

Стратегічний план охоплює всю сферу діяльності відповідного головного розпорядника бюджетних коштів, включаючи діяльність розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління відповідного головного розпорядника бюджетних коштів (далі – підприємства, установи та організації, що діють у системі головного розпорядника бюджетних коштів) [12].

Також у сфері планування за результатами зроблено ряд кроків, що знайшло відображення у ряді статей Бюджетного кодексу:

– у статті 2 дається визначення програмно-цільового методу у бюджетному процесі як методу управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу;

– у статті 7 відображено в принципах, одним з яких є принцип ефективності та результативності, що передбачає отримання запланованих результатів діяльності органами виконавчої влади «при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів»;

– у статті 20 зазначається, що «Особливими складовими програмно-цільового методу у бюджетному процесі є бюджетні програми, відповідальні виконавці бюджетних програм, паспорти бюджетних програм, результативні показники бюджетних програм».

Для залучення в систему планування за кінцевими результатами інших центральних органів виконавчої влади їх діяльність також має плануватися і оцінюватися шляхом співставлення на всіх стадіях бюджетного процесу результатуючих показників діяльності та обсягів фінансування та бюджетування, що використовуються в інших країнах. Міжнародний досвід свідчить про те, що підвищити ефективність державних витрат за рахунок вдосконалення самої лише управлінської технології, не зачіпаючи при цьому бюджетний процес, неможливо. Аналіз міжнародної практики використання методів БОР показує, що процес переходу на такі методи бюджетування не завжди проходить гладко, однак переваги цього методу набагато перевищують витрати.

У всякому разі, кількість країн, що використовують у тій чи іншій мірі прийоми і методи БОР, постійно зростає.

### Висновки

Задля подальшого реформування системи соціально-економічного планування, одна з цілей якої – забезпечити умови для максимально ефективного використання бюджетних ресурсів відповідно до пріоритетів соціально-економічної політики держави, необхідно посилення спроможності головних розпорядників бюджетних коштів до стратегічного планування своєї діяльності у рамках чітких орієнтирів, які закладені у стратегічних і програмних документах, при одночасному впровадженні системи планування і моніторингу соціально-економічної результативності бюджетних видатків за допомогою якісних та кількісних індикаторів.

І хоча в Україні вже закладені основи стратегічного планування, орієнтованого на результат, залишається неформованою нормативна і методична база з цього питання, що не дозволяє повноцінно інтегрувати плани діяльності центральних органів виконавчої влади до системи документів державного стратегічного планування та, відповідно, досягти соціально-економічної ефективності бюджетних видатків.

### Література

1. Клищ Н.Н. Методи повышения эффективности управления в органах государственной власти / Н.Н. Клищ // Состояние и механизмы модернизации государственного управления в РФ. – М., 2004.
2. Берездивина Е.В. Оценка эффективности использования бюджетных средств в части расходов на оказание бюджетных услуг / Е.В. Берездивина, В.Ф. Елисеев, А.Б. Жулин, Н.М. Сивашева. – [Монография]. – М., Издательский дом ГУ-ВШЭ. – 2004.
3. Берездивина Е.В. Обоснование расходов органа исполнительной власти на выполнение задач в соответствии с докладом о результатах и основных направлениях деятельности / Е.В. Берездивина. – [Текст]: препринт WP8/2007/01 / Е.В. Берездивина; Гос. ун-т – Высш. шк. экономики. – М.: ГУ ВШЭ, 2007. – 72 с.
4. Бачлер Дж. Оценка региональной политики в Европейском сообществе. 2000. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://ieie.nsc.ru/~taxis/bachtler-rec.htm>

О.Г. РЯБЧУК,  
к.е.н., доцент, НУДПСУ

## Напрями підвищення ефективності адміністрування податку на доходи фізичних осіб

У статті досліджено схеми мінімізації оподаткування доходів фізичних осіб та змодельовано стан взаємодії

носин із бюджетом різних груп населення при визначених сталих витратах на адміністрування податку на доходи

ди фізичних осіб і ситуацію при умові збільшення витрат на удосконалення податкового адміністрування.

**Ключові слова:** податкове адміністрування, податок на доходи фізичних осіб, ухилення від сплати податку.

*В статье исследованы схемы минимизации налогообложения доходов физических лиц и смоделировано состояние взаимоотношений с бюджетом разных групп населения при определенных постоянных расходах на администрирование налога на доходы физических лиц и ситуацию при условии увеличения расходов на усовершенствование налогового администрирования.*

**Ключевые слова:** налоговое администрирование, налог на доходы физических лиц, уклонение от уплаты налога.

*The strategies of income tax avoidance are investigated in the article. The author models the level of relations among different social groups with the budget in the context of defined constant expenses and the situation with the condition of increasing of expenses on tax administration.*

**Keywords:** tax administration, income tax, tax avoidance.

**Постановка проблеми.** Адміністрування податку на доходи фізичних осіб в Україні за своїми функціональними характеристиками не є оптимальним. Тому основні зусилля при реформуванні системи оподаткування доходів населення необхідно направити на реформу саме адміністрування податку. Численні звільнення, вибіркові покарання, складне та суперечливе податкове законодавство породжують вражаючу корупцію, масове ухилення від сплати податку і тіньову діяльність. А в тих небагатьох випадках, коли громадянин прагне працювати за податковими законами, витрати на облік і сплату податку є дуже високими. Тому нова система податкового адміністрування має значно зменшити стимули до корупції і ухилення від сплати податків, у тому числі податку на доходи фізичних осіб, що, у свою чергу, сприятиме зменшенню витрат на адміністрування податків.

