

## ОСНОВНІ АСПЕКТИ МЕХАНІЗМУ НАБЛИЖЕННЯ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ З ПИТАНЬ ОПОДАТКУВАННЯ ДО СТАНДАРТІВ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

*У зв'язку зі вступом України до Ради Європи було підписано низку міжнародних угод та договорів щодо узгодження податкового законодавства України з нормами та стандартами Європейського Союзу. Зокрема, було підписано Угоду про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими співтовариствами та їх державами-членами, згідно з якою Україна взяла на себе зобов'язання щодо наближення чинного і майбутнього законодавства України до законодавства Європейського Союзу, яке на сьогодні потребує подальшої узгодженості та має пріоритетний напрям першочергового врегулювання.*

**Ключові слова:** механізми податкового регулювання, адаптація, Європейський Союз, інтеграція, податкове законодавство, господарська діяльність.

*В связи со вступлением Украины в Совет Европы был подписан ряд международных соглашений и договоров относительно согласования налогового законодательства Украины с нормами и стандартами Европейского Союза. В частности, было подписано Соглашение о партнерстве и сотрудничестве между Украиной и Европейскими содружествами и их государствами-членами, согласно которой Украина взяла на себя обязательства относительно приближения действующего и будущего законодательства Украины к законодательству Европейского Союза. Которое на данный момент нуждается в последующей согласованности и имеет приоритетное направление первоочередного урегулирования.*

**Ключевые слова:** механизмы налогового регулирования, адаптация, Европейский Союз, интеграция, налоговое законодательство, хозяйственная деятельность.

*In connection with entering of Ukraine into Advice of Europe the row of international agreements and agreements was signed in relation to the concordance of tax legislation of Ukraine with norms and standards of European Union. In particular, Agreement was signed about partnership and collaboration between Ukraine and European concords and their states-members, in obedience to which Ukraine undertook obligation in relation to approaching of current and future legislation of Ukraine to the legislation of European Union. Which now needs subsequent co-ordination and has priority direction of primary settlement.*

**Key words:** mechanisms of the tax adjusting, adaptation, European Union, integration, tax legislation, economic activity.

**Постановка проблеми.** Розвиток ринкових відносин вплинув на відповідний розвиток і податкової системи України. Але поки що вона залишається недосконалою й відрізняється від податкових систем зарубіжних країн, хоча в цьому напрямку державою вживаються неодноразові спроби унормування та удосконалення механізмів її функціонування. Тому при подальшій перебудові податкової системи нашої країни можна використати позитивний досвід країн-учасниць Європейського Союзу, що надалі допоможе інтегруватись у цьому

напрямку оскільки зовнішньополітичним пріоритетом України є інтеграція до Європейського Союзу. Особливо актуальним є питання приведення нормативно-правових актів України, що регулюють податкові відносини, у відповідність із законодавством Європейського Союзу. Дане право є найбільш складним та потребує найкоректнішого узгодження, оскільки торкається як кожного громадянина, так і всіх суб'єктів господарської діяльності.

**Аналіз останніх джерел і публікацій.** Дослідженню й розвитку наближення законодавства

України з питань оподаткування до стандартів Європейського Союзу відводилося значне місце в працях багатьох учених, зокрема: Поручник А. М., Дудченко М. А., Литвиненко Я. В., Бойко Ю. В., Музиченко О. В., Мельник О. Я., Панасюк М. Я., Коліжук О. О., Касьяненко М. М., Гринюк М. В., Цимбал П. В., Бандурка О. О. та ін. [16].

**Невирішені раніше частини загальної проблеми.** Необхідність детального дослідження та визначення прогалин механізму наближення законодавства України з питань оподаткування до стандартів Європейського Союзу є важливим інструментом можливості врегулювання інтересів України на міжнародній арені на сучасному етапі, свідчить про своєчасність звернення до проблеми наукового дослідження механізмів адаптації законодавства України з питань оподаткування до стандартів Європейського Союзу та пошуку шляхів оптимізації їх застосування для з'ясування причин існування окремих механізмів, недостатньо врегульованих державою, а також для виявлення специфічних аспектів механізмів адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу.

**Мега статті.** Визначити основні аспекти механізму наближення законодавства України з питань оподаткування до стандартів Європейського Союзу та розглянути проблеми їх реалізації на сучасному етапі.

**Виклад основного матеріалу.** Європейський вибір України зумовлений усвідомленням інтеграції як фактора сприяння економічному розвитку відновленню європейської сутності країни. Ставлячи перед собою мету інтеграції до європейських структур, Україна розуміє, що європейським державам належить провідна роль у сучасній міжнародній системі, зокрема у всесвітньому економічному комплексі та в міждержавних інституційних механізмах управління глобальними і регіональними процесами міждержавного податкового регулювання. Вступ України до Європейського Союзу посилить авторитет держави на міжнародній арені, можливість знаходитися в зоні загальноєвропейської економічної безпеки, можливість перебувати в процесі активної участі в регулюванні міждержавних зв'язків щодо регулювання взаємовідносин суб'єктів господарської діяльності, бути невід'ємною часткою прогресивної податкової політики, а значить – перебувати в єдиному економічному просторі.

