

Також нами було доведено статистичний зв'язок між якістю інфляційних звітів та прозорістю центральних банків (у контексті передбачуваності монетарної політики). Але такий статистичний зв'язок не є причинно-наслідковим. Результати дослідження можна інтерпретувати двояко. Так, якісні інфляційні звіти підвищують рівень довіри користувачів та допомагають їм передбачати дії монетарного регулятора. Але, з іншого боку, результати дослідження можуть свідчити про те, що центральні банки розвинених країн (які мають штат висококваліфікованих працівників та високий рівень прозорості) дотримуються вимог «Кодексу належної практики по забезпеченню прозорості у грошово-кредитній і фінансовій політиці» та публікують якісні інфляційні звіти.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Andersson M. Monetary Policy Signaling and Movements in the Swedish Term Structure of Interest Rates / [M. Andersson, H. Dillén, P. Sellin] // Sveriges Riksbank Working Paper. – 2001. – № 132.
- Bordo M. Central Bank Credibility, Reputation and Inflation Targeting in Historical Perspective / M. Bordo, P. Siklos // NBER Working Paper. – № 20693. – 2014. – [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.nber.org/papers/w20693>.
- Eijffinger Sylvester C.W. How Transparent Are Central Banks? / [Sylvester C.W., Petra M. Geraats] // European Journal of Political Economy. – 2006. – № 31(9). – P. 159–173.
- Faust J. Transparency and credibility: monetary policy with unobservable goals / [J. Faust, Lars E.O. Svensson]. – [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.federalreserve.gov/pubs/ifdp/1998/605/ifdp605.pdf>.
- Fracasso A. How do central banks write? An Evaluation of Inflation Targeting Central Banks / [A. Fracasso, H. Genberg, C. Wyplosz] // International Center for Monetary and Banking Studie. – [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.norges-bank.no/Upload/import/konferanser/2003-05-05/data/fracasso.pdf>.
- Geraats P. Why about transparency? The publication of Central bank forecasts / P. Geraats // ECB Working Paper. – 2001. – №41.
- Quinonez S.J. Inflation Targeting: A Panel Approach / S.J. Quinonez // Utah State University. – 2015. – [Electronic resource]. – Access mode: <http://digitalcommons.usu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1693&context=gradreports>.
- Siklos P.L. Monetary Policy Transparency, Public Commentary, and Market Perceptions about Monetary Policy in Canada / P.L. Siklos // Discussion Paper Series 1: Economic Studies. – 2000.
- Stasavage D. Transparency, Democratic Accountability and the Economic Consequences of Monetary Institutions / D. Stasavage // American Journal of Political Science. – 2003. – №. 47(3). – P. 389–402.
- Svensson L.E.O. Inflation Targeting: Should It Be Modeled as an Instrument Rule or a Targeting Rule? / L.E.O. Svensson // European Economic Review. – № 46(4–5). – P. 771–780.
- Гордієнко В.П. Таргетування інфляції як ефективний метод забезпечення стабільності цін / В.П. Гордієнко, Я.І. Чайковський. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://fdk.org.ua/article/viewFile/28895/25902>.
- Кодекс надлежачей практики по обеспечению прозрачности в денежно-кредитной и финансовой политике : Декларация от 26.09.1999 № 995-950. – [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_950](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_950).
- Мельник К.К. Прозорість системи комунікацій центрального банку / К.К. Мельник // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». – Суми, 2010. – Вип. 29. – С. 208–216.
- Моисеев С.Р. Открытость и прозрачность денежно-кредитной политики / С.Р. Моисеев // Банковское дело. – 2011. – № 5. – С. 2–6.

УДК 336.226.11

**Іляшенко А.Х.**  
професор кафедри корпоративних,  
публічних фінансів та фінансового посередництва  
доктор економічних наук, професор,  
Чернівецького національного університету  
імені Юрія Федьковича

### АНАЛІЗ ТА РОЗВИТОК СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ДО ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

У статті автором визначено підходи до розробки податкової політики України з урахуванням бюджетного збалансування; розроблено модель системи податкового регулювання на основі відповідних інституційних змін податкового механізму.

Ключові слова: державний бюджет, податкова політика, податкові платежі.

