фіскальної політики, здається дивним, що схожі заходи не вживаються у фіскальній політиці. А там, де ці зміни відбулися, вони базуються на правилах, які не допускають участі держави у накопиченні боргу, отже делегування повноважень так і не відбулося, якщо не враховувати їх розширення для міністерства фінансів чи казначейства.

На наш погляд, для цього є можливим створення нової інституції – Комітету з фіскальної політики (КФП). КФП має включати невеликий штат кваліфікованих спеціалістів, призначених на довгий термін, який втім не підлягає продовженню. Члени КФП не можуть бути усунені з посади, якщо вони не порушили своїх повноважень; вони не мають права звертатися за вказівками до уряду, членів парламенту чи третіх осіб та отримувати від них такі вказівки. КФП має користуватися послугами персоналу, який даватиме власні прогнози по економічній ситуації та показникам бюджету.

На КФП має накладатися чітке обмеження задля забезпечення прийняттого рівня заборгованості впродовж певного періоду. Повноваження КФП мають обмежуватися визначенням щорічних показників дефіциту (скажімо, у формі відсотку від запланованого ВВП) перед початком державного бюджетного циклу. У цьому сенсі його рішення матиме силу закону.

У той же час, повноваження КФП не мають включати визначення розміру бюджету, системи оподаткування та виділення бюджетних коштів; це повинно бути частиною поточного політичного процесу. Проте саме КФП має самостійно затверджувати бюджетні законопроекти і перевіряти свої прогнози по витратам та доходам до того, як вони вступлять в силу.

За такого підходу є дві форми обмеження втручання уряду та/або парламенту. Перша передбачає, що будь-який бюджет, який не відповідає рішенням КФП, буде анульовано і наново сплановано. Іншим способом

узгодження бюджету є автоматична процедура. Це може бути або пропорційне скорочення витрат або пропорційне збільшення деяких податкових надходжень або ж обидва способи з метою уникнення перерозподілу. При цьому пропонується, щоб голова КФП звітував про рішення КФП перед парламентом з узгодженою періодичністю, а Парламент мав би право формально затверджувати або відхиляти рішення КФП, але не мав би права критикувати діяльність КФП, якщо останній забезпечує прийнятний рівень заборгованості згідно зі своїми повноваженнями. В протилежному випадку парламент має право на критику і навіть може оголосити про розпуск КФП.

І нарешті, четвертий шлях реформатування передбачає запровадження публічно-громадського контролю через налагодження співпраці уряду з інститутами громадянського суспільства. На практиці це потребує створення певної організаційної структури, наприклад, у вигляді Дорадчої ради з податкової політики (ДРПП) при уряді. Це певним чином нагадує створення КФП, але не є таким ресурсомістким у політичному плані, оскільки рішення ДРПП не матимуть сили закону. ДРПП може надавати рекомендації щодо ступеня урівноваженості бюджету на наступний рік і аналізувати виконання минулорічного бюджету. Її висновки та рекомендації повинні мати публічний характер і, можливо, офіційно представлятись перед урядом та парламентом.

Другою складовою комплексного механізму є організаційний механізм реформування податкової політики в Україні, який повинен вплинути на діяльність податкових органів, які є безпосередніми реалізаторами податкової політики. Організаційний механізм передбачає застосування трьох технологій, які прийшли у публічний сектор з приватного, а саме: загальне управління якістю (Total Quality Management, TQM), воркаут (WorkOut) та реінжиніринг робочих процесів (Business Process Reengineering, BPR) (рис. 3.2).

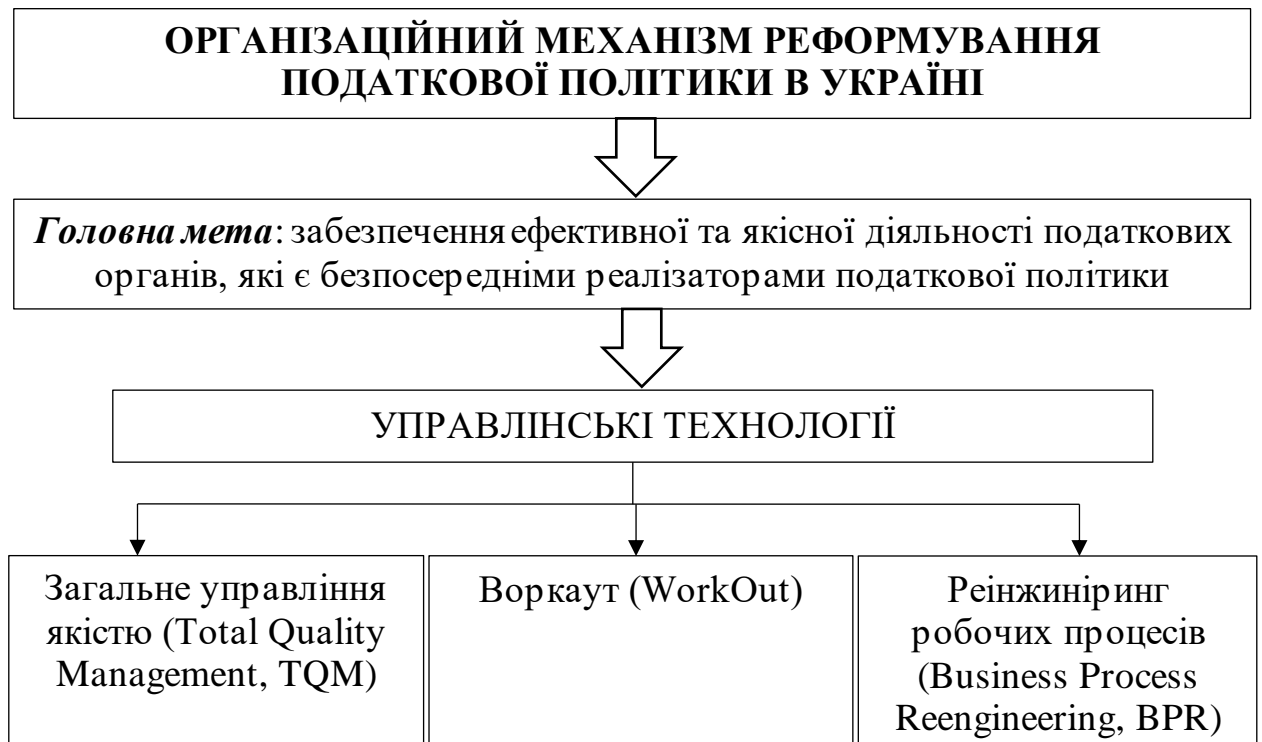


Рис. 3.2. Організаційний механізм реформування податкової політики в Україні

Примітка. Складено автором.

