



Рисунок 3. Екстенсивний та інтенсивний тип економічного розвитку України

є частішими, але менш значущими. Разом із тим час виходу із кризи значно менший, аніж за екстенсивного типу. На нашу думку, необхідно всіма методами сприяти досягненню саме даного типу економічного розвитку.

Провівши кореляційне моделювання ми бачимо, що спостерігається значна залежність темпів економічного розвитку від величини національного продукту, що освоюється через державний бюджет. Неможливо чітко встановити прямолінійний вплив, але розрахунок залежності цих двох факторів дозволяє нам розкрити більш детально даний вплив. Так, ми вважаємо, що основною ціллю бюджетної політики має стати підвищення ефективності важелів, що задіюються, як у процесі акумулювання коштів до державного бюджету, так і у процесі їх розподілу. Визначивши коефіцієнт згладжування та відхилення, ми наголошуємо на тому, що основною проблемою дохідної бази державного бюджету є не значна величина ВВП, що перерозподіляється через бюджет, а ефективність політики формування доходів. У свою чергу, ефективність такої політики має бути спрямована на активізацію додаткових та максимізацію впливу вже існуючих важелів. Разом із тим ми вважаємо, що основною проблемою, яка не дозволяє забезпечити зростання ВВП на рівні більше 1 при зростанні на 1 освоєних коштів, саме структурна проблема доходів державного бюджету.

Висновки

Отже, в процесі побудови математичної моделі взаємозв'язку доходів до державного бюджету у забезпеченні соціально економічного розвитку ми дійшли висновку, що існує щільна залежність між величиною коштів, що освоюються державним бюджетом, та темпом економічного зростання. Разом із тим ми визначили, що основною проблемою, що стримує економічний розвиток, є екстенсивний тип освоєння ресурсів, у тому числі тих, що утворюються внаслідок перерозподілу. Основною проблемою такої ситуації ми визначили недосконалу структуру державних доходів.

Література

1. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: Підручник для студ. економ. навч. закладів і ф-тів, що вивчають дисц. «Основи економ. теорії» / Г.Н. Климко [и др.]. – Київ: Вища школа, 1994. – 559 с.
2. Статистичний щорічник України за відповідний рік / За ред. О.Г. Осауленко. – К.: Консультант [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
3. Наконечний С.І., Савіна С.С. Математичне програмування: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2003. – 452 с.
4. <http://www.ukrstat.gov.ua>
5. <http://www.minfin.gov.ua>

Л.Г. ОЛЕЙНІКОВА,

к.е.н., докторант, ДННУ «Академія фінансового управління» Міністерства фінансів України

Реформування моделі податкового контролю як елемента конкурентоспроможної податкової системи

Досліджено роль податкового контролю в забезпеченні конкурентоспроможної податкової системи. Виз-

начено основні поточні проблеми, що існують в системі податкового контролю в Україні. Намічено основні на-

прями реформування моделі податкового контролю з метою забезпечення розвитку національної економіки.

Изучена роль налогового контроля в обеспечении конкурентной налоговой системы. Определены основные текущие проблемы, существующие в системе налогового контроля в Украине. Намечены основные направления реформирования модели налогового контроля с целью обеспечения развития национальной экономики.

The role of tax control is investigational in providing of the competitive tax system. Basic current problems that exist in the tax checking system at Ukraine are certain. Basic directions of reformation of model of tax control are set with the aim of providing of development of national economy.

Постановка проблеми. Економіка України останні роки функціонує в умовах завищеного фіскального тиску. На сьогодні методи збору податків та контролю за їх сплатою посилюють негативні тенденції поведінки платників та є основою для корупції, збільшення тіньового сектору економіки. Це створює негативну оцінку в Україні як податкової системи, так і свободи ведення бізнесу. А це означає, що економіка України може бути недостатньо приваблива для інвестиційної діяльності. Забезпечення принципу рівності всіх платників перед законом та рівномірний розподіл податкового навантаження забезпечують рівні конкурентні умови в економічному просторі України. Саме тому питання податкового контролю та його процедур в Україні є такими актуальними для побудови конкурентоспроможної в глобальному економічному просторі економіки. Це збільшує міжнародну конкурентоспроможність економіки країни та може сприяти залученню інвестицій в країну.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Вагомий внесок у дослідження питань теорії та практики функціонування ефективного механізму податкового регулювання економіки та конкурентоспроможності зробили як зарубіжні вчені-економісти – П. Кругман, С. Хант, М. Портер, А. Аткинсон, Д. Стігліц, А. Лаффер, С. Хант, Ф. фон Хайек, так і вітчизняні – Я. Базиліук, О. Білорус, С. Давиденко, В. Геєць, Т. Єфименко, А. Соколовська, Р. Фатхутдінов, С.О. Юрій та багато інших. Однак питання щодо ролі податкового контролю в забезпеченні конкурентних переваг економіки країни залишаються актуальними для України. А розпочаті в Україні економічні реформи вимагають подальшого вивчення цих питань.