#### Ильяшенко А.Х. АНАЛИЗ И РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ НАЛОГОВ В ГОСУДАРСТВЕННЫЙ БЮДЖЕТ

В статье автором определены подходы к разработке налоговой политики Украины с учетом бюджетного сбалансирования; разработана модель системы налогового регулирования на основе соответствующих институциональных изменений налогового механизма.

Ключевые слова: государственный бюджет, налоговая политика, налоговые платежи.

#### Ilyashenko A.H. THE ANALYSIS AND DEVELOPMENT OF SYSTEM ADMINISTRATION TAXES TO THE STATE BUDGET

In this article the author approaches to development of tax policy of Ukraine in view of budget balance, the model system of tax regulation on the basis of relevant institutional changes tax mechanism.

Keywords: state budget, tax policy, tax payments.

**Вступ.** У процесі практичного запровадження Податкового кодексу України стало очевидним, що цілісний гармонізований документ у сфері оподаткування забезпечить виконання тактичних і стратегічних завдань податкової політики у країні лише за умови професійного і збалансованого адміністрування податків. Саме недосконалість адміністративних процедур, пов'язаних з оподаткуванням, є однією з головних причин недоотримання податкових платежів до державного бюджету, негативного ставлення платників до виконання свого податкового обов'язку, а також низької позиції України в міжнародному рейтингу умов ведення бізнесу.

**Постановка завдання.** Мета статті – запропонувати шляхи удосконалення системи адміністрування податкових платежів до державного бюджету.

**Результати.** Податкове адміністрування як регламентована законами й іншими нормативно-правовими актами управлінська діяльність, що здійснюється податковими та іншими контролюючими органами, передбачає розв'язання таких основних завдань:

- забезпечення платникам податків зручних умов для виконання їхніх обов'язків щодо розрахунку, декларування та сплати податків і зборів;
- контроль із боку держави виконання платниками своїх обов'язків щодо розрахунку, декларування та сплати податків і зборів, забезпечення їх повного виконання всіма платниками;
- забезпечення захисту законних прав та інтересів платників податків від протиправного втручання з боку органів державної влади;
- вжиття державою заходів примусу щодо платників, які не виконують свої обов'язки.

З урахуванням необхідності розв'язання цих завдань має будуватися система адміністрування податків. При цьому виконання одних завдань покладається на органи державної влади, інших – на платників податків.

До функцій органів державної влади, закріплених нормами Податкового кодексу, при проведенні адміністрування податків належать:

- надання послуг платникам податків у ході виконання ними своїх обов'язків з розрахунку, декларування та сплати податків і зборів;
- здійснення контролю за виконанням платниками податкового законодавства;
- вирішення спорів, що виникають при застосуванні податкового законодавства;
- забезпечення відповідальності за порушення податкового законодавства як платників податків, так і органів державної виконавчої влади;
- здійснення примусового стягнення податків, не сплачених у встановлені терміни, та вжиття заходів, спрямованих на поновлення платоспроможності платників податків [6, С. 127].

Функції, покладені на органи державної влади щодо адміністрування податкових платежів в Україні, в основному відповідають міжнародній практиці податкового адміністрування. Основна відмінність полягає в якості забезпечення належних умов і значному спрощенні необхідних процедур під час виконання податкового обов'язку платниками (табл. 1).

Як видно з табл. 1, напрями адміністрування податків та інструменти його реалізації в Україні та інших державах світу згідно із законодавством є ідентичними, однак практична реалізація й цілі принципово різняться. Міжнародна практика адміністрування спрямована на сприяння добровільній сплаті податків і створення максимально зручних умов для

виконання платниками своїх обов'язків. Лише за умови неналежного їх виконання вживаються заходи покарання і примусу, при цьому адміністратор сам неухильно дотримується норм і процедур податкового законодавства. Українська ж практика адміністрування юридично спрямована на забезпечення добровільної сплати податків і створення зручних умов платникам, фактично ж превалює контрольна функція та створення зручних умов для роботи адміністратора податків, причому саме податкові органи доволі часто дають приклад можливості безкарного порушення податкового законодавства.

Наразі система адміністрування податків в Україні побудована на протистоянні держави і платників податків. При цьому як держава не готова поступатися своїми інтересами, так і платники не бажають рахуватися з інтересами держави.