Загальнодержавна програма адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу визначає механізм досягнення Україною відповідності третьому Копенгагенському та Мадридському критеріям набуття членства в Європейському Союзі. Механізм включає адаптацію податкового законодавства, утворення відповідних інституцій та інші заходи, необхідні для ефективного правотворення та правозастосування.

Адаптація податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу є пріоритетною першочерговою складовою процесу інтеграції України до Європейського Союзу, що, у свою

чергу, є пріоритетним напрямом української зовнішньої економічної політики [4].

Найбільш актуальним є завдання гармонізації податкових систем України та Європейського Союзу. Гармонізація законодавства у сфері оподаткування повинно першочергово врегулювати питання координації національних податкових політик, наближення рівня оподаткування, уніфікації законодавства з питань оподаткування та встановлення виваженої відповідальності суб'єктів господарських відносин за невиконання податкового обов'язку.

Адаптація є процесом зближення та поступового приведення податкового законодавства України у відповідність із законодавством Європейського Союзу, що є пріоритетним механізмом державного регулювання податкової політики держави як на внутрішньодержавному, так і міжнародному просторі [18].

Організація роботи з наукового дослідження процесів уніфікації та гармонізації податкового законодавства в державах-членах Європейського Союзу, та Україні, яка є кандидатом у члени Європейського Союзу, є закономірним, виваженим та необхідним чинником ефективного механізму наближення законодавства України з питань оподаткування до стандартів Європейського Союзу.

Відповідно до статті 51 Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і Європейським Союзом та їх державами-членами від 16 червня 1994 р. Україна взяла на себе зобов'язання вживати заходів для поступового приведення національного законодавства у відповідність із законодавством Європейського Союзу у визначених сферах, до яких належить і податкове право [6].

Розвиток національних податкових систем європейських країн, до яких належить Україна, відбувається під вирішальним впливом таких зовнішніх факторів, як міжнародна податкова конкуренція і європейська податкова гармонізація.

Національне податкове законодавство потребує більш тісного узгодження із законодавством Європейського Союзу. Очевидно, слід активніше вдаватися до практики зниження податкового втручання в господарську діяльність сумлінних платників податків, спрощення процедури оподаткування. Водночас, має бути запроваджений жорсткий та ефективний контроль за веденням господарської діяльності «недобросовістними» суб'єктами господарської діяльності, який відповідав би принципам та нормам податкового контролю в країнах Європейського Союзу.

Зазвичай, проблема євроінтеграції України розглядається в руслі глобального процесу податкової політики, спрямованої, з одного боку, на економічну стабільність, а з іншого – на забезпечення основних вимог здійснення господарської діяльності.

Національною індикативною програмою на 2011-2013 роки передбачена сфера оподаткування як пріоритетний напрям взаємодії суб'єктів цих відносин.

Покращення економічних відносин, торгівлі, інвестиційних умов та конкуренції завдяки розвитку належного управління у сфері оподаткування, у тому числі поступового наближення системи оподаткування та податкових органів до міжнародних і європейських структур і стандартів.

Удосконалення законодавства та підсилення спроможностей податкових органів у розбудові принципів верховенства права та якісного регулювання господарської діяльності повинні стати пріоритетними напрямками державного управління та управління державними фінансами.

Нормативно-правова база оподаткування в Україні є складною та нестабільною, а окремі законодавчі норми – недостатньо узгодженими, а в деяких випадках і суперечливими. Крім Податкового кодексу України, питання оподаткування й досі регулюються декретами Кабінету Міністрів України, указами Президента України також поширюються випадки, коли податковими консультаціями встановлюються деякі нові правові норми, замість того, щоб носити лише роз'яснювальний характер. Унаслідок наявності в законодавчих актах норм непрямой дії значна кількість питань у сфері оподаткування регулюється підзаконними актами. Така «двоякість» правової бази може бути виправданою на початку формування податкової системи, однак не є прийнятною на сучасному етапі розвитку податкових відносин між державою та суб'єктами господарської діяльності.

Чимало норм мають неоднозначне тлумачення під час їхнього застосування, що негативно позначається на діяльності господарчих структур, знижує привабливість національної економіки для іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Принциповим недоліком податкового законодавства є існування економічно необґрунтованих розбіжностей у підходах щодо притягнення до відповідальності суб'єктів.

Крім зазначених недоліків, існують недоліки системного характеру, породжені чинниками, а саме відсутністю ефективних механізмів, що забезпечують відповідальність суб'єктів господарювання за виконання своїх фінансових зобов'язань перед державою.

Основними завданнями удосконалення податкового регулювання господарської діяльності в Україні повинно стати удосконалення інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом, відповідального ставлення суб'єктів господарювання до виконання своїх податкових зобов'язань, встановлення чітких правил регулювання взаємних зобов'язань держави і суб'єктів господарської діяльності, дієвого контролю за їх дотриманням.

