

ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ФРАНКА

ПАСЛАВСЬКА РОКСОЛАНА ЮРІЇВНА

УДК 336.221.4:336.221.26](477)

СИСТЕМА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Львів – 2014

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у Львівському національному університеті імені Івана Франка Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Кміть Віра Мирославівна,
Львівський національний університет
імені Івана Франка,
доцент кафедри фінансів,
грошового обігу і кредиту.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Воронкова Олена Миколаївна,
Національний університет державної
податкової служби України,
професор кафедри фінансових ринків;

кандидат економічних наук, доцент
Таранов Ігор Михайлович,
Тернопільський національний
економічний університет,
директор Навчально-наукового
інституту міжнародних
економічних відносин імені Б. Д. Гаврилишина.

Захист відбудеться «26» листопада 2014 року о 14⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 35.051.01 у Львівському національному університеті імені Івана Франка за адресою: 79008, м. Львів, просп. Свободи, 18, ауд. 115.

З дисертацією можна ознайомитися у Науковій бібліотеці Львівського національного університету імені Івана Франка за адресою: 79601, м. Львів, вул. Драгоманова, 5.

Автореферат розіслано «25» жовтня 2014 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

проф. Плиса В. Й.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Фінансовою основою функціонування держави є податки, адже саме вони забезпечують більшу частину доходів бюджетів, мобілізуючи грошові ресурси для фінансування державних видатків. У сучасних умовах господарювання податки слугують не лише джерелом наповнення бюджетів, а й дієвим інструментом державного регулювання економіки, тому вони виконують важливу роль як у забезпеченні фінансової стабільності держави, так і в досягненні соціального добробуту громадян.

Невідповідність податкових надходжень до бюджетів фінансовим потребам держави загострює проблему підвищення ефективності адміністрування податків і зборів, вирішення якої потребує системного підходу. В умовах динамічних змін, нестабільності економічної ситуації та низького рівня податкової дисципліни в Україні особливого значення набуває створення такої системи адміністрування податків, яка б відповідала потребам соціально-економічного розвитку держави, забезпечила зниження податкового навантаження, ініціювала поживлення ділової активності суб'єктів підприємництва, стимулювала інвестиційно-інноваційну діяльність та заохочувала платників до своєчасної сплати податків в повній мірі.

Необхідність узагальнення теоретико-методичних аспектів функціонування вітчизняної системи адміністрування податків і формулювання практичних рекомендацій, які сприятимуть її вдосконаленню, визначає актуальність теми дисертаційної роботи.

Теоретичні та практичні аспекти адміністрування податків досліджували як зарубіжні, так і вітчизняні науковці. Засади оподаткування висвітлені у працях відомих зарубіжних учених-економістів Д. Вілсона, Ф. Енгельса, Дж. М. Кейнса, В. Красницького, А. Лаффера, К. Маркса, І. Озерова, І. Перонка, Д. Рікардо, А. Сміта. Особливості адміністрування податків досліджували вітчизняні науковці В. Андрущенко, З. Варналій, О. Василик, О. Воронкова, О. Данілов, О. Десятнюк, Т. Єфименко, О. Замасло, Ю. Іванов, М. Кармінська-Белоброва, А. Кізіма, В. Кміть, А. Крисоватий, М. Крупка, В. Мартинюк, В. Мельник, Л. Олейнікова, К. Проскура, А. Соколовська, І. Таранов, К. Швабій.

Попри велику кількість публікацій з даної проблематики важливі питання функціонування вітчизняної системи адміністрування податків в кризових умовах, зокрема щодо підвищення її ефективності з урахуванням європейського досвіду, а також усунення низки суперечностей у цій сфері, залишаються недостатньо дослідженими, що і зумовило вибір теми дисертації, визначення її мети, завдань та структури.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження проводилось відповідно до напряму науково-дослідної роботи кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту Львівського національного університету імені Івана Франка «Фінансові стратегії розвитку економіки України» (номер державної реєстрації 0112U004029), у межах якої автором

розроблені пропозиції щодо вдосконалення вітчизняної системи адміністрування податків з урахуванням європейського досвіду.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є обґрунтування теоретико-методичних засад функціонування національної системи адміністрування податків і розроблення пропозицій, спрямованих на підвищення її ефективності.

Для досягнення визначеної мети було сформульовано такі завдання:

– систематизувати погляди науковців на проблематику тлумачення поняття «система адміністрування податків» і подати власні пропозиції щодо удосконалення дефініції цього терміна;

– поглибити теоретичні засади системи адміністрування податків;

– виявити особливості формування національної системи адміністрування податків в історичному аспекті;

– розробити класифікацію податкових відносин, що виникають між суб'єктами в процесі адміністрування податків;

– порівняти особливості адміністрування податків у країнах-членах ЄС та в Україні;

– проаналізувати структуру та динаміку податкових надходжень до Зведеного бюджету України, а також скласти їхній прогноз на короткострокову перспективу;

– виокремити макроекономічні фактори впливу на фіскальний результат функціонування системи адміністрування податків в Україні;

– виявити чинники ефективності національної системи адміністрування податків;

– виокремити проблемні аспекти функціонування системи адміністрування податків в Україні та запропонувати шляхи їх подолання;

– надати пропозиції щодо вдосконалення системи адміністрування податків.

Об'єктом дослідження є система фінансово-економічних відносин, які виникають між платниками податкових платежів і державою в процесі адміністрування податків.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних і організаційно-прикладних аспектів функціонування системи адміністрування податків в Україні.

Методи та способи дослідження. Для досягнення поставлених завдань використовувались такі загальнонаукові та специфічні методи наукового пізнання: *синтезу* – при з'ясуванні сутності системи адміністрування податків; *історичний* – для дослідження еволюції національної системи справляння податків; *порівняння* – при дослідженні особливостей адміністрування податків у країнах-учасницях ЄС та в Україні, а також при дослідженні особливостей функціонування вітчизняної системи оподаткування перед прийняттям Податкового кодексу України і після цього; *факторний аналіз* – для визначення чинників, що впливають на ефективність функціонування національної системи адміністрування податків; *кореляційно-регресійний аналіз* – для визначення інтенсивності впливу макроекономічних факторів на

обсяги податкових надходжень; *прогнозування* – для визначення прогнозних значень обсягу податкових надходжень на наступні роки; *таблично-графічний метод* – для наочного відображення змін абсолютних і відносних показників; *абстрактно-логічний метод* – для формулювання теоретичних узагальнень і висновків.

Теоретичною та методологічною основою дослідження слугують фундаментальні положення, висновки та результати досліджень, висвітлені у працях зарубіжних і вітчизняних науковців з проблем оподаткування, справляння та адміністрування податків і зборів.

Інформаційну базу дослідження становили нормативно-правові акти України з питань оподаткування, відомості Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики України, Міністерства фінансів України, а також наукові статті та монографії зарубіжних і вітчизняних учених з проблем адміністрування податків.