Основною функцією держави у системі адміністрування залишається податковий контроль, а основним методом податкового контролю – перевірки, тоді як надання допомоги платникам у здійсненні податкового менеджменту взагалі не приділяється уваги, заходи в цьому напрямі виконуються формально й підпорядковані загальній фіскальній ідеології. У розвинених країнах надання допомоги платникам податків у здійсненні ними податкового менеджменту є пріоритетним у діяльності органів державної влади [3, с. 344].

В Україні акцент на перевірки робиться на тлі того, що платник податків окрім податкової звітності, яка містить в собі велику кількість додатків, подає адміністратору ще й фінансову звітність підприємства. Як наслідок, результативність контрольних заходів у нашій державі є значно нижчою, ніж у розвинених країнах. Наприклад, у Данії, де запроваджено достатньо виважену (хоч і складну) систему податкових перевірок, рівень виконання податкового законодавства – один із найвищих у світі, зокрема, з питань сплати ПДВ він перевищує 95%.

У європейських країнах при проведенні податкового контролю перевага надається застосуванню попереджувальних заходів, а вплив на платника здійснюється відповідно до його поведінки (від поліпшення надання послуг до боротьби з фактами шахрайства). Метою попереджувальних заходів є усунення будь-яких підстав для ухилення платника від виконання своїх податкових зобов'язань. Щодо примусових заходів, то вони не мають на меті лише збільшення надходжень до державних фондів, а спрямовані на обмеження можливостей ухилення платників від виконання своїх зобов'язань без застосування засобів покарання. Збільшення кількості послуг, які надає адміністратор, та підвищення їхньої якості спрямовано на надання допомоги платникам для повного і вчасного виконання ними податкових зобов'язань.

Робота вітчизняних податкових органів з проведення контролю істотно впливає на умови ведення бізнесу в державі. Часті перевірки, необґрунтовані вимоги до платників податків відволікають від виконання господарських функцій, створюють атмосферу невизначеності й непевності. Найгірше, якщо об'єктом таких перевірок стають сумлінні платники, тоді як несумлінні продовжують отримувати конкурентні переваги через несплату податків.

Забезпечення принципу рівності всіх платників перед законом і рівномірний розподіл податкового навантаження створюють рівні конкурентні умови в економіці. Саме тому питання податкового контролю та його процедур в Україні є такими актуальними. Адже забезпечене контролюючими підрозділами