Концептуальними засадами реформування податкової системи України визначено приведення податкової системи у відповідність з пріоритетами державної політики соціально-економічного розвитку, сприяння сталому економічному зростанню шляхом лібералізації податкової системи на основі виваженої інвестиційно-інноваційної політики,

забезпечення достатнього обсягу сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів на основі проведення збалансованої бюджетної та податкової політики, встановлення ліберального відношення до платників, які сумлінно виконують свої податкові зобов'язання, і посилення відповідальності за несплату податків [14].

Стратегічними цілями податкової політики визначено:

- адаптація податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу;
- підвищення конкурентоспроможності вітчизняних суб'єктів господарювання;
- легалізація тіншового сектору;
- простота та зрозумілість податкових норм для суб'єктів господарювання;
- запровадження інформаційно-аналітичної системи державної податкової служби в національному масштабі.

Останніми роками спостерігається значне посилення діяльності органів державної влади, направлених на досягнення стратегічної мети України – вступ до Європейського Союзу. Значна частина цієї роботи стосується податкової сфери, оскільки без відповідності податкової системи України податковій системі Європейського Союзу мета не може бути досягнута. Причому необхідно звертати увагу не лише на рівень відповідності українського законодавства законодавству Європейського Союзу за формою і змістом, але також і на органічну відповідність українського законодавчого масиву європейським нормам і стандартам, що знаходить свій прояв через правозастосовчу практику, розвиток методів тлумачення нормативно-правових актів, вживання принципів права Європейського Союзу в українських податково-регулюючих правовідносинах у сфері господарської діяльності.

Хоча за роки незалежності в Україні сформовано податкову систему, що за своєю структурою та складом у цілому є подібною до податкових систем країн Європейського Союзу. Податковим кодексом України, який розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, регулюється справляння всіх податків в Україні [2]. Водночас податкова система України будується з урахуванням податкових аспектів ГАТТ/СОТТ та інших міжнародних економічних організацій.

На відміну від країн Європейського Союзу, податкова система України не стала інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяла зростанню економічної активності суб'єктів господарювання. Чинна система формування державних доходів відображає недосконалість та суперечності у її реалізації, тому має переважно фіскальний характер.

Разом з цим, Україна підтримує стосунки у сфері оподаткування з іншими країнами, які базуються на діючих у світі стандартах, розроблених Організацією економічного співробітництва та розвитку і Організацією Об'єднаних Націй, завдяки чому забезпечується уніфікація законодавства України у

сфері міжнародного оподаткування із законодавством інших країн.

Україна уклала міжнародні договори у сфері уникнення подвійного оподаткування практично з усіма країнами СНД, Європи, з багатьма країнами Азії, Північної та Південної Америки та декількома країнами Африки. Вони охоплюють найбільших торговельних та інвестиційних партнерів України.

Однак, як зумовлено територіально, усвідомлюючи перспективу інтеграції до Європейського союзу, Україною зроблено свій вибір.

Незважаючи на численні зміни, що постійно вносяться до податкового законодавства і спрямовані на вдосконалення податкової системи України, вона не позбавлена серйозних недоліків: податкове регулювання господарської діяльності характеризується, передусім, фіскальною спрямованістю. Водночас її регулятивна функція не зорієнтована на стале економічне зростання.

Ця проблема є однією з найгостріших в Україні та таких, що вирізняє її з-поміж більшості європейських країн [18].

На масштаби ухилення від сплати податків впливає, крім рівня податкових ставок, викривлення умов конкурентної боротьби внаслідок нерівномірного розподілу податкового навантаження; порушення принципу рівності платників перед законом; складність і недосконалість законодавства, що регулює підприємницьку діяльність, у тому числі податкового; загальне недотримання норм законів, неефективність державної бюджетної політики, впливає невідворотність настання відповідальності за порушення податкового законодавства.

Органами державного управління не завжди підтримується належний зворотний зв'язок із суб'єктами господарювання, що призводить до їх відсторонення від участі у формуванні державної податкової політики у сфері господарської діяльності.

Неефективною є система технічного регулювання у сфері податкового регулювання господарської діяльності, не зовсім втілені технічні прагнення України до членства у Європейському Союзі. Рівень гармонізації національних стандартів з міжнародними та європейськими стандартами залишається надзвичайно низьким. Повільне реформування у цій сфері ускладнює інтеграцію України до світового економічного простору.

Україна задекларувала готовність здійснити все можливе для модернізації своєї податкової системи шляхом підписання та ратифікації низки відповідних міжнародних конвенцій, а також участі в міжнародних організаціях, гармонізації внутрішніх норм і стандартів щодо роботи податкового відомства з вимогами європейських *acquis communautaire*. Зближення українського податкового законодавства з *acquis communautaire* Європейського союзу є не тільки інструментом поглиблення економічної взаємодії з Європейським Союзом, а й важливим засобом підвищення подальшого розвитку України в цілому. Вже сьогодні є низка існуючих зобов'язань

України, а також політичних та економічних ініціатив, що зумовлюють необхідність приведення параметрів функціонування податкової системи до європейських норм та стандартів.

Для їх реалізації органами державної влади України затверджені відповідні плани підготовки актів законодавства.