Наукова новизна полягає в отриманні результатів, що стосуються теоретичних і практичних засад системи адміністрування податків в Україні та обґрунтуванні основних напрямів її вдосконалення. Результати досліджень, які засвідчують новизну та розкривають зміст дисертації, полягають у такому:

уперше:

– розвинено теоретико-методичні основи формування фінансово-економічних відносин у національній системі адміністрування податків шляхом систематизації її елементів та поглибленням понятійно-категоріального апарату, що сприяє кращому орієнтуванню платників у сфері оподаткування;

удосконалено:

– визначення поняття «система адміністрування податків», яке, на відміну від існуючих, передбачає виокремлення сукупності її взаємопов'язаних елементів: фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади як керуючої і податкових платежів як керованої систем; при цьому управлінська діяльність керуючої системи забезпечує формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів та реалізацію функцій податків;

– класифікацію податкових відносин, відмінністю якої є виділення податкових відносин за ознакою виникнення між суб'єктами процесу адміністрування податків, зокрема: законодавчими та виконавчими органами, фіскальними органами, платниками податків, податковими агентами, а також судами різних інстанцій, органами місцевого самоврядування та фіскальними органами зарубіжних країн;

набули подальшого розвитку:

– теоретико-методичні підходи до дослідження впливу макроекономічних факторів на зміну обсягів податкових надходжень, що дає змогу застосовувати відповідні методи податкового регулювання залежно від динаміки макроекономічних показників;

– методичні підходи до прогнозування надходжень податкових платежів

до бюджетів на основі застосування моделей трендів і регресійного аналізу, що сприяє своєчасному та в повному обсязі забезпеченню дохідної частини Зведеного бюджету України;

– організаційно-прикладні аспекти вдосконалення системи адміністрування податків в Україні з урахуванням досвіду країн-членів Європейського Союзу, зокрема, наголошено на необхідності розвитку партнерських взаємин між фіскальними органами та платниками податків, що дасть змогу поліпшити якість податкового обслуговування з боку державних органів і підвищити рівень добровільності сплати податків і зборів з боку платників.

Теоретичне значення результатів дослідження полягає у поглибленні теоретико-методичних засад функціонування системи адміністрування податків в Україні.

Науково-методичні положення дисертаційної роботи знайшли застосування у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка, зокрема у викладанні дисциплін «Оподаткування юридичних і фізичних осіб», «Податковий облік і звітність» та «Податкові системи зарубіжних країн» (довідка №4300-Н від 07.10.2013 р.), а також на фінансово-економічному факультеті Інституту післядипломної освіти та доуніверситетської підготовки Львівського національного університету імені Івана Франка у викладанні дисциплін «Податкова система», «Податковий менеджмент», «Місцеві фінанси» (довідка №117 від 21.10.2013 р.).

Практичне значення отриманих результатів. Результати дослідження, які стосуються визначення впливу зовнішніх і внутрішніх чинників на стан системи адміністрування податків, та пропозиції щодо поліпшення обслуговування платників податків за рахунок налагодження партнерських взаємин поміж посадовими особами органів Міндоходів і платниками податків прийняті для впровадження в практичну діяльність посадових осіб Головного управління Міндоходів у Львівській області (довідка №14499/10/20-1009/215 від 29.10.2013 р.).

Розроблені в дисертаційній роботі підходи та пропозиції можуть бути використані для подальшої модернізації управлінської діяльності фіскальних органів у процесі адміністрування податків, зборів та інших платежів податкового характеру.

Окремі результати дослідження, зокрема пропозиції щодо оцінювання ефективності функціонування системи адміністрування податків за допомогою комплексної системи показників, використано в роботі Львівського центру науки, інновацій та інформатизації (довідка №42 від 13.05.2014 р.).

Особистий внесок здобувача. Усі наукові результати, висновки та практичні рекомендації, викладені в дисертації, отримані автором особисто. З наукових праць, які вийшли у співавторстві, у дисертаційній роботі використано лише ідеї та результати, які становлять особистий внесок автора.

Апробація результатів дисертації. Результати наукового дослідження доповідалися та обговорювалися на десяти конференціях: IV Всеукраїнській

науково-практичній конференції молодих вчених, аспірантів і студентів «Актуальні проблеми фінансової системи України» (м. Черкаси, 2009 р.); Міжнародній науковій студентсько-аспірантській конференції «Економіка України в умовах посилення глобалізаційних процесів: виклики і перспективи» (м. Львів, 2009 р.); I Всеукраїнській науково-практичній конференції «Менеджмент XXI сторіччя: фінансові, економічні та інноваційні аспекти» (м. Київ, 2011 р.); VIII Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених, аспірантів і студентів «Актуальні проблеми фінансової системи України» (м. Черкаси, 2011 р.); Міжнародній студентсько-аспірантській науковій конференції «Актуальні проблеми розвитку національної економіки України» (м. Львів, 2011 р.); III Міжнародній науково-практичній конференції «Державне регулювання соціального підприємництва та соціально-відповідального бізнесу» (м. Харків, 2011 р.); Міжнародній студентсько-аспірантській конференції «Розвиток економіки України в умовах активізації євроінтеграційних процесів» (м. Львів, 2012 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання сучасної економічної науки» (м. Дніпропетровськ, 2012 р.); I Міжнародній науковій інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих учених «Стратегічні орієнтири розвитку економіки України» (м. Львів, 2013 р.).

Публікації. Основні результати дослідження опубліковано в 20 наукових працях загальним обсягом 6,75 д. а., в тому числі 3 у співавторстві (особисто автору належать 6,17 д. а.), серед них 1 у колективній монографії (особисто автору належать 0,38 д. а.), 8 статей у наукових фахових виданнях (3,79 д. а., особисто автору належать – 3,64 д. а.), 2 статті в іноземних періодичних виданнях (0,85 д. а., особисто автору належать – 0,42 д. а.), 9 – у матеріалах і тезах конференцій (1,73 д. а.).

Обсяг і структура дисертаційної роботи. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, що налічує 203 позиції, і 18 додатків. Основний зміст роботи викладено на 177 сторінках. Робота містить 13 таблиць та 24 рисунки.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, сформульовано мету та завдання дослідження, визначено об'єкт і предмет, розкрито наукову новизну отриманих результатів, їхнє теоретичне та практичне значення, відображено апробацію, публікації, структуру та обсяг роботи.

У *першому розділі* «**Теоретико-методичні аспекти функціонування системи адміністрування податків в Україні**» визначено основні елементи системи адміністрування податків, висвітлено її сутність, досліджено історичні аспекти формування національної системи адміністрування податків.

Оскільки термін «адміністрування» походить від латинського «*adminisratio*», що означає «управляти», то його застосування у сполученні

зі словом «податки» утворює словосполучення «управління податками». Адміністрування податків визначено як діяльність фіскальних органів, спрямовану на організацію податкового процесу та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів, платежів. Поняття «управління системою оподаткування» не слід ототожнювати з «адмініструванням податків», адже перше за своїм змістом є ширшим поняттям (рис. 1).