Грамотна державна політика у сфері оподаткування доходів фізичних осіб може зіграти важливу роль у стабілізації обстановки зі сплатою податку. Ключовою ланкою тут є суворе виконання податкового законодавства. Для цього є два шляхи, використовувані одночасно. Один з них – безжалісне відношення до порушників податкового законодавства, зростання чисельності та кваліфікації податкових працівників, покращення науково-технічної оснащеності податкових органів і т.д. Однак більш ефективнішим є інший шлях – удосконалення податкового законодавства, тобто зменшення числа потенційних порушників, спрощення обліку і звітності, усунення всіляких нюансів, особливостей, приватних пільг і т.д. Якщо ці два шляхи об'єднати в один, можна досягти високого результату.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Питання удосконалення податкового адміністрування розглядалися у наукових працях українських вчених-економістів та пу-

блікаціях практичних працівників Державної податкової служби В. Андрущенка, П. Буряка, З. Варналія, В. Вишневського, В. Гейця, О. Данілова, В. Дедекаєва, Ю. Іванова, С. Лекаря, В. Мандибури, П. Мельника, В. Мельника, С. Онишко, Ю. Пасічника, А. Соколовської, Л. Тарангул, В. Тропіної, В. Федосова, Л. Шаблістої, К. Швабія О. Шитрі та ін.

Проте проблема підвищення ефективності адміністрування податку на доходи фізичних осіб і на даному етапі розвитку податкової системи є актуальною. Її особлива гострота для України полягає в тому, що оподаткування доходів населення поряд з іншими факторами визначає характер сучасних економічних, соціальних і політичних змін у країні.

**Мета статті.** Основними завданнями даної статті є:

- визначити основні причини низької ефективності адміністрування податку на доходи фізичних осіб в Україні;
- проаналізувати сплату податку на доходи фізичних осіб у регіонах України;
- дослідити схеми мінімізації оподаткування доходів фізичних осіб;
- змодельовати стан взаємовідносин з бюджетом різних груп населення при визначених сталих витратах на адміністрування податку на доходи фізичних осіб та ситуацію при умові збільшення витрат на удосконалення адміністрування податку для різних категорій населення.

**Виклад основного матеріалу.** Контроль за дотриманням законодавства про податки і збори, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків і зборів є пріоритетним завданням податкових органів. Але у період реформування української економіки рівень фінансової і податкової дисципліни в країні різко впав. Податкова злочинність, тіньовий оборот товарів і коштів, вивіз капіталів за кордон набули масштабного характеру. Такі риси української тіньової економіки, як великомасштабність дій, високі темпи зростання, залучення в неї значної частини населення, зрощування з організованою злочинністю і корупцією, створюють сприятливий ґрунт для ухилення від сплати податків, здійснення іншої забороненої законом діяльності (контрабанда, торгівля зброєю, наркотиками, проституція і т.д.) [7].

Про реальні масштаби податкової злочинності в тому або іншому ступені свідчать такі показники:

- значний розрив між офіційними і реальними доходами окремих категорій населення;
- очевидна різниця між витратами на споживання окремих громадян (придбання у великих обсягах валютних цінностей, нерухомості, автомобілів, предметів обстановки і дорогих послуг) і задекларованими ними доходами;
- прихована зайнятість населення (наявність значного числа працюючих на підприємствах, не зареєстрованих у податкових органах або здійснюючих незаконну підприємницьку діяльність);
- зростання обсягу готівки, що перебуває у позабанківському обігу (використання такої готівки у розрахунках з оплати праці).

Податок на доходи фізичних осіб фактично перетворився на податок на заробітну плату тих, хто працює у «прозорому» секторі економіки. Водночас досить значний обсяг доходів громадян, які отримуються у «тіньовому» секторі, повністю уникає оподаткування [8]. Динамічно нарощується тиск на фонд відтворення населення з боку непрямих податків, які відрізняються від прямих більшою прихованістю і тому більшою соціальною несправедливістю, оскільки в однаковій пропорції стягуються з покупців без урахування рівня диференціації їхніх особистих доходів. Вони є податками на бідних і своєрідним прихованим привілеєм багатих.

