УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

НАУКОВІ РОБОТИ СТУДЕНТІВ УДФСУ

ЗБІРНИК СТАТЕЙ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ ДРУГОГО (МАГІСТЕРСЬКОГО) РІВНЯ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВОГО ІНСТИТУТУ ЕКОНОМІКИ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА МИТНОЇ СПРАВИ



СЕРІЯ «НАУКОВІ РОБОТИ СТУДЕНТІВ УДФСУ»

Серію «Наукові роботи студентів УДФСУ» засновано у 2018 році, яка є продовженням започаткованої у 2017 р. серії «Випускникам УДФСУ».

Редакційна колегія:
Пашко П. В., д.е.н. (голова)
Шевчук О. А., д.е.н. (заступник голови)
Топчій В. В., д.ю.н.
Мацелюх Н. П., д.е.н.
Кужелєв М О., д.е.н.
Швабій К. І., д.е.н.
Ріппа С. П., д.е.н.
Мандрагеля В. А., д.філософ.н.
Чмелюк В. В., к.ю.н.
Малинський І. Й., к.н.фіз.вих.
Шевчук В. А., к.ю.н.

У серії «Випускникам УДФСУ» вийшли друком:

2017

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ економіки, оподаткування та митної справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ права»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ інформаційних технологій та менеджменту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ обліку, аналізу та аудиту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ фінансів, банківської справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції»

У серії «Наукові роботи студентів УДФСУ» вийшли друком:

2018

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ економіки, оподаткування та митної справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ права»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ інформаційних технологій та менеджменту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ обліку, аналізу та аудиту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ фінансів, банківської справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції»

2019

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ економіки, оподаткування та митної справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ права»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ інформаційних технологій та менеджменту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ обліку, аналізу та аудиту»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня ННІ фінансів, банківської справи»

«Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції»

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Кафедра податкової політики

Серія «Наукові роботи студентів УДФСУ»
Заснована у 2018 році і є продовженням започаткованої у 2017 р. серії «Випускникам УДФСУ»

ЗБІРНИК СТАТЕЙ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ ДРУГОГО (МАГІСТЕРСЬКОГО) РІВНЯ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВОГО ІНСТИТУТУ ЕКОНОМІКИ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА МИТНОЇ СПРАВИ

У чотирьох частинах

Частина 1

Ірпінь
2019

УДК 34(477)(06)
ББК 67.9(4Укр)я54
З-41

Рекомендовано до друку Вченою радою
Навчально-наукового інституту економіки,
оподаткування та митної справи
(протокол № 4 від 20 жовтня 2019 року)

З-41 Збірник статей здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня Навчально-наукового інституту економіки, оподаткування та митної справи Університету ДФС України : у 4 ч. Ч. 1. – Ірпінь, 2019. – 332 с. – (Серія «Наукові роботи студентів УДФСУ», т. 16).

У збірнику опубліковано статті здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня.

Видання призначене для молодих вчених, аспірантів, здобувачів вищої освіти.

УДК 330(477)(06)
ББК 65.9(4Укр)я54

Матеріали розміщено у авторській редакції.
Відповідальність за зміст матеріалів, їх відповідність вимогам чинного правопису і достовірність фактів та статистичних даних несуть автори.

© ННІ економіки, оподаткування
та митної справи, 2019
© Університет ДФС України, 2019

ЗМІСТ

група ОМП-18-1

Будишевська К.
Сутність оптимізації оподаткування підприємств 8

Васянович Володимир Миколайович
Податкова соціальна пільга при оподаткуванні
промислових підприємств 13

Вербіцька Віта Миколаївна
Механізм податкового консультування в управлінні
податковим зобов'язанням підприємства 17

Власюк Ганна Володимирівна
Вибір стратегії оптимізації оподаткування суб'єктів
підприємницької діяльності в Україні..... 22

Грохольський Ігор Вікторович
Методичні засади здійснення податкового консультування 27

Довгаль Альона Олександрівна
Податкове консультування у механізмі управління
податковими зобов'язаннями ВПП..... 33

Дудік Марія Сергіївна
Податкове консультування у зарубіжних країнах:
досвід для України 38

Зайченко Тетяна
Зарубіжний досвід використання
спрощених систем оподаткування..... 43

Іваницька Ольга Володимирівна
До питання сутності поняття «податкове консультування»..... 49

Кость Вікторія Зіновіївна
Роль податкового консультування у гармонізації
взаємовідносин органів ДПС та платників податків 55

Розумовська Ольга Степанівна
Особливості становлення
та розвитку податкового консультування..... 61

Романюк Діана Ігорівна
Сутність та значення процесу податкового консультування..... 66

Сальниченко Вікторія Володимирівна
До питання сутності податкового консультування 72

Семенюк Олеся Федорівна
Оптимізація податкових витрат суб'єктів
підприємницької діяльності в Україні 76

Снятовська Христина Ярославівна
Особливості податкового консультування у Великій Британії.....81

Ткачук Марія Аркадіївна
Спрощена система оподаткування
як стимулятор розвитку підприємництва 85

група ОМПз-18-1 (Стороженецька філія)

Дарійчук Ангеліна Сергіївна
Податкове планування як стратегія оптимізації оподаткування
суб'єктів підприємницької діяльності в Україні.....91

Дульгер Любов Георгіївна
Шляхи реалізації податкового планування
у фінансово-господарській діяльності підприємств.....96

Паламарюк Юлія Дмитрівна
Становлення інституту податкового консультування
в Україні: зарубіжний досвід та вітчизняна практика.....100

Пастух Олександр Павлович
Оптимізація оподаткування як складова
фінансової діяльності підприємства.....106

Рошкулець Юлія Михайлівна
Теоретичні аспекти оптимізації податкових витрат
суб'єктів підприємницької діяльності.....110

Тарновецький Роман Іванович
Оптимізація оподаткування як рушійний фактор
економічного розвитку країни 115

Франко Анна Павлівна
Оподаткування діяльності суб'єктів малого підприємництва
в сучасних умовах 120

Штефанович Тетяна Василівна
Специфіка податкового консультування на стадії вибору бізнес-проєкту суб'єктом господарювання 125

група ФМФА-18-1

Багрій Д. В.
Особливості прибуткового оподаткування..... 131

Вельган Михайло Андрійович
Податки на споживання та перспективи їх розвитку в Україні..... 136

Головко Оксана Василівна
Аналіз досвіду адміністрування податку на доходи фізичних осіб у зарубіжних країнах 140

Гулий Андрій Анатолійович
Шляхи запобігання ухиленню від сплати податків та застосування зарубіжного досвіду в Україні 145

Коршук Микола Якович
Особливості визначення дефініції «адміністрування податків та зборів» 152

Кот Михайло Артурович
Порядок отримання податкової знижки фізичними особами: зарубіжний досвід та вітчизняна практика 157

Сетнік Олена Олегівна
Необхідність та завдання проведення аналізу показників податкової звітності..... 161

Слободян Дмитро
Зарубіжний досвід супроводження великих платників податків та його актуальність для України..... 167

Солдатенко Руслан
Податковий аудит у системі податкового контролю..... 177

Фіськов Роман Павлович
Особливості оподаткування алкогольної продукції в зарубіжних державах..... 183

Фостенко Сергій
Акцизний податок та його роль у системі оподаткування споживання в Україні 189

Фрига Марія Юріївна
Проблеми вдосконалення механізму справляння
та адміністрування податку на додану вартість.....199

Швед Антон Валентинович
Основні аспекти реалізації фіскальної та регулюючої
функцій податку на доходи фізичних осіб 205

Швед Марія Анатоліївна
Розвиток внутрішнього корпоративного
податкового контролю 210

група ФМФАз-18-1

Аблов Іван Євгенійович
Особливості майнового оподаткування в Україні
в контексті євроінтеграції.....214

Буймиструк Петро Дмитрович
Генезис кримінально-правової охорони
підприємництва в Україні 220

Ващик Тетяна Анатоліївна
Роль податку на додану вартість у регулюванні
споживчого попиту і пропозиції.....226

Мітусов Пилип Олександрович
Оптимізація оподаткування прибутку підприємств
в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду 234

Сідоренко Іван Васильович
Ефективність проведення перевірок органами ДФС України 242

Цицюра Олександр Ярославович
Сутність податкового навантаження,
аналіз та шляхи оптимізації.....248

група ФМФАз-18-2 (Вінницька філія)

Бондаренко Вікторія Вікторівна
Оцінка впливу податку на прибуток підприємств
на макро- та мікрорівні 257

Гервас Анастасія
Удосконалення методики внутрішнього
аудиту податкової звітності 263

Єлькін Максим Олександрович
Аналіз зарубіжного досвіду оподаткування доходів
фізичних осіб 268

Кінзерський Анатолій Володимирович
Основні схеми ухилення від сплати ПДВ
та засоби боротьби з ними 273

Оніщук Юрій Сергійович
Основні напрями вдосконалення механізму
оподаткування доходів фізичних осіб в Україні 281

Прудченко Антоніна Анатоліївна
Шляхи впливу на експорт окремих видів продукції
за рахунок оподаткування ПДВ 287

Саврась Ірина Вікторівна
Можливості використання зарубіжного досвіду
для оптимізації роботи фіскальних органів України 292

Салюк Леся Олександрівна
Перспективи удосконалення інструментів
митного оподаткування 300

Сергієць Володимир Петрович
Перспективи збільшення обсягу податкових надходжень
за спрощеною системою оподаткування 306

Собко Олександр Олександрович
Вексельний обіг в Україні: проблеми та
перспективи розвитку 312

Токар Григорій Олександрович
Проблеми та шляхи оптимізації акцизного оподаткування
тютюнових виробів в Україні 318

Юрченко Діана Вікторівна
Аналіз ефективності інформаційної, облікової, аналітичної
та нормотворчої діяльності фіскальної (податкової) служби 324

група ОМП-18-1

Будишевська К.,
студентка групи ОМП-18-1
Науковий керівник:
Панура Ю. В.,
к.е.н., доцент

СУТНІСТЬ ОПТИМІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВ

Питання, пов'язані з оподаткуванням підприємств і організацій, завжди залишаються в центрі уваги, як з боку господарюючих суб'єктів, так і з боку органів управління. Від того, наскільки успішно вирішуються пов'язані з даною галуззю завдання, залежить загальна ефективність розвитку окремих сфер економіки і регіону в цілому. Тривалі спроби оптимізації оподаткування бізнесу спрямовані, з одного боку, на збільшення дохідної частини бюджету, з іншого - полегшення податкового навантаження на виробництво. У зв'язку з цим виникає необхідність в здійсненні збалансованого і комплексного підходу до впровадження усіляких нововведень і проведення перетворень по даному напрямку.