На сьогодні в Україні чинні законодавчі та підзаконні нормативно правові акти, які регулюють питання інтеграції України до Європейського Союзу:

- Закон України від 18.03.04 № 1629-IV «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»;

- Закон України від 21.11.02 № 228-IV «Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»;

- Указ Президента України від 21.08.04 № 965/2004 «Питання організації виконання Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»;

- Указ Президента України від 14.09.00 № 1072/2000 «Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу»;

- Розпорядження Президента України від 27.06.99 № 151/99-рп «Про Перелік центральних органів виконавчої влади, відповідальних за здійснення завдань, визначених Стратегією інтеграції України до Європейського Союзу»;

- Указ Президента України від 09.02.99 № 145/99 «Про заходи щодо вдосконалення нормотворчої діяльності органів виконавчої влади»;

- Указ Президента України від 11.06.98 № 615/98 «Про затвердження стратегії інтеграції України до Європейського Союзу»;

- Розпорядження КМУ від 9 червня 2010 р. № 1196-р «Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2010 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»;

- Постанова Кабінету Міністрів від 2 липня 2008 р. № 594 «Про затвердження Державної цільової програми інформування громадськості з питань європейської інтеграції України на 2008-2011 роки»;

- Постанова Кабінету Міністрів України від 07.03.06 № 256 «Про вдосконалення організації роботи з приведення національного законодавства у відповідність з європейськими нормами і стандартами»;

- Постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.05 № 174 «Деякі питання координації діяльності органів виконавчої влади у сфері європейської інтеграції»;

- Постанова Кабінету Міністрів України від 15.10.04 № 1365 «Деякі питання адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»;

- Постанова Кабінету Міністрів від 16.08.99 № 1496 «Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу».

Усі ці нормативно-правові акти визначають механізми регулювання питання взаємодії, координації та порядку застосування зобов'язань, взятих Україною щодо гармонізації вітчизняного законодавства із законодавством Європейського Союзу.

Актуальними для України залишаються питання виконання заходів гармонізації законодавства щодо податків з обігу, акцизних зборів та інших форм непрямого оподаткування аби забезпечити запровадження та функціонування внутрішнього ринку в часових межах, як це передбачено «Договором про заснування Європейської Спільноти» від 21.03.1957 року.

Загострення економічної конкуренції серед країн-членів Європейського Союзу призвело до поглиблення процесу уніфікації національних податкових систем за складом, структурою, механізмом справляння основних податків. Одним із факторів такої уніфікації є гармонізація податкового законодавства країн-членів Європейського Союзу, яка найвищого рівня розвитку сягнула стосовно податку на додану вартість і специфічних акцизів, щодо яких розроблено зазначені у відповідних Директивах Ради Європейського Союзу єдині правила справляння.

Згідно зі статтею 51 Угоди про партнерство та співробітництво між Україною та європейськими співтовариствами і їх державами-членами Україна має зобов'язання наблизити законодавство щодо непрямого оподаткування й оподаткування прибутку підприємств до норм і стандартів податкового права Європейського Союзу. За час дії Угоди у сфері непрямого оподаткування враховано основні вимоги базових нормативних актів Європейського Союзу – Директиви Ради Європейського Союзу від 28 листопада 2006 р. N 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість та Директиви Ради Європейського Союзу від 25 лютого 1992 р. № 92/12/ЄС про загальний режим для підакцизних товарів та зберігання, переміщення і моніторинг таких товарів [6].

Податкова система України, як і будь яка податкова система країни, має свої особливості. Цілісність податкової системи України порушується внаслідок співіснування в ній загальної та спрощеної підсистем оподаткування. У країнах-членах Європейського Союзу на відмінність від спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва використовуються такі форми державної підтримки зазначеного типу підприємств, як звільнення деяких видів суб'єктів господарської діяльності від необхідності ведення звітності про результати провадження господарської діяльності та запровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності, а також спеціальних режимів обкладення податком на додану вартість для деяких типів суб'єктів господарської діяльності, передусім фермерських господарств і сільськогосподарських кооперативів.

За роки незалежності України, як свідчать реалії сьогодення, поки що не вдалося побудувати достатньо функціональну систему органів державної

податкової служби, яка була б покликана здійснювати державно-управлінські функції та надання якісних управлінських послуг платникам податків України. Подолати багато недоліків у сфері виконавчої влади можливо шляхом здійснення реформування податкової служби, метою якого є поетапне створення на наукових засадах ефективної та демократичної системи державного управління діяльністю податкової служби, що має бути достатньо прозорим та зрозумілим для громадянськості, максимально наближеним до потреб людини, а витрати на її утримання повинні відповідати фінансово-економічному становищу держави. Стає очевидним, що без повноцінної адміністративної реформи в Україні неможливе системне і результативне проведення реформування податкової служби. У свою чергу, це потребує необхідного законодавчого закріплення великої кількості положень та законів, які стосуються правового статусу, організації роботи та порядку реорганізації діяльності Державної податкової служби України та наближення її принципів діяльності до вимог Європейського Союзу.