Таблиця 1

## Відмінності податкового адміністрування у державах світу і в Україні

Напрямок	Міжнародна практика	Україна
<p>Забезпечення платникам податків зручних умов для виконання їхніх обов'язків щодо розрахунку, декларування та сплати податків і зборів</p>	<p>Максимальне спрощення форми податкової декларації, де зазначаються лише показники, що мають значення для визначення суми податку, який підлягає сплаті (середньостатистична європейська податкова декларація для фізичних осіб включає 4-10 рядків, для корпорацій - 15-30)</p> <p>Забезпечення прийняття податкової звітності в електронному вигляді, в основному з використанням віддаленого доступу (наприклад, мережі інтернет). Причому декларація вважається наданою лише тоді, коли вона фактично не подавалася</p> <p>Надання платникам податків актуальної та об'єктивної інформації з питань застосування податкового законодавства</p> <p>Зведення до мінімуму додаткових процедур, які мають виконуватися платниками при виконанні своїх обов'язків</p>	<p>Включення до форми податкової звітності максимальної кількості даних, що дають змогу вести контроль. Як результат, форма декларації передбачає 32 рядки та 17 додатків різного обсягу окрім фінансової звітності, що подається з декларацією</p> <p>Процес прийняття податкової звітності спрямований на забезпечення зручності адміністратора податків і на сьогодні майже напрацює дистанційно через неналежну технічну готовність адміністратора і платника</p> <p>Надання платникам податків актуальної та об'єктивної інформації з питань застосування податкового законодавства (трактування норм податкового законодавства з урахуванням необхідності виконання плану надходжень)</p> <p>Зведення до мінімуму додаткових процедур, які мають виконуватися адміністратором податків</p>
<p>Контроль з боку держави виконання платниками податків своїх обов'язків щодо розрахунку, декларування та сплати податків і зборів</p>	<p>Основний принцип: мінімізація витрат часу на складання податкової звітності та її подання до контролюючих органів</p> <p>Зведення до мінімуму переліку документів, що мають подаватися платником податків при реєстрації</p> <p>Надання контролюючим органам повноважень зі збирання повної інформації щодо діяльності</p> <p>Налагодження на належному рівні інформаційного обміну між органами державної влади: інформація, подана платником до одного органу державної влади, не повинна подаватися ним повторно іншому органу державної влади. Питання отримання такої інформації вирішується за рахунок інформаційного обміну між органами державної влади</p> <p>Надання контролюючим органам повної інформації щодо стану виконання платниками податків їхніх обов'язків із розрахунку, декларування і сплати податків</p>	<p>Основний принцип: забезпечення адміністратору можливості виконати план надходжень до державного бюджету</p> <p>Перелік документів при реєстрації платника податків має бути достатнім для здійснення контролю</p> <p>Надання контролюючим органам повноважень зі збирання повної інформації щодо діяльності</p> <p>На сьогодні обмін інформацією між органами державної влади є обмеженим, що посилює адміністративне навантаження на платника</p> <p>Надання контролюючим органам повної інформації щодо стану виконання платниками податків їхніх обов'язків із розрахунку, декларування і сплати податків</p>
<p>Забезпечення захисту законних прав та інтересів платників податків від пропихуваного втручання з боку органів державної влади</p>	<p>Застосування ризико-орієнтованого підходу при обранні об'єктів перевірок. Для перевірок мають відбиратися платники, щодо яких існує найбільше підстав припускати наявність фактів ухилення від сплати податків</p> <p>Основний принцип: платники податків, що сумлінно виконують свої обов'язки, мають піддаватися найменшій кількості перевірок та адміністративних процедур. Візити до компанії і перевірки замінено на перхресні перевірки звітів компанії</p> <p>Урахування законних прав та інтересів платників податків на всіх етапах адміністрування.</p>	<p>Застосування ризико-орієнтованого підходу при обранні об'єктів перевірок передбачено нормативною базою</p> <p>Основний принцип: платники податків, що сумлінно виконують свої обов'язки, піддаються найбільшій кількості перевірок та адміністративних процедур</p> <p>Урахування законних прав та інтересів платників податків за умови, що платник готовий їх відстоювати.</p>
<p>Вжиття державою заходів примусу щодо платників податків, які не виконують своїх обов'язків</p>	<p>Відшкодування платникам матеріальної шкоди, завданої неправомірними діями органів державної влади фактично не відбувається, хоча механізм передбачено Податковим кодексом</p> <p>Порушення податкового законодавства не завжди має негативні наслідки у вигляді відповідальності та примусових заходів</p>	<p>Відшкодування платникам матеріальної шкоди, завданої неправомірними діями органів державної влади фактично не відбувається, хоча механізм передбачено Податковим кодексом</p> <p>Порушення податкового законодавства не завжди має негативні наслідки у вигляді відповідальності та примусових заходів</p>

Джерело: складено автором

зростання бази оподаткування за рахунок несумлінних платників податків (детінізації економіки) має збільшити бюджетні доходи держави без створення додаткового податкового навантаження на сумлінних платників.

Вплив податкових перевірок на поведінку платників залежить як від організації їх проведення, так і від упровадження заходів щодо їх реалізації. Податкова служба повинна мати детально розроблену й виважену програму проведення таких перевірок із метою виявлення виключно ухилення від оподаткування, а також зниження суми сплачених податків.

Удосконалення моделі податкового контролю сприятиме створенню рівних конкурентних умов для всіх учасників економічних відносин. Головною ж метою вдосконалення податкового контролю є забезпечення виконання вимог податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин, виявлення фактів його порушень та їх усунення.

Дотримання вимог податкового законодавства не може бути досягнуто лише внаслідок застосування примусових заходів. Як свідчить практика, коли більшість суб'єктів ухиляються від виконання своїх законодавчо визначених обов'язків – жодна каральна система не може з цим упоратися. Тому основними завданнями є сприяння добровільній сплаті податків і вжиття попереджувальних заходів щодо уникнення оподаткування.

У процесі реформування податкової системи держава намагається створити умови, за яких платник податків сам усвідомлював би необхідність їх сплати. Лише тоді можна застосовувати конкретні механізми співпраці, які будуть частиною загальної системи адміністрування податків і сприятимуть їх добровільній сплаті [5, с. 31].

Ухвалення Податкового кодексу України, який із точки зору адміністрування є виваженим і всеохоплюючим документом, що регулює діяльність усіх сторін податкового процесу (рис. 1), уже сьогодні дає певні позитивні результати.