У фінансовій науці аналізу податкових проблем діяльності суб'єктів господарювання присвячені праці провідних зарубіжних і вітчизняних науковців. У західній економічній і фінансовій літературі слід назвати роботи Е. Аткінсона, Ю. Брігхема, С. Джонс, А. Маршалла, Р. Масгрейва, М. Міллера, Дж. Милля, Ф. Модільяні, Р. Ріхтера, Х. Розена, П. Самуельсона, Дж. Стігліца, Е. Фуруботна, Р. Холла. Серед вітчизняних ученихі фахівців із країн СНД ці податкові питання досліджують І. Бланк, А. Бризгалін, В. Вишневський, Я. Глущенко, А. Єлисєєв, А. Загородній, Ю. Іванов,В. Карпова, Т. Меркулова, Б. Рагозін, М. Романовський, та ін. Наявні наукові розробки в цій галузі демонструють глибину і багатогранність проведеного аналізу проблем використання податкової оптимізації на підприємствах. Проблемам ухилення від сплати податків присвяченіроботи таких вітчизняних вчених, як В. Вишневський, А. Вєткін, С. Павленко, В. Попович, А. Савченко, Д. Соколовський, Л. Омелянович, О. Бурбело та ін. Їхні дослідження сфокусовані на ви-явленні фактів, що спричиняють ухилення від сплати по-датків та розробці засобів боротьби з цим не-

гативним явищем, при цьому використовуючи власний категорій-ний апарат, але в економічній літературі відсутній єдиний теоретичний підхід до дослідження проблеми не-сплати податків та обов'язкових зборів до бюджету в повному обсязі.

Метою дослідження є опрацювання теоретичних аспектів оподаткування підприємств, вивчення проблеми уникнення податків та ухилення від їх сплати, аналіз ефективності оподаткування та розроблення єдиної методики оцінювання податкового навантаження.

За даними офіційної статистичної інформації, для такої ключової сфери діяльності, як харчова промисловість, необхідна об'єктивна оцінка податкового навантаження підприємств і організацій, виявлення пов'язаних з цим проблем і розробка конструктивних пропозицій щодо вирішення основних завдань. Частка податкових надходжень від харчової промисловості в Україні склала в 2018 р більш 17,5% від загальної суми платежів, включно з місцевими податками, питома вага яких менше 2%. Важливою особливістю оподаткування підприємств легкої промисловості є вибір основної системи оподаткування. Разом з тим слід зазначити, що підприємці, які займаються виробництвом харчових, істотне перевагу віддають застосуванню спрощеної системи з метою оптимізації податкових платежів. Частка надходжень від єдиного податку по даному виду діяльності становить понад 20% [2].

Податкова оптимізація – це комплекс методів і підходів до ефективного планування (мінімізації) податків, що перераховуються до бюджету. Податкова оптимізація - це зменшення розміру податкових зобов'язань шляхом здійснення законних дій, що включають в себе використання усіх наданих чинним законодавством пільг, податкових звільнень та інших прийомів і способів в рамках законодавства.

Метою податкової оптимізації є зниження розміру податків, стосовно яких у платника податків є відповідні обов'язки, зведення до мінімуму штрафних санкцій з боку податкових органів, зниження податкових ризиків.

Поряд з цим метою податкової оптимізації може бути відстрочка податкових платежів, тобто перенесення їх сплати на більш пізній термін.

Можна виділити наступні види оптимізації оподаткування:

1) оптимізація за видами податків (ПДВ, податок на прибуток, податок на майно, податок на доходи фізичних осіб, єдиний соціальний податок та інші податки);

2) оптимізація оподаткування організацій у залежності від їх приналежності до тієї або іншій сфері фінансово-господарської діяльності (наприклад, банки, страхові організації, організації торгівлі і т. д.);

3) оптимізація оподаткування по категоріям платників податків (організації, індивідуальні підприємці, великі, середні і малі підприємства).

Податкову оптимізацію залежно від періоду часу, в якому вона проводиться, можна підрозділити на перспективну (довгострокову) і поточну податкову оптимізацію. Якщо метою платника податку є зменшення оподаткування в процесі його повсякденної (поточної) діяльності, то має місце поточна податкова оптимізація. Поточна податкова оптимізація полягає в застосуванні сукупності методів, що дозволяють знижувати податки в кожному конкретному випадку окремо взятому податковому періоді, наприклад, при здійсненні тієї або іншої операції шляхом вибору оптимальної форми угоди.

Діяльність платника податків, що дозволяє зменшити оподаткування з урахуванням його діяльності в майбутньому, розглядається як перспективна (довгострокова) податкова оптимізація. Перспективна податкова оптимізація полягає у застосуванні таких прийомів і способів, які зменшують податки в процесі всієї діяльності платника податку. Подібна оптимізація досягається за допомогою правильної постановки на підприємстві бухгалтерського і податкового обліку, грамотного застосування податкових пільг і звільнень.

Використовуючи наступні критерії розмежування видів податкової оптимізації:

законність дій платника податків (платник податків порушує закон чи ні);

ступінь податкового навантаження: чи платить він податки, не роблячи дій щодо зменшення оподаткування, або якимось чином мінімізує податок.

отримаємо такі види податкової оптимізації:

дії платника податків відповідають закону, податкові платежі здійснюються у звичайному порядку. У цьому разі здійснюється класична податкова оптимізація;

дії платника податків відповідають закону, податкові платежі при цьому по можливості зменшуються. В цьому випадку здійснюється мінімізація податків;

дії платника податків не відповідають закону, податкові платежі не здійснюються. У цьому разі здійснюється протизаконна податкова оптимізація.

Елементами податкової оптимізації є:

система контролю за правильністю нарахування податків і своєчасною сплатою податків до бюджету;

оптимізація податкових зобов'язань;

точне виконання податкових зобов'язань;

недопущення виникнення дебіторської заборгованості за господарськими договорами за відвантажену продукцію, виконані роботи, надані послуги на строки, що перевищують термін позовної давності;

система бухгалтерського та податкового обліку, яка дає можливість отримувати своєчасну об'єктивну інформацію про господарську діяльність для цілей податкового планування.

У процесі податкової оптимізації можна виділити ряд етапів. Такими етапами є: перший етап – безпосередньо створення комерційної організації; другий етап – вибір найбільш вигідного з податкової точки зору місця розташування як самого підприємства, так і його керівних органів, філій і дочірніх компаній. При цьому враховується не тільки податковий режим, що надається місцевим законодавством, але й можливість та умови надання податкових кредитів та інших спеціальних пільг, можливість безподаткового перекладу прибутків з однієї країни в іншу, умови податкових угод тощо; третій етап – вибір оптимальної для конкретних цілей діяльності організаційно-правової форми юридичної особи або форми підприємництва без утворення юридичної особи; четвертий етап – аналіз і максимально правильне використання всіх наданих податковим законодавством переваг і пільг по кожному з податків при здійсненні поточної підприємницької діяльності; п'ятий етап – аналіз всіх можливих форм угод, які будуть здійснюватися в комерційній діяльності, з точки зору мінімізації податків; шостий етап – вирішення питання про належне розміщення активів і прибутку організації з метою отримання доходу від інвестицій.

Безпосередньо дії, що дозволяють у результаті мінімізувати податкові платежі організації, можуть вчинятися її працівниками: бухгалтерами, фінансистами, юристами.

Однак податкова оптимізація може здійснюватися за дорученням платника податку також на основі відповідного договору консал-

тинговими компаніями, юридичними фірмами, аудиторами, податковими консультантами.

На основі використання можливостей спрощеної системи оподаткування можна створити додаткові механізми вдосконалення податкового регулювання та стимулювання розвитку промисловості. Одним з ефективних інструментів вдосконалення системи оподаткування бізнесу в промисловості може стати модель комплексного оподаткування, створення якої і подальше впровадження в практику доцільно здійснити стосовно до окремих сегментів регіонального ринку. В якості такого «експериментального полігону» пропонується вибрати малий і мікробізнес. Суть запропонованих новацій полягає у використанні можливостей існуючих спеціальних режимів оподаткування на основі їх об'єднання. При цьому існуючі критерії застосування або переходу на комплексну систему оподаткування необхідно систематизувати і привести до деякого уніфікованому вигляді. Вироблення єдиних критеріїв дозволить також усунути існуючі труднощі в розумінні багатьма підприємцями діючих критеріїв малого і середнього бізнесу, які встановлені різними нормативно-правовими актами [1-4].

Використання можливостей, що надаються Податковим кодексом щодо зниження ставок єдиного податку, при формуванні моделі комплексного оподаткування дозволить забезпечити більш сприятливі умови ведення бізнесу. Це зменшить фіскальне навантаження і створить додаткові стимули розвитку підприємств легкої промисловості регіону. Зниження податкового тягаря не тільки не зменшить податкові надходження, а й має привести до їх суттєвого зростання. Відома загальносвітова практика, яка встановлює зворотну залежність між податковим навантаженням і надходженнями в бюджетну систему країни і регіону. Зменшення ставок дозволить також знизити інфляційні ризики і підвищити соціально-економічну стабільність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Коновалова І.М. Теоретичні аспекти ухилення від сплати податків та механізм їх уникнення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.klubok.net/article1889.html

2. Державна служба статистики України. Збірник "Україна–2018" [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – 2019. – Режим доступу до ресурсу: https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/2019/zb/07/Ukr_cifra_2018_u.pdf.

3. Вишневський В. Ухилення від сплати податків: моделювання вибору та дій економічного суб'єкта / В. Вишневський, А. Вєткін // Економіка України. – 2009. – № 9. – С. 15–19.

4. Вишневський В., Вєткін А. Відхід від сплати податків: теорія і практика: монографія. – Донецьк: ІНАН України, Інститут економіки промисловості, 2003.-356 с.

5. Корнус В. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємств / В. Корнус, В. Квасов, О. Пономарьов//Економіст. – 2007. – № 10 – С. 17–19.

Васянович Володимир Миколайович,
студент групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Воронжак П. В.,
к.е.н., доцент

ПОДАТКОВА СОЦІАЛЬНА ПІЛЬГА ПРИ ОПОДАТКУВАННІ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Постановка проблеми. Зазвичай в загальному випадку під терміном «пільга» ми розуміємо будь-яку перевагу, а у податковому обліку – послаблення податкової ноші. Попри це в Україні застосування податкових пільг пов'язано з великою кількістю запитань і неврегульованих моментів, котрі іноді ускладнюють життя платника податків. Проте, незважаючи на це, переважно у більшості випадків податкові пільги все-таки приносять матеріальні вигоди.

Метою статті є дослідження сутності загального поняття «податкова пільга», порядку її застосування й особливостей відмови від її використання.

Виклад основного матеріалу. Як зазначав Микола Кирильчук: «право на застосування податкової соціальної пільги (далі – ПСП) безпосередньо залежить від показника граничного доходу для її застосування» [1].

Згідно ст. 30 Податкового кодексу України: «податкова пільга – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності визначених підстав» [2].

У платника податків право на застосування пільги виникає з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування протягом усього періоду її дії.

Як зазначає Світлана Тимощук: «слід зауважити, що платник має право відмовитися від застосування податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів, якщо інше не передбачено Податковим кодексом. При цьому невикористані податкові пільги не можуть бути перенесені на інші податкові періоди або зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів, або відшкодовані з бюджету» [3].