Якщо проаналізувати сплату податку на доходи фізичних осіб у регіонах України, можна зробити висновок, що найбільше платників цього податку зареєстровано у Києві, Дніпропетровській, Донецькій, Одеській, Харківській та Запорізькій областях [6]. Але, як видно з таблиці, дуже багато платників у різних регіонах ухиляються від його сплати. Як свідчать результати перевірок, найвищий відсоток ухилення від сплати податку на доходи фізичних осіб у Вінницькій, Житомирській, Закарпатській, Запорізькій, Київській, Луганській, Одеській, Тернопільській, Херсонській та Хмельницькій областях (див. табл.). У середньому ж по Україні відсоток результативних перевірок становить 81,5%, з чого можна зробити висновок, що більше 81,5% переви-

рених платників податку так чи інакше ухиляються від його сплати.

Достовірна оцінка податкового потенціалу, рівнів оподаткування і збирання податку, а головне – перспектив розширення бази оподаткування істотно залежить від розкриття масштабів тіньової економіки, ступеня її впливу на формування основних параметрів податкової системи, системи перерозподілу доходів населення, характеру відносин податкових органів із платниками податку.

З погляду принципів побудови податкової системи тіньова економіка абсолютно неконструктивна. Вона підриває принцип справедливості і нейтральності оподаткування, тіньові сектори ринку не тільки не фінансують створення суспільного продукту, повною мірою споживаючи його, а й забезпечують собі кращі умови конкуренції по відношенню до сумлінних платників податків, що, у свою чергу, об'єктивно спонукає останніх шукати нелегітимні шляхи мінімізації своїх податкових зобов'язань. Наявність тіньової економіки призводить до підриву конкурентного середовища та істотних бюджетних втрат, у тому числі по податку на доходи фізичних осіб [1].

У даний час найбільше поширення одержали такі схеми мінімізації оподаткування: виплата зарплати у вигляді дивідендів; реєстрація працівників як підприємців без утворення юридичної особи і переведення їх на спрощену систему оподаткову-

**Результати контролю за сплатою податку з доходів фізичних осіб за 2010 рік**

№	Область	Кількість				Донараховано, тис. грн.			
		платників	результативних перевірок		Перевірок всього	УСЬОГО	основний платіж	фін. санкц.	пеня
			%	кількість					
1	Автономна р-ка Крим	28731	74.2	1502	2025	4492	1209	2500	783
2	Вінницька	23057	89.4	675	755	4203	936	1952	1315
3	Волинська	15102	81.4	358	440	850	241	408	201
4	Дніпропетровська	69143	86.2	2290	2656	5821	2131	3532	158
5	Донецька	60457	79.7	2157	2707	6743	1924	3759	1060
6	Житомирська	18563	90.2	789	875	1783	418	854	511
7	Закарпатська	17069	98.1	659	672	4138	2616	1468	54
8	Запорізька	31978	89.8	1085	1208	3198	1037	1811	350
9	Івано-Франківська	16845	53.9	360	667	1619	489	937	193
10	Київська	29186	95.4	1110	1164	3918	1070	2288	560
11	Кіровоградська	17139	88.1	701	796	2001	380	780	841
12	Луганська	17984	89.7	922	1028	5120	1317	2652	1151
13	Львівська	45356	70.0	1636	2337	5772	3949	1823	0
14	Миколаївська	24211	75.3	773	1027	2149	569	1142	438
15	Одеська	49744	93.4	2461	2635	8845	2914	5929	2
16	Полтавська	22718	75.8	782	1032	4146	1153	2515	478
17	Рівненська	11171	74.9	665	887	2637	1343	1290	4
18	Сумська	16237	73.6	567	770	3726	1003	2187	536
19	Тернопільська	15812	90.4	555	614	1664	404	825	435
20	Харківська	49521	72.6	1593	2164	11551	3789	7464	298
21	Херсонська	16543	91.5	612	669	9250	2829	5703	718
22	Хмельницька	12032	93.8	715	762	3358	788	1465	1105
23	Черкаська	17377	75.3	740	983	10879	3509	7058	312
24	Чернівецька	7161	59.6	375	629	1103	330	611	162
25	Чернігівська	13990	79.5	735	924	4060	1480	2497	83
26	Київ	164205	81.3	2678	3295	13384	7600	5520	264
27	Севастополь	11629	74.6	282	378	1106	263	538	305
	Всього	822961	81.5	27777	34099	127516	45691	69508	12317

Джерело: розроблено автором за даними ДПА України.

## МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ

вання; використання векселів; використання корпоративних карт; виплата зарплати «у конвертах»; приховані форми позик.

Одержала поширення схема мінімізації платежів щодо податку на доходи фізичних осіб, зміст якої полягає в тому, що окремі види виплат у вигляді оплати праці проводяться у формі проміжних (квартальних, піврічних) дивідендів. При цьому організація проводить емісію, звичайно привілейованих акцій, і поширює їх між своїми працівниками. Дивіденди за даними акціями виплачуються замість преміальних і т.п. [3].