По-перше, Кодекс забезпечив кодифікацію податкового законодавства, що робить значно простішою і зрозумілішою роботу з нормативною базою у сфері оподаткування як для адміністратора, так і для платника податків.

По-друге, сторони податкових правовідносин отримали чітко визначені функції, обов'язки і процедури, що містяться в одному документі. Це, з одного боку, зменшує витрати часу на роботу з нормативними документами у сфері оподаткування, з другого, чітко визначає межі повноважень і компетенцію всіх сторін податкових правовідносин.

По-третє, Податковий кодекс надає платникам податків усі можливості для захисту

своїх законних прав на забезпечення належних умов для сплати податків, і необхідно знати ці можливості та вміти правильно їх використовувати.

Нормами кодексу передбачено, зокрема:

- розширення переліку дій податкових органів, які потребують судового дозволу. Цей механізм гарантує платнику податку, що рішення про застосування заходів, які можуть істотно обмежити його права, прийматиметься неупередженою особою;
- уточнення й чітку формалізацію різних видів перевірок, установлення переліку документів, що мають бути пред'явлені для проведення документальної виїзної та фактичної перевірок;
- затвердження умов повернення помилково та/або надмірно сплачених грошових зобов'язань платників податків;
- звільнення платника від відповідальності за неналежну діяльність контролюючих органів;
- спрощення системи оскарження рішень податкової служби шляхом запровадження дворівневої системи оскарження рішень замість трирівневої;
- стягнення коштів з рахунків платників податків у рахунок погашення податкового боргу в судовому порядку;
- спрощення й формалізацію електронного документообігу та конкретизацію порядку підтвердження справжності документів;
- обмеження можливості необґрунтованої відмови у прийнятті декларації платника податків.

Податковим кодексом також передбачено вдосконалені системи обліку платників податків, а саме:

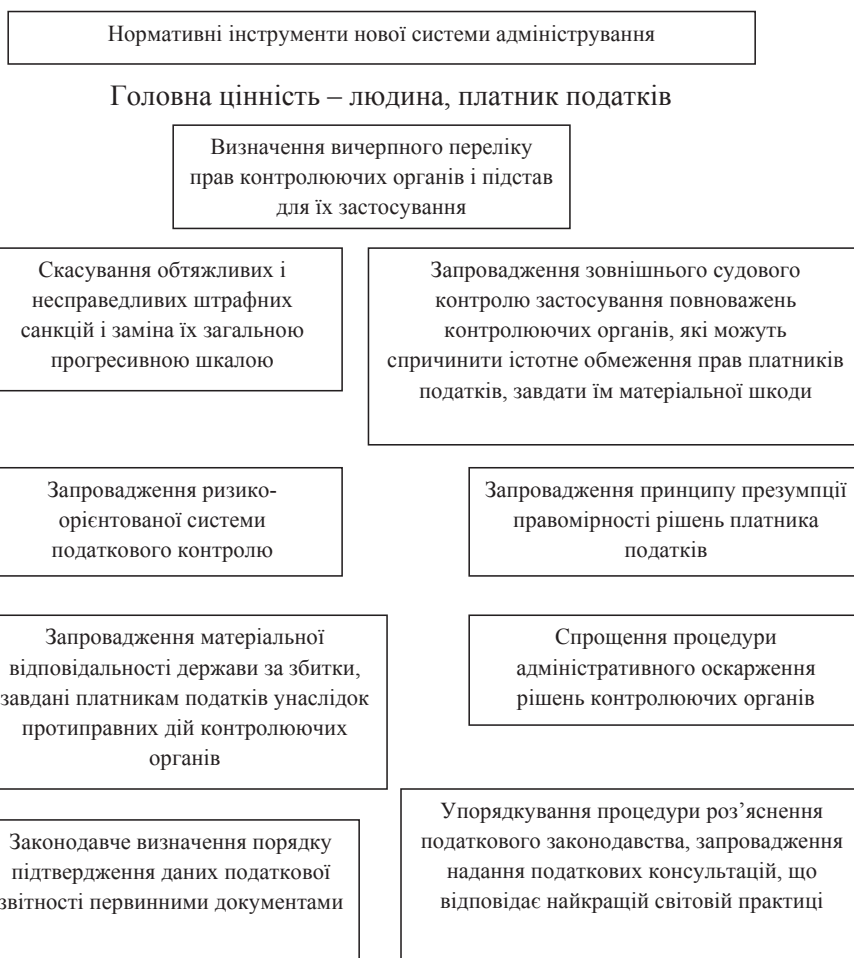


Рис. 1. Система адміністрування, передбачена Податковим кодексом України [1]