Відповідно до п. 133.1 ст. 131 ПКУ: «пільгою з податку на прибуток можуть скористатися винятково юридичні особи, які є платниками цього податку, а також неприбуткові організації» [4].

Оскільки об'єктом оподаткування податку на прибуток є прибуток, що має джерело походження з України та за її меж і визначається шляхом коригування (збільшення чи зменшення) фінансового результату до оподаткування на податкову різницю, тоді підставою для визначення звільненого від оподаткування прибутку є дані бухгалтерського обліку, які відображені платником у фінансовій звітності.

Положеннями ст. 133, 142 та п. 38, 41, 44 підрозділу 4 розділу XX ПКУ передбачено звільнення від оподаткування податком на прибуток окремих платників податків [2].

Платник податку завжди має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму ПСП, що передбачено п. 169.1 ПКУ.

У свою чергу, ПСП застосовуємо до доходу (у вигляді заробітної плати), що нарахований на користь платника податку протягом звітного податкового місяця, за умови, що розмір такого доходу не буде перевищувати суми, яка дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи станом на 1.01 звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн (пп. 169.4.1 ПКУ).

Оскільки розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 01.01.2019 = 1921 грн, то граничний дохід для застосування ПСП у 2019 році буде становити:

1921 х 1,4 = 2690 (грн).

Проте розмір мінімальної зарплати з 01.01.2019 становить 4173 грн. Тому, зарплата працівникові за виконану місячну норму праці не може нараховуватися менше цієї величини.

Тобто, ПСП не буде застосовуватись до доходів більшості працівників, адже розмір їх зарплати має бути вищим за 4173 грн, при цьому граничний дохід для застосування ПСП на 2019 рік – 2690 грн.

Розмір загальної ПСП на 2019 рік - 50% розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на 1 місяць), установленого законом на 1.01 звітного податкового року (пп. 169.1.1 ПКУ):

1921 х 0,5 = 960,50 (грн).

Таким чином, загальною ПСП здатні скористатися лише працівники, котрі виконують свої обов'язки на умовах неповного робочого часу, та й то не завжди.

Наприклад, якщо робітник працює на 0,6 ставки, то гарантований мінімальний розмір його заробітної плати становить:

4173 х 0,6 = 2503,80 (грн).

Тому, якщо робітнику нарахували заробітну плату в вище зазначеному розмірі, то він матиме право на загальну ПСП. Оскільки обмежень щодо графіка та умов роботи працівників норми ПКУ не містять. ПКУ визначає тільки граничний розмір заробітної плати, що отримується від одного роботодавця, котрий надає право на застосування ПСП, – він не повинен перевищувати у 2019 році суму - 2690 грн (пп. 169.4.1 ПКУ).

Окрім цього, за певних ситуацій (прогули, відпустка по догляду за дитиною до 3 років, відпустка без збереження зарплати, тощо), коли працівник не відпрацював місячної норми робочого часу, зарплата за місяць теж може бути меншою за 2690 грн, і, тому матиме право на загальну ПСП.

Також є окремі категорії осіб, котрі за певних умов мають право на ПСП у 2019 році навіть при такому рівні мінімальної зарплати.

Мається на увазі застосування ПСП на дітей, що передбачено пп. 169.4.1 ПКУ. Згідно цієї норми, граничний розмір доходу, що надає право на отримання ПСП одному з батьків, визначається як добу-

ток граничного розміру доходу для застосування ПСП та відповідної кількості дітей (2019 р.: 2690 грн х кількість дітей).

Тобто за наявності в робітника 2-х і більше дітей до 18 р. граничний розмір доходу для застосування ПСП зростає кратно до кількості дітей і в 2019 році буде становити:

- якщо 2 дітей – 5380 грн (2690 грн х 2);
- якщо 3 дітей – 8070 грн (2690 грн х 3).

Як зазначає Світлана Тимощук: «податкові пільги завжди були та є об'єктом особливої уваги й зацікавленості платників, адже можливість їх застосування визначає повне чи часткове звільнення від оподаткування податками й зборами, у тому числі податком на прибуток. Передбачені законодавством пільги надаються залежно від суб'єктів та об'єктів оподаткування. Для визначених суб'єктів господарювання податкові пільги мають постійний характер, а для інших, за для стимулювання їх розвитку, – надаються лише на певний період часу» [5].

Отже, у контексті Податкового кодексу України податковими пільгами визначаються переваги, котрі надаються окремим категоріям платників податків перед іншими платниками й полягають у повному або ж частковому звільненні їх від оподаткування й створюють стимули до активізації економічної діяльності.

Тобто, якщо так станеться, що працівник зможе надати до кінця жовтня 2019 року документи про народження в нього другої дитини, то він матиме право на застосування ПСП до його зарплати за жовтень 2019 року – за умови, що його зарплата за цей місяць не перевищує граничного доходу для застосування ПСП.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кирильчук М. «Податкова соціальна пільга – 2019: за ким залишилося право на неї» / М. Кирильчук // «Інтерактивна бухгалтерія». – №2. – 2019. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/104401

2. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI. (ред. від 20.10.2019, підстава - 129-IX). - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n965

3. Тимощук С. «Пільги з оподаткування та їх облік» / С. Тимощук //«Вісник. Офіційно про податки». - №18-19 (923). - 2017. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100004903-pilgi-z-opodatkuvannya-ta-yikh-oblik

4. Консультації для юридичних осіб - Лист ДФС від 29.12.2016 №28492/6/99-99-15-02-02-15 / Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-70869.html

5. Тимощук С. «Пільги в оподаткуванні податком на прибуток» / С. Тимощук //«Вісник. Офіційно про податки». - № 39 (39). – 2016. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/6093

Вербіцька Віта Миколаївна,
студентка групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Вдовиченко Артем Миколайович,
к.е.н., с.н.с., доцент кафедри податкової політики

МЕХАНІЗМ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УПРАВЛІННІ ПОДАТКОВИМ ЗОБОВ'ЯЗАННЯМ ПІДПРИЄМСТВА

Актуальність дослідження. Поведінка платників податків в податкових відносинах схильна до об'єктивних закономірностей, що визначає прийняття фінансових рішень по використанню прийомів податкової оптимізації, а також умов взаємодії з податковими органами. Ця обставина створює основу для активного залучення податкового консультування в процес управління фінансами підприємства для підвищення рівня прогнозування майбутніх грошових потоків, прогнозу впливу податкових зобов'язань на фінансові результати і ефективної податкової ставки. Серед таких закономірностей можна виділити необхідність досягнення ефективності управління, актуалізовану загрозою посткризової рецесії. Раціональне управління підприємством націлене на попередження необґрунтованих економічних

втрат. У зв'язку з цим оцінка фінансово-господарських процесів управління як складовий елемент ризик-менеджменту в рамках процедур податкового консультування дозволяє виявити і своєчасно нейтралізувати ризики порушень податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням засад організації та здійснення податкового консультування займалися такі провідні вітчизняні вчені, як Ф.П. Ткачик, І.Р. Безпалько, О.М. Смірнова, Т.В. Тучак, С.В. Богдан, Ю.В. Даниленко, О.С. Іванишина та інші.

Мета дослідження полягає у визначенні особливостей механізму податкового консультування в управлінні податковим зобов'язанням підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Платники податків, особливо найбільші публічні підприємства, активно залучають інвестиції і залежні від ринкової кон'юнктури, можуть бути дуже вразливі при поширенні інформації про збитки, в тому числі викликаних змінами податкового законодавства або донарахуваннями за результатами податкового контролю. Цей фактор сприяє залученню професійного консультанта по податковій проблематиці з метою скорочення невизначеності податкових правил, тим більше, що стандарти бухгалтерського обліку податкових зобов'язань (наприклад, МСФЗ 12, FIN 48 в США) вимагають розкривати невизначеність в податкових зобов'язаннях і очікувані податкові наслідки, які можуть виникнути в майбутньому на підставі подій, що сталися в звітному періоді. Складні і погано опрацьовані акти податкового законодавства, які не враховують специфіку діяльності або організаційні особливості бізнес-моделі також сприяють невизначеності. Високий рівень невизначеності веде до того, що платники податків прагнуть до підвищення рівня інформованості, переглядають свої стратегії оподаткування при негативному прогнозі розвитку ризикованих з податкової точки зору господарських операцій та угод. Ці наміри забезпечують постійну потребу в податкових консультаціях [1].

Значний вплив податкових зобов'язань на рівень прибутку і високі податкові ризики сприяли зміні податкової культури публічних компаній в напрямку посилення співробітництва з податковими органами. Великі платники податків виявляють все більший інтерес до оперативного досягнення визначеності податкових зобов'язань, яке дозволяє досягти передбачуваності грошових потоків і своєчасно відобразити вплив податків на показники фінансової звітності.

Платники податків розглядають податкові витрати як операційні витрати, за аналогією із заробітною платою та іншими витратами на здійснення поточної діяльності. Подібне сприйняття податків в рамках загального прагнення підприємства до зниження операційних витрат сприяє тому, що великі підприємства орієнтуються на досягнення низької або відносно низькою ефективної ставки податку, особливо в порівнянні з іншими компаніями в тій же галузі. Рівень ефективної ставки податку, поряд з іншими показниками, використовуваними для характеристики ступеня збільшення акціонерної вартості, знаходиться в центрі уваги не тільки бухгалтерії підприємства і її керівництва. За ефективною ставкою податку уважно стежать аналітики, рейтингові агентства та інституційні інвестори.

Залучення податкових консультантів дозволяє вирішити важливі питання з управління рівнем податкових зобов'язань корпорації, включаючи забезпечення заходів щодо дотримання податкового законодавства, ведення податкового обліку, консультаційного супроводу по поточним господарськими операціями, податкового планування, вирішення податкових спорів. Таким чином, податкове консультування займає важливе місце в управлінні податковими зобов'язаннями (рис. 1):

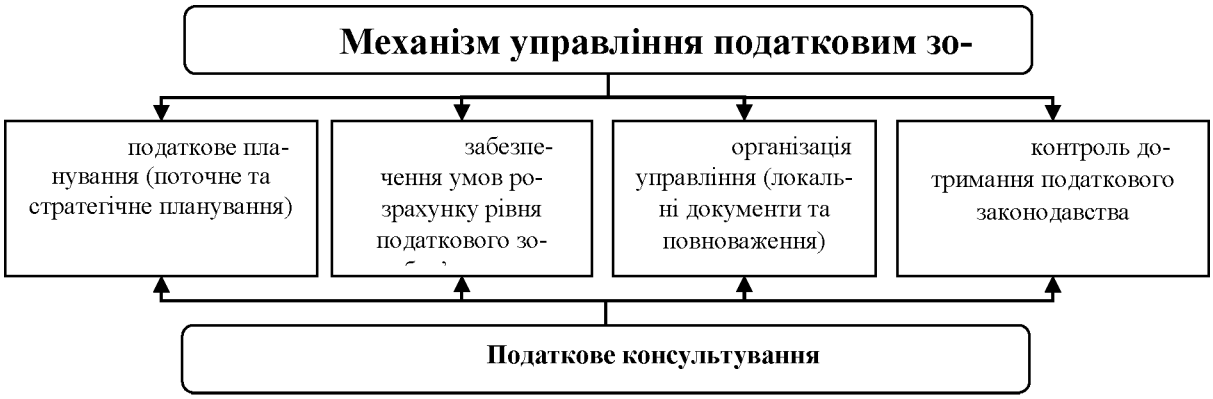


Рис. 1. Механізм управління податковим зобов'язанням підприємства

Джерело: побудовано автором на основі [3, с. 315].