Зміст TQM полягає в заміні контролю якості після виробництва товарів або послуг підвищенням якості до початку виробництва. Прихильники TQM постійно повторюють, що якість повинна стояти на початку. Основними принципами є [58]:

1. *Якість визначають клієнти.* Згідно з бюрократичним підходом, контролем якості займаються виробники, а саме, у нашому випадку, спеціалісти та керівники податкових органів. В TQM все навпаки. TQM спонукає організації зрозуміти потреби клієнта і задовольняти їх – як вперше, так і щоразу.

2. *Для підвищення якості необхідно покращувати робочі процеси.* Вихідним припущенням TQM є те, що кожен робочий процес характеризується різною якістю, тому метою є зменшити таку різницю і постійно підвищувати якість всіх процесів. Слід міняти весь процес, що і є метою TQM.

3. *Рішення по покращенню процесів повинні прийматися на підставі фактів і даних, а не різних точок зору.* Для покращення процесів в першу чергу, слід проаналізувати конкретні дані результативності процесу, а не робити інтуїтивні здогадки або припущення, що пішло не так. Якщо експериментальні зміни допомогли покращити результат, то слід впровадити їх на постійній основі.

4. *Покращення робочих процесів – це безперервна справа, що поступово підвищує якість.* Існує висока вірогідність, що будь-який процес може страждати від багатьох проблем. Вирішивши одну проблему, можна підвищити якість, але це не допоможе усунути інші недоліки. Окрім того, в податкових органах існує низка процесів, кожен з яких можна покращити.

5. *Співробітники повинні бути відповідальні за покращення робочих процесів.* Традиційно вважається, що контролем робочих процесів мають займатися виключно керівники. Але оскільки співробітники більше за керівників розбираються в своїй роботі, саме вони повинні покращувати робочі процеси. До того ж, командна робота над покращеннями допомагає об'єднати співробітників з різними знаннями про процес.

Типовий процес TQM щодо покращення робочих процесів складається з шести етапів:

1. *Визначення можливості для покращення.* Визначення процесу, який слід покращити та опис мети його покращення у кількісній формі.

2. *Збір та аналіз даних.* Збір точних і кількісних даних про результативність процесу.

3. *Визначення потенційних способів покращення.* Визначення якомога більшої кількості способів покращення процесу.

4. *Оцінка і вибір потенційних способів покращення.* Визначення, які способи покращення будуть найбільш економними, ефективними і можливими для втілення.

5. *Впровадження покращень.* Впровадження тимчасових невеликих змін для їх тестування.

6. *Оцінка покращеного процесу.* Моніторинг результативності для визначення того, як зміни вплинули на процес. Якщо зміни вплинули позитивно, слід запровадити їх на постійній основі. Якщо ні, то визначити чому і спробувати інший спосіб.

Незважаючи на позитивні результати від впровадження TQM у різних організаціях, у тому числі податкових органах, слід розуміти, що TQM *не*: змінює систему управління; змінює організаційну мету чи робить її зрозумілішою; вводить стимули чи нагороди за підвищення результативності; дає клієнтам можливість вибору; децентралізує контроль за допомогою організаційних повноважень; пояснює складні, різнопланові та нелінійні процеси (наприклад, навчання).

Отже, TQM не має на меті реформувати системи управління, воно може лише покращити існуючі процеси.

Work-Out доцільно використовувати коли необхідні різкі зміни та покращення системи, що досить актуально для податкових органів в Україні. Work-Out – це короткі, інтенсивні групові заняття, метою яких є вирішення проблем, повністю змінюючи робочі процеси.

Як показує практика, існує низка ключових чинників, які дозволяють забезпечити ефективність Work-Out [60]. Їх можна викласти у вигляді таких чотирьох порад:

1. *Зацікавте керівників вищої ланки, оскільки саме вони приймають остаточне рішення щодо запропонованих змін.* Це головний фактор, який не можна випускати з уваги.

2. *Пообіцяйте співробітникам, що будь-які зміни, які скоротять об'єм роботи, не призведуть до скорочення штату.* Не слід пропонувати такі покращення для організації, які коштуватимуть посади учасникам процесу.

3. *Ретельно підготуйтеся до Work-Out.* При виборі проекту, над яким працюватимуть учасники, слід переконатися, що він дійсно на часі. Підбираючи команду для Work-Out, слід переконатись, що у цих людей є необхідні знання.

4. *Залучіть до процесу досвідченого інструктора.* Як і TQM та BPR, Work-Out – це структурований процес, який вимагає керування з боку людини, яка володіє навичками організації командної роботи, творчого аналізу проблем, зосередження на рішеннях тощо. Інструктор також робить процес об'єктивним і створює можливості для вирішення спірних питань.

Якщо організація потребує повного перезапуску, вдаються до реінжинірингу робочих процесів (BPR). Це інструмент, який має деякі характеристики, притаманні TQM та Work-Out, але спрямований на докорінні зміни робочих процесів, які є занадто складними, щоб перебудувати їх за декілька днів. BPR так само зосереджений на задоволенні потреб клієнтів і підвищенні продуктивності, але є скоріш одноразовим заходом, аніж безперервним процесом.