– створення системи обліку в розрізі платників податків, їхніх відокремлених підрозділів та об'єктів оподаткування;

– заміну ідентифікаційного номера особи на реєстраційний номер облікової картки платника, що викликало багато нарікань із боку платників. Разом із тим запроваджено альтернативну форму обліку за серією та номером паспорта для громадян, які через свої релігійні або інші переконання відмовляються від прийняття податкового номера;

– правове забезпечення системи автоматичної реєстрації громадян України як платників податків за даними органів реєстрації актів громадянського стану, що дасть змогу спростити процедуру реєстрації та, відповідно, поліпшити систему адміністрування [3, с. 42].

Здійснено розмежування правоохоронної та контрольної функцій органів державної податкової служби.

Пропонується визначити, що в разі коли правоохоронні органи виявлятимуть ознаки податкового злочину, кримінальна справа порушуватиметься за такими ознаками, а не за фактом наявності рішення органу державної податкової служби. Факт скоєння податкового злочину має доводитися засобами, передбаченими кримінально-процесуальним законодавством, а не в межах адміністративного процесу. Рішення про нарахування платнику податків податкового зобов'язання прийматиметься за результатами розгляду кримінальної справи судом.

При цьому захист прав платників податків від необґрунтованого кримінального переслідування гарантуватиметься запровадженням у кримінально-процесуальному законодавстві механізмом оскарження постанов про порушення кримінальних справ.

Опосередкованим підтвердженням результативності податкової реформи є той факт, що за перше півріччя 2011 р. порівняно з аналогічним періодом 2010 р. відбулося збільшення ВВП на 4,4%, обсягу промислового виробництва – на 8,7%, валової продукції сільського господарства – на 3,2%, обороту роздрібною торгівлі за січень – червень 2011 р. – на 15,2% (становив 295,7 млрд грн), а також зростання інвестицій у основний капітал за цей період на 14,5%.

Разом із тим динаміка макроекономічних показників дає можливість оцінити лише загальний результат реформ. Удосконалення ж будь-яких нормативних документів не дасть бажаних результатів, у т. ч. в адмініструванні податків і зборів, якщо сторони процесу не готові змінити принципи своєї поведінки відповідно до вимог нормативних документів. На сьогодні в Україні саме це має найбільший вплив на процес застосування Податкового кодексу та його повноцінне запровадження. Між тим зміна принципів поведінки всіх суб'єктів податкових відносин відбувається поступово, еволюційним шляхом.

На заваді цьому стоять як недоліки в роботі органів податкової служби, так і низький рівень податкової культури громадян. За розрахунками податківців у 2007 р. в Україні добровільно сплачувалося 85 % податків. Для прикладу: в США за цей же рік показник добровільної сплати був таким самим. Проте слід ураховувати, що рівень тіньової економіки в Україні перевищує відповідні показники в розвинених країнах у декілька разів. Тому фактичний стан добровільної сплати податків в нашій країні є значно нижчим. За оцінками експертів, він не перевищує 50%. Слід зважати й на те, що на стягнення податків у нашій країні витрачається значно більше зусиль, ніж у розвинених країнах.

Платники податків не бажають усвідомлювати свою відповідальність перед державою, виконуючи податкові обов'язки в основному під загрозою покарання. Така психологія є спадком етапу первинного накопичення капіталу, що відбувся в Україні з початку 90-х років минулого століття. Іншою причиною є відсутність чіткої залежності між сплаченими податками й рівнем державних послуг, що їх отримують платники.

Загалом існують три моделі взаємовідносин держави і платників податків. Перша – модель домінування держави в цих взаємовідносинах. У цій моделі платники податків розглядаються, як правило, виключно з позицій постачальників фінансового ресурсу, що мають лише зобов'язання, а держава має стосовно них лише права. Такий підхід притаманний авторитарним державам і не може використовуватися країнами, що претендують на статус демократичних.