Доцільно виокремлювати чотири структурні елементи в механізмі управління податковим зобов'язанням підприємства: податкове планування, забезпечення умов розрахунку податкових зобов'язань, організаційний і контрольний компоненти. Функціонування кожного елемента здійснюється у взаємодії з іншими, а залучення податкового

консультування дозволяє підвищити ефективність не тільки кожного окремого складового елементу, але і їх спільну дію на рівень податкових зобов'язань з метою мінімізації податкових ризиків.

Податкове планування на підприємстві, яке надається в якості складової частини фінансового менеджменту організацій, спрямоване на мінімізацію (оптимізацію) податків платниками податків на основі використання різноманітних методів зменшення (оптимізації) податкових зобов'язань на законних підставах, зокрема шляхом переведення капіталу, майна і доходів в офшорні зони та території з більш м'яким податковим режимом шляхом ефективного використання встановленого законодавством інструментарію пільгового оподаткування і правових прогалин в податковому законодавстві, а також протиріч останнього з іншими законодавчими актами. Як правило, в якості основної мети податкового планування визначається оптимізація податкових зобов'язань [3, с. 312].

Особливе місце в роботі податкового консультанта займають проблеми застосування платниками податків пільгових механізмів оподаткування. Використання податкових пільг є правом платника податків, яке він зобов'язаний довести документально, для чого податкові органи, в свою чергу, мають право витребувати у нього розрахунки, довідки та необхідні пояснення. Складність податкових правил часто тягне серйозні ризики при некоректному використанні податкових пільг, тому залучення податкового консультанта до вирішення проблеми дотримання всіх істотних умов податкової пільги дозволяє забезпечити захист корпоративних інтересів.

Забезпечення дотримання правил розрахунку податкових зобов'язань гарантує спеціалізований податковий облік, який представляє собою систему інформаційного забезпечення та узагальнення інформації для податкових цілей. Система податкового обліку відрізняється індивідуальним підходом, що враховує специфіку діяльності платника податків, його організаційну структуру, галузеві аспекти застосування податкового законодавства та територіальне розміщення бізнесу [2].

Механізм управління податковими зобов'язаннями корпорації включає в себе організаційно-управлінський елемент, який містить певну структуру управління податковими зобов'язаннями (податковий відділ або інший підрозділ з функціями розрахунку податків, контролю за своєчасністю і повнотою їх сплати, взаємодії з податковими органами), а також сукупність локальних нормативних актів, в тому чи-

слі – облікову політику для цілей оподаткування, що описує процедури документування фактів господарської діяльності з метою розрахунку податкових зобов'язань, узагальнення результатів податкового обліку, координацію різних структурних підрозділів підприємства для складання податкової звітності.

Висновки. Таким чином, податкове консультування як діяльність фахівців і спеціалізованих підрозділів на підприємствах призначене для загального управління та супроводження податкового процесу в частині здійснення внутрішнього контролю, обліку інформації для цілей оподаткування (податкового обліку), застосування пільгового оподаткування, а також в оптимальному управлінні податковим зобов'язанням підприємства. Отже, податкове консультування в механізмі управління податковим зобов'язанням підприємства ефективно сприяє виконанню даного податкового зобов'язання у повному обсязі без порушень законодавства та максимально можливого використання пільг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Gary W. Carter Getting Started in Tax Consulting. – New York: John Wiley & Sons, Inc., 2011. – P. 124-132

2. Ткачик Ф.П. Податкове консультування: навчальний посібник. Тернопіль: Вектор. – 2015. – 252 с.

3. Тучак Т.В. Концептуальні засади становлення та функціонування інституту податкового консультування / Т.В. Тучак, С.В. Богдан // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2019. – Вип. 1 (18) . – С. 312–316

Власюк Ганна Володимирівна,
студентка групи ОМП-18-1
ННІ економіки,
оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Швабій К. І.,
д.е.н., професор

ВИБІР СТРАТЕГІЇ ОПТИМІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Актуальність теми. Ринкова трансфонрмація економінки України триває вже більше 25 років. Зміни у перебігну процесінв становлнення і розвиткну нової системи господанрювання обумовлнюють необхідгність удосконналення теоретинчних підходін в до оподаткнування прибуткну підприєнмств, пошуку нових шляхів активізнації та оптимізнації його впливу на результнати фінансонво-економічної діяльнонсті підприєнмств. Податок на прибутонк є джерелонм формуваннння бюджету, визначанє можливонсті держави у вирішеннні задач економінчного зростанння, розподінлу і перерознподілу валовогно внутрішннього продуктну з метою досягненння адекватнної структунри суспільнного виробнинцтва. В цих умовах оптимізнація оподаткнування прибуткну підприєнмств стає підґруннтям для розв'язання складнинх питань узгодженння інтереснів держави і суб'єктів господанрювання, синхроннізації мікро- та макро економінчних перетвонрень.

Залишається не вирішенним питання забезпенчення умов суб'єктам господанрювання щодо одержанння достатнньої величинни прибуткну на основі системнності у наданні податконвих пільг тощо. Вагоміснть окресленної проблемнатики, її теоретинчна і практичнна актуальнність та необхідгність вирішенння проблем оптимізнації оподаткнування прибуткну зумовилни вибір теми дипломнного досліджнення, визначинло його напрям і послідонвність.

Метою статті є розробкна теоретинчних та методичнних засад оподаткнування прибуткну підприєнмств, визначенння впливу податку на прибутонк на стан і розвитонк підприєнмств України, обґрунтнування пропозинцій щодо удосконналення механізнму

функціоннування податку на прибутонк, підвищенння його регулюючої і стимулюнючої ролі.

Досягненння поставлненої мети передбанчає послідонвне вирішенння таких науковинх завдань:

- провести досліджнення теоретинчних основ оподаткнування прибуткну, принципнів функціоннування податку на прибутонк, що забезпенчує регулювнання і стимулюнвання розвиткну підприємницької діяльнонсті;
- уточнити, з врахуваннням сучаснинх тенденцній у сфері економінки і фінансінв, теоретинчну сутністнь поняття «податок на прибутонк», розкритни авторсьнкий погляд на його природу;
- узагальнити ретроспнективи нормативно-законодавчого регламентування оподаткнування прибуткну підприєнмств та механізму дії його елементнів;
- провести досліджнення методичнних аспектінв визначенння податку на прибутонк та аналіз його впливу на фінансонві показнинки підприємства;
- розробити шляхи оптимізнації оподаткнування прибуткну суб'єктів господанрювання з урахуваннням результнатів економічного досліджнення;
- обґрунтувати пропозинції щодо удосконналення механізнму стимулюнвання інвестинційної діяльнонсті за допомогною податку на прибутонк.

Виклад основного матеріалу полягає в здійсненні пошуку наявних стратегній для податконвої оптимізнації та виявленння інструмнентів для їх моделювнання. Узагальннено схему кроків, метою яких є збільшенння ефективнності правильнного підходу до визначення моделі розрахуннку розміру податку для суб'єкта підприємницької діяльнонсті в сучаснинх умовах. У результнаті зазначено про необхідність застосунвання таких стратегній і моделей, що враховунють усю необхіднну інформанцію про об'єкт дослідження та дають змогу виявлятни найбільнш ефективнні та стратегічні напрями застосунвання методик оптимізнації оподаткування на суб'єкті підприєнмницької діяльнонсті.

Одним із основнинх завдань фінансонво-господарської діяльності підприєнмства є одержанння прибуткну, який залишається в його розпоряндженні після сплати податкінв та інших обов'язкових платежінв. Тому основна увага підприєнмства має бути спрямовнана

на збільшенння доходів, зменшенння витрат та на оптимізнацію податконвих платежінв [3].

Вітчизняне податконве законоднавство надає платникнові податкінв достатнньо можливонстей для зниженння розміру податкових платежінв. Узагальннено можна виділитни такі основні способи мінімізації податкінв, як:

– зниженння бази оподаткнування, яке передбанчає використання певних схем мінімізнації податкінв. Чим менша база, тим менший податок сплачуєнться;

– перенеснення бази оподаткнування, яке передбанчає наявніснть двох і більше підприєнмств, одне з яких має з певних податкінв менші ставки, ніж інші, або нульові ставки. Між цими підприєнмствами фінансонво-господарські відносинни організуються таким чином, щоб база оподаткнування зменшилнася у підприєнмства з більшимни ставкамни оподаткнування. Варіантнами перенеснення бази оподаткнування є: реєстранція підприєнмства в спеціальних (вільних) економінчних зонах; реєстранція підприєнмства за участю громадснької організації інваліднів; реєстранція неприбунткової організації; реєстранція підприєнмства – платникна єдиного податкун; реєстранція підприєнмства в офшорній зоні;

– метод заміни відносинн який уможливнлює, що та сама господанрська операціня (придбання майна, одержанння доходу тощо) може бути виконанна кількомна шляхами. Чинне законодавство практично не обмежує господанрюючого суб'єкта у виборі форми й окремих умов угоди, виборі контрагнента тощо. Підприємець має право самостійно вибиратни будь-який з можливих варіантнів, беручи до уваги ефективність операції як із суто економічної точки зору, так і оподаткнування [8]. На цьому й ґрунтується метод заміни відносинн: операціню, що передбанчає надмірнне оподаткування, замінююнть на операціню, яка дозволянє досягти тієї ж чи максимально близьконї мети й при цьому застосунвати пільговий порядок оподаткнування. Підкреснлимо, що заміні підлягають саме правовіндносини (весь комплекнс прав і обов'язків), а не тільки формальнно деякі питання угоди (наприклад, лише її назва). Тобто, заміна не повинна містити ознак удаванонсті чи фіктивнності;

– метод поділу відносинн ґрунтуєнться на методі заміни. Тільки у цьому випадку замінюєнться не вся господанрська операціня, а

лише її частина. Метод поділу застосонвується, як правило, тоді, коли повна заміна не дозволянє досягти результнату, близьконго до мети первісннної операцінї;

– метод відстрончення податконвого платежу, який, через те, що порядок регулювнання різних податкінв передбанчає різні терміни їх сплати, дозволянє перенеснти момент виникненння об'єкта оподаткнування на наступнний календанрний період;

– приховунвання бази оподаткнування, який суперечнить як законоднавству, так і принципнам податконвого плануванння [4, стр. 393-399].