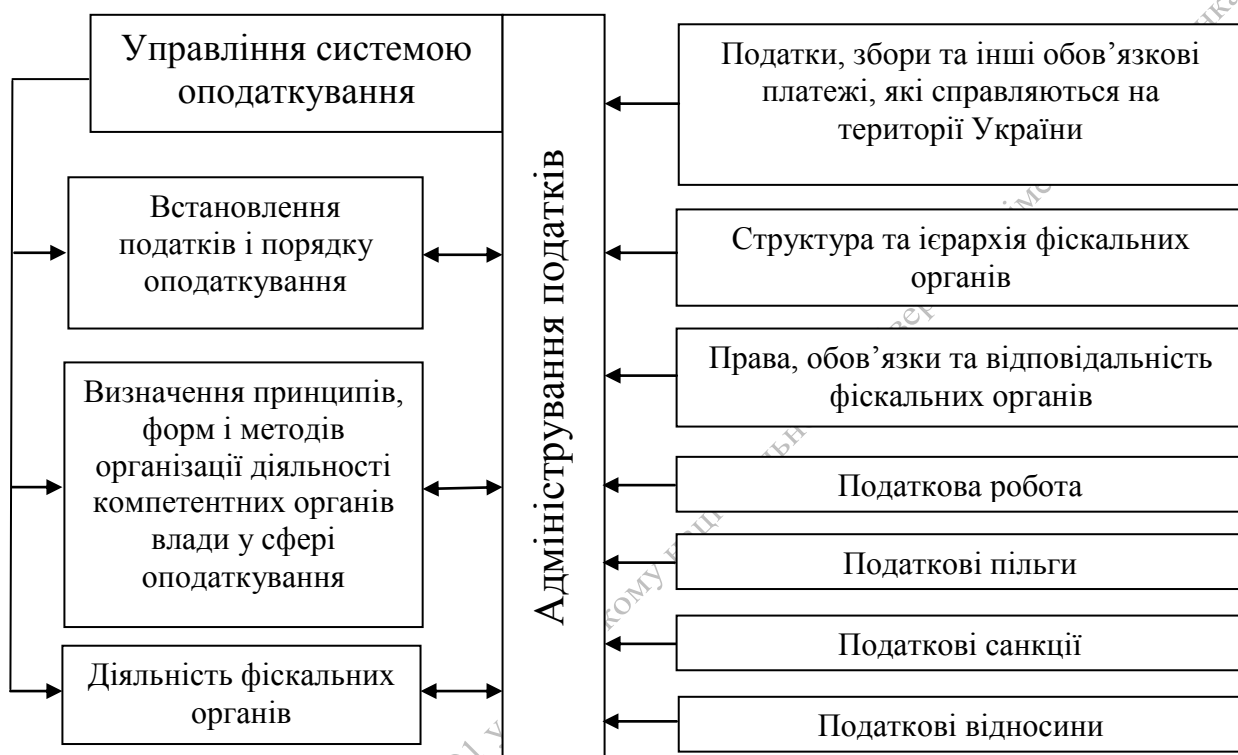


Рис. 1. Співвідношення понять «управління системою оподаткування» та «адміністрування податків»

Управління системою оподаткування розглянуто як будь-яку діяльність держави, що стосується управління кожним її елементом, який входить в поняття «система оподаткування». Тобто, це законодавче встановлення переліку податків, зборів та платежів, які справляються на території України; визначення на законодавчому рівні принципів, форм і методів діяльності компетентних органів влади у сфері оподаткування; законодавче визначення прав, обов'язків, функцій та завдань фіскальних органів, які забезпечують стягнення податків та податковий контроль. Адміністрування податків, своєю чергою, – це управлінська діяльність державних органів, спрямована на реалізацію законодавчих норм.

Для дослідження поняття «адміністрування податків» запропоновано застосовувати системний підхід, який би враховував конкретні процеси й функції управління процесами оподаткування. Тому виникла необхідність детального вивчення національної системи адміністрування податків.

Терміносполучення «система адміністрування податків» часто вжива-

ється у вітчизняній науковій літературі, однак серед фахівців немає єдності щодо трактування сутності цього поняття. На підставі теоретичного узагальнення поглядів науковців цієї проблематики запропоновано авторську дефініцію системи адміністрування податків, яку розглянуто як сукупність взаємопов'язаних елементів, зокрема фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади як керуючої і податкових платежів як керованої систем. Управлінська діяльність керуючої системи спрямована формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, що забезпечує реалізацію функцій податків у порядку, передбаченому законодавством.

У роботі виокремлено такі елементи системи адміністрування податків в Україні: податки, збори й платежі, які справляються на території України; структура та ієрархія фіскальних органів; права, обов'язки та відповідальності фіскальних органів; податкова робота; податкові пільги; податкові санкції; податкові відносини (рис. 2). Визначено функції системи адміністрування податків: фіскальну, стимулювальну та контрольну. *Фіскальна функція* забезпечує формування та мобілізацію надходжень до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів, які згодом використовуватимуться для фінансування потреб суспільства. Суть *стимулювальної функції* полягає у створенні таких умов оподаткування, які сприятимуть, з одного боку, розвитку певних економічних процесів і явищ (наприклад, розвитку підприємницької діяльності), а з іншого – підвищенню ступеня добровільності сплати податків в країні. *Контрольна функція* передбачає контроль з боку держави за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання, зокрема за джерелами їхніх прибутків і витратами, з метою забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження платежів податкового характеру.

Суб'єктами системи адміністрування податків є, з одного боку, уповноважені державою фіскальні органи, а з іншого – платники податків, зборів та платежів до бюджетів і державних цільових фондів, а також інші суб'єкти, які впливають на формування та функціонування системи адміністрування податків. Державні органи та платники податків є рівноправними суб'єктами податкових відносин, тому прогрес у сфері адміністрування податків можливий лише за умови їхньої збалансованої взаємодії.

Під об'єктом адміністрування податків ми розуміємо те, на що спрямована діяльність фіскальних органів, тобто процес мобілізації податкових платежів у бюджет. Іншими словами, об'єктом є процедура виконання податкових зобов'язань і погашення податкового боргу.

У межах дослідження еволюції національної системи адміністрування податків обґрунтовано потребу врахування історичних аспектів при реалізації реформ у сфері адміністрування податків.