М. Хаммер та Дж. Чемпі описують BPR як фундаментальне переосмислення та різке переформатування робочих процесів з метою досягнення суттєвих покращень основних сучасних показників ефективності таких як витрати, якість, рівень обслуговування та швидкість [59].

У цілому етапи та кроки «типового» проекту з реінжинірингу робочих процесів можна викласти у такому вигляді:

1-й етап: Дослідження.

1. Визначення місії та цілей організації.
2. Визначення існуючих робочих процесів, які використовуються для досягнення місії та цілей.
3. Визначення результативності існуючих робочих процесів.
4. Вибір одного і більше робочих процесів для реінжинірингу.
5. Визначення планових задач для нових робочих процесів.

2-й етап: Перебудова.

1. Створення «з нуля» нових концепцій робочих процесів.
2. Вибір нових концепцій робочих процесів та їх інтеграція.
3. Використання пов'язаних систем (наприклад, інформаційних технологій та управління людськими ресурсами).

4. Планування переходу до нової форми робочих процесів.

3-й етап: Впровадження

1. Забезпечення затвердження нової форми робочих процесів вищим керівництвом.

2. Тестування основних змін в невеликому масштабі.

3. Впровадження змін у ретельно керованій послідовності.

Як показує практика, у публічному секторі важче реалізовувати проекти реінжинірингу, ніж у приватному. Тому є низка причин: нормативно-правові обмеження, відсутність необхідних коштів, особливості розповсюдженої бюрократичної культури, виборчі політичні цикли та інші, які утворюють бар'єри для реалізації проектів реінжинірингу. Для того, щоб подолати ці бар'єри слід дотримуватись певних принципів:

- забезпечення підтримки керівників вищої ланки;
- забезпечення політичної підтримки;
- ознайомлення всіх співробітників організації з принципами BPR;
- попередження побоювань співробітників про скорочення штату;
- перебудова адміністративних систем;
- залучення сторонніх осіб;
- попередження аналітичного «ступору».

У цілому, можна зазначити, що успішний проект BPR має бути достатньо великим, щоб досягти радикальних змін і достатньо малим, щоб його можна було впровадити. Для цього необхідно змінювати та удосконалювати ті робочі процеси, які відіграють важливу роль у виконанні місії організації та забезпеченні її стратегії, мають найсильніший вплив на більшість клієнтів, найбільше потребують покращень та в яких існує найбільше можливостей для радикальних змін.

3.2. Шляхи удосконалення механізмів публічного управління податковою системою України на регіональному рівні

Сучасний стан вітчизняної податкової системи характеризується, передусім, динамічними змінами зовнішнього середовища і вимагає від суб'єктів податкових відносин адекватної реакції, що дозволяє враховувати ці зміни, як в оперативній діяльності, так і при розробці стратегічних пріоритетів розвитку як на державному рівні, так і на рівні регіону.

Одним з основних інструментів для оцінки ефективності напрямів реалізації державної політики у сфері оподаткування на регіональному рівні стає ефективний моніторинг чинників зовнішнього і внутрішнього середовища з виділенням методичних основ, необхідних для розробки і подальшої реалізації управлінських рішень, спрямованих на максимізацію і поліпшення результатів діяльності учасників податкових відносин.

Об'єктом моніторингу податкової системи на регіональному рівні стає уся сукупність відносин, що складаються з приводу встановлення і стягнення податків і зборів до державного бюджету, а також що вимагають керованості з боку суб'єктів податкового моніторингу.

В якості суб'єкта податкового моніторингу на рівні регіону, на наш погляд, можуть виступати як самі платники податків, так і регіональні органи влади в особі відповідних уповноважених регіональних податкових органів в залежності від об'єкту моніторингу.

Основними цілями моніторингу податкової системи на регіональному рівні стають наступні аспекти:

- оцінка ефективності системи управління податковими процесами і явищами, які знаходяться в компетенції відповідних органів влади;
- оцінка відповідності представлених платником податків декларацій і розрахунків реально створеній податковій базі;
- попередження і усунення негативних наслідків діяльності усіх учасників податкових відносин.

Стандартні схеми проведення моніторингу не завжди виявляються адекватними його об'єктам, кожен з яких має свою специфіку.

Моніторинг податкової системи на регіональному рівні за своєю суттю є спостереженням за сукупністю податкових відносин, що складаються між учасниками цих відносин, що проводиться в тих або інших формах. Будь-яке спостереження - це метод збору інформації за допомогою прямого і безпосереднього сприйняття дослідниками, спостерігачами тих або інших подій, явищ і процесів, а також умов, в яких вони виникають і розвиваються. Спостереження розуміється як довготривалий розгляд об'єкту в природних для нього обставинах. Перевагою спостереження порівняно з інтерв'ю або іншими активнішими методами дослідження є те, що присутність спостерігача не викликає штучних змін в досліджуваній ситуації [2].

Для здійснення моніторингу податкових відносин необхідно використати загально визнані методи спостереження:

- вивчення документів і статистичних показників, пов'язаних з діяльністю суб'єктів;
- вивчення публікацій засобів масової інформації про діяльність суб'єктів;
- соціологічні дослідження;
- проведення експертиз.

Кожен з цих методів має як свої переваги, так і недоліки. Тому найчастіше, найбільш значимі результати дає моніторинг, що проводиться за допомогою декількох вказаних методів спостереження. Перелічені вище методи є загальноприйнятими і здатними забезпечити виконання вимог репрезентативності, надійності і валідності моніторингу.

Повне і об'єктивне уявлення про діяльність суб'єктів податкових відносин на регіональному рівні можна отримати, аналізуючи документи усередині організацій або усередині податкових органів. Частина документів, що існують між учасниками податкових відносин, є публічними, за винятком внутрішніх документів податкових органів, що представляють державну

таємницю, або документів, що становлять комерційну таємницю підприємств, та їх обов'язково необхідно вивчати в ході проведення моніторингу діяльності учасників податкових відносин. Інакше організатори моніторингу погано орієнтуватимуться в нормах діяльності суб'єктів, що вивчаються, їх повноважень і рівня відповідальності.