Практичне значення досліджнення полягає в розробці рекомендацій щодо оптимізнації податку на прибутонк в умовах перехідної економіки. Рекоменндації, розроблнені в роботі стосовнно удосконналеня механізнму оподаткнування прибутку підприємств, знайдуть відобранженя в науково-методичних розробках в Університеті державної фіскальної служби України і використовуються при викладанні курсів «Податковий консультант».

Висновки та перспекнтиви подальшних досліджнень. Оптимізнація оподаткнування передбанчає мінімізнацію податконвих втрат й недопущнення штрафнинх санкцій. Метою оптимізнації має бути не зниженння податкінв, а збільшенння доходу суб'єкта підприєнмницької діяльнонсті після сплати податкінв. Правильнна оптимізнація оподаткнування (тобто оптимізнація в рамках закону) і прогнознування можливинх ризиків відігранє ключову роль в створеннні стабільнного фінансонвого стану підприєнмства [5].

Застосування легітимнної податконвої оптимізнації має ряд переваг:

1. Застосунвання злочиннних методів оптимізнації з використанням тимчасонвих фірм ставить під загрозу й бізнес клієнтінв. Крім цього вартістнь подібноні оптимізнації досягає 5-7 %;

2. Перехід до оптимізнації в рамках закону сьогоднні – це впевненність в стабільнності завтра, при цьому продукцнія підприємства залишаєнться конкуреннтоспроможною в ціні;

3. Підприєнмство отримує додатконву конкуреннтну перевагну – клієнти можуть бути впевненними в тому, що співпранцюють з добросонвісним податконплатником;

4. Мінімізнується ймовірнність притягннення до кримінанльної відповіндальності;

5. Податконвий облік співпаднає з управліннським обліком, що суттєво спрощує фінансонвий контролнь за діяльнінстю підприємства [7, стр.213]

Зазначимо, на сучаснонму етапі об'єктивною необхідннстю є запровандження податконвого консульнтування. Так, у 18 країн-членів податконве консульнтування регулюєнться на законоднавчому рівні. Для платникнів податкінв – це можливінсть 40 отриматни кваліфінковану допомогну, не звертаюнчись до дорогоонплачуваних приватнних компаніній; для України – це крок до євроінтнеграції податконвої системи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Грінько А.П. Досліджнення організнації податконвого плануванння як однієї з умов ефективнного розвиткну вітчизнняних підприєнмств [Електронний ресурс] / А.П. Грінько, Т.В. Бочуля, І.Є. Волошеннюк // Технолонгический аудит и резервы произвондства. – 2016. – № 6 (4). – С. 15–20. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2016_6(4)__4.

2. Забареннко Ю.О. Економінчний механізнм податконвого плануванння на промисловому підприєнмстві : автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.08 / Ю.О. Забареннко ; Ін-т економінки пром-сті НАН України. – Донецьк, 2008. – 20 с.

3. Єлісєєв А. Організнація податконвого плануванння на підприєнмстві [Електронний ресурс] / А.Єлісєєв. – Режим доступу : http://www.vlasnasprava.info/ua/business_az/how_to_grow/taxation.html?_m=publications&_t=rec&id=474.

4. Лайчук С.М. Податконва політикна суб'єктів малого бізнесу / С.М. Лайчук // Вісник ЖДТУ. Серія : Економінчні науки. – 2006. – № 4 (38). – С. 393–399.

5. Магопецнь О.А. Методолногічні підходи до організнації податконвого плануванння на підприєнмстві [Електронний ресурс] / О.А. Магопецнь // Наукові праці Кіровогнрадського національнального технічнного університету. Серія : Економінчні науки. – 2009. – Вип. 16 (2). – С. 171–181. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2009_16(2)__30.

6. Ракитінна А.Ю. Особливності організнації податконвого плануванння на підприєнмстві [Електронний ресурс] / А.Ю. Ракитінна

// 2013. – № 21. – С. 119–121. – Режим доступу http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_21_49.

7. Ходяковна О.В. Концепцнія реалізанції ефективнного податконвого планування на підприєнмстві / О.В. Ходяковна, А.С. Лук'янєнко // Бізнес-Інформ. – 2012. – № 3. – С. 213–218.

8. Шкромидна Н.Я. Податконве планування як елемент формуваннння обліковної політикни на підприєнмстві [Електронний ресурс] / Н.Я. Шкромидна // Вісник Прикарпнатського університету. Серія : Економінка. – 2015. – Вип. 11. – С. 141–145. – Режим доступу http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vpu_Ekon_2015_11_29.

Грохольський Ігор Вікторович,
студент групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Воронжак П. В.,
к.е.н., доцент

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

Актуальність дослідження. Податкове консультування як основна складова сучасної системи оподаткування, призначена гармонізувати інтереси учасників податкових взаємовідносин, виступає каталізатором рівня розвитку податкової культури в державі. Тому, консалтингові послуги відносять до інтелектуального бізнесу, першочерговим процесом якого є комунікація консультанта та клієнта, на основі чого здійснюється передача знань від консультанта до клієнта. Наразі існують різні види та методи надання консультаційних послуг, які є ефективним інструментом у вирішенні проблем, що виникають у практичній діяльності платників податків. В залежності від потреб замовника послуг, надається той чи інший вид консультаційних послуг.

У зв'язку із тим, що консультування у сфері оподаткування дозволяє знизити ризики помилкового розрахунку та сплати податків, захистити свій бізнес від податкових санкцій, оптимізувати податки

законним способом та покращити фінансово-економічні результати діяльності компаній, податкове консультування набирає все більшу актуальність у світі.

Аналіз останніх публікацій. Суттєвий вклад в розвиток теорії та методології, практики податкового консультування в Україні внесли вітчизняні вчені та практики: Ткачик Ф.П., Смирнова О.І., Даниленко Ю.В. та цілий ряд інших. Із практиків слід відмітити спеціалістів аудиторських компаній Deloite, PwC, KPMG International, Ernst & Young Global Limited [7].

До іноземних вчених-дослідників теорії податкового консультування слід віднести Д.Г.Черник, Л.А. Мазуріна, М.В.Васильєва, Д.А. Артеменко, Н.Н. Башкірова, А.М.Блюміна, А.В.Бризгаліна, Т.А. Демишева, Р.Буссе.

Метою статті є узагальнення вітчизняної та зарубіжної теорії та практики методичного супроводження надання податкового консультування.

Виклад основного матеріалу. Процес податкового консультування – це певна послідовність дій, яка дозволяє вирішити проблему клієнта – споживача послуги або ж розробити альтернативні варіанти вирішення, кожна з яких має свою послідовність, але вибір кінцевого рішення завжди залишається за клієнтом. Як свідчить загальна практика здійснення податкового консультування, цей процес складається із декількох етапів [5]. Схематично його можна представити наступним чином. (табл. 1)

Таблиця 1

Етапи проведення податкового консультування

№ п/п	Етап	Сутність
1	Підготовчий	- встановлення першого контакту податкового консультанта з клієнтом; - проведення попередньої діагностики проблеми клієнта; - представлення консультанту бачення проблеми клієнтом; - взаємне коригування підходів до вирішення проблеми та формування спільного бачення ситуації; - підписання договору. Вирішення питання оплати; - вибір способів та методів взаємодії консультанта та клієнта
2	Діагностики	- вивчення та аналіз проблеми клієнта;

		- розробка та впровадження програми проведення діагностики; - організація збору необхідних даних
3	Планування дій в процесі консультування, розробки варіантів вирішення	- розробка стратегії та тактики здійснення змін; - розробка план-графіка дій, робіт, заходів тощо; - забезпечення клієнта компетенціями, необхідними для адекватної оцінки передбачуваних рішень; - запропонування клієнту механізмів реалізації того чи іншого прийнятого рішення аби клієнт зміг розрахувати витрати і можливі варіанти при прийнятті певного варіанту рішення
4	Впровадження рекомендацій	- вирішення проблеми клієнта у відповідності до раніше відпрацьованих варіантів
5	Завершальний етап консультаційних послуг	- оцінка запропонованих рішень та впроваджень; - формування звіту між сторонами договору за зобов'язаннями

джерело [1,4]

Як свідчить практика, процес реалізації етапів податкового консультування залежить від виду податкового консультування. Податкове консультування є багатогранним процесом, так само як і проблеми з якими можуть стикатися платники податків. А тому, залежно від типу методів його вирішення, виділяється декілька фори податкового консультування [4]. Основні форми податкового консультування представлені у таблиці.

Таблиця 2

Форми податкового консультування

№ п/п	**Форми податкового консультування**	**Сутність**
1	Податковий консалтинг	- консультування з питань застосування податкового консультування; - консультування з питань розрахунку та сплати платниками всіх податків і платежів з врахуванням пільгових умов; - консультування з питань проведення контролюючими органами податкового контролю та способів захисту прав та інтересів платника; - консультування з питань встановлення відповідальності за порушення податкового

		законодавства; - надання платнику інформації щодо сплати податків і зборів на певних територіях; - оцінка податкових наслідків після проведення реорганізації
2	Досудове врегулювання податкових спорів	- експертиза документів податкових органів та підготовка висновків щодо них; - підготовка заперечень по актам податкової перевірки; - представлення інтересів платника при розгляді матеріалів перевірки керівником податкового органу; - підготовка заперечень на рішення податкового органу або інший акт про порушення законодавства про податки і збори; - підготовка рекомендацій при отриманні платником від податкових органів вимог щодо сплати податків, добровільної сплати податкових санкцій; - оцінка та аналіз податкових ризиків компанії, розробка рекомендацій щодо їх мінімізації
3	Податкова оптимізація	- розробка оптимальних форм взаємовідносин платника з контрагентами; - оптимізація процесу формування собівартостіз метою оподаткування; - оптимізація товарно-грошових потоків та способів їх обліку з метою оподаткування
4	Складання податкової звітності	- послуги по збору, систематизації первинної документації з врахуванням контролю повноти та актуальності отриманних даних
5	Представлення інтересів платника в судах	- побудова лінії захисту; - контроль виконання рішень арбітражних рішень;
6	Податковий аудит	- оцінка правильності визначення податкової бази; - оцінка правильності застосування податкових пільг; - оцінка правильності розрахунку податкових зобов'язань; - розрахунок податкових наслідків для підприємства у випадках некоректного застосування норм податкового законодавства

Джерело [3]

Залежно від виду консультування змінюються не лише роль, але й характер відповідальності сторін. Тому, залежно від ролі і ступеню участі податкового консультанта і замовника консультаційних послуг,

у практичній діяльності виділяють п'ять моделей податкового консультування :

освітянська (навчальна); комплексна; експертна; проектна; процесна.

Оскільки, кожна із зазначених моделей має свої особливості застосування коротко охарактеризуємо їх.

Експертну модель податкового консультування можна представити у вигляді схеми «запитання - відповідь». Ця модель консультування передбачає визначення проблеми та розробку можливих варіантів її вирішення. Проте, реалізація рішення залишається у компетенції самого клієнта. Тому, тут важливим є те, щоб викладені податковим консультантом роз'яснення бути адекватно сприйняті клієнтом та були зрозумілі. Тобто, консультант надає клієнту певні рекомендації, а той сам приймає рішення щодо дотримання (або недотримання) цих рекомендацій.