Початок діяльності та формування структури податкової служби України започатковано постановою Ради Міністрів Української РСР від 12 квітня 1990 року № 74 «Про створення державної податкової служби в Українській РСР». Саме цим документом регламентовано створення 1 липня 1990 року державної податкової служби в системі Міністерства фінансів УРСР, яка відповідала за адміністрування надходжень до Державного бюджету.

Забезпечити цю роботу зобов'язані були Міністерство фінансів УРСР і виконавчі комітети обласних, Київської і Севастопольської міських рад народних депутатів. Державна податкова служба складалась із Державної податкової інспекції Міністерства фінансів УРСР та державних податкових інспекцій в областях, містах і районах. Податкові інспекції підпорядковувались інспекціям вищого рівня.

Сформована ще на початку 90-х років, відразу після проголошення у 1991 році незалежної держави, податкова система України постійно змінювалася в напрямі пошуку оптимальної структури, яка б відповідала перехідному стану економіки і зіграла свою позитивну роль на етапі становлення незалежності держави.

У 1996 році створено та розпочато функціонування Державної податкової адміністрації України (Указ Президента України від 22 серпня 1996 року № 760/96 «Про створення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій»), постанова Кабінету Міністрів України від 15 листопада 1996 року № 1385 «Про забезпечення діяльності Державної податкової адміністрації України») [17].

За період свого існування податкова служба підтвердила не лише доцільність свого утворення, а й необхідність подальшого розвитку.

У грудні 2010 року Верховною Радою України прийнято і підписано Президентом України Подат-

ковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI, яким була започаткована податкова система нової моделі, що у свою чергу, зумовило докорінну зміну структури та напрямів діяльності податкової служби.

Із метою оптимізації системи центральних органів виконавчої влади, усунення дублювання їх повноважень, підвищення ефективності державного управління Президентом України було видано Указ «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 9 грудня 2010 року № 1085/2010, яким утворено Державну податкову службу України шляхом реорганізації Державної податкової адміністрації України [8].

Зазначеним указом затверджено схему організації та взаємодії, а саме діяльність Державної податкової служби України спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України.

Наказом Голови державної податкової служби України від 4 квітня 2011 року № 192 введено в дію тимчасову структуру та штатний розпис ДПС України. Згідно з наказом, кількість структурних підрозділів центрального апарату ДПС України скорочено. На базі 33 департаментів та управлінь створено 22 структурні підрозділи [17].

Указом Президента України від 12.05.2011 року № 584/2011 затверджено Положення про Державну податкову службу України, яким визначено, що до системи органів Державної податкової служби України належать центральний апарат та територіальні органи державної податкової служби в Автономній Республіці Крим, містах Київ та Севастополь, областях, округах (на два і більше регіони), державні податкові інспекції у районах, містах (крім міст Київ та Севастополь), районах у містах, міжрайонні, об'єднані та спеціалізовані державні податкові інспекції [9].

У той же час, статус податкової служби, її функції та правові основи діяльності в період прийняття Указу Президента регулювалися Законом України «Про державну податкову службу в Україні», статтею 1 якого визначено систему органів державної податкової служби, до якої належать: Державна податкова адміністрація України, спеціалізовані державні податкові інспекції, державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Київ та Севастополь, державні податкові інспекції в районах, містах (крім міст Київ та Севастополь), районах у містах [3].

Тобто існує певна колізія в нормах правових актів: з одного боку, пункт 15 частини першої статті 106 Конституції України, згідно з якою Президент реорганізовує за поданням Прем'єр-міністра України центральні органи виконавчої влади, з іншого – законодавчими актами визначена система органів податкової служби, зокрема в якій відсутні Державна податкова служба України (як центральний апарат) та територіальні органи державної податкової служби в Автономній Республіці Крим, містах Київ та Севастополь, областях, округах (на два і більше регіони) [1].

Тривала безсистемність підходів щодо утворення міністерств та інших центральних органів виконавчої влади спричинила необхідність внесення на розгляд ВРУ, Президентом України проекту Закону України «Про центральні органи виконавчої влади», який був прийнятий 17 березня 2011 року № 3166-VI [5].

На наш погляд, адміністративна реформа, проголошена Президентом України, покликана оптимізувати систему центральних органів виконавчої влади, усунути дублювання їхніх повноважень, підвищити ефективність державного управління, радикально змінити систему державного управління відповідно до сучасних потреб.

Тому, зважаючи на викладені вище факти, можна дійти висновку, що для ефективного проведення реформування податкового відомства необхідно враховувати європейський досвід у зазначеній сфері, залучати науковців та фахівців; насамперед, забезпечити наукове, державницьке та правове підґрунтя для здійснення реформування податкової служби, і лише при напрацюванні певних наукових праць та підготовки низки нормативних документів її доцільно застосовувати на практиці.

Управління діяльністю податкової служби охоплює широке коло питань, які входять до компетенції всієї вертикалі державної влади, – від законодавчого органу держави до окремих податкових інспекцій. У результаті, ефективність діяльності податкової служби визначається якістю реалізації єдиної державної податкової політики та якістю побудови системи органів Державної податкової служби України.