Поглиблений фінансово-економічний аналіз діяльності організацій на регіональному рівні включає аналіз показників, що характеризують основні підсумки діяльності організації, аналіз рівня і динаміки фінансових, податкових та економічних показників. Встановлюється достовірність показників звітності організації, що включають також оцінку виявлених помилок з точки зору істотності їх впливу на фінансові результати, і формуються висновки з метою оцінки їх впливу на податкові відносини.

Аналіз звернень громадян до податкового органу дозволить дослідникам точніше описати запити громадян до цього органу, його реальні можливості вирішення проблем, особливості його взаємодії з громадянами і системи ухвалення рішень в ньому. За підсумками проведеного моніторингу потрібне формування пропозицій, які будуть спрямовані на подальший розвиток ефективних податкових відносин.

Необхідно також відмітити, що вивчення документальних і статистичних показників діяльності суб'єктів податкових відносин завжди бажано проводити впродовж досить тривалих періодів часу, щоб була можливість дослідження динаміки зміни цих показників. Крім того, щоб отримати системне представлення їх діяльності, бажано збирати дані про цілу систему показників. Але такий збір даних може бути ускладнений з фінансових або організаційних позицій. У цих випадках слід ретельно відбирати показники діяльності учасників податкових відносин, щоб не упустити значимі для отримання досить об'єктивних результатів моніторингу.

Одним з основних методів спостереження для здійснення податкового моніторингу є соціологічні дослідження діяльності суб'єктів податкових відносин. Сучасна соціологія має досить розвинені методології і методики

проведення досліджень, що дозволяють отримувати достатні для розуміння і використання в практиці індивідів, повні і об'єктивні знання про соціальну дійсність. Тому соціологічні дослідження можуть успішно застосовуватися в моніторингу податкових відносин на регіональному рівні.

Ще одним методом спостереження для здійснення податкового моніторингу можна назвати проведення експертиз діяльності суб'єктів податкових відносин з метою виявлення основних тенденцій розвитку в їх взаємовідносинах. Проте не варто забувати, що будь-яка експертиза проводиться за замовленням. Як правило, такими замовниками експертиз бувають органи державної влади або представники бізнесу, внаслідок чого більшість експертиз проводяться в їх інтересах, що не завжди дозволяє ефективно оцінити усю сукупність податкових відносин.

Таким чином, найбільш важливими напрямками, що проводяться в ході моніторингу податкових відносин на регіональному рівні, є наступні:

- визначення цілей і завдань моніторингу;
- визначення складу інформації, яка може і має бути отримана в результаті моніторингу для досягнення поставлених цілей;
- розробка інструкцій зі збору даних, необхідних для моніторингу;
- організація збору і обробки даних, зібраних для моніторингу;
- аналіз і інтерпретація даних, зібраних для моніторингу;
- написання звіту про результати моніторингу;
- презентація і публікація звіту у вигляді доповіді і коротких його викладів в засобах масової інформації і мережі Інтернет.

Визначення цілей і завдань моніторингу є обов'язковим, інакше збір даних буде несистематичним, і результати моніторингу не будуть ні репрезентативними, ні валідними, ні надійними.

Для моніторингу податкових відносин рекомендується розробляти плани, графіки, програми і методики його проведення. Тільки за таких умов можна сподіватися на досить повний облік усіх особливостей цього моніторингу і на погоджену роботу усієї мережі по збору даних. У такому разі

можна бути повністю упевненим в тому, що зібрані дані можна буде обробити і отримати можливість аналізу і оцінки саме тих аспектів діяльності суб'єктів моніторингу податкових відносин, які потрібні для досягнення його цілей. Роботи по проведенню моніторингу податкових відносин бажано проводити максимально публічно, тому моніторинг не повинен закінчуватися написанням звіту для податкових органів.

Публічність інформації податкового моніторингу на регіональному рівні дозволить усунути усі виниклі протиріччя сумніви, що склалися в процесі взаємодії між суб'єктами відносин; дозволить підвищити рівень взаєморозуміння між платниками податків і податковими органами і знизити рівень ухилення від оподаткування в даному регіоні.

Ефективність реалізації державної політики у сфері оподаткування на регіональному рівні, на наш погляд, залежать від різних чинників, таких як:

- якість роботи самих податкових органів;
- податкове навантаження платників податків, від якого залежить передусім його здатність виконати в повному об'ємі обов'язок по сплаті усіх належних податків і зборів;
- податкові ризики, які безпосередньо впливають на розвиток податкових відносин.

Важливим чинником зниження додаткових нарахувань є позитивна динаміка податкових та інших обов'язкових платежів до бюджету регіону, тобто платники податків щоб уникнути застосування з боку держави різних податкових санкцій.

Необхідно також враховувати, що в процесі заходів податкового контролю працівниками податкових органів нерідко робляться максимально можливі додаткові нарахування платежів по знайденим порушенням, іноді незалежно від можливості подальшого доказу при судовому розгляді виниклих розбіжностей між платником податків і податковим органом.

Це пов'язано з тим, що результатом роботи контрольного блоку територіальних податкових органів є значення кількісного показника

додатково нарахованих коштів, тоді як низькі показники подальшого стягнення відносяться до підсумків роботи юридичного відділу і відділу врегулювання заборгованості і забезпечення процедур банкрутства. Із-за високої плинності кадрів судовий розгляд представлених розбіжностей часто закінчується не на користь податкових органів.

Проблема кваліфікації працівників податкових органів украї важлива на сучасному етапі, оскільки існуючий рівень оплати праці державних службовців зовсім не відповідає винагородам в приватному секторі економіки. Тому, в сучасних умовах для підвищення рівня якості роботи податкових органів необхідно постійно підвищувати матеріальну базу і професійні навички діючих працівників податкових органів.