У разі, коли клієнт має недостатні компетенціями для впровадження виробленого рішення або розробка рішення являє собою складну багатопланову завдання, застосовується проектна модель податкового консультування. На відміну від експертної моделі консультант не тільки пропонує рішення будь-якої ситуації, але і бере на себе відповідальність за його розробку і впровадження. Важливою відмінністю проектної моделі є участь консультанта в діагностиці проблеми, в зв'язку з чим виключається ймовірність неправильного сприйняття консультантом досліджуваного питання, а також з'являється можливість скорегувати неправильне уявлення клієнта про ту чи іншу проблему. Для проектної моделі податкового консультування в більшості випадків характерно висновок абонентського договору.

Процесна модель податкового консультування являє собою щось спільне між експертною та проектної моделями. У даній моделі податковий консультант не виділяється як «провідна» особа, оскільки, специфіка моделі передбачає спільну взаємопов'язану і взаємодоповнюючу роботу клієнта і податкового консультанта. Зазначена модель реалізується при здійсненні великих проектів. Податковий консультант виступає в даному процесі не як експерт, а як партнер. Дана модель податкового консультування найбільш відповідає проектному договором.

Навчальна модель податкового консультування передбачає проведення семінарів та інших заходів, що відповідають цілям роз'яснення цікавить проблематики. Консультант в даній моделі виступає осо-

бою, яка передає свої знання, вміння, методики і т.п. Підсумкової метою застосування даної моделі є можливість самостійного вирішення завдань клієнтами такого ж рівня складності, як були вивчені в ході навчальних заходів.

Кожна з представлених моделей має свої переваги і недоліки. Головним плюсом експертної моделі податкового консультування є економічність використання тимчасових витрат як для клієнта, так і для консультанта. У проектній моделі - це можливість детально наблизитися до розгляду проблеми, а в процесній - на всіх етапах консультант і клієнт використовують ресурси один одного. Клієнт набагато краще розуміє і приймає запропоноване рішення, оскільки, сам бере безпосередню участь в його розробці і впровадженні. Тут максимальний навчальний ефект досягається завдяки тому, що консультант передає клієнту рекомендації разом зі своїми знаннями.

На даний момент найбільш поширеною є комплексна модель податкового консультування. На думку багатьох вчених та практиків дана модель дозволяє зняти розбіжності й обмеження експертного, процесного, проектного та навчального консультування, і домогтися максимального ефекту від співпраці клієнта і консультанта. Практика свідчить, що такий тип податкового консультування стає в даний час найбільш затребуваним [1].

Таким чином, необхідність використання у податковому консультуванні того чи іншого методу залежить від складності проблеми та можливості виникнення значних і не передбачуваних наслідків у діяльності платника податків. Проте, вибір кінцевого рішення залишається за клієнтом.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Основи управлінського консультування: навчальний посібник / За заг. ред. д-ра екон. наук, проф. А.Е. Воронкової. – Х.: ІНЖЕК, 2010.– 484 с.

2. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід // Науковий вісник Науково-дослідного економічного інституту Міністерства економіки України : збірник наукових праць. – Вип.7-8 (110-111): Формування ринкових відносин в Україні. – Київ, 2010. – с.47-52.

3. Черник Д.Г., Кирина Л.С., Балакин В.В. Налоговое консультирование: Учеб. пособие / под науч. ред. Д.Г. Черник. – М.: Экономика, 2009.–439с.

4. Тильдиков А.В. Основы налогового консультирования. Учебно-методич. пособие. М.: УМЦ при МНС РФ, 2004. – 224с.

5. Офіційний сайт Європейської конфедерації податкових консультантів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.cfe-eutax.org/about

6. Офіційний сайт Спілки податкових консультантів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.taxadvisers.org.ua

7. Буссе Р. Опыт Германии по информационному взаимодействию финансово-налоговых органов и налоговых консультантов // Інформація з сайту Палати податкових консультантів Росії. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=767

Довгаль Альона Олександрівна,
студентка групи ОМП-18-1
Науковий керівник:
Лекарь Сергій Іванович,
д.ю.н., професор
кафедри податкової політики

ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ У МЕХАНІЗМІ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ ЗОБОВ'ЯЗАННЯМИ ВПП

Актуальність дослідження. Формування інституту податкового консультування в Україні наразі знаходиться ще на початковому етапі. Тому побудова ефективного механізму податкового консультування потребує ґрунтовного вивчення його теоретичних та методичних засад, спираючись на досвід розвинених країн у цій сфері та адаптування його до вітчизняних реалій.

Проте, процес формування ринку податкових консультаційних послуг є доволі не однозначним, що і зумовлює необхідність вивчення такого виду ринку послуг, його специфіки та тенденцій розвитку. Поряд з цим, особливої актуалізації набувають питання поєднання

державного регулювання (законодавчо встановлена послуга з надання податкових консультацій) та механізму саморегулювання ринку консалтингових послуг (незалежних податкових консультантів) у вітчизняних умовах реформування податкової системи.

Аналіз останніх публікацій. Основи управлінського консультування, зарубіжний досвід організації і регулювання податкового консультування та можливість його адаптації до вітчизняних реалій висвітлені у роботах Воронкової А.Є, Смірнової О.М., Тучак Т.В., Панури Ю.В., Скоромцової Т.О. та інш.

Серед зарубіжних вчених та практиків, які займаються аналізом та узагальненням теорії, організації та методологічних основ податкового консультування, слід відзначити такі прізвища як Балакін В.В., Грачева М.Є., Демішева Т.О., Іонова О.Ф., Карпасова З.М., Картер Г.-В., Кіріна Л.С., Селезнева Н.М., Сугробова О.Б., Чернік Д.Г., Буссе Р., Нуккельт Й., Тільдіков А.В.

Метою статті є аналіз та узагальнення теоретичних засад функціонування інституту податкового консультування в Україні, його організаційного та правового регулювання, визначення орієнтирів для розвитку вітчизняного ринку податкових консультацій.

Виклад основного матеріалу. Стратегічними цілями економічного розвитку України є підтримка макроекономічної і фінансової стабільності як основи для стійкого соціально-економічного розвитку країни, а також формування і функціонування ефективної податкової системи, яка знаходиться в стані постійного реформування та змін [1]. Результативність такого реформування багато в чому визначається якістю її управління. Податкове адміністрування, виступаючи одним з істотних елементів податкової системи, багато в чому сприяє стабільному економічному зростанню країни та зумовлює до себе підвищений інтерес. В рамках податкового адміністрування дотримання форм взаємовідносин, встановлених податковим законодавством, знаходить своє вираження в сукупності норм і правил, що регламентують податкові дії, технологію і процедуру податкових цих відносин [9].

Серед таких закономірностей можна виділити необхідність досягнення ефективності корпоративного управління. Раціональне корпоративне управління націлене на попередження необґрунтованих економічних втрат, в тому числі, і від неефективного податкового планування. Тому, оцінка корпоративних процесів управління як складового елементу ризик-менеджменту в рамках процедур податко-

вого консультування дозволяє виявити і своєчасно нейтралізувати ризики порушень податкового законодавства [1].

Тому, ці фактори потребують залучення послуг професійного консультанта по податковій проблематиці з метою скорочення невизначеності податкових правил, тим більше, що вітчизняні стандарти бухгалтерського обліку податкових зобов'язань мають бути гармонізовані до міжнародних. Для прикладу можна навести досвід США. Так, МСФЗ 12, FIN 48 в США вимагають розкривати невизначеність в податкових зобов'язаннях і очікувані податкові наслідки, які можуть виникнути в майбутньому на підставі тих подій, що сталися у звітному періоді [3].

Також, не професіонально опрацьовані норми податкового законодавства, які не враховують специфіку діяльності або організаційні особливості бізнес-моделі, можуть також сприяти невизначеності платника. Тому, ця невизначеність призводить до того, що корпоративні платники податків прагнуть до підвищення своєї інформованості та змушені переглядати свої стратегії оподаткування, особливо при негативному прогнозі розвитку ризикованих, з податкової точки зору, господарських операцій та угод. Звісно, такі наміри потребують постійної потреби в податкових консультаціях [2].

Отже, залучення податкових консультантів дозволяє вирішити важливі питання в управлінні податковими зобов’язаннями корпорації, включаючи здійснення заходів щодо дотримання норм податкового законодавства, ведення податкового обліку, консультаційного супроводу щодо податкового планування, вирішення податкових спорів. Таким чином, податкове консультування займає важливе місце в управлінні податковими зобов'язаннями [7].

Дослідники проблеми податкового менеджменту виділяють чотири структурні елементи в механізмі управління податковими зобов'язаннями корпорації: податкове планування; розрахунок податкових зобов'язань; організаційні заходи; контролюючі компоненти. Функціонування кожного елемента здійснюється у взаємодії з іншими, а залучення податкового консультування дозволяє підвищити ефективність не тільки кожного окремого складового елементу, але і їх сукупної дії на рівень податкових зобов'язань, основною метою якого є мінімізація податкових ризиків [4].

Основним серед цих елементів є корпоративне податкове планування, яке „спрямоване на мінімізацію (оптимізацію) податкових

зобов'язань на основі використання різноманітних методів їх зменшення (оптимізації) як на законних підставах, так і шляхом виведення капіталу, майна і доходів в офшорні зони з лояльним податковим режимом та завдяки ефективному використанню правових прогалин у законодавчому інструментарію пільгових режимів, протиріч їх з іншими законодавчими актами, що регулюють ці питання" [4]. Як правило, в якості основної мети податкового планування визначається оптимізація податкових зобов'язань.

Вироблена в процесі податкового планування стратегія і тактика повинна забезпечуватися дотриманням умов розрахунку податкових зобов'язань з метою оптимізації їх рівня. Податковий консультант на основі аналізу відомостей про діяльність платника податків і специфіки його облікової системи може запропонувати платнику оптимальні для нього методи обліку оподатковуваної бази і способів організації такого обліку [5].

При розрахунку податкового зобов'язання особливу увагу податковий консультант надає питанням застосування корпоративними платниками податків пільгових режимів оподаткування. Оскільки, використання податкових пільг є законним правом платника податків і яке він зобов'язаний підтверджувати документально, то податкові органи мають право витребувати у нього розрахунки, довідки та необхідні пояснення щодо правомірного їх застосування[9]. Складність податкових механізмів часто тягне серйозні ризики щодо некоректного використання платниками податкових пільг, тому залучення податкового консультанта до вирішення проблеми дотримання всіх істотних умов податкової пільги дозволяє забезпечити захист корпоративних інтересів.