Якщо проаналізувати взаємовідносини населення з бюджетом з точки зору сплати податку на доходи, можна виділити такі основні групи платників:  $Ч_{П}$  – особи, які сплачують податок з доходів фізичних осіб до бюджету в повному обсязі;  $Ч_{ЧП}$  – особи, які сплачують податок з доходів фізичних осіб до бюджету не в повному обсязі (частково приховують свої доходи);  $Ч_{НП}$  – особи, які повністю ухиляються від сплати податку з доходів фізичних осіб (працюють у тіншовому секторі). Крім того, для проведення якомога точнішого аналізу (з врахуванням всіх категорій населення) необхідно виділити в окрему групу безробітних осіб –  $Ч_{Б}$ , які навпаки отримують з бюджету допомогу по безробіттю. Отже, метою регулюючої ролі держави повинно бути зменшення кількості осіб в групах  $Ч_{ЧП}$ ,  $Ч_{НП}$  та  $Ч_{Б}$  і відповідно збільшення в групі  $Ч_{П}$ , тобто вдосконалення системи взаємовідносин різних груп населення з бюджетом у напрямі зменшення тіншової економіки і кількості безробітних.

Існуючий стан взаємовідносин з бюджетом різних груп населення при визначених сталих витратах на адміністрування податку (надходження податку з доходів фізичних осіб до бюджету за виключенням витрат на допомогу безробітним) можна представити за допомогою імітаційної моделі (1) (рис. 1).

$$ПДФО - В_{Б} = Ч_{П} * Д_{П} * СП * K_{1} + Ч_{ЧП} * Д_{ЧП} * СП * K_{2} + Ч_{НП} * Д_{НП} * СП * K_{3} - Ч_{Б} * Д_{Б}, \quad (1)$$

де  $ПДФО - В_{Б}$  – сума надходження податку на доходи фізичних осіб до бюджету за виключенням витрат на допомогу безробітним;

$В_{Б}$  – витрати з бюджету на допомогу безробітним;

$СП$  – ставка податку на доходи фізичних осіб;

$Ч_{П}$  – чисельність осіб, які сплачують податок на доходи фізичних осіб до бюджету в повному обсязі;

$Д_{П}$  – доходи осіб, які сплачують податок на доходи фізичних осіб до бюджету в повному обсязі;

$Ч_{ЧП}$  – чисельність осіб, які сплачують податок на доходи фізичних осіб до бюджету не в повному обсязі (частково);

$Д_{ЧП}$  – доходи осіб, які сплачують податок на доходи фізичних осіб до бюджету не в повному обсязі (частково);

$Ч_{НП}$  – чисельність осіб, які повністю приховують свої доходи і не сплачують податок на доходи фізичних осіб до бюджету;

$Д_{НП}$  – доходи осіб, які взагалі не сплачують податок до бюджету;

$K$  – коефіцієнт сплати податку до бюджету ( $K_{1}$  – коефіцієнт сплати податку особами сектору  $Ч_{П}$ , відповідно,  $K_{2}$  і  $K_{3}$  – коефіцієнти для секторів  $Ч_{ЧП}$  і  $Ч_{НП}$ , причому,  $K_{1}=1$ ,  $K_{3}=0$ );

$Ч_{Б}$  – чисельність безробітних;

$Д_{Б}$  – середня допомога безробітному з бюджету.

Його недоліками можна вважати нерівномірне «неофіційне» податкове навантаження на різні групи населення, недонадходження необхідних до сплати коштів у бюджет та необхідність дотування безробітних.

З наведеної формули видно, що для виправлення існуючої ситуації необхідне підвищення коефіцієнтів  $K_{2}$  та  $K_{3}$ , тобто необхідно виявляти та «виводити з тіні» доходи відповідних груп населення. Цього можна домогтися, перш за все,