Якість роботи податкових органів істотно впливає на сукупність податкових відносин. Податковим органам слід підвищувати якість своєї діяльності в сфері новостворюваних юридичних осіб. Нерідко саме «відхід в тінь» відразу після створення організації не дозволяє податковим органам здійснити які-небудь заходи з перевірки цих осіб в майбутньому і у зв'язку з цим зробити донарахування. В даний момент частина юридичних осіб не здійснює ніякої діяльності, здаючи «нульові» звіти в податкові органи або, взагалі, не звітують і не заявляють про діяльність, яку ведуть.

Наступним важливим чинником, що впливає на реалізацію державної політики у сфері оподаткування на регіональному рівні, є податкове навантаження платників податків. У сучасних економічних умовах держава потребує певної суми надходжень у вигляді сукупності податків, що поступають, для подальшого їх використання в системі державних витрат, при цьому суспільство має обмежену можливість платити ці податки. Тому на практиці потреби держави і можливості суспільства часто не співпадають.

Бажання держави збирати в певній сумі податки виражається величиною податкового навантаження. Податкове навантаження - найважливіша якісна і кількісна характеристика будь-якої діючої системи податків. До теперішнього часу відсутні єдині методичні підходи до визначення показників, що

характеризують податкове навантаження як на макро-, так і на мікрорівнях. Труднощі його визначення обумовлені різною базою оподаткування у різних податків. Крім того, у економістів немає єдиної точки зору з приводу кількості і складу податків і зборів, що враховуються при визначенні величини податкового тягаря. На нашу ж думку, слід враховувати усі податки, оскільки усі вони виплачуються з ВВП незалежно від того, хто їх виплачує.

На наш погляд, для економіки в цілому слід використати наступні показники, що характеризують податкове навантаження: відношення усіх податкових платежів до ВВП і відношення усіх податкових платежів до НД або чистого національного продукту (ЧНП). Саме ВВП, ЧНП і НД характеризують зроблений продукт або ту його частину, яка розподіляється за допомогою бюджету.

Теоретично державна політика у сфері оподаткування на регіональному рівні повинна відповідати певній можливості суспільства безболісно сплачувати податки. Проте на практиці цього не відбувається з ряду причин:

- по-перше, величина податкового навантаження складається в результаті безлічі компромісів між інтересами окремих соціальних груп;
- по-друге, недосконале податкове законодавство, дозволяє платникам податків знижувати рівні оподаткованої бази як шляхом оптимізації (законні способи), так і шляхом приховання виручки (незаконні способи), проте останнім часом сталися істотні зрушення в стабілізації податкового законодавства і відвертання податкових правопорушень;
- по-третє, ухилення від сплати податків з причин високого податкового навантаження і через організаційну слабкість податкових структур.

Наступним важливим чинником, що на наш погляд, впливає на реалізацію державної політики у сфері оподаткування на регіональному рівні, є податкові ризики.

Для держави податковий ризик полягає в зниженні суми податків, що виступають основним джерелом формування прибуткової частини бюджетів різних рівнів, в даному випадку на рівні регіону. Для платників податків

податкові витрати є різновидом його підприємницьких витрат, і відповідно їх збільшення спричиняє за собою зниження майнового потенціалу, і, як наслідок, знижуються можливості для вирішення завдань, що стоять перед ним в майбутньому.

Податкові ризики можуть бути оцінені в грошовому еквіваленті, і тому їх доцільно відносити до фінансових ризиків, оскільки грошові кошти є матеріальною основою фінансових стосунків. Для організацій-платника податків можуть існувати як зовнішні, які можуть виникати з причин, викликаних змінами в умовах оподаткування, так і внутрішні, які виникають з причин неефективної внутрішньофірмової податкової політики [20, с. 212].

При аналізі податкових ризиків оцінюють вірогідність їх настання і характер збитку, заподіяного цими ризиками. Вірогідність настання податкового ризику може бути визначена об'єктивним методом, який ґрунтується на обчисленні частоти, з якою відбувається ризикова подія, або суб'єктивним методом, який ґрунтується на використанні різних припущень. Управління податковими ризиками багато в чому залежить від доступності інформації про вірогідність настання і величину їх наслідків, що має вартісне вираження.

Отже, діяльність податкових органів, податкове навантаження, і оцінка податкових ризиків чинять значний вплив на ефективність податкової взаємодії між суб'єктами податкових відносин на регіональному рівні.

З урахуванням цих чинників може бути знижений рівень ухилення від оподаткування, підвищений рівень податкового потенціалу регіону, і нормальне функціонування усієї сукупності податкових відносин також неможливе без урахування і оцінки цих чинників.

Тому, сьогодні при дослідженні напрямів реалізації державної політики у сфері оподаткування на регіональному рівні інтерес представляють наукові підходи, які визначають податковий потенціал як деяку фіксовану суму можливих доходів бюджету, або як «деяку умовну, в принципі досяжну суму

податкових зборів», чи як «сукупність фінансових ресурсів, яка може бути ефективно мобілізована через оподаткування» [32, с. 102].

Ці підходи пропонують визначати податковий потенціал шляхом зіставлення поточних доходів і потенційних витрат бюджету у разі істотного збільшення податкового навантаження.

На наш погляд, при цьому підході ігнорується реальний рівень використання можливостей готівкових продуктивних сил і виробничих відносин, а також немає можливості визначити податковий потенціал в різних галузях і регіонах. Виникають труднощі практичного визначення межі, досягши яку поточні витрати суспільства і держави починають перевищувати поточні доходи бюджету.

Д.О. Волков визначає податковий потенціал регіону, як кількісне вираження довготривалих підтримуваних оптимальних відносин між суб'єктами господарської діяльності і державою з приводу вилучення у формі податків і використання для цілей стійкого відтворення частини вартості. В якості критерію оптимальності мають бути використані наступні показники динаміки розвитку продуктивних сил суспільства: темпи економічного зростання, підвищення ефективності суспільного виробництва [3, с. 28].

При визначенні податкового потенціалу регіону необхідно враховувати збалансованість інтересів усіх учасників податкових відносин, забезпечувати об'єктивність і «прозорість» перерозподілу коштів між бюджетами усіх рівнів в цілях стимулювання або стримування розвитку окремих регіонів.