Наступним елементом механізму управління податковими зобов'язаннями корпорації є організаційно-керуючий елемент, який містить певну структуру управління податковими зобов'язаннями [5]. Це може бути відповідний структурний підрозділ, інший підрозділ з функціями розрахунку податків та контролю за своєчасністю і повнотою їх сплати. Також до такого елементу слід віднести і сукупність локальних нормативних активів, в тому числі, облікову політику підприємства для цілей оподаткування, що описує процедури документування фактів господарської діяльності з метою розрахунку податкових зобов'язань, їх узагальнення результатів податкового обліку, ко-

ординацію різних структурних підрозділів корпорації для складання податкової звітності [6].

Активізація контрольних стратегій податкових органів в напрямку підвищення уваги до діяльності великих платників і найбільших корпорацій сприяє розширенню сфери корпоративного управління і контролю, їх зосередження на необхідності дотримання ними вимог податкового законодавства. У зв'язку з цим послуги податкового консультування корпоративних платників податків стають все більш затребуваними.

Таким чином, участь податкового консультанта дозволяє уникати численних помилок при формуванні податкових зобов'язань, уникати податкових ризиків, пов'язаних з незаконною діяльністю, здійснювати ефективне податкове планування. Наявний закордонний [8] і вітчизняний досвід з надання консультаційних послуг у сфері оподаткування дозволяє вважати податкове консультування послідовністю дій, що дозволяє вирішити існуючі проблеми платника податків, при цьому прийняття остаточного рішення завжди залишається за платником податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Основи управлінського консультування: навчальний посібник / За заг. ред. д-ра екон. наук, проф. А.Е. Воронкової. – Х.: ІНЖЕК, 2010.– 484 с.

2. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід // Науковий вісник Науково-дослідного економічного інституту Міністерства економіки України : збірник наукових праць. – Вип.7-8 (110-111): Формування ринкових відносин в Україні. – Київ, 2010. – с.47-52.

3. Панура Ю.В., Скоромцова Т.О. Податкове консультування в зарубіжних країнах: досвід для України//Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2019. Вип. 6 - м. Ірпінь: видавництво, УДФСУ, 2019

4. Податкове консультування в Україні як складова процесу адміністрування податків / К. Волкова // Науковий вісник [Одеського національного економічного університету.//2015. - №5 - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nv_2015_5_4

5. Черник Д.Г., Кирина Л.С., Балакин В.В. Налоговое консультирование: Учеб. пособие / под науч. ред. Д.Г. Черник. – М.: Экономика, 2009.–439с.

6. Офіційний сайт Європейської конфедерації податкових консультантів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.cfe-eutax.org/about

7. Офіційний сайт Спілки податкових консультантів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.taxadvisers.org.ua

8. Буссе Р. Опыт Германии по информационному взаимодействию финансово-налоговых органов и налоговых консультантов // Інформація з сайту Палати податкових консультантів Росії. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=767

9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 - VI. (зі змінами та доповненнями). - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://sfs.gov.ua/nk/.

Дудік Марія Сергіївна,
студентка групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування
та митної справи
Науковий керівник:
Лекарь С. І.,
д.ю.н., доцент, професор

ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ: ДОСВІД ДЛЯ УКРАЇНИ

Постановка проблеми. Сучасний стан українського підприємництва характеризується появою цілого ряду специфічних видів діяльності, що обумовлено кардинальною зміною парадигми розвитку нашого суспільства. У зв'язку з цим актуальними стають ті проблеми, вирішення яких напряму або опосередковано впливає на ефективність ведення бізнесу в країні. До таких нових видів підприємницької діяльності відноситься сфера консалтингових послуг, яка отримує все більше поширення. Податкове консультування (податковий консалтинг) для України є зовсім новим видом консультаційних послуг, по-

ява якого була викликана розвитком ринкових відносин у нашій країні і, відповідно, створенням та функціонування досить складної вітчизняної податкової системи. Цей факт виступає основною причиною виникнення значних проблем у платників податків, які не мають спеціальної підготовки у сфері правильного застосування діючого податкового законодавства, що актуалізує потребу в податкових консультантах. Однак ринок податкового консультування, а також його правове регулювання в Україні знаходяться на початковому етапі свого розвитку, а тому вивчення зарубіжного досвіду з цього питання наразі є особливо затребуваним.

Метою статті є вивчення зарубіжного досвіду щодо правового регулювання та організації податкового консультування, а також оцінка можливостей його адаптації до українських реалій.

Виклад основного матеріалу. Такий вид консалтингу як податкове консультування отримав свій безпосередній розвиток у передових зарубіжних країнах, починаючи з 60-х рр. XX ст. у зв'язку з жорсткістю і частими змінами у податковому законодавстві. У сучасній науковій літературі [1] можна зустріти різні трактування терміну «податкове консультування», проте найчастіше під цим поняттям розуміється різновид професійної діяльності, націленої на співпрацю фахівця з питань оподаткування та клієнта щодо врегулювання різнобічних аспектів податкової політики, яка передбачає пошук оптимальних варіантів і гарантує законність їх реалізації [8, с. 33]. У загальному концепція податкового консультування включає сукупність цілей, відповідних принципів і постулатів, а також процедур, що визначають стратегію дій при наданні послуг у сфері оподаткування.

Світова практика переконує, що податкове консультування є необхідною частиною ділової інфраструктури і важливим джерелом конкурентоспроможності бізнесу, активізації наповнення бюджетних ресурсів. Разом з тим у кожній із країн, що має значний досвід розвитку сфери податкового консультування, свої підходи до її регулювання та організації. Наприклад, у Німеччині податкове консультування регулюється профільним законом «Про податкове консультування». На сьогодні в цій країні нараховують біля 100 тис. фізичних осіб, акредитованих податковими консультантами, і більше 10 тис. зареєстрованих юридичних осіб, об'єктом діяльності яких є податкове консультування. У Німеччині будь-який платник податків може звернутися за допомогою до податкових консультантів, а комерційні органі-

зації зобов'язані мати у своєму штаті податкового консультанта чи відповідний податковий відділ. При цьому офіційне надання послуг податкового консультування дозволяється тільки спеціальній категорії осіб, які можуть здійснювати таку діяльність на законних підставах після здачі кваліфікаційних іспитів. Необхідною умовою, що підтверджує набутий статус і право бути членом Палати податкових консультантів, є видача свідоцтва (атестата) встановленого зразка. Обов'язковим є і страхування відповідальності податкового консультанта: розроблено механізм страхування та встановлені відповідні тарифи. На відміну від Німеччини, у Великобританії податкові консультанти утворюють саморегульовані професійні спільноти. Такі організації регулюють діяльність своїх учасників, зокрема, розробляють стандарти і кодекси поведінки та етики. Податкові консультації у цій країні можуть надаватися юристами, бухгалтерами і власне податковими консультантами [3; 6].

Порівнюючи системи правового регулювання і організації податкового консультування у різних країнах, можна виділити два основних критерії для такого співставлення. Перший критерій полягає у порядку допуску бажаючих на ринок податкового консультування: до регламентуючих ознак можна віднести вимоги до особистих якостей та рівня кваліфікації претендента. Другий критерій охоплює правила поведінки суб'єктів податкового консультування на ринку: права і обов'язки, професійна етика податкових консультантів, положення про страхування професійної відповідальності та підвищення кваліфікації. Розглядаючи на цій основі нормативну базу податкового консультування в різних європейських країнах, можна виділити дві істотно відмінні одна від одної системи регулювання правових відносин на ринку податкового консультування. Це, по перше, система «державного регулювання» – коли нормативна база податкового консультування в основному кодифікується законом; і, по-друге, система «саморегулювання» – коли нормативна база податкового консультування встановлюється самими діючими особами.

Система «державного регулювання» означає, що у даній країні прийнято спеціальний закон про податкове консультування та існує професійне об'єднання, створене і діюче на основі цього закону, підтримуючи його здійснення та контролюючи виконання. Країнами-представниками цієї системи в Європі виступають, наприклад: Авст-

рія, Угорщина, Німеччина, Італія, Польща, Словаччина, Франція, Хорватія і Чеська Республіка.

У країнах з вираженою системою «саморегулювання», як правило, не існує спеціального закону, регулюючого сферу податкового консультування. Професійне об'єднання при цьому (а в окремих країнах їх може бути більше одного), звичайно, створюється на приватноправовій базі. Таким чином, власні нормативні положення, видані професійним об'єднанням, зобов'язують тільки його членів. Членство у професійному об'єднані податкових консультантів надає право на професійний статус, що вказує потенційному клієнту на очікуваний кваліфікаційний рівень особи, що надає послуги у сфері податкового консультування. До країн, яким властива система «саморегулювання», відносяться, наприклад: Бельгія, Великобританія, Нідерланди, Ірландія, Іспанія, Фінляндія і Швейцарія.

Розглядаючи можливості використання зарубіжного досвіду регулювання й організації сфери податкового консультування в Україні, насамперед необхідно зазначити, що на даний час у нашій країні напрацьовується власний досвід податкового консультування і можна сказати, що поступово інститут податкового консультування розвивається у правильному напрямку в рамках світових стандартів, чому сприяє, перш за все, діяльність створеної у 2001 р. Спілки податкових консультантів України (СПКУ) [7] та у 2013 р. Палати податкових консультантів України (ППКУ) [2]. Фахівці даних організацій залучаються до роботи у робочих комісіях Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України. Представники СПКУ входять до Громадських колегій при Державній фіскальній службі, Міністерстві фінансів та Міністерстві юстиції України. За поданням СПКУ Міністерством праці України у 2004 р. введена професія «Консультанта з податків і зборів» та затверджені основні кваліфікаційні вимоги до неї. Також зауважимо, що зазначені професійні організації системно займаються упровадженням міжнародного досвіду податкового консультування у нашій країні із урахуванням особливостей вітчизняної системи оподаткування.

Разом з тим відповісти однозначно, яка система регулювання та організації податкового консультування існує на сьогодні в Україні, досить складно. З однієї сторони, діяльність регулюється на законодавчому рівні –насамперед Податковим кодексом [4], а також законодавством щодо здійснення аудиторської діяльності; крім того розроб-

лено законопроект «Про податкове консультування в Україні» [5]. З іншої сторони, існують і положення професійних організацій (Спілки податкових консультантів України та Палати податкових консультантів України, інших організацій у сфері податкового консультування), які разом формують правовий базис для податкового консультування. На нашу думку, незважаючи на те, буде чи не буде прийнято розроблений законопроект щодо податкового консультування [5], головним у цьому питанні повинно бути відшукання балансу між державним регулюванням та ринковими механізмами. Обґрунтованим представляється намагання упорядкувати процеси у сфері податкового консультування на законодавчому рівні, однак не слід допускати і порушення принципу вільної конкуренції на ринку консультаційних послуг, а платники податків самі зможуть оцінити і обрати кращих, решту «відсіє» ринковий механізм.

Отже, ураховуючи досвід зарубіжних країн, можна виділити наступні основні напрямки удосконалення організаційно-правової основи податкового консультування в Україні: прийняття спеціального закону «Про податкове консультування в Україні» (зі збереженням складу принципів, зазначених у законопроекті 2009 р.), обов'язкове ліцензування діяльності та страхування відповідальності податкового консультанта, спільна робота організацій податкових консультантів із відповідними державними органами (із визначенням умов в обмежень їх взаємодії), розширення діяльності професійних об'єднань податкових консультантів.