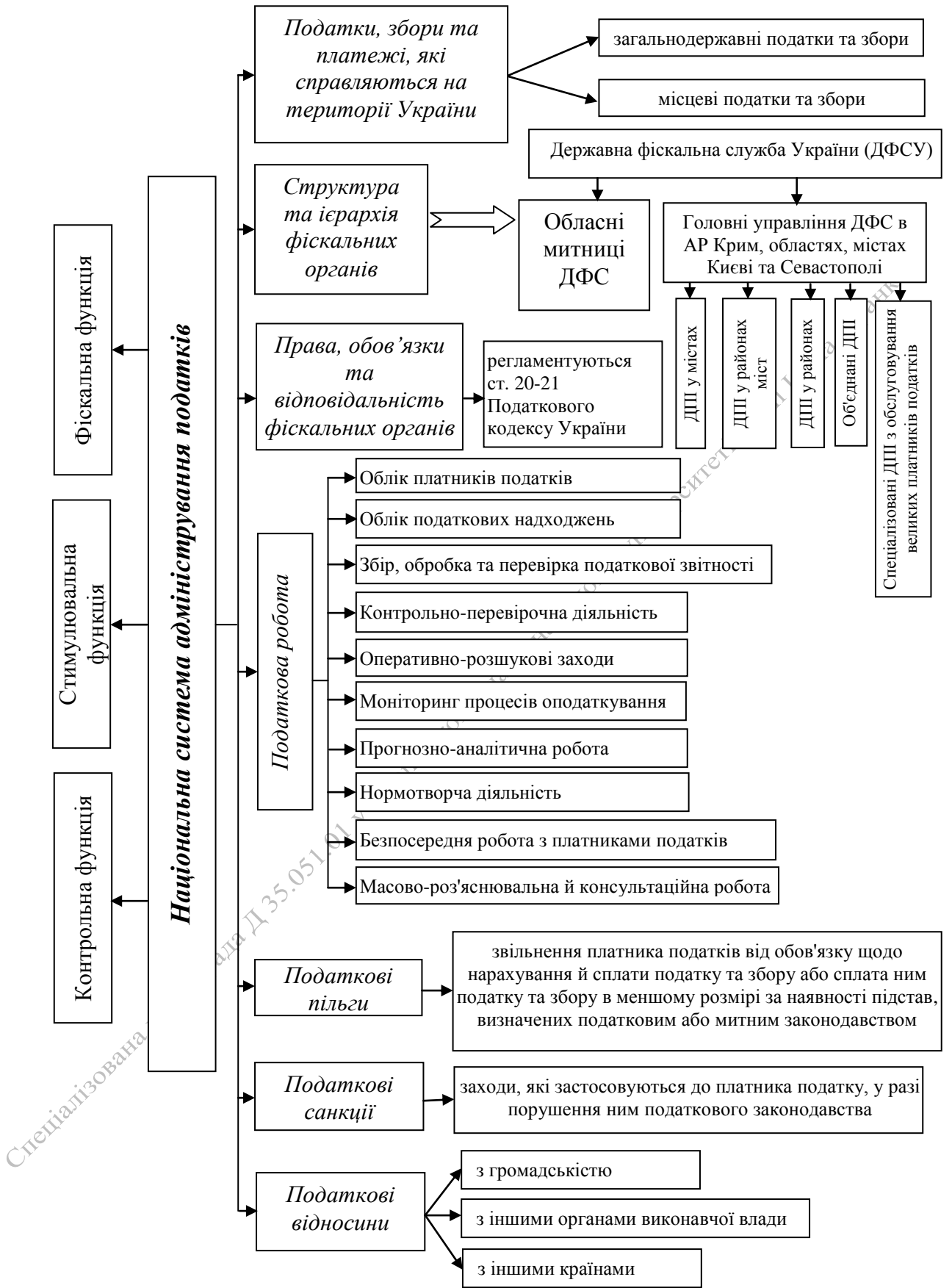


Рис. 2. Елементи національної системи адміністрування податків

Ефективність функціонування системи адміністрування податків залежить від належного нормативно-правового забезпечення, зокрема стабільного податкового законодавства. Податкове законодавство забезпечує регламентацію податкових відносин, які виникають між суб'єктами в процесі оподаткування з приводу обчислення, нарахування і сплати податків, зборів та платежів, формування та подання відповідної звітності, а також своєчасного та в повних обсягах надходження платежів податкового характеру до бюджетів різних рівнів і цільових фондів держави. Податкові відносини, що виникають між суб'єктами процесу адміністрування податків, поділяються на кілька видів (рис. 3).

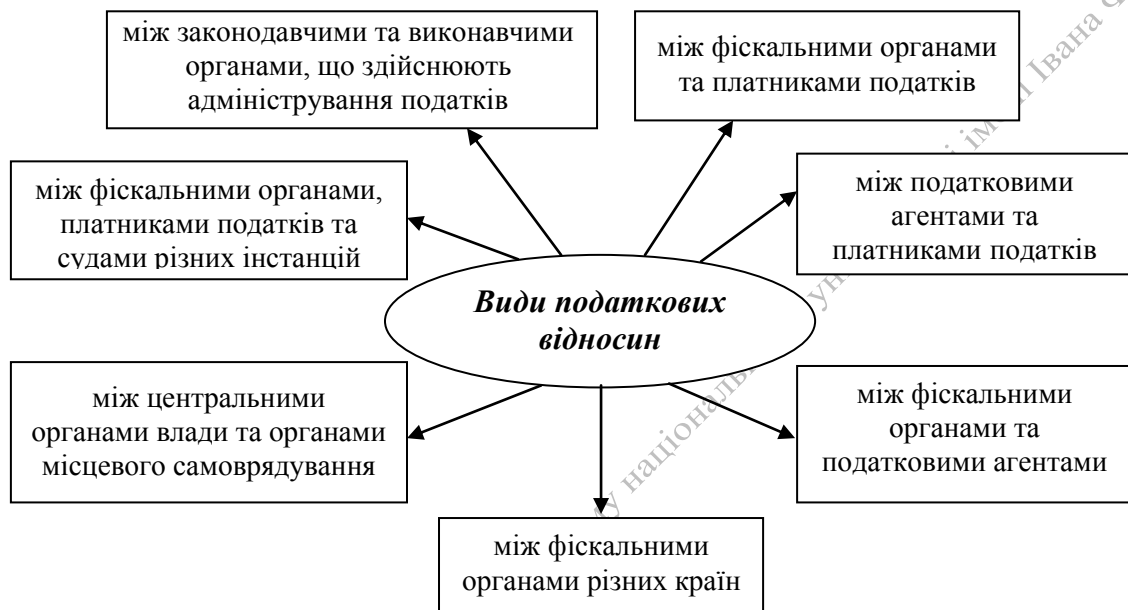


Рис. 3. Види податкових відносин

Основним законодавчим актом, який регулює відносини, що виникають у сфері оподаткування, є Податковий кодекс України. До набуття чинності цього Кодексу процеси оподаткування врегульовували близько 5 000 нормативно-правових актів, через що податкове законодавство було одним із найскладніших елементів вітчизняної правової системи.

Прийняття Податкового кодексу України, безумовно, позитивний момент, оскільки з введенням його в дію виключається плутанина в різних законах та підзаконних актах. Цей кодифікований акт, на відміну від великої кількості раніше чинних законодавчих і нормативних документів у сфері оподаткування, дає змогу краще орієнтуватися у податкових нормах як посадовим особам фіскальних органів, так і платникам податків. Однак з прийняттям Податкового кодексу України на практиці мало що змінилося, оскільки спірні питання, зокрема в частині адміністрування податків, та нестабільність законодавчих норм і досі притаманні податковому законодавству. Цей законодавчий акт запроваджувався поспіхом і, як наслідок, містить багато недоліків. Для успішного реформування податкової системи необхідним було проведення роз'яснювальної роботи з платниками податків та посадовими особами фіскальних органів на підготовчому етапі

імплементатії норм Податкового кодексу України.

У другому розділі **«Особливості національної системи адміністрування податків та оцінка її ефективності»** викладено результати порівняльного аналізу особливостей адміністрування податків в Україні та в країнах Європейського Союзу (ЄС), визначено вплив макроекономічних факторів на зміну обсягів податкових надходжень, проаналізовано структуру й динаміку податкових платежів до Зведеного бюджету країни, складено їхній прогноз на короткострокову перспективу та досліджено роль фіскальних органів у забезпеченні ефективності адміністрування податків в Україні.

Дослідження особливостей адміністрування податків в країнах-членах ЄС дають підстави охарактеризувати Європейський Союз як сферу дії високих податків. Для вимірювання загального рівня оподаткування у міжнародній практиці використовується податковий коефіцієнт (tax ratio), який обчислюється як відношення суми сплачених податків до ВВП у ринкових цінах.

Середнє значення цього коефіцієнта у країнах-членах ЄС у 2012 році становило 39,4%, в Україні воно було дещо меншим – 38,2%. Окрім того, ставки основних бюджетоутворюючих податків у країнах ЄС значно вищі. Так, у 2013 році середня ставка податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) у державах-членах ЄС становила 38,9%, (в Україні базова – 15%), податку на додану вартість (ПДВ) – 21,3% (в Україні основна – 20%), податку на прибуток підприємств (ППП) – 23,2% (в Україні – 19%). У ЄС застосовують диференційовані ставки ПДВ, які залежать від соціальної значущості товарів (робіт і послуг). Ставка ПДВ на товари широкого вжитку складає 10-15%, на предмети розкоші вона значно вища, а на соціально важливі товари – значно нижча. Завдяки цьому податковий тягар при сплаті ПДВ покладається на плечі саме заможних верств населення, що свідчить про соціальну спрямованість економічної політики європейських держав.