Мета статті – дослідити роль податкового контролю в забезпеченні конкурентоспроможної податкової системи. Визначити основні поточні проблеми, що існують в системі податкового контролю в Україні. Намітити основні напрями реформування моделі податкового контролю з метою забезпечення розвитку національної економіки.

Виклад основного матеріалу. Для оцінки інвестиційної привабливості економіки країни важливе значення мають умови оподаткування в країні отримання прибутку. Політику

в сфері оподаткування використовують як один з інструментів залучення іноземних інвестицій та розвитку економіки, проте він є лише допоміжним по відношенню до наявної в країні інфраструктури, кваліфікованої робочої сили, свободи переміщення капіталів та інших чинників, що визначають рух міжнародних потоків капіталу.

Глобалізація міжнародних економічних відносин, зростання мобільності чинників виробництва і впровадження інновацій у фінансовій сфері і сфері інформаційних технологій призвели до виникнення концепції «міжнародної податкової конкуренції». В рамках даної концепції фактично був визнаний той факт, що рівень внутрішнього оподаткування, певна структура податкової системи та податкова політика, що проводиться в країні, є важливими елементами, що визначають міжнародну економічну конкурентоспроможність країни. При цьому основним інструментом міжнародної податкової конкуренції стає відносно зниження країною податкового тягаря в порівнянні з іншими країнами та простота і справедливість адміністративних процедур, пов'язаних зі справлянням податків.

Якщо розглядати процес податкової конкуренції більш детально, то окрім зниження рівня податкових ставок міжнародна податкова конкуренція також виявляється в наданні різних податкових пільг окремим категоріям платників податків, звільненні від сплати певних категорій платників, наданні податкових преференцій, забезпеченні умов для дотримання норм податкового законодавства, забезпеченні стабільності та простоти податкового законодавства.

В Україні серед головних проблем, що впливають на конкурентоспроможність економіки та на її інвестиційно-інноваційний розвиток, можна виділити навіть не податкове навантаження, а умови справляння податків та адміністративні процедури, пов'язані з оподаткуванням.

До функцій органів державної влади при проведенні адміністрування податків відносяться:

- надання послуг платникам податків у ході виконання ними своїх обов'язків з розрахунку, декларування та сплати податкових зобов'язань;
- проведення контролю за виконанням 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, які не були у визначені терміни сплачені, та вжиття заходів, спрямованих на поновлення платоспроможності платників податків.

У діяльності податкової служби особливо важливе значення належить проведенню контролю, спрямованого на забезпечення виконання вимог чинного податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин, виявлення фактів його порушень та забезпечення їх усунення. Робо-

та податкових органів з проведення контролю дуже суттєво впливає на умови ведення бізнесу в Україні. На перше місце необхідно ставити законність дій контролюючих та законність цілей, що вони планують досягти. Будь-який закон, направлений на удосконалення роботи податкових органів з платниками, буде нівельований у разі порушення закону з боку адміністратора податків при виконанні контрольних функцій. Платники податків незалежно від сфери діяльності мають усвідомлювати, що сумлінна сплата податків гарантує забезпечення їх прав і убезпечує від неправомірних вимог чи дій податкових органів. Метою ж контрольних підрозділів податкової служби має бути виявлення та покарання несумлінних платників податків. Розширення бази оподаткування за рахунок несумлінних платників та забезпечення таким чином недоторканості сумлінних, сприятиме створенню рівних конкурентних умов в економічному просторі країни. Незаконне отримання конкурентних переваг шляхом несплати податків є надзвичайно актуальним питанням особливо в період кризи. Адже підприємства, що ухиляються від сплати податків, мають більший фінансовий ресурс, ніж підприємства, що сплачують податки.