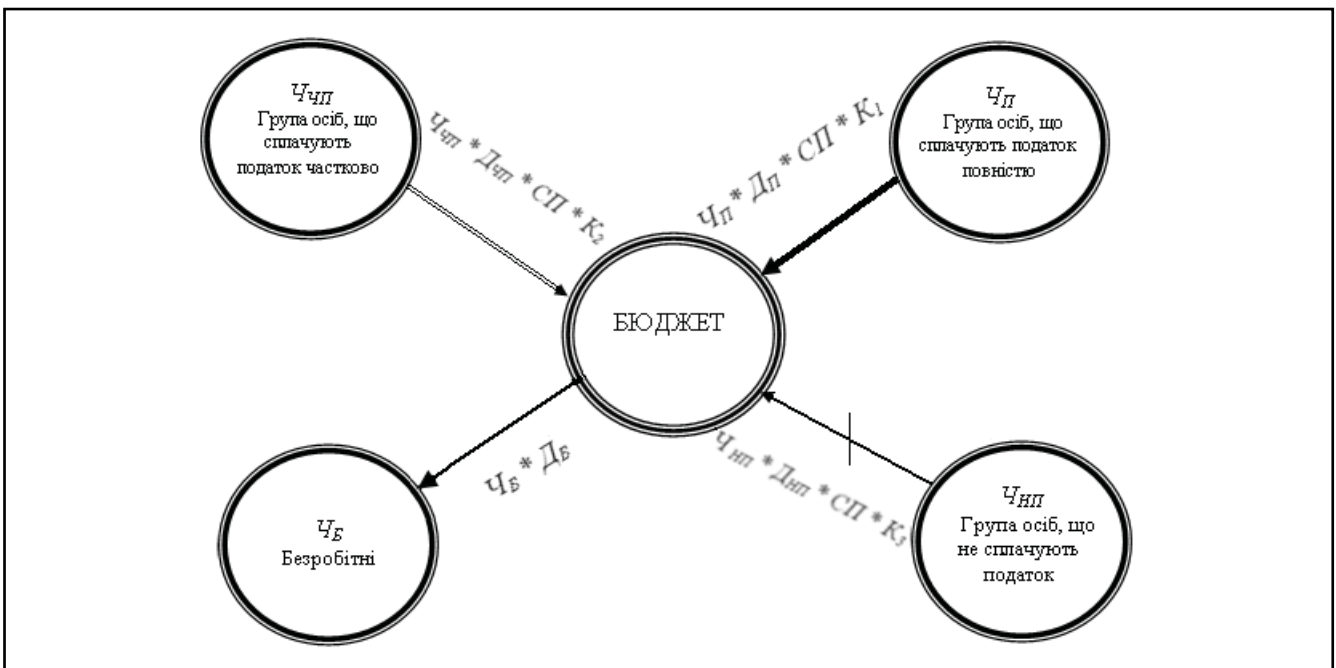


Рисунок 1. Схема існуючого стану взаємовідносин із бюджетом різних груп населення залежно від сплати податку на доходи фізичних осіб, включаючи допомогу з бюджету безробітним

збільшенням витрат на адміністрування податку на доходи фізичних осіб та посиленням контролю за його сплатою. Одноразове отримання роботи частиною безробітних буде також сприяти збільшенню надходжень податку на доходи фізичних осіб до бюджету.

Таким чином, збільшення витрат на адміністрування податку в секторі  $Ч_{чп}$  на величину  $\Delta BA_{чп}$  призведе до умовного переходу деякої кількості платників  $a_2$  з даного сектора в сектор  $Ч_{п}$  (рис. 2), і отже, надходження податку на доходи фізичних осіб до бюджету збільшиться. Так само, якщо збільшити витрати на адміністрування податку в секторі  $Ч_{нп}$  на величину  $\Delta BA_{нп}$ , яка має бути більш значною, ніж у попередньому випадку, виникне можливість виявлення певної частини тіньових доходів даної групи населення та умовного переходу їх одержувачів ( $a_3$ ) в сектор  $Ч_{п}$ , що також призведе до збільшення надходження податку на доходи фізичних осіб до бюджету (рис. 2). Крім того, посилення роботи по забезпеченню робочими місцями безробітних, водночас із удосконаленням податкового адміністрування, дозволить в подальшому економити кошти державного бюджету та збільшити надходження податку з отриманих доходів.

Надходження податку на доходи фізичних осіб до бюджету за виключенням витрат на допомогу безробітним після збільшення витрат на його адміністрування та отримання роботи частиною безробітних можна представити формулою (2):

$$ПДФО - B_B = (Ч_{чп} + A) * D_{п} * СП * K_1 + (Ч_{чп} - a_2) * D_{чп} * СП * K_2 + (Ч_{нп} - a_3) * D_{нп} * СП * K_3 - (Ч_B - a_4) * D_B - \Delta BA_{чп} * a_2 - \Delta BA_{нп} * a_3 - \Delta BP_B * a_4, \quad (2)$$

де  $A$  – додаткове збільшення чисельності групи осіб, що сплачують податок на доходи у повному обсязі ( $A = a_2 + a_3 + a_4$ );

$a_2, a_3, a_4$  – чисельність осіб, що «переходять» в сектор  $Ч_{п}$ , із секторів  $Ч_{чп}, Ч_{нп}$  та  $Ч_B$  відповідно;

$\Delta BA_{чп}, \Delta BA_{нп}$  – додаткові витрати на удосконалення адміністрування податку на доходи осіб в секторах  $Ч_{чп}$  та  $Ч_{нп}$  відповідно;

$\Delta BP_B$  – збільшення витрат із бюджету на забезпечення робочими місцями безробітних.