З'ясовано, що в Україні податкові надходження становлять 70-80% доходів Зведеного бюджету, тому якісне прогнозування їхніх обсягів і визначення факторів, що на них впливають, набувають особливої актуальності за сучасних економічних умов.

На підставі показників податкових надходжень до Зведеного бюджету України протягом 2003-2013 рр. побудовано лінійні, параболічні та експоненціальні моделі трендів, відповідно до яких обчислено прогнозні значення надходжень податкових платежів на короткострокову перспективу. Прогнози з найменшою похибкою отримано на основі параболічних моделей (табл.1).

У дисертаційній роботі виокремлено такі макроекономічні фактори, які впливають на обсяг податкових надходжень до бюджетів:

– *динаміка валового внутрішнього продукту (ВВП)*. Між обсягом ВВП та величиною податкових надходжень спостерігається пряма залежність (коефіцієнт кореляції $r \approx 0,99$), тобто якщо ВВП у країні зростає, податкові надходження будуть поповнювати державну казну;

– *темпи інфляції* (залежно від економічної ситуації в країні податкові

надходження можуть як збільшуватися, так і зменшуватися);

– *розвиток підприємницької діяльності*. Залежність обсягу податкових надходжень від кількості суб'єктів підприємництва є прямою (коефіцієнт кореляції становить $r \approx 0,97$). Зі зростанням кількості суб'єктів підприємницької діяльності підвищується рівень добробуту населення і збільшуються податкові надходження до бюджету;

– *обсяги експорту та імпорту*. Взаємозалежність між обсягами експорту, імпорту та величиною податкових надходжень є прямою (коефіцієнти кореляції $r \approx 0,91$, $r \approx 0,90$, відповідно);

– *курс гривні до долара США та євро*. У разі девальвації національної грошової одиниці доходи Державного бюджету зменшуються;

– *платоспроможність населення*. Збільшення частки податкових платежів у структурі видатків населення спонукає громадян до ухиляння від сплати податків;

– *грошова маса в економіці*. Обсяги податкових надходжень до бюджетів прямо залежать від грошової маси в економіці (коефіцієнт кореляції $r \approx 0,98$).

Таблиця 1

Прогнозні значення податкових надходжень до Зведеного бюджету України на 2014-2016 рр.

Податкові надходження до Зведеного бюджету України	Рівняння параболічного тренду	Прогнозне значення, млн грн		
		2014 рік	2015 рік	2016 рік
ПДВ	$\tilde{x}_1^{np} = 6,39693 + 6,58282 * t + 0,7548 * t^2$	194 022	219 464	246 415
ПДФО	$\tilde{x}_2^{np} = 4,15312 + 5,31174 * t + 0,09337 * t^2$	81 339	88 984	96 817
ППП	$\tilde{x}_3^{np} = 6,45308 + 5,96101 * t - 0,126613 * t^2$	59 823	62 631	65 186
Акцизний податок	$\tilde{x}_4^{np} = 0,85218 + 2,16291 * t + 0,09829 * t^2$	40 961	45 582	50 398
Інші податки	$\tilde{x}_5^{np} = 0,02162 + 5,86961 * t - 0,18625 * t^2$	43 637	44 850	45 691
Сукупні податкові надходження	$\tilde{y}^{np} = 17,8766 + 25,8886 * t + 0,63362 * t^2$	419 781	461 510	504 506

Джерело: складено та розраховано автором за даними Державної служби статистики України та Міністерства фінансів України.

Примітка: \tilde{x}_1^{np} – усереднене значення надходжень ПДВ до Зведеного бюджету України; \tilde{x}_2^{np} – усереднене значення надходжень податку на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету України; \tilde{x}_3^{np} – усереднене значення надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України; \tilde{x}_4^{np} – усереднене значення надходжень акцизного податку до Зведеного бюджету України; \tilde{x}_5^{np} – усереднене значення надходжень інших податків до Зведеного бюджету України; \tilde{y}^{np} – усереднене значення сукупних податкових надходжень до Зведеного бюджету України; t – час.

Побудовано регресійну модель залежності величини податкових надходжень до Зведеного бюджету України від обсягу ВВП, чистого експорту та грошової маси в обігу країни:

$$\tilde{y} = 0,30487 * x_1 - 0,69217 * x_2 - 0,08268 * x_3 - 27686,5 \quad (1),$$

де \tilde{y} – величина податкових надходжень до Зведеного бюджету України, млн грн;

x_1 – обсяг ВВП, млн грн;

x_2 – обсяг чистого експорту, млн дол. США;

x_3 – грошова маса в економіці країни, млн грн.

Множинне рівняння регресії (1) показує, що:

– із збільшенням обсягу ВВП на 1 млн грн і за постійних значень обсягу чистого експорту та грошової маси в економіці країни величина податкових надходжень зросте в середньому на 304,87 тис. грн;

– із збільшенням обсягу чистого експорту на 1 млн дол. США і за постійних значень обсягу ВВП та грошової маси очікується зменшення податкових надходжень до Зведеного бюджету України на 692,17 тис. грн;

– із збільшенням обсягу грошової маси в економіці країни на 1 млн грн і за постійних значень обсягу ВВП та чистого експорту величина податкових надходжень до Зведеного бюджету зменшиться на 82,68 тис. грн.

Усупереч тому, що між обсягами податкових надходжень до бюджетів і грошовою масою в обігу країни існує висока пряма залежність, з формули (1) випливає, що ця залежність є оберненою, тобто зростання грошової маси спричинить зменшення податкових надходжень. Це пояснюємо тим, що зростання грошової маси за сталого обсягу ВВП свідчить про інфляційні процеси в економіці країни, тому податкові надходження будуть зменшуватись.

Виокремлено чинники, від яких залежить ефективність системи адміністрування податків, зокрема: законодавче забезпечення адміністрування податків, рівень компетентності персоналу фіскальних органів, податкоспроможність платників податків, рівень автоматизації процесу адміністрування податків, кількість податкових платежів, дієвість системи захисту прав та інтересів платників податків, рівень податкового навантаження в державі, морально-етичні якості посадових осіб фіскальних органів і платників податків тощо.

Обґрунтовано, що на сучасному етапі розвитку ринкових відносин ефективна система адміністрування податків передбачає не лише систематичне та в повному обсязі надходження платежів податкового характеру до відповідних бюджетів за найменших витрат на їхнє адміністрування, а й якісне обслуговування платників податків.

У *третьому розділі «Шляхи підвищення ефективності вітчизняної системи адміністрування податків в контексті євроінтеграції»* визначено основні проблеми, притаманні національній системі, запропоновано шляхи їхнього подолання та виокремлено подальші напрями вдосконалення системи адміністрування податків в Україні з урахуванням досвіду країн-членів ЄС.

Дослідження особливостей системи адміністрування податків в Україні, порівняння її із системами країн-членів ЄС та визначення факторів, що впливають на ефективність процесу адміністрування податків, дають можливість виявити основні проблеми національної системи адміністрування

податків, які перешкоджають її ефективному функціонуванню, та запропонувати напрями їхнього вирішення (рис. 4).