Забезпечення принципу рівності усіх платників перед законом та рівномірний розподіл податкового навантаження забезпечують рівні конкурентні умови в економіці. Саме тому питання податкового контролю та його процедур в Україні є такими актуальними для побудови конкурентоспроможної в глобальному економічному просторі економіки. Додамо, що не зникає необхідності зваженого податково-бюджетного регулювання. Адже забезпечене контролюючими підрозділами зростання бази оподаткування усередині країни за рахунок несумлінних платників податків, має збільшити бюджетні доходи країни без створення додаткового податкового навантаження на сумлінних платників.

Податкова конкуренція держав виконує також функцію природного обмежувача рівня державних видатків. При цьому, на думку К. Пінто, податкова конкуренція дозволяє знайти «розумний баланс між величиною загального фіскального навантаження на платників податків і рівнем послуг та соціального забезпечення, що надається державою»¹.

Як правило, в Україні до податкового контролю відносять виключно діяльність органів виконавчої влади (податкової і частково митної адміністрації) щодо контролю за дотриманням вимог податкового законодавства з боку платників податків. А спрямовується він на збільшення доходів державного і місцевих бюджетів. Як наслідок, в Україні податковий контроль, що здійснюється органами виконавчої влади, має виражений фіскальний характер.

Проте такий підхід є дещо спрощеним. При цьому платники податків розглядаються виключно з позиції постачальників фінансового ресурсу, що мають лише зобов'язання, а держава шляхом представництва через державні органи влади має по відношенню до них лише права. Такий підхід притаманний авторитарним державам, що ставлять собі за мету доміну-

вання над громадянами, але не може використовуватися державами, що претендують на статус демократичних.

Крім того, модель домінування держави над платниками передбачає постійну боротьбу між ними. Держава постійно збільшує адміністративний тиск, роблячи систему державного контролю ще більш жорсткою. Натомість платники податків, особливо ті з них, хто займається підприємницькою діяльністю, являють собою найбільш активну і винахідливу частину суспільства. В умовах відкритого світу та з урахуванням процесів глобалізації вони знаходять нові і нові можливості уникнути підвищеного контролю з боку держави. Наслідком цього процесу є все більше зростання державного контрольного апарату при одночасному зменшенні його ефективності² та збільшенні рівня тінізації економіки. Крім того, така податкова модель є абсолютно неконкурентною, що, в свою чергу, блокує залучення зовнішніх інвестицій та провокує процеси відтоку з держави національного капіталу.

Протилежністю моделі примата держави є модель примата платника податків. При такому підході усі переваги надаються платнику. Державні функції контролю обмежуються до такого ступеню, коли він стає взагалі неможливим. У той же час платникам надається фактично право на власний розсуд приймати рішення про проведення у них будь-яких державних контрольних заходів. Прикладом намагання запровадити такий підхід в Україні є Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» №877-V від 05.04.2007 р. Зазначений закон, декларуючи цілком розумну мету стандартизації і регламентації процесу державного контролю, рядом своїх положень фактично унеможливив проведення такого контролю взагалі. Підхід, побудований на приматі платника, також не є найкращою моделлю. Як свідчить практика, в тому числі практика розвинених країн ЄС, платники завжди прагнуть зменшити суми відрахувань до державної скарбниці. Прикладами є Федеративна Республіка Німеччина, де на весні 2008 року спалахнув гучний скандал з ухиленням від оподаткування великих корпорацій з використанням офшорних банків; США, де кожного року проходять гучні процеси стосовно несплати податків та ряду інших країн наочно свідчать – в умовах зменшення державного контролю одразу виникає більша чи менша група платників, які починають ухилятися від сплати податків. У свою чергу, такі ухилення мають одразу три негативні наслідки:

1. Пряме зменшення податкових доходів держави.
2. Спотворення конкурентного середовища, оскільки платники податків, що ухиляються від їх сплати одразу отримують додатковий фінансовий ресурс, який дає їм перевагу

¹ Pinto C. (Harmful) tax competition within the European Union: concept and overview of certain tax regimes in selected Member States / 3 Pinto. – 2000. – www.ifs.org.uk.

² Олейнікова Л.Г. Удосконалення фіскальної та економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Науково теоретичний та інформаційно практичний журнал Міністерства фінансів України «Фінанси України», №10, 2010 р., стр. 52.

над тими платниками податків, що виконують свої обов'язки зі сплати податків у повному обсязі.

З. Приклад безкарного ухилення від оподаткування та погіршення конкурентних умов спонукає інших платників до ухилення від оподаткування.