Таким чином, податковий потенціал регіону, можна охарактеризувати з позиції аналізу відносин між суб'єктами з приводу вилучення і використання для цілей відтворення тієї частини вартості, яка може стати податком, з урахуванням можливостей суспільства безболісно сплачувати цю вартість.

Оскільки доступ до даних про галузеву структуру ВРП за роками ускладнений, то для нас найбільший інтерес представляє розгляд методу побудови репрезентативної податкової системи регіону. Його суть полягає в наступному:

- здійснюється відбір податків, що характеризують сумарний податковий потенціал регіону України, а саме ПДВ, податок на прибуток, акцизи (репрезентативні податки);

- розраховуються податкові бази по репрезентативним видам податків, коригуються на суми пільг, що надаються податковим законодавством з урахуванням галузевих особливостей;

- здійснюється розрахунок частки податкового ресурсу територіального бюджету регіону від загального обсягу по репрезентативній групі податків.

На наш погляд, цей метод вигідно відрізняється від інших вказаних вище методів своєю логічною послідовністю розрахунку податкового потенціалу регіону.

Дослідники підкреслюють, що необхідно забезпечувати пільговий податковий режим у сфері високих технологій [54, с. 135]. Тому, необхідно визначити форми регулювання та підтримки інноваційної діяльності як основу для надання податкових пільг і бюджетного фінансування, а також можливої системи підтримки регіонів України.

При інтеграційних процесах виникає так званий синергетичний ефект, коли нарізно елементи не дають того ефекту, який проявляється при їх поєднанні. Інтеграційна модель податкової системи України тільки будується, в поєднанні державного і регіонального рівнів податкової системи спостерігається дисбаланс. Виключення дисбалансу в податковій системі України проявляється як наздоганяючий вектор так само, як і в економічному розвитку України.

Інтеграційна модель податкової системи України повинна враховувати взаємне пристосування сукупності податків один до одного в різних проявах, за різними кваліфікаційними ознаками. Окрім цього, інтеграційна модель повинна будуватися на загальних підходах, що об'єднують податкові системи країн, що входять в єдину регіональну економічну спільноту. Звичайно, максимальний рівень інтеграції досяжний після побудови єдиного митного простору. Реалізація політичних завдань в розвитку інноваційної економіки

України вимагає розробки інтеграційної моделі податкової системи України, бо в цьому процесі беруть участь усі сектори економіки.

Нині основна модель податкових систем в розвинених країнах будується на принципі стимулювання розвитку інноваційної економіки. У розвинених країнах задіяний податковий механізм подолання наслідків світової фінансово-економічної кризи. Вони ставлять перед податковою системою своєї країни завдання захисту національної економіки, передусім як збереження лідируючих позицій в інноваційній сфері, недопущення зниження стандарту життя населення країни.

Тому нами було обґрунтовано інтеграційну модель реалізації механізмів публічного управління податковою системою України шляхом визначення основних засад її реалізації, а саме: застосування програмно-цільового бюджетування на рівні місцевих бюджетів; створення нового аспекту міжбюджетних відносин на регіональному рівні; формування стійких та ефективних інформаційних та інфраструктурних зв'язків між платниками податків та податковими органами; координація розвитку всіх основних сегментів та інструментів, що відповідають за формування податкової політики і виконання державного бюджету в частині збору податків, одночасно забезпечивши баланс інтересів всіх його учасників; створення універсальної системи швидкого доступу до інформації про витрачання коштів платників податків з метою поліпшення якості соціального забезпечення населення через єдину інформаційно-аналітичну систему податкових органів.

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі вирішено актуальне наукове завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних засад та розробці прикладних аспектів щодо забезпечення ефективності функціонування органів державної податкової служби України в контексті реформування податкової політики.

1. В процесі дослідження з'ясовано, що податкова система – це взаємодія трьох підсистем (підсистема податків і зборів, підсистема податкових органів, які регулюють усі відносини, пов'язані зі встановленням, уведенням і стягненням податків і зборів, підсистема податкового законодавства), які покликані забезпечити повноту і законність надходжень податків і зборів до бюджету держави.

Доведено, що при визначенні податкової системи, окрім сукупності податків, також необхідно враховувати підсистему податкових органів, які безпосередньо регулюють усі відносини, пов'язані зі встановленням, уведенням і стягненням податків і зборів, а також підсистемою податкового законодавства, за допомогою якої здійснюватиметься ефективне управління взаємовідносинами між платником податків і державою.

2. Аналіз світового досвіду реалізації державної податкової політики показав, що існують три форми оподаткування:

- пропорційна – однакова ставка, незалежно від отриманого доходу;
- прогресивна – чим більше дохід, тим більше ставка;
- регресивна – зі збільшенням доходу зменшується ставка оподаткування.

Зарубіжні країни стикаються з такими загальними податковими суперечностями як: сучасні податкові системи є складними для сприйняття платниками податків; проблема ефективного адміністрування з боку податкових органів. Цей факт стимулює створення засобів ухилення від сплати податків. Податок на доходи фізичних осіб найчастіше характеризується несправедливістю розподілу податкового тягаря, тобто

однаковий рівень доходів супроводжується неоднаковим рівнем оподаткування.

3. З'ясовано, що Державна податкова служба (ДПС) України є центральним органом виконавчої влади у сфері податків в Україні. Діяльність ДПС спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів. Також на ДПС України покладено завдання щодо реалізації державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (єдиний внесок).

Проведений аналіз основних показників роботи Головного управління ДПС у Хмельницькій області за 2020-2022рр. показав, що за результатами вжитих заходів у 2022 році до зведеного бюджету зібрано податків та платежів, які контролюються органами ДПС, на загальну суму 18 424,0 млн. гривень. Досягнуто позитивної динаміки надходжень до бюджетів усіх рівнів порівняно з 2021 роком.