Результати діяльності окремих податкових органів мають суттєві недоліки, не завжди відповідають загальним вимогам до якості побудови структури. Це є значною мірою наслідком неефективного управління щодо побудови територіальних органів податкової служби – відсутністю належних систем управління побудови територіальних підрозділів з урахуванням адміністративно-територіального устрою країни.

Ця обставина викликає необхідність проведення досліджень, направлених на створення ефективної системи органів податкової служби, яка буде дозволяти податковій системі максимально задовольняти вимоги держави щодо наповнення державної скарбниці, забезпечувати необхідну кількість податкових послуг для підприємницької спільноти.

Діяльність податкової служби як центрального органу виконавчої влади, який забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, та здійснює міжгалузеву координацію у цій сфері, перебуває в центрі уваги учених і практиків, які вивчають проблеми діяльності податкової служби. Однак специфіка проведених досліджень не дає достатньо наукової інформації для створення сучасної системи побудови структури податкової служби.

Постановою Кабінету Міністрів України «Про утворення територіальних органів Державної податкової служби» від 21 вересня 2011 р. N 981 утворено як юридичні особи публічного права територіальні органи Державної податкової служби, реорганізувавши шляхом злиття, перетворення і приєднання державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Київ та Севастополь, державні податкові інспекції у районах, містах (крім міст Київ та Севастополь), районах у містах, спеціалізовані державні податкові інспекції, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції [10].

Проблема вдосконалення побудови податкової служби завжди займала вирішальне місце й на сьогодні посідає одне з актуальних місць у побудові ефективного державного управління податковими органами і вимагає внесення суттєвих змін у завдання, функції та організацію діяльності окремих податкових органів.

Саме з цього погляду важливе значення має та обставина, що ми розглядаємо найбільш важливі засади, основоположні закономірності структурної організації та функціонування системи міжрайонних, об'єднаних державних податкових інспекцій, та самостійних відділень, утворених у їх складі, а також спеціалізованих державних податкових інспекцій.

Особливо гостро стає проблема функціонування міжрайонних, об'єднаних державних податкових інспекцій та самостійних відділень (на правах відокремлених структурних підрозділів), утворених в їх складі, а також спеціалізованих державних податкових інспекцій.

Міжрайонні державні податкові інспекції охоплюють своєю діяльністю два сусідні райони, а об'єднані державні податкові інспекції – місто і прилеглий район (або кілька районів).

Діяльність податкової служби належить до найбільш складної галузі діяльності органів державної влади. Її діяльність впливає на безпеку громадян і держави, на економічні показники діяльності держави. Адже надходження від податкової служби до державної скарбниці, її загальний внесок до бюджетів держави свідчать про рівень ефективності роботи податкових органів.

Для ефективного управління податковою службою слід мати системне уявлення про її загальну систему, відкромлені одиниці та їх взаємозв'язки.

На виконання низки нормативно-правових актів, центральним апаратом державної податкової служби України видано наказ «Про затвердження чисельності працівників та тимчасових типових структур державних податкових інспекцій у районах, містах (крім міст Київ та Севастополь), районах у містах, міжрайонних, об'єднаних та спеціалізованих державних податкових інспекцій» від 05 грудня 2011 року № 200, яким затверджено:

– чисельність працівників державних податкових інспекцій у районах, містах (крім Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонних,

об'єднаних та спеціалізованих державних податкових інспекцій;

– тимчасову типову структуру спеціалізованої державної податкової інспекції по роботі з великими платниками податків;

– тимчасову типову структуру державних податкових інспекцій у районах, містах (крім Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекцій, чисельність яких (без урахування чисельності відділень та підрозділів податкової міліції) становить понад 100 одиниць;

– тимчасову типову структуру державних податкових інспекцій у районах, містах (крім Київ та Севастополь), районах у містах, міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекцій, чисельність яких (без урахування чисельності відділень та підрозділів податкової міліції) становить від 31 до 100 одиниць;

– тимчасову типову структуру державних податкових інспекцій у районах, містах (крім міст Київ та Севастополь), районах у містах, міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекцій, чисельність яких (без урахування чисельності відділень) становить 30 одиниць і менше.

Структури податкових інспекцій та розподіл функцій між підрозділами державних податкових інспекцій у районах, містах, районах у містах, міжрайонних, об'єднаних та спеціалізованих державних податкових інспекцій повинні будуватися з урахуванням Методичних вказівок щодо тимчасової структури державних податкових інспекцій у районах, містах (крім міст Київ та Севастополь), районах у містах, міжрайонних, об'єднаних та спеціалізованих державних податкових інспекцій.

Метою Методичних вказівок є встановлення єдиних підходів та принципів побудови тимчасової структури податкових інспекцій у районах, містах (крім Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонних, об'єднаних та спеціалізованих державних податкових інспекцій та забезпечення виконання ними завдань, покладених на органи державної податкової служби України.