Як наслідок, рано чи пізно це призводить до кризи державних фінансів і викликає різке ужорсточення державного контролю аж до стадії перетворення його на модель примату держави. Одним із прикладів зміни суспільної думки внаслідок масштабних ухилень від оподаткування є ФРН. Викриття у ФРН масштабних ухилень від оподаткування стало можливим завдяки інформації, отриманої Службою зовнішньої розвідки країни (БНД). Однак відповідно до законодавства ФРН ця служба не має права займатися податковими питаннями. Тобто докази, що дали поштовх до масштабного розслідування фінансових афер, були отримані сумнівним з точки зору законодавства шляхом. Однак розслідування отримало підтримку всіх без виключення правлячих політичних партій ФРН та широку суспільну підтримку з боку середнього класу. Це наочно демонструє, що масштабні порушення законодавства однією стороною можуть стати поштовхом до легітимізації порушень законодавства з боку іншої, особливо якщо вони будуть пояснюватись необхідністю захисту інтересів суспільства.

Таким чином, модель примату платників рівною мірою небезпечна для суспільства, як і модель примату держави. При цьому при збігу певних факторів вона може дуже швидко перетворитись на свою протилежність.

Розвинені демократичні країни, а також ряд постсоціалістичних країн з перехідною економікою обирають іншу модель податкового контролю. При цій моделі контролю підлягає діяльність усіх суб'єктів податкових відносин. Цю модель можна умовно визначити як «систему взаємних зобов'язань». Така модель передбачає, що усі суб'єкти податкових відносин вважаються рівноправними, а діяльність кожного з них є підзвітною і підконтрольною. При застосуванні такої моделі пред'являються однакові вимоги до усіх суб'єктів податкових відносин (неухильне виконання вимог податкового законодавства), надаються однакові гарантії (наявність дієвих інструментів примусу суб'єктів податкових відносин до виконання вимог податкового законодавства) та 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 і якому мають бути створені найкращі умови для виконання свого обов'язку щодо сплати податків. У свою чергу, державний апарат стає не ворогом підприємця, якого потрібно за будь-яку ціну ослабити і позбавити повноважень, а гарантом рівного виконання законодавства усіма суб'єктами податкових відносин.

Задекларованою метою податкового контролю в Україні є забезпечення додержання податкового законодавства, правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати до бю-

джетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (ст. 2 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» № 509–XII від 04.12.90 р.).

У той же час фактичною метою податкового контролю є збільшення доходів державного бюджету. Практика адміністрування податків в Україні ґрунтується саме на фіскальній спрямованості податкового контролю.

Мета податкового контролю при застосуванні моделі «взаємних зобов'язань» полягає в тому, щоб забезпечити дотримання податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин.

Стосовно платників податків контролю підлягають такі напрями їх діяльності, як:

- облік результатів господарської діяльності, господарських операцій, матеріальних та нематеріальних активів, доходів та інших об'єктів що підлягають оподаткуванню;
- розрахунок податкових зобов'язань (власних, або інших платників, у випадку виконання функцій податкових агентів);
- подання податкової звітності та іншої інформації про платників і їх діяльність в порядку та строки, визначені податковим законодавством;
- сплата податкових зобов'язань.

Стосовно органів виконавчої влади, що від імені держави здійснюють податковий контроль стосовно платників податків, контролю підлягають такі питання, як:

- 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.

До суб'єктів податкового контролю в Україні відносяться:

1. Органи виконавчої влади, що від імені держави здійснюють податковий контроль за діяльністю платників податків:

- стосовно діяльності платників податків;
- стосовно власної діяльності (самоконтроль та розгляд скарг платників податків).

2. Платники податків:

- стосовно діяльності органів виконавчої влади (первинна оцінка правомірності дій контролюючих органів та подання відповідних скарг у разі наявності ознак порушення законодавства контролюючими органами).

3. Органи виконавчої влади, уповноважені здійснювати нагляд за додержанням законності:

- стосовно діяльності платників податків;
- стосовно діяльності органів податкової служби.

4. Органи судової влади:

- стосовно проведення остаточної оцінки правомірності дій усіх інших суб'єктів податкових відносин та податкового контролю.

Слід зауважити, що в Україні ще не відбувається у повній мірі розуміння судової гілки влади як одного з елементів си-

стеми податкового контролю. Розгляд податкових питань покладається на адміністративні суди. В той же час в переважній більшості країн ЄС та у США існують спеціалізовані податкові суди (в окремих державах – податкові трибунали), які займаються виключно податковими питаннями.