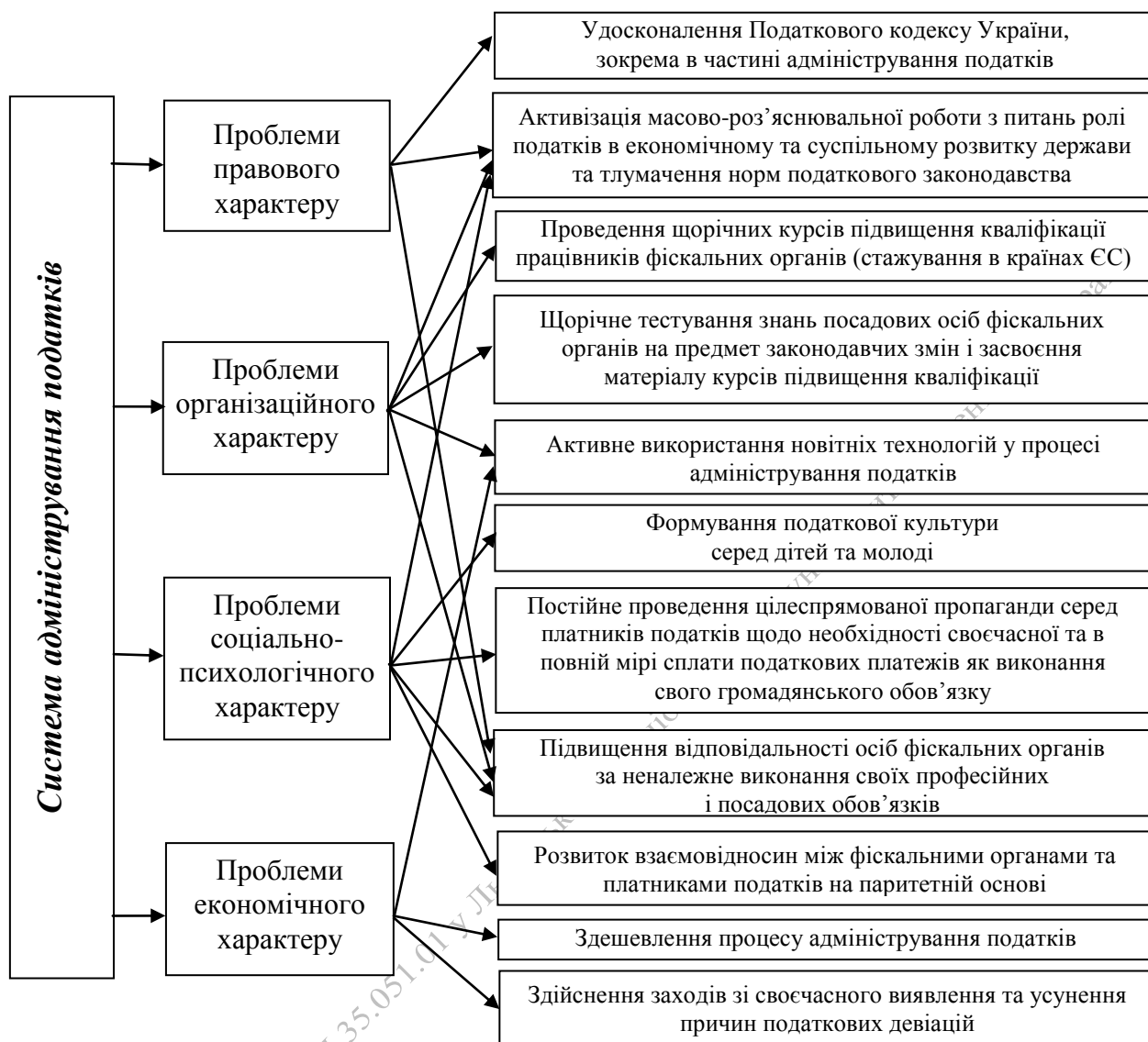


Рис. 4. Шляхи вирішення проблем функціонування системи адміністрування податків в Україні

Запропоновано такі напрями вдосконалення системи адміністрування податків з урахуванням досвіду європейських країн:

- налагодження партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків, яке базується на якісно новій філософії розуміння місця громадянина в державі й у податковому адмініструванні, повазі до його прав та інтересів;

- посилення відповідальності як платників податків, так і фіскальних органів за порушення податкової та службової дисципліни;

- зниження рівня корупції в країні шляхом:

- зведення до мінімуму безпосереднього спілкування платників податків із посадовими особами фіскальних органів, зокрема, за рахунок більш активного використання новітніх комп'ютерних технологій у процесі адміністрування податків;

- облаштування приміщень прозорими стінками для посадових осіб, які працюють з відвідувачами;
- посилення кримінальної відповідальності за корупційні діяння як для працівників ДФСУ, так і для платників податків;
- проведення заходів, спрямованих на формування морально-етичних настанов щодо неприпустимості вчинення корупційних правопорушень (тематичні конференції, круглі столи, семінари, індивідуальні бесіди);
- запровадження диференційованих ставок ПДВ;
- оподаткування спільного доходу сім'ї як об'єкта податку на доходи фізичних осіб;
- перегляд розмірів та умов надання податкових соціальних пільг в результаті підвищення розміру прожиткового мінімуму на підставі адекватного визначення вартості споживчого кошика для задоволення основних потреб людини;
- посилення контрольних процедур за виробництвом та обігом спирту етилового, інших спиртових дистилатів й алкогольних напоїв;
- удосконалення процедур обліку платників податків та обліку платежів податкового характеру;
- вдосконалення та пошкваллення процесів автоматизації процедур адміністрування податків;
- поліпшення обслуговування платників податків, підвищення податкової культури, податкової та службової дисциплін тощо.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі висвітлено науково-теоретичні, методичні та практичні засади функціонування системи адміністрування податків в Україні. На підставі узагальнення отриманих результатів сформульовано такі висновки та пропозиції.

1. Запропоновано власне визначення поняття «система адміністрування податків», яке дає змогу виокремити в її структурі керуючу (фіскальні та інші центральні органи виконавчої влади) та керовану системи (податкові платежі) та визначити сутність управлінської діяльності контролюючих органів у процесі адміністрування податків, яка спрямована на забезпечення формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів та реалізацію функцій податків.

2. До складу національної системи адміністрування податків запропоновано включати такі елементи: податки, збори та платежі, які справляються на території України; структуру та ієрархію фіскальних органів; права, обов'язки та відповідальність фіскальних органів; податкову роботу; податкові пільги; податкові санкції; податкові відносини. Встановлено, що основними функціями системи адміністрування податків є фіскальна (забезпечення фінансовими ресурсами бюджетів різних рівнів), стимулювальна (створення таких умов оподаткування, які сприяють розвитку економічних процесів і явищ, а також підвищенню рівня добровільності

сплати податків у країні) та контрольна (контроль з боку держави за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання).

3. На підставі дослідження еволюції національної системи адміністрування податків обґрунтовано залежність ефективності організації процесу адміністрування податків від рівня розвитку держави.

4. Виокремлено види податкових відносин, що виникають між суб'єктами в процесі адміністрування податків, зокрема: законодавчими та виконавчими органами, що здійснюють адміністрування податків; фіскальними органами та платниками податків; податковими агентами та платниками податків; фіскальними органами та податковими агентами; фіскальними органами, платниками податків та судами різних інстанцій; фіскальними органами різних країн; центральними органами влади та органами місцевого самоврядування.

5. З'ясовано, що у порівнянні з країнами-учасницями ЄС розміри ставок основних бюджетоутворюючих податків в Україні є значно меншими, а загальний рівень податкового навантаження є нижчим в незначній мірі. Таким чином, високий рівень податкового навантаження в Україні спричинений не розміром податкових ставок, а широкою базою оподаткування та особливостями процесу адміністрування податків. Вітчизняна система адміністрування податків є більш обтяжливою, ніж європейська, оскільки вимагає значних видатків на утримання фіскальних органів, реформування податкового законодавства, ведення податкового діловодства, обліку платниками податків і подання ними відповідної звітності тощо.