Дана модель свідчить про ефективність адміністративних заходів у разі, якщо:

$$\begin{aligned} \Delta BA_{чп} * a_2 &< D_{п} * СП * a_2 * K_1 \\ \Delta BA_{нп} * a_3 &< D_{п} * СП * a_3 * K_1 \\ \Delta BP_B * a_4 &< D_{п} * СП * a_4 * K_1. \end{aligned}$$

При виконанні вказаних умов сума надходжень податку на доходи фізичних осіб до бюджету, отримана в результаті додаткових адміністративних заходів, буде значно перевищувати загальні додаткові витрати на його адміністрування, що буде свідчити про ефективність адміністрування податку та державного регулювання оподаткування доходів населення в цілому.

Тому найближчим часом необхідно віднайти резерви підвищення результативності адміністрування податку на доходи фізичних осіб з метою вирішення найнагальніших проблем, пов'язаних з його сплатою.

Отже, у практичній роботі податкових органів провідну роль необхідно відвести заходам щодо припинення податкових порушень. Необхідно насамперед проводити регулярні перевірки найбільших податкових агентів, платників податків та проводити роботу зі злісними неплатниками.

При виявленні у податкових агентів порушень, пов'язаних з неправильним або неповним утриманням і несвоєчасним перерахуванням податку, доцільно спростити порядок стя-

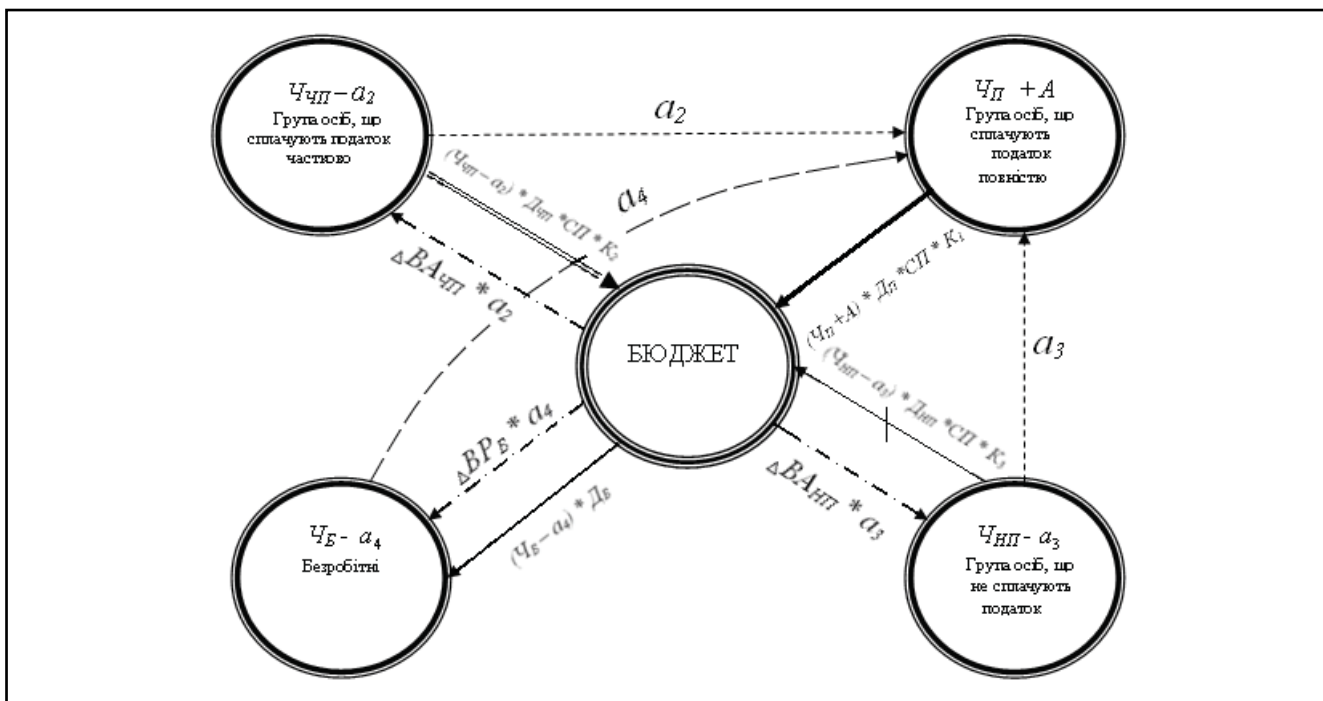


Рисунок 2. Схема взаємовідносин із бюджетом різних груп населення при удосконаленні адміністрування податку з доходів фізичних осіб та адміністративних заходів щодо забезпечення робочими місцями безробітних

гнення сум недобору і наділити додатковими правами податкові органи [5].

Логічним є те, що по мірі лібералізації системи оподаткування і зниження податкового навантаження податкові санкції повинні посилюватися. Завдання посилення штрафних санкцій взаємопов'язане з необхідністю переорієнтації економічних відносин таким чином, щоб фізичним особам було не вигідно використовувати схеми мінімізації податкових зобов'язань.