Податковий контроль, що застосовується в Україні, потребує проведення таких операцій:

1. Реєстрація платників податків.
2. Збір інформації про діяльність платників податків.
3. Аналіз отриманої інформації
4. Проведення перевірки діяльності платників податків (камеральні – перевірки поданої платником податкової звітності, та документальні – перевірки діяльності платників податків з окремих питань або в цілому за певний період).
5. Надання фінансових гарантій сплати податків при проведенні окремих господарських операцій (наприклад – податкові векселі, що застосовуються при митному оформленні товарів, при операціях з товарами акцизної групи та в деяких інших випадках).
6. Розгляд апеляцій платників податків та скарг на дії і рішення контролюючих органів.
7. Вирішення спірних питань між державними органами і платниками податків у суді.

Такі операції податкового контролю застосовуються у більшості розвинених країн. Проте в Україні мають нові особливості в проведенні роботи податкової служби з платниками. Якщо у розвинених країнах збір інформації та її аналіз є переважною функцією контролюючих органів, а проведення перевірок є логічним їх завершенням, то в Україні основним методом податкового контролю стали перевірки. Наслідком є те, що результативність контрольних заходів в Україні є значно нижчою, ніж у розвинених країнах.

Прикладом може бути Данія. Тут запроваджено достатньо виважену (хоч і складну) систему податкових перевірок. Результатом є те, що рівень виконання податкового законодавства в Данії є одним з найбільш високих у світі. Зокрема, з питань сплати ПДВ він перевищує 95%.

При проведенні податкового контролю в європейських країнах перевага надається застосуванню упереджувальних заходів, а вплив на платника чинять, відповідно до його поведінки (від покращення надання послуг до боротьби з фактами шахрайства).

Важлива роль належить застосуванню запобіжних заходів. Їх метою є усунення будь-яких підстав для ухилення платника від виконання своїх податкових зобов'язань. Водночас примусові заходи не мають за мету тільки збільшення надходжень до державних фондів. Вони спрямовані на обмеження можливостей ухилення платників від виконання

своїх зобов'язань без застосування засобів покарання. Збільшення кількості послуг та підвищення їх якості спрямоване на надання допомоги платникам для повного та своєчасного виконання податкових зобов'язань.

Вплив податкових перевірок на поведінку платників залежить як від організації їх проведення, так і від впровадження заходів з їх реалізації. Податкова служба повинна мати детально розроблену та виважену програму проведення податкових перевірок. Їх метою є виявлення виключно ухилення від оподаткування, а також заниження суми сплачених податків. Для вирішення таких задач проводиться збір даних, що стосуються діяльності платника та виявлення відповідності показників декларації проведеним операціям.

Висновки

Удосконалення моделі податкового контролю сприятиме забезпеченню рівних конкурентних умов для усіх учасників економічних відносин. Головною ж ціллю удосконалення податкового контролю є забезпечення виконання вимог чинного податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин, виявлення фактів його порушень та забезпечення їх усунення. Оцінці підлягає не лише діяльність платників податків але і діяльність контролюючих органів. У роботі податкової адміністрації повинні виховувати розуміння необхідності та важливості для держави виконання податкового законодавства. На перший план виходять сприяння добровільній сплаті податків, упереджувальні заходи уникнення оподаткування. Здійсненню примусових заходів належить другорядна роль, хоча і не менш важлива. Досягнення високих результатів роботи при проведенні контрольних заходів має підкріплюються проведенням роботи з вдосконалення обслуговування платників податків, наданням їм чітких інструкцій, форм, які нескладно зрозуміти, а також допомоги платникам та надання інформації, якщо це необхідно.

Література

1. Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» №877-V від 05.04.2007 року
2. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» № 509- XII від 04.12.1990 р.
3. Олейнікова Л.Г. Удосконалення фіскальної та економічної результативності податкового адміністрування в Україні/ Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Міністерства фінансів України «Фінанси України», № 10, 2010 р., стр. 52.
4. Діяльність ДПА України за 2009 р./ ДПАУ.- м. Київ.- 2010 р.
5. Pinto. C. (Harmful) tax competition within the European Union: concept and overview of certain tax regimes in selected Member States / C. Pinto. – 2000. – www.ifs.org.uk.