6. За результатами аналізу динаміки та структури податкових надходжень до Зведеного бюджету України за 2003-2013 рр. встановлено, що основними бюджетоутворюючими податками були податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб і податок на прибуток підприємств. Динаміка податкових надходжень за аналізований період відображала загальні тенденції фінансово-економічної ситуації в державі. За допомогою інструментарію економіко-математичного моделювання складено прогноз податкових надходжень до Зведеного бюджету України на короткострокову перспективу (2014-2016 рр.), на основі чого виявлено тенденцію до їхнього зростання.

7. Визначено основні макроекономічні фактори, що впливають на фіскальний результат функціонування системи адміністрування податків, а саме: динаміка ВВП, темпи інфляції, розвиток підприємницької діяльності, обсяги експорту та імпорту, курс гривні до долара США та євро, платоспроможність населення, обсяг грошової маси в країні. Побудовано множинну регресійну модель, яка дозволила виявити залежність зміни величини податкових надходжень до Зведеного бюджету України від обсягу ВВП, чистого експорту та грошової маси в обігу.

8. Встановлено, що ефективність системи адміністрування податків залежить від якості податкового законодавства та рівня його дотримання посадовими особами фіскальних органів і платниками податків, профе-

сійності працівників фіскальних органів, податкоспроможності платників податків, рівня автоматизації процесу адміністрування податків, оптимізації кількості податкових платежів, дієвості системи захисту прав та інтересів платників податків, рівня податкового навантаження в державі, морально-етичних якостей персоналу фіскальних органів і платників податків тощо.

9. Виокремлено такі групи проблем формування та функціонування національної системи адміністрування податків: правового (пов'язані з дотриманням вимог податкового законодавства), організаційного (виникають на етапі організації процесу адміністрування податків) соціально-психологічного (спричинені конфліктом інтересів фіскальних органів та платників податків) та економічного (пов'язані з недостатньою економічною ефективністю функціонування системи адміністрування податків) характерів. Запропоновано такі напрями їхнього подолання: подальше вдосконалення податкового законодавства України; активізація масово-роз'яснювальної роботи; здійснення заходів щодо підвищення кваліфікації посадових осіб фіскальних органів; формування серед дітей та молоді податкової культури; проведення цілеспрямованої пропаганди серед платників щодо необхідності своєчасно та в повній мірі сплачувати податки, збори та платежі; зменшення витрат на адміністрування податків; здійснення заходів зі своєчасного виявлення й усунення причин податкових девіацій.

10. Обґрунтовано, що базисом удосконалення системи адміністрування податків є подальший розвиток партнерських взаємовідносин між платниками податків і фіскальними органами, в основу якого покладена якісно нова філософія розуміння місця громадянина в процесі адміністрування податків, повага до його прав та інтересів.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії

1. Паславська Р.Ю. Організаційно-теоретичні засади адміністрування податків // Становлення економіки України у післякризовий період: ризики та проблеми розвитку : колективна монографія / за ред. О.О. Непочатенко. – Ч.1. – Умань: Видавець «Сочінський», 2012. – 416 с. – С. 242-247 (0,38 д. а.; поглиблено теоретичні засади та визначено сутність системи адміністрування податків).

Публікації у фахових виданнях

2. Паславська Р. Особливості реформування податкової системи України в контексті євроінтеграції / Р. Паславська, В. Кміть // Формування ринкової економіки в Україні : наук. зб. – Львів: ЛНУ ім. І.Франка, 2010. – Вип. 21 (Фінансово-економічні перспективи розвитку України в умовах глобалізації). – С.360-366 (0,51 д. а., особистий внесок – 0,36 д. а.; визначено напрями податкової реформи в Україні з врахуванням європейського досвіду).

3. Паславська Р. Реалії та перспективи запровадження Податкового кодексу України / Р. Паславська // Формування ринкової економіки в Україні : наук. зб. – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2011. – Вип. 23. – С.186-192 (0,53 д. а.).

4. Паславська Р.Ю. Справляння податків на території України: історична ретроспектива / Р.Ю. Паславська // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – Чернівці-Луцьк: ЧТЕІ КНТЕУ, 2011. – Вип. 2 (42). – Ч.2. – Т.1. Економічні науки. – С. 297-304 (0,44 д. а.).

5. Паславська Р.Ю. Оцінка рівня оподаткування в країнах-учасницях ЄС та в Україні / Р.Ю. Паславська // Актуальні проблеми міжнародних відносин : зб. наук. праць. – Київ: КНУ ім. Т. Шевченка, 2011. – Вип. 99. – Ч.2. – С.264-271 (0,47 д. а.).

6. Паславська Р.Ю. Сутність системи адміністрування податків та особливості її функціонування в Україні / Р.Ю. Паславська // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : наук. зб. – Івано-Франківськ: ПНУ ім. В. Стефаника, 2013. – Вип. 9. – Т.1. – С. 58-63 (0,44 д. а.).

7. Паславська Р. Стабільне податкове законодавство як критерій ефективної системи адміністрування податків в Україні / Р. Паславська // Формування ринкової економіки в Україні : наук. зб. – Львів: ЛНУ ім. І.Франка, 2012. – Вип. 26. – Ч.2. – С.83-88 (0,48 д. а.).

8. Паславська Р.Ю. Вплив макроекономічних факторів на фіскальний результат функціонування системи адміністрування податків / Р.Ю. Паславська // Вісник Львівського університету. Серія економічна. – Львів: ЛНУ ім. І.Франка, 2012. – Вип. 48. – С. 245-252 (0,46 д. а.).

9. Паславська Р. Основні напрями реформування вітчизняної системи адміністрування податків / Р. Паславська // Формування ринкової економіки в Україні : наук. зб. – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2014. – Вип. 31. – Ч.2. – С.135-140 (0,46 д.а.).

Статті в іноземних виданнях

10. Prsyazhniuk Y. Activity of tax authorities in providing the efficiency of functioning of the tax administration system in Ukraine / Y. Prsyazhniuk, R. Paslavska // Ekonomisti. International Scientific-Analitical journal. – Ivane Javakhishvili Tbilisi State University. Paata Gugushvili Institute of Economics. – October-November 2013. – № 5. – P. 19-24. (0,37 д. а., особистий внесок – 0,18 д. а.; проаналізовано діяльність податкових органів у забезпеченні ефективності адміністрування податків в Україні).

11. Присяжнюк Ю. Оценивание функционирования системы администрирования налогов в Украине / Ю. Присяжнюк, Р. Паславска // Социальная экономика: Актуальные проблемы XXI века. Международный реферируемый и рецензируемый научный журнал факультета бизнес-инжиниринга Грузинского технического университета, Нового Тбилисского университета и Ахалцихского государственного учебного университета. – Декабрь 2013. – №6. – С. 175-179 (0,48 д.а., особистий внесок – 0,24 д. а.; визначено фактори, від яких залежить система адміністрування податків, запропоновано систему показників для оцінювання її функціонування в Україні).

Публікації в інших наукових виданнях

12. Паславська Р.Ю. Історичні аспекти справляння податків у часи Київської Русі / Р.Ю. Паславська // Матеріали I Всеукр. наук.-практ. конф.

«Менеджмент XXI сторіччя: фінансові, економічні та інноваційні аспекти» (26.05.2011 р., Міжнародний університет фінансів). – Київ, 2011. – С. 242-243 (0,19 д. а.).