У зв'язку з цим необхідно реалізувати такі пропозиції:

– подвоїти штрафні санкції за несплату податку і за неподання податкових декларацій;

– підвищити розмір штрафу за непередставлення або неповне подання податковими агентами відомостей про доходи, виплачені ними фізичним особам, що повинно позитивно вплинути на виконання ними такого обов'язку. Крім того, одержання податковими органами цих відомостей дозволить створити більш повну інформаційну базу про платників податку і розміри їхніх доходів, створить можливості для підвищення точності проведення аналітичних розрахунків;

– увести штрафні санкції за ухилення фізичних осіб від виконання вимог податкових органів у зв'язку з контролем за відповідністю видатків фізичних осіб їхнім доходам.

Основа контролю за правильністю і своєчасністю сплати податку – інформаційна база про одержуваний фізичними особами дохід. На думку вчених, чим вищі доходи, тим менше вони виявляються податковими органами. Фізичні особи, що одержують високі доходи, як правило, мають безліч джерел доходів, на відміну від осіб з низькими доходами, у тому числі погано контрольовані податковими органами доходи від власності і від заняття підприємницькою діяльністю [4].

Виходом у такій ситуації може стати контроль не за одержанням коштів, а за їхнім використанням. Проте, якщо податкові органи будуть контролювати хоча б видатки на придбання нерухомого майна, транспортних засобів, акцій, державних цінних паперів, ощадних сертифікатів, культурних цінностей, золота в злитках і такого іншого, під державний контроль потраплять кілька мільйонів покупок у рік. Реально податкові органи не зможуть упоратися з таким обсягом інформації і перевірити всі угоди на купівлю на відповідність доходам фізичної особи буде неможливо. Тому було б доцільно встановити суми, при перевищенні яких починався б дія контроль за видатками.

При проведенні деклараційних кампаній контрольна діяльність податкових органів має бути спрямована насамперед на найбільш забезпечені верстви населення. Потрібно зосередити увагу на одержувачів високих доходів, для яких встановити суворі міри відповідальності за перекручування відомостей, а при непередставленні декларації розрахунок доходу і податку проводити податковими органами. Крім того, з метою скорочення можливостей приховання доходів і майна через його оформлення на членів родини, декларувати треба доходи й видатки родини.

Потрібно також розширити повноваження податкових органів по оцінці доходів з використанням непрямих даних, що свідчать про розміри одержуваного доходу, виходячи зі способу життя платника податків, тобто на основі так званих зовнішніх ознак багатства. Для цього розробити норми, що дають право податковим органам при відсутності даних про джерела доходу в декларації про доходи і видатки або в спеціальній декларації про джерела коштів, при контролі за видатками або при відмові декларувати доходи чи видатки, установлювати дохід на основі відомостей про придбання майна [7].

Крім того, однією з найважливіших умов ефективного функціонування системи оподаткування доходів фізичних осіб є психологічна підготовленість платників до сплати податку. Згода платників на сплату податку в розвинених країнах забезпечується, перш за все, завдяки наявності системи суспільного контролю за використанням бюджетних коштів. Але якщо в розвинених країнах використання бюджетних коштів піддається твердому суспільному контролю, то для України ще має бути створена ситуація, при якій громадянам стане зрозумілим взаємозв'язок між податковими платежами і наданими суспільними послугами.

### Висновки

Таким чином, з метою підвищення ефективності системи оподаткування доходів населення, необхідно удосконалити, перш за все, процес адміністрування податку на доходи фізичних осіб.

Відсутність системи, що забезпечує прозорість інформації про напрями використання бюджетних коштів і оцінку ефективності їх використання, є однією з перешкод для успішного використання податку на доходи фізичних осіб у податковій системі України. Тому створення твердої системи контролю за використанням бюджетних коштів, інформування платників податку про напрями витрачання податкових платежів і покарання осіб, що допустили нецільове використання бюджетних коштів, є однією з необхідних умов скорочення розмірів тіньової економіки і зниження обсягів прихованих від оподаткування доходів.

Крім того, сукупність заходів по збільшенню розміру бази оподаткування, пов'язаних з економічним ростом у країні, змінами в політиці доходів та поліпшенням податкового адміністрування, створить умови для перетворення податку на доходи фізичних осіб в основне джерело бюджетних доходів. Для реалізації зазначених напрямів розширення податкової бази, особливо у сфері вдосконалення податкового адміністрування, потрібне зміцнення позицій держави як представника загальнонаціональних інтересів.

### Література

1. Алехин С.Н. Особенности налогового администрирования в современных условиях Российской Федерации / С.Н. Алехин // Финансы и кредит, 2007. – 38(278). – С. 46–52.
2. Дадашев А.З. Налоговое администрирование в Российской Федерации / А.З. Дадашев. – М.: Книжный мир, 2002. – 173 с.

3. Дедекаєв В.А. Критерії якості контрольно-перевірочної роботи: Монографія / Дедекаєв В.А., Перчиков В.Е., Мамишев А.В. – К.: МП «Леся», 2007. – 144 с.