Крім того, модель домінування держави над платниками передбачає постійну боротьбу між ними. Держава збільшує адміністративний тиск, роблячи систему державного контролю ще жорсткішою. Натомість платники податків, особливо ті, що займаються підприємницькою діяльністю, постійно винаходять способи ухилення від сплати податків. В умовах відкритого суспільства вони знаходять нові й нові можливості уникати підвищеного контролю з боку держави. Наслідками цього процесу є дедалі більше зростання державного контрольного апарату при одночасному зменшенні його ефективності та збільшення рівня тінізації економіки. Крім цього, така податкова модель абсолютно неконкурентна, що, у свою чергу, блокує залучення зовнішніх інвестицій і провокує процеси відпливу з держави національного капіталу [3, с. 10].

Протилежною цій моделі є модель домінування платника податків, що є характерною для слабких держав із неефективним державним апаратом. У цій моделі функції державного контролю обмежуються до такої міри, коли він стає взагалі неможливим. Наслідком фактично безконтрольних дій платників, як і в попередній моделі, стає масова несплата податків, що спричиняє:

- 1) зменшення податкових доходів держави;
- 2) створення конкурентного середовища, оскільки платники податків, що ухиляються від їх сплати, відразу отримують додатковий фінансовий ресурс, який дає їм перевагу над платниками, що виконують свої обов'язки у повному обсязі;
- 3) безкарне ухилення від оподаткування й погіршення конкурентних умов спонукає інших платників до ухилення від оподаткування.

Прикладом намагання запровадити такий підхід в Україні є Закон «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» від 05.04.2007 № 877-V. Цей Закон, декларуючи цілком розумну мету стандартизації та регламентації процесу державного контролю, низкою своїх положень фактично взагалі унеможливив проведення такого контролю.

Модель домінування платника, враховуючи у принципі примусовий характер податків, не може бути ефективною. Її наслідком, рано чи пізно, стають криза державних фінансів і різке посилення державного контролю, аж до формування взаємовідносин між державою і платниками на засадах домінування держави. Одним із прикладів зміни суспільної думки внаслідок масштабних ухилень від оподаткування є Німеччина. Викриття в цій кра-

їні масштабних ухилень від оподаткування стало можливим завдяки інформації, отриманої Службою зовнішньої розвідки. Однак відповідно до законодавства країни ця служба не має права займатися податковими питаннями. Тобто докази, що дали поштовх до масштабного розслідування фінансових афер, були отримані сумнівним із точки зору законодавства шляхом. Водночас розслідування підтримали всі без винятку правлячі політичні партії ФРН, а також середній клас. Це наочно демонструє, що масштабні порушення законодавства однією стороною можуть стати поштовхом до легітимізації порушень законодавства з боку другої, особливо якщо вони пояснююватимуться необхідністю захисту інтересів суспільства.

Отже, модель домінування платника так само є небезпечною для суспільства, як і модель домінування держави.

Розвинені демократичні країни, а також ряд постсоціалістичних країн із перехідною економікою обирають іншу модель податкового контролю, яку можна умовно визначити як модель «взаємних зобов'язань». Модель передбачає, що всі суб'єкти податкових відносин вважаються рівноправними, а діяльність кожного з них є підзвітною й підконтрольною. При застосуванні такої моделі висуваються однакові вимоги до всіх суб'єктів податкових відносин (неухильне виконання норм податкового законодавства), установлюється однакова відповідальність (наявність дієвих інструментів примусу суб'єктів податкових відносин до виконання вимог податкового законодавства), надаються однакові гарантії дотримання й захисту законних прав одного суб'єкта від незаконних дій іншого. За таких умов платник податків розглядається не як об'єкт контролю, а як рівний партнер, який заслуговує на повагу до себе та якому мають бути створені найкращі умови для виконання обов'язку щодо сплати податків. У свою чергу, державний апарат стає не ворогом платника, якого потрібно за будь-яку ціну ослабити й позбавити повноважень, а гарантом рівного виконання законодавства усіма суб'єктами податкових відносин [1, с. 339].

Мета податкового контролю при застосуванні моделі «взаємних зобов'язань» полягає в забезпеченні дотримання податкового законодавства всіма учасниками податкових відносин.

При застосуванні цієї моделі контролю підлягають такі напрями діяльності платника податків:

- облік результатів господарської діяльності, господарських операцій, матеріальних і нематеріальних активів, доходів та інших об'єктів, що підлягають оподаткуванню;

- розрахунок податкових зобов'язань (власних або інших платників у разі виконання функцій податкових агентів);

- подання податкової звітності та іншої інформації про платників та їхню діяльність у порядку і строки, визначені податковим законодавством;

- сплата податкових зобов'язань.