Встановлюється вичерпний перелік вимог щодо самостійного відділення (на правах відокремленого структурного підрозділу) у складі міжрайонної, об'єднаної державної податкової інспекції, а саме відділення здійснює роботу за такими напрямками:

– надання адміністративних послуг;

– облік податків та інших платежів, складання звітності щодо стану розрахунків з бюджетом;

– контроль за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття й обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету;

– ведення обліку платників податків;

– формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, Єдиного банку даних про платників – юридичних осіб та інших реєстрів, ведення яких покладено законодавством на органи ДПС;

- реєстрація платників податків;
- облік об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;
- інформаційно-аналітичне забезпечення процесів адміністрування та їх автоматизація;
- контроль за погашенням податкового боргу платниками податків;
- надання податкових консультацій із питань оподаткування;
- надання доступу до публічної інформації;
- організація особистого прийому громадян та розгляд звернень громадян, запитів та звернень народних депутатів України [15].

Зазначеними вимогами передбачається невиконано вузький перелік завдань, які мають покладатись на самостійні відділення, які, до речі, територіально знаходяться поза межами самої міжрайонної, об'єднаної державної податкової інспекції, що створить істотні незручності для функціонування зазначених відділень та створить умови для нераціонального функціонування податкових органів та зайвого витрачання бюджетних коштів.

Територіальна відокремленість окремого відділення породжує певні труднощі у функціонуванні податкового органу (інспекції), оскільки вони перебувають у постійних взаємозв'язках один з одним.

У будь-якому органі всі його структурні підрозділи та відділення мають відносну самостійність. Це проявляється в їхній диференційованості, просторово-часовій локалізації, наявності специфічних характеристик господарської діяльності суб'єктів господарювання на певній території.

Самостійність даних суб'єктів повинна забезпечуватися детальною нормативною регламентацією їхніх цілей, завдань, функцій, компетенції, відповідальності.

Основним завданням податкової служби є здійснення контролю за додержанням податкового законодавства та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на органи державної податкової служби, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів, податків, зборів та інших платежів, установлених законодавством. У той же час, приписами вимог щодо напрямів роботи відділення не передбачається наділення функцією контролю відокремленого структурного підрозділу у відділенні міжрайонної або об'єднаної податкової інспекції.

Виключення зазначеного завдання з відділення призводить до неефективної та надмірно витратної для держави системи адміністрування податків і зборів, що неспроможна забезпечити повноцінне наповнення державного бюджету й ефективне виконання контрольних функцій податковими органами.

Єдність і взаємозумовленість інспекції та її відділень відповідно опосередковується зв'язками між ними.

Для вирішення проблем щодо ефективного виконання функцій податковими органами під час

побудови структури об'єднаних та міжрайонних державних податкових інспекцій, необхідно враховувати адміністративно-територіальний устрій держави та кількості платників податків, які функціонують на зазначеній території. При цьому, необхідно враховувати не лише загальну кількість платників податків, а й, так би мовити, їхнє минуле «досє», оскільки на різних платників посадовими особами органів податкової служби витрачається різна кількість робочого часу залежно від специфіки ведення господарської діяльності та кількості взаємодій з іншими платниками податків. Чинна організація територіального устрою має недоліки, що істотно впливають на ефективність управлінської діяльності в органах податкової служби.

Проблеми функціонування окремих відділень міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекцій також виникають у зв'язку зі специфікою побудови кількості службовців. Якщо в самих міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекціях діють структурні підрозділи (сектори, відділи, управління), то у відділеннях, у разі неможливості створення структурного підрозділу, вводиться окрема посада, відповідальна за напрям роботи. Зазначений факт ускладнює можливість ефективного управління, оскільки у разі наявності лише одного службовця, відповідального за окремий напрям діяльності, неможливо ефективно побудувати діяльність відділення. Як визначено законодавчими актами, державним службовцям надається відпустка у кількості 30 календарних днів, які є обов'язковою соціальною гарантією службовця. Таким чинном, у разі перебування службовця у відпустці (як основній, так і додатковій), на лікарняному або у відраженні, та у разі відсутності заміни його працівником у зв'язку з відсутністю необхідної освіти, навичок роботі у визначеному колі службових обов'язків буде надто складно його замінити. Шляхом вирішення зазначеного питання може бути відраження працівника з об'єднаної (міжрайонної) державної податкової інспекції до відділення, яке територіально знаходиться поза межами діяльності самої інспекції. Зазначений факт впливає на ефективність управління податковими органами, оскільки для вирішення зазначених фактів у відділеннях необхідне зайве витрачання бюджетних коштів.

Враховуючи викладене, задоцільно передбачити в структурі відділень взаємозв'язок між окремими спеціалістами, відповідальними за окремі напрями роботи, та визначити способи їх заміни на період відсутності. За таких підстав ускладнюється функціонування податкових інспекцій.

Указом Президента України від 24.12.2012 № 726/2012 «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» утворено Міністерство доходів і зборів України шляхом реорганізації Державної податкової служби України та Державної митної служби України. На новостворене Міністерство також покладено функ-

цію з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [7].

Зазначене відомство є аналогом побудови фіскальних відомств країн Європейського союзу, а саме: в Данії функціонує Міністерство оподаткування Данії, яке складається з центральної таможеної та податкової адміністрацій, в Латвійській Республіці існує Служба державних доходів, яка є підконтрольною Міністерству фінансів Латвійської республіки, у Великобританії – Державне управління з податкових і митних зборів.