4. Кривіцький В.Б. Адміністрування податку з доходів фізичних осіб / В.Б. Кривіцький, А.Л. Нікітшин // Фінанси України, 2005. – 9. – С. 34–39.

5. Паєнтко Т.В. Удосконалення адміністрування як фактор протидії ухиленню від оподаткування / Т.В. Паєнтко // Економіка та держава, 2006. – 2. – С. 24–26.

6. Програма департаменту оподаткування фізичних осіб щодо вдосконалення організації роботи та процедури адміністрування податку з доходів фізичних осіб. – Київ, 2010. – 30 с.

7. Рябчук О.Г. Необхідність удосконалення адміністрування податку з доходів фізичних осіб / О.Г. Рябчук // Формування ринкових відносин в Україні: зб. наук. праць. – №1 (92) – К.: НДЕІ, 2009. – С. 82–88.

8. Рябчук О.Г. Необхідність посилення податкового контролю за сплатою податку з доходів фізичних осіб / О.Г. Рябчук // Фінансове забезпечення економічного розвитку держави в умовах інтеграційних процесів: матеріали міжнародної наук.-практ. конф. до 10-річчя економічних факультетів. – Ірпін, Національний університет державної податкової служби України, 2007. – С. 55–59.

Н.В. САВЧУК,

к.е.н., Київський національний університет ім. Т. Шевченка

## Світовий досвід державного регулювання ринку інтернет-послуг

*Стаття присвячена розгляду світового досвіду регулювання ринку інтернет-послуг в європейських, арабських країнах та країнах Близького Сходу.*

**Ключові слова:** Інтернет, інтернет-послуга, ринок інтернет-послуг, державне регулювання.

*Статья посвящена рассмотрению мирового опыта регулирования рынка интернет-услуг в европейских, арабских странах и странах Ближнего Востока.*

**Ключевые слова:** Интернет, интернет-услуги, рынок интернет-услуг, государственное регулирование.

*Article is devoted consideration of world experience of regulation of the market of Internet-services in European, Arabian and the countries of the Near east.*

**Постановка проблеми.** Мережа Інтернет в усьому світі визнана відкритою децентралізовано інфраструктурною комунікацією, каналами якої надаються інтернет-послуги, тому комплексно регулювати цю галузь досить важко. Крім того, засоби правового регулювання інтернет-сфери, які застосовувалися неодноразово в різних країнах світу, відзначалися світовим співтовариством як недемократичні. Світові документи, які покликані регулювати сферу інтернет-послуг, визначають лише загальні принципи розміщення інформації в Інтернеті, а також етику розповсюдження інформаційних матеріалів. Але це не означає, що зміст інформації, яка розповсюджується засобами мережі Інтернет, не регулюється законодавствами різних країн. Нормативно-правові акти, які регулюють питання щодо наклепу, порнографії, авторського права, достовірності інформації та іншим предметам, застосовуються і до інформації ринку інтернет-послуг.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Дослідженням питань державного регулювання ринку інтернет-послуг у країнах світу займаються такі зарубіжні вчені,

як А.Б. Курицкий, С.В. Петровский та українські вчені Л.С. Винарик, А.Н. Щедрин та інші.

**Мета статті** – вивчення світового досвіду державного регулювання ринку інтернет-послуг.

**Виклад основного матеріалу.** Інтернет не є керованою організаційною структурою або юридичною особою. Він не є і суб'єктом правовідносин, у зв'язку з чим немає юридичних взаємовідносин між мережею Інтернет (або її національними сегментами) та державою. Основними суб'єктами правовідносин у мережі Інтернет є: 1) власники формаційних ресурсів у мережі; 2) інформаційні посередники (провайдери); 3) користувачі.

Розглянемо регулювання ринку інтернет-послуг у різних країнах світу.

У США на слуханнях у сенаті дотепер переважає концепція саморегулювання Інтернету, відсутності необхідності у спеціальному законодавстві для цієї сфери, за виключенням Закону про електронний підпис, прийнятого у 2000 році [4, с. 87]. Разом із тим питання державного регулювання ринку інтернет-послуг не знімається з порядку денного і є постійним предметом обговорення. Так, конгрес США та інші законодавчі органи окремих штатів уже досить давно обговорюють питання, які пов'язані з Інтернетом. У США переважає думка, що такий закон потрібен, якщо виникла проблема, яка без нього не вирішується. У країні діють численні закони про захист прав споживачів від емісії цінних паперів без відповідного дозволу, про охорону інтелектуальної власності, про покарання за несанкціонований доступ до інформації (він використовується проти хакерів) та ін. Прийнято спеціальний закон про захист авторських прав в Інтернеті та відповідальність провайдерів за його порушення. Федеральна рахункова палата США вважає, що в перспективі інтернет-торгівля перевищить 5% роздрібною торгівлі, і тоді