4. Встановлено, що для визначення ефективності податкового контролю варто використовувати такі способи його здійснення:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірки та звірки;
- моніторинг контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків.

Під час воєнного стану дозволені наступні перевірки: камеральні перевірки; документальні позапланові перевірки (за зверненням платника податків, в разі проведення реорганізації чи припинення юридичної особи, в разі подання заяви щодо відшкодування ПДВ, якщо отримано податкову інформацію що свідчить про порушення валютного контролю); фактичні перевірки.

5. Доведено, що для реформування податкової політики в Україні в контексті впровадження нових моделей публічного управління слід використовувати комплексний механізм, який складається з інституціонального та організаційного механізмів. Саме такий комплексний механізм здатний забезпечити перехід до нової моделі податкової політики, основними характеристиками якої визначено такі: збалансованість, що ґрунтується на оптимальній комбінації довготривалої податкової дисципліни та короткострокової гнучкості податкової політики; публічність, що забезпечується впровадженням публічно-громадського контролю через налагодження співпраці органів публічного управління з громадськістю; ефективність діяльності податкових органів, яка досягається через впровадження у цих організаціях системи управління якістю та перебудову робочих процесів.

6. Обґрунтовано інтеграційну модель реалізації механізмів публічного управління податковою системою України на регіональному рівні шляхом визначення основних засад її реалізації, а саме: застосування програмно-цільового бюджетування на рівні місцевих бюджетів; створення нового аспекту міжбюджетних відносин на регіональному рівні; формування стійких та ефективних інформаційних та інфраструктурних зв'язків між платниками податків та податковими органами; координація розвитку всіх основних сегментів та інструментів, що відповідають за формування податкової політики й виконання державного бюджету в частині збору податків, одночасно забезпечивши баланс інтересів усіх його учасників; створення універсальної системи швидкого доступу до інформації про витрачання коштів платників податків з метою поліпшення якості соціального забезпечення населення через єдину інформаційно-аналітичну систему податкових органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Багацька К.В., Коваленко О.С. Управління фінансовою стійкістю підприємства в умовах реформування податкової системи. *Облік і фінанси*. 2013. № 1. С. 92-98.
2. Бліщук К.М., Третяк Г.С. Актуальні питання реформування податкової системи. *Демократичне врядування*. 2012. Вип. 10. URL : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/DeVr_2012_10_23.pdf.
3. Волков Д.О. Удосконалення системи непрямого оподаткування в контексті реформування державних фінансів України. *Економіка промисловості*. 2008. № 4. С. 28-36.
4. Галушка В.О. Державне регулювання зарубіжних податкових систем. *Державне будівництво : електрон. фах. наук. зб.* 2010. № 1. URL : <http://www.kbuara.kharkov.ua>.
5. Галушка В. О. Механізми реалізації державної податкової політики в Україні : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. Нац. акад. держ. упр. при Президентові України, Харк. регіон. ін-т держ. упр. Х., 2012. 20 с.
6. Гомон М. В. Податкова політика держави та принципи її формування. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 11. С. 673–676.
7. Гуцалюк О.І. Порівняльна характеристика податкової системи України та окремих зарубіжних країн. *Управління проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія*. 2012. Вип. 10. С. 444-449.
8. Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податки в Україні: Навчальний посібник. К. : УкрІНТЕІ, 2003. 348 с.
9. Девко С.Т. Гармонізація податкової політики країн Європейського Союзу в умовах інтеграції. *Економічний вісник університету*. 2013. Вип. 20(1). С. 138-142.

10. Демчишак Н.Б., Процак О.В. Податкова політика в Україні: фіскальний та регулювальний аспекти впливу непрямого оподаткування. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.3. С. 209-215.
11. Дєєва Н. М., Редіна Н. І., Дулік Т. О. та ін. Оподаткування в Україні: навч. посіб. / За ред. Н. І. Редіної. К.: Центр учбової літератури, 2009. 544 с.
12. Драган І.В. Удосконалення податкового інструментарію державного регулювання у сфері використання природно-ресурсного потенціалу. *Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління*. 2011. № 2. С. 72-79.
13. Дуліба Є. Теоретико-правовий аналіз впливу податкової політики на формування доходів та витрат бюджетної системи України. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 10 (260). С. 109 – 112.
14. Ільяшенко В.А. Податкова система: проблеми оподаткування та шляхи удосконалення. *Наука й економіка*. 2014. Вип. 1. С. 13-18.
15. Кашпур Л. М. Удосконалення податкової політики в умовах розвитку громадянського суспільства в Україні : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. Київ, 2016. 20 с.
16. Ковальчук І.В. Правове регулювання податкових відносин у рамках Європейського союзу. *Форум права*. 2011. № 2. С. 410-416.
17. Компанець М.О. Напрями вдосконалення податкової політики України. *Управління розвитком*. 2014. № 5. С. 90-91.
18. Конституція України : Конституція України; Верховна Рада України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
19. Корецький О.М. Податковий контроль як необхідна умова функціонування ефективної податкової системи. *Науковий вісник: Збірник наукових праць. Серія «Управління»* / За заг. ред. В.К. Присяжнюка, М.М. Клименюка. Вип. 2. К.: Вид-во АМУ. 2012. С. 224 - 233.
20. Коротун В.І. Перспективні напрями підвищення фіскальної ефективності податкової системи України. *Науковий вісник Буковинського*

державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. 2014. Вип. 26. С. 211-219.

21. Костяна О.В. Аналіз впливу заходів дискреційної податкової політики на бази оподаткування прямих податків. *Бізнес Інформ*. 2012. № 7. С. 141-145.

22. Крисоватий А.І., Мельник М.В., Кошук Т.В. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції [Текст] : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 234 с.

23. Крушельницька Т.А. Розвиток теорії державного управління податковою системою в умовах економічної кризи. *Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління*. 2010. № 1. С. 14-17.

24. Лазур С.П. Особливості формування податкової системи в сучасних умовах. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.3. С. 228-233.