Щодо органів виконавчої влади, які від імені держави здійснюють податковий контроль, то їхня діяльність є підконтрольною в таких питаннях:

- правомірність застосування до платників податків тих чи інших контрольних заходів;

- законність використання прав, наданих контролюючим органам при проведенні заходів податкового контролю;

- правомірність рішень, що приймаються за результатами податкового контролю.

Задекларованою метою податкового контролю в Україні є забезпечення додержання податкового законодавства, правильності обчислення, повноти і вчасності сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (ст. 2 Закону «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 № 509-ХІІ). Водночас фактичною метою податкового контролю є збільшення доходів державного бюджету. Практика адміністрування податків у країні ґрунтується саме на фіскальній спрямованості податкового контролю.

Висновки. Таким чином, основним завданням удосконалення податкового адміністрування в Україні є його формування відповідно до моделі «взаємних зобов'язань». Для цього необхідно забезпечити:

- проведення подальшої роботи з удосконалення нормотворчої техніки з метою конкретизації та усунення неоднозначного трактування окремих норм;

- підвищення ефективності роботи податкових органів через упровадження автоматизованого обміну інформацією між податковими органами й іншими органами державної влади у сфері регулювання та забезпечення електронного звіряння даних;

- підвищення кваліфікації працівників податкової служби, яке передбачало б не лише вивчення норм Податкового кодексу, а й методології обліку, вміння вести роз'яснювальну роботу з платниками, спрямовану на допомогу платнику, використовувати в роботі електронні бази даних, застосовувати ризико-орієнтовані моделі контролю;

- створення простих форм звітності і зменшення кількості додатків до неї;

- забезпечення підвищення ступеня комп'ютеризації та автоматизації процесів складання й подання декларацій платниками до податкових органів;

- упровадження дистанційних методів перевірок, що не спричинятимуть адміністративного навантаження на платника, – наприклад, проведення перехресних перевірок звітів платників та їх порівняння із ключовими даними промисловості замість візитів до платників і перевірки документів;

- фактичне впровадження ризико-орієнтованих моделей контролю й перевірок;

- організацію співпраці з платниками податків, щоб вони мали можливість вчасно і добровільно заповнювати й подавати податкові декларації, шляхом: попередження платників про настання строку подачі декларацій; надання кваліфікованої допомоги під час складання звітності; забезпечення зручних умов подання звітності (відсутність черг, належна культура обслуговування, перевірка даних декларації після її подання тощо);

- проведення активної роботи з інформування платників щодо їхніх прав та обов'язків, вимог законодавства до порядку здійснення операцій з оподаткування;

- створення умов для невідворотності покарання за невиконання податкового законодавства як платниками податків, так і податківцями;

- справедливість оподаткування. Дотримання податкового законодавства працівниками органів податкової служби й забезпечення можливості адміністративного та судового оскарження рішень податкових органів є фундаментом формування податкової системи, заснованої на принципі справедливості.

Якість і повнота застосування податковими органами перелічених механізмів співпраці мають прямий вплив на податкову поведінку платників податків.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Габбард Р. Глен. Гроші. Фінансова система та економіка: підручник / Р. Глен Габбард; пер. з англ.; наук. ред. пер. М. Савлук, Д. Олесневич. – К.: КНЕУ, 2004. – С. 64–94, с. 338–341.
2. Державний бюджет і бюджетна стратегія в умовах економічних реформ (За загальною редакцією М. Я. Азарова); Т. 2. – Київ, 2011. – С. 288.
3. Колпаков В. К., Кузьменко О. В. Адміністративне право України: підруч. / В. К. Колпаков, О. В. Кузьменко. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 544 с.
4. Кузнецова Ю. А. Повышение качества и эффективности бюджетных услуг: обобщение опыта зарубежных стран [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.anrb.ru/isei/cf2006/d897.htm>.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
6. Стратегія розвитку ДКРС на період до 2015 року: затв. наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 06.03.2009 № 46 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/32570>.
7. Тимченко О. М. Податковий борг в Україні: причини, наслідки, менеджмент: моногр. / О. М. Тимченко. – К.: КНЕУ, 2009.