За таких підстав новостворене відомство потребує детального дослідження побудови його структури та визначення повноважень, оскільки основний вплив податкового регулювання буде здійснюватись через Міністерство доходів і зборів України.

**Висновки.** Реформування податкової системи повинно здійснюватись поетапно, системно, прозоро та науково обґрунтовано, шляхом прийняття відповідних нормативно-правових актів, базою для яких буде Податковий кодекс України.

Результатом адаптації податкової системи як необхідного чинника ефективного механізму наближення законодавства України з питань оподаткування до стандартів Європейського Союзу повинно стати:

– створення раціональної податкової системи з вищим ступенем цілісності, нейтральності,

справедливості, передбачуваності, відповідності вимогам податкового законодавства Європейського Союзу;

– забезпечення більш ефективного механізму впливу на господарську діяльність через фіскальну, регулятивну і стимулювальну функції;

– удосконалення та розвиток системи оподаткування та податкових органів і поступове наближення до принципів належного управління у сфері оподаткування;

– створення рівних конкурентних умов для провадження суб'єктами господарювання незалежно від їх місцезнаходження виду діяльності та організаційно-правової форми ефективної діяльності;

– активізація господарської діяльності;

– зміцнення позиції України в міжнародній конкуренції;

– збільшення обсягів внутрішніх і зовнішніх інвестицій.

**Перспективи подальших досліджень.** Подальші розробки адаптаційних нормативно-правових актів повинні здійснюватись на основі глибокого системного вивчення законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів України та враховувати стандарти податкових норм Європейського Союзу, досвід чинних у сучасних умовах механізмів податкового регулювання господарської діяльності, ретельно проаналізувати слабкі сторони та переваги таких механізмів.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. // Відом. Верховної Ради України. – 1996.
2. Податковий кодекс України реєстр. № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
3. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» реєстр. № 509-XII від 4 груд. 1990 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
4. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу». № 1629-IV від 18.03.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
5. Закон України «Про центральні органи виконавчої влади» реєстр. № 3166-VI від 17 бер. 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
6. Угода про партнерство та співробітництво між Україною і Європейським Союзом та їх державами-членами від 16.06.1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
7. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 24.12.2012 р. № 726/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
8. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 09.12.2010 р. № 1085/2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
9. Про Положення про Державну податкову службу України : Указ Президента України від 12.05.2011 р. № 584/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
10. Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення територіальних органів Державної податкової служби» від 21 вересня 2011 р. № 981 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
11. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження граничної чисельності працівників апарату центральних органів виконавчої влади» від 07 вересня 2011 р. № 937 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
12. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження граничної чисельності працівників територіальних органів центральних органів виконавчої влади» від 14 листопада 2011 р. № 1184 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
13. Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Центрального офісу з обслуговування великих платників податків» від 18 січня 2012 року № 42 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
14. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження методичних рекомендацій щодо приведення положень проектів нормативно-правових актів з питань прямого оподаткування у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ» № 578 від 04.10.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
15. Наказ Державної податкової служби України «Про затвердження чисельності працівників та тимчасових типових структур державних податкових інспекцій у районах, містах (крім міст Київ та Севастополь), районах у містах, міжрайонних, об'єднаних та спеціалізованих державних податкових інспекцій» від 05 грудня 2011 року № 200.
16. Моделі та стратегії євроінтеграції України: економічний і правовий аспекти : збірник матеріалів IX Міжнародної науково-практичної конференції, 30 травня 2006 р. – К. : УАЗТ, 2006. – 332 с.

17. Етапи розвитку державної податкової служби України (хронологія основних подій) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sta.gov.ua>.
18. Панасюк М. Я. «Джерела надходжень бюджету Європейського Союзу та їх реформування у наступному фінансовому періоді» – Режим доступу: <http://intkonf.org>.
19. Коліжук О. О. «Напрями гармонізації податкової політики України до норм Європейського Союзу» / О. О. Коліжук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua>.
20. Касьяненко М. М. Організація роботи та управління органами державної податкової служби / М. М. Касьяненко, М. В. Гринюк, П. В. Цимбал. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 229 с.
21. Бандурка О. О. Управління Державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти : [монографія] / О. О. Бандурка. – Харків: Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2005.

Рецензенти: **Корецький М. Х.**, д.держ.упр.;  
**Івашкова Л. М.**, д.держ.упр.

© Ємельянов В. М., Косенчук С. І., 2012

*Дата надходження статті до редколегії 11.12.2012 р.*

**ЄМЕЛЬЯНОВ Володимир Михайлович** – кандидат технічних наук, доцент, державний службовець І рангу, директор Інституту державного управління ЧДУ ім. Петра Могили.

**Коло наукових інтересів:** розвиток державної служби в Україні, модернізація державної служби, європейська інтеграція України, малий та середній бізнес.

**КОСЕНЧУК Сергій Іванович** – начальник юридичного відділу Очаківської об'єднаної державної податкової інспекції Миколаївської області Державної податкової служби.

**Коло наукових інтересів:** удосконалення податкового регулювання в Україні