25. Литвишко Т.В. Теоретико-методологічні засади формування та розвитку податкової системи України. *Управління розвитком*. 2014. № 5. С. 94-96.

26. Магопець О.А. Формування податкової політики на основі використання механізму податкового адміністрування. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18 (2). С. 140-146.

27. Мадзігон В. Державне регулювання підприємницької діяльності на основі податків та оборотності капіталу його складу і структури. *Молодь і ринок*. 2014. № 1. С. 33-39.

28. Майстро С. В. Теоретико-методологічні засади державного регулювання розвитку регіону. *Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія : Державне управління*. 2016. Вип. 1. С. 195-202.

29. Майстро С.В. Теоретико-методологічні засади реалізації державної економічної політики. *Теорія та практика державного управління: зб. наук. пр. Х.*: Вид-во ХарPI НАДУ "Магістр", 2013. Вип. 2 (41). С. 149 – 155.

30. Мельник В.М., Борзенкова О.Д. Фіскальні та регулюючі ефекти адміністрування податку на прибуток в Україні. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2011. № 1. С. 118-125.
31. Мельник В., Кощук Т. Сучасна податкова політика у країнах ЄС-15. *Економіка України*. 2012. № 6. С. 73-85.
32. Міняйленко К.О. Економічна сутність прямого і непрямого оподаткування в Україні. *Управління розвитком*. 2014. № 5. С. 101-103.
33. Нездойминога О.Є. Податки – основний важіль макроекономічного регулювання. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 2. С.142-146. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/26.pdf
34. Онисько С.М., Тофан І.М., Грицина О.В. Податкова система : підручник; за заг. ред. С.М. Онисько. 4-е вид., випр. і доп. Львів : Магнолія 2006. 2008. 334 с.
35. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL : <https://tax.gov.ua/>
36. Пістун Т.Т. Оцінка мультиплікативних ефектів у контексті аналізу впливу податкової політики на макроекономічні процеси. *Бізнес Інформ*. 2014. № 8. С. 247-252.
37. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI із змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
38. Подольчак Н.Ю., Тимейчук А.А. Налагодження і розвиток взаємовідносин у системі «підприємство – державна податкова служба». *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 7. С. 59-64.
39. Правознавство: підручник /за ред. В. В. Копейчикова. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 736 с.
40. Ручкіна В.М. Податкова культура в інституціональному аспекті розвитку податкової системи України. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2013. № 1. С. 197-205.

41. Сарана С.В. Систематизація як форма удосконалення податкового законодавства України. *Форум права*. 2009. № 2. С. 379-383.
42. Сафонова О.Д. Податкова система України: сучасний стан та вплив на економіку країни. *Економіка харчової промисловості*. 2013. № 3. С. 13-17.
43. Свищук А.С. Основні підходи до класифікації податкового регулювання економіки. *Економіка. Фінанси. Право*. 2013. № 12. С. 16-19.
44. Синчак В.П. Реформування спрощеної системи оподаткування в контексті податкової політики держави. *Облік і фінанси*. 2012. № 3. С. 113-120.
45. Скорнякова Ю.Б. Удосконалення системи податкового обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість. *Наука й економіка*. 2013. Вип. 3. С. 64-72.
46. Скоробогач В.І. Розуміння податку як правової категорії – передумова міцної побудови податкової системи. *Держава та регіони. Сер. : Право*. 2014. № 1. С. 62-65.
47. Соколовська А. М. Основи теорії податків: навчальний посібник для студ. вузів. Київ : Кондор, 2010. 325 с.
48. Солодухін С.В., Хорошун В.В. Методи та моделі бюджетно-податкової політики управління економікою регіону: монографія. Запоріжжя: ЗДІА. 2012. 330 с.
49. Степанюк Н.А. Трансформаційні процеси у податковій системі України. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Сер. : *Економіка*. 2011. Вип. 16. С. 77-81.
50. Стовбун Т.О. Податкова система як фактор стимулювання інноваційної діяльності в Україні. *Збірник наукових праць Харківського національного педагогічного університету імені Г.С. Сковороди. «Економіка»*. 2013. Вип. 13. С. 114-120.
51. Тімарцев О. Ю. Розвиток функцій податків у сучасних умовах. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 3. С. 448-454.

52. Ткаченко А.В. Історія становлення та розвитку податкової системи України. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2013. № 2. С. 128-133.

53. Чайка В. В. Податкова політика України: теоретико-правовий аспект: монографія. Ірпінь : Ун-т ДФС України. 2017. 347 с.

54. Чала О.А. Сучасна податкова система: інноваційні процеси. *Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво*. 2013. № 6. С. 133-136.

55. Шевчук О.А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні : монографія. Ірпінь : Ун-т ДФС України. 2016. 377 с.

56. Юрій С.І., Крисоватий А.І., Кошук Т.В. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні : монографія. Т. : ТНЕУ, 2010. 292 с.

57. Юрій С.М. Податкова система України: становлення та розвиток. *Економічний форум*. 2014. № 3. С. 286-292.

58. Creech B. *The Five Pillars of TQM: How to Make Total Quality Work for You*. New York : Dutton, 1994. 415 p.

59. Hammer M., Champy J. *Reengineering the Corporation*. New York : Harper Business, 1993. 272 p.

60. Kennedy D. *Meeting for a Need: Jerry Abramson and City Work in Louisville, Kentucky, case study C16-92-1155.0*. Cambridge, Ma. : Kennedy School of Government, Harvard University, 1992. 183 p.

Виконала: студентка
магістратури за
спеціальністю 281
Публічне управління та
адміністрування заочної
форми навчання

Оксана ГОРДІЄНКО

Науковий керівник:
завідувач кафедри
публічного управління та
адміністрування,
д.держ.упр., професор

Едуард ЩЕПАНСЬКИЙ

**Робота допущена до
захисту:**

завідувач кафедри
публічного управління та
адміністрування,
д.держ.упр., професор

Едуард ЩЕПАНСЬКИЙ