13. Паславська Р.Ю. Підходи до трактування категорії «адміністрування податків» / Р.Ю. Паславська // Зб. тез доповідей та виступів VIII Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, аспірантів і студентів «Актуальні проблеми фінансової системи України». Т. II (15.04.2011 р., Черкаський державний технологічний університет). – Черкаси, 2011. – С. 156-157 (0,16 д. а.).

14. Паславська Р. Тенденції в процесах оподаткування в країнах-учасницях ЄС / Р. Паславська // Матеріали міжнар. студент.-аспірант. наук. конф. «Актуальні проблеми розвитку національної економіки України» (13-14.05.2011 р., ЛНУ ім. І. Франка). – Львів, 2011. – С. 394-395 (0,19 д. а.).

15. Паславська Р.Ю. Основні аспекти взаємодії між суб'єктами системи адміністрування податків / Р.Ю. Паславська // Державне регулювання соціального підприємництва та соціально-відповідального бізнесу. Матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. 25.11.2011 р. / за заг. ред. О.Ю. Амосова. – Харків: С. А. М., 2011. – С. 223-226 (0,14 д. а.).

16. Паславська Р. Визначення факторів, що впливають на стан системи адміністрування податків в Україні / Р. Паславська // Міжнар. студент.-аспірант. конф. «Розвиток економіки України в умовах активізації євроінтеграційних процесів» (27-28.04.2012 р., ЛНУ ім. І. Франка). – Львів, 2012. – С. 255-256 (0,17 д. а.).

17. Паславська Р.Ю. Особливості впровадження горизонтального моніторингу як методу податкового контролю в Україні / Р.Ю. Паславська // Актуальні питання сучасної економічної науки. Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ, 16-17.11.2012 р.): у 2 ч. Ч. 2. – Дніпропетровськ: НО «Перспектива», 2012. – С. 113-115 (0,2 д. а.).

18. Паславська Р. Проблемні аспекти функціонування вітчизняної системи адміністрування податків / Р. Паславська // I Міжнар. наук. інтернет-конф. студентів, аспірантів та молодих учених «Стратегічні орієнтири розвитку економіки України» (27.02.2013 р., ЛНУ ім. І. Франка). – Львів, 2013. – С. 169-170 (0,24 д. а.).

19. Веклин Р.Ю. (Паславська Р.Ю.) Особливості інтеграції податкової системи України до вимог Європейського Союзу / Р.Ю. Веклин // Матеріали IV Всеукр. наук.-практ. конф. молодих вчених, аспірантів і студентів «Актуальні проблеми фінансової системи України». Т. I (24.04.2009 р., Черкаський державний технологічний університет). – Черкаси, 2009. – С. 43-45 (0,23 д. а.).

20. Веклин Р. (Паславська Р.) Обґрунтування доцільності запровадження в Україні податку на нерухомість / Р. Веклин // Матеріали міжнар. наук. студент.-аспірант. конф. «Економіка України в умовах посилення глобалізаційних процесів: виклики і перспективи» (15-16.05.2009 р., ЛНУ ім. І. Франка). – Львів, 2009. – С. 75-77 (0,21 д. а.).

АНОТАЦІЯ

Паславська Р.Ю. Система адміністрування податків в Україні. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Львівський національний університет імені Івана Франка. – Львів, 2014.

У дисертаційній роботі комплексно досліджено теоретико-методичні аспекти функціонування системи адміністрування податків в Україні. Наведено авторське визначення терміна «система адміністрування податків», обґрунтовано сутність цього поняття та виокремлено елементи національної системи адміністрування податків. Розроблено класифікацію податкових відносин, що виникають між суб'єктами в процесі адміністрування податків. Здійснено порівняльний аналіз особливостей адміністрування податків в Україні та в країнах-членах ЄС. Проаналізовано вплив основних макроекономічних показників на фіскальний результат функціонування системи адміністрування податків, досліджено структуру та динаміку податкових надходжень до Зведеного бюджету України і складено їхній прогноз на короткострокову перспективу, виокремлено чинники ефективності системи адміністрування податків. Визначено основні проблеми, характерні для національної системи адміністрування податків, запропоновано напрями вдосконалення системи адміністрування податків в Україні з урахуванням європейського досвіду.

Ключові слова: система адміністрування податків, податкове законодавство, рівень податкового навантаження, податкові надходження, фіскальні органи.

АННОТАЦИЯ

Паславская Р.Ю. Система администрирования налогов в Украине. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.08 – деньги, финансы и кредит. – Львовский национальный университет имени Ивана Франко. – Львов, 2014.

В диссертационной работе комплексно исследованы теоретико-методические аспекты функционирования системы администрирования налогов в Украине.

В первом разделе «Теоретико-методические аспекты функционирования системы администрирования налогов в Украине» предложено авторское определение термина «система администрирования налогов», раскрыта ее сущность и определены основные элементы системы администрирования налогов; исследованы исторические аспекты администрирования налогов в Украине; предложена классификация налоговых отношений в зависимости от субъектов процесса администрирования налогов, определены преимущества и недостатки введения в действие Налогового кодекса Украины.

Во второй главе «Особенности национальной системы администрирования налогов и оценка ее эффективности» проведен

сравнительный анализ особенностей администрирования налогов в Украине и в странах-членах ЕС; исследовано современное состояние отечественной системы администрирования налогов, проанализировано влияние основных макроэкономических показателей на ее функционирование, проанализирована структура и динамика налоговых поступлений в Сводный бюджет Украины и составлен их прогноз на краткосрочную перспективу; исследована роль фискальных органов в обеспечении эффективности взимания налогов в Украине, выделены факторы эффективности системы администрирования налогов.

В третьей главе «Пути повышения эффективности отечественной системы администрирования налогов в контексте евроинтеграции» охарактеризованы основные положения Налогового кодекса Украины с точки зрения их адаптированности к законодательству ЕС, определены основные проблемы национальной системы администрирования налогов и предложены пути их преодоления, а также определены дальнейшие направления усовершенствования отечественной системы администрирования налогов с учетом опыта стран-членов ЕС.

Ключевые слова: система администрирования налогов, налоговое законодательство, уровень налоговой нагрузки, налоговые поступления, фискальные органы.

ANNOTATION

Paslavska R.Y. The tax administration system in Ukraine. – Manuscript.

Dissertation for a candidate degree in the field of Economic Sciences by speciality 08.00.08 – Money, finance and credit. – Lviv national university of Ivan Franko. – Lviv, 2014.

The thesis conducted a comprehensive investigation of the theoretical and methodical basics of the tax administration system in Ukraine.

The author gave her own definition of the term "tax administration system" and substantiated the essence of this concept, determined elements of the national tax administration system, developed classification of tax relations by the subjects of the tax administration process.

The author carried out a comparative analysis of the features of tax administration in Ukraine and the Member States of European Union, analyzed the influence of the main macroeconomic indicators on the functioning of the national tax administration system, investigated the structure and dynamics of tax revenues to the Consolidated budget of Ukraine and made its forecast for the short-term prospect, determined factors of the efficiency of tax administration system.

The main problems of national tax administration system are determined, and directions of improving tax administration system in Ukraine with taking into account european experience are suggested in the dissertation.

Keywords: tax administration system, tax legislation, tax burden, tax revenues, the fiscal authorities.

Підписано до друку 16.10.2014. Папір офсетний. Зам. № 154

Формат 60×90/16. Умов. друк. арк. 1,0. Тираж 100 прим.

Видавничий центр Львівського національного університету імені Івана Франка,
79000 Львів, вул. Дорошенка, 41

Спеціалізована вчена рада Д 35.051.01 у Львівському національному університеті імені Івана Франка