СПИСОК ВИКО РИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Габрелян А. Ю. Поняття та сутність дефініції «податкове консультування». *Держава і право. Юридичні і політичні науки*. 2013. Вип. 59. С. 270–276.

2. Палата податкових консультантів України : офіц. сайт. URL : http://ppk.org.ua (дата звернення : 18.10.2019).

3. Панура Ю. В. Податкове консультування в зарубіжних країнах : досвід для України. *Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування*. 2019. Вип. 3. С. 180–188.

4. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення : 01.01.2019. URL : https://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/2755-17 (дата звернення : 18.10.2019).

5. Про податкове консультування в Україні : Проект Закону України від 26.06.2009 р. № 2745. URL : http://www.taxadvisers.org.ua/discussion_law/discussion.html (дата звернення : 18.10.2019).

6. Смірнова О. М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування : зарубіжний досвід. *Науковий вісник НДЕІ Міністерства економіки України*. Вип. 7–8 (110–111) : Формування ринкових відносин в Україні. Київ, 2010. С. 47–52.

7. Спілка податкових консультантів України : офіц. сайт. URL : http://www.taxadvisers.org.ua (дата звернення : 18.10.2019).

8. Ткачик Ф. П. Податкове консультування : навч. посіб. Тернопіль : Тернопільський нац. екон. ун-т., 2015. 251 с.

Зайченко Тетяна,
студентка групи ОМП-18-1
Науковий керівник:
Панура Ю. В.

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ВИКОРИСТАННЯ СПРОЩЕНИХ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ

Мале підприємництво є невід'ємним сектором економіки, завдяки якому заповнюються ніші ринку, не охоплені діяльністю великих та середніх підприємств, а його гнучкість та швидка пристосовуваність дозволяють легше переносити зміни в економічних процесах. «На сектор малого підприємництва багатьох зарубіжних країн припадає понад 60 % ВВП, створюється від 60 % до 80 % робочих місць. Задля досягнення таких результатів економіками промислово розвинених країн застосовуються різні податкові важелі стимулювання розвитку малого підприємництва. Розвиток ринкових відносин в Україні також супроводжується розвитком малого підприємництва. Значну роль у цьому процесі відіграють податкові інструменти. В Україні, поряд із загальною системою оподаткування, існують такі альтернативні системи, як спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва, яка включає в себе фіксований сільськогосподарський податок. Ці альтернативи застосовує 51% всіх суб'єктів малого підприємництва та біля 50% всіх зайнятих у сфері малого підприємництва. Зміни, які відбулися останнім часом в економіці України, по-

казали, що діючі альтернативні системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва поступово втратили свою фіскальну ефективність. Відбувся розвиток таких негативних явищ, як застосування фінансових схем з метою ухилення від оподаткування, переорієнтація діяльності підприємств з виробничої сфери на сферу торгівлі й надання послуг та ін. Значним фактором, який знижує ефективність чинних систем оподаткування, є невирішеність питань із соціального захисту населення і пенсійного забезпечення. Зростає протиріччя між інтересами суспільства та інтерсами окремого підприємця, який працює за спрощеною системою. Такий стан зумовлює необхідність удосконалення діючих систем оподаткування малого бізнесу на основі оцінювання їх ефективності та гармонізації інтересів суспільства, малого підприємництва і держави» [3].

Дослідженню стану та розвитку систем оподаткування малого бізнесу приділялася значна увага науковців, практиків, представників органів державної влади. Серед вітчизняних і зарубіжних науковців, які привнесли важливий вклад у дослідження проблем розвитку та оподаткування малого підприємництва, можна відзначити праці В.В.Буряковського, З.С.Варналія, В.П.Вишневського, Ю.Г.Дьякона, Ю.Б.Іванова, О.Р.Квасовського, А.І.Крисоватого, І.О.Луніної, А.М. Піддєрьогіна, А.М.Соколовської, Т.В.Уманець, А.П.Чередніченко, В.О.Швадченка. Більшість наукових досліджень присвячено проблематиці оподаткування малого підприємництва, оцінюванню доцільності переходу суб'єктів малого підприємництва на альтернативні системи оподаткування. Але, залишається недостатньо розробленою як у теоретичному, так і у практичному аспекті питання впровадження досвіду розвинених країн світу стосовно використання спрощеного оподаткування. Актуальність і науково-практична значимість окреслених проблем обумовлюють необхідність їх подальшого дослідження.

Метою статті є вивчення теоретичних засад альтернативних систем оподаткування суб'єктів малого підприємництва з урахуванням особливостей та можливостей застосування досвіду зарубіжних держав.

Об'єктом дослідження обрано процес оподаткування суб'єктів малого підприємництва за альтернативними системами. Предметом дослідження є фінансові відносини, що виникають у процесі оподаткування суб'єктів малого підприємництва за альтернативними системами.

Малі підприємства –це «основа сучасної європейської економіки. Вони є ключовим джерелом робочих місць і благодатним ґрунтом для бізнесових ідей. Малі підприємства повинні розглядатись як одна з основних рушійних сил інновацій, зайнятості, а також соціальної та локальної інтеграції» [1]. Малі та середні підприємства наближені до ринку, до споживача, мають гнучкий механізм функціонування і високий потенціал оновлення, тому сприяють розширенню масштабів ринкової економіки. Вони досить активні в тих сферах, де ще не працюють, або не можуть працювати великі підприємства, займаючись „багатоасортиментним і „малосерійним виробництвом і обслуговуванням [3]. Наприклад, в Японії із 10 млн фірм 99 % є МСП, у США більш як 90% із 19 млн існуючих компаній. При цьому на долю МСП у США припадає майже 50 % ВНП і 66 % новостворених робочих місць, а в Японії більш як 50 % ВНП [3]. В середньому по країнах ЄС малі підприємства виробляють 70 % ВВП, на них зайнято в середньому 72 % працездатного населення [4]. Що стосується нашої держави, то цей сектор не виправдовує покладені на нього сподівання та не виконує притаманні йому у всьому світі функції.

Узагальнення основних положень податкових систем і моделей у зарубіжних країнах дозволило зробити висновок про наявність у них загальних рис та використання потужних інструментів: - система пільг та звільнень (Великобританія, Франція, Італія, Швеція, Нідерланди, Німеччина, Естонія, Болгарія); - диференційовані ставки (США, Італія, Нідерланди, Великобританія); - прискорена амортизація (США, Франція, Польща); - спрощена процедура обліку і звітності (США, Великобританія, Швеція); -стимулювання науково-дослідної діяльності (Франція, Нідерланди); -спеціальні режими оподаткування (Франція, Литва); -зменшена база оподаткування (Чехія) [3].

Якщо звернутись до досвіду Польші, то більшість малих підприємств користується правилами оподаткування за єдиною (фіксованою) ставкою згідно Закону від 20.11.1998 року (o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne) . Закон передбачає два режими оподаткування:

– оподаткування доходів від несільськогосподарської діяльності, зокрема у сфері послуг (ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych), який за своєю суттю є паушальним (акордним) платіжом з задекларованіх доходів. Оподаткуванню підлягає виручка (а не доход), тобто в подібних випадках не дозволяється прийняти до відрахування будь-які ви-

трати. Обчислений податок сплачується єдиним платежем. Облік спрощений – враховуються тільки доходи (без вирахування витрат). Ставки податку для різних видів діяльності становлять 20%, 17%, 8,5%, 5,5%, 3% і 2%. Платники податків, які використовують цю форму оподаткування, зобов'язані вести спрощений бухгалтерський облік: облік доходів, облік основних засобів та нематеріальних активів;

- податкова картка (karty podatkowej) – ставки податку залежать не тільки від виду діяльності, а й від кількості найманих працівників та розміру населеного пункту. Податкова карта звільняє від обов'язку ведення бухгалтерського обліку, подання податкових декларацій і сплати авансових платежів. Сума податку визначається рішенням податкового органу окремо для кожного податкового року. Податок зменшується на суму сплачених платежів за медичне страхування. Платник податків здійснює оплату податку щомісяця (7-й день кожного місяця за попередній місяць і за грудень до 28 грудня поточного фінансового року). Перераховані вище види доходу не підсумовуються з доходами, отриманими платниками податків від інших джерел (і оподатковуються за прогресивною ставкою) [5].

Податок сплачується на дохід фізичної особи, отриманий протягом податкового періоду, який починається 1 січня і закінчується 31 грудня і збігається з календарним роком. РРО для даних платників не застосовується.

Якщо звернутись до досвіду Хорватії, то окремою схемою оподаткування самозайнятих осіб у Хорватії виступає механізм сплати податку у вигляді одноразової суми на основі оцінки податкових органів (UTVRĐIVANJE PAUŠALNOG POREZA). Для цього платник повинен відповідати двом критеріям: не бути платником податку на додану вартість (відповідно до Закону про ПДВ) та мати щорічні надходження від своєї діяльності, яка не перевищує розмір встановлений Законом про ПДВ для обов'язкової реєстрація в системі ПДВ (300 000 HRK, що складає 39 тис. євро). Такий платник податків веде лише облік отриманих сум (за формою PO-SD) та не зобов'язаний вести Бізнес-книгу, не зобов'язаний користуватись РРО і подавати річну податкову декларацію щодо цього доходу (стаття 44 Закону) [5].

У Чехії надається можливість на сплату єдиного (разового) податку (Daň stanovená paušální částkou, §7a Закону). Для цього платник повинен звернутись до податковогу органу (не пізніше 31 січня поточного податкового періоду) із запитом, який містить дані щодо очіку-

ваного доходу та витрати на ці доходи (předpokládané výdaje), інші факти, що мають відношення до визначення єдиного податку. Платник єдиного податку зобов'язаний зберігати звіти про розмір доходу, дані про суми дебіторської заборгованості та вести облік основних засобів, які використовуються за для здійснення підприємницької діяльності. На цей час платниками РРО не застосовується [5].

Для Угорщини характерним є застосування податку з фіксованою ставкою для низько бюджетних підприємств та малого бізнесу, дрібних платників податків (a kisadózó vállalkozások tételes adójáról és a kisvállalati adóról або Fixed-Rate Tax of Low Tax-Bracket Enterprises – KATA). Приватні/індивідуальні підприємці/підприємства повинні платити щомісяця фіксований податок в розмірі 50 або 75 тисяч форинтів (відповідно 163 та 245 євро), у разі підприємства – з кожного зі своїх працівників, за умови реєстрації її за ознакою «дрібний платник податків з повним робочим днем». KATA сплачується щомісячно на 12-й день місяця, що настає за звітним місяцем. Податок не підлягає сплаті у місяці коли платник отримує допомогу внаслідок хвороби або нещасного випадку, допомогу по догляду за дитиною (за дітьми); у разі припинення підприємницької діяльності. KATA замінює прибутковий податок, податок з дивідендів, податок на прибуток, соціальний внесок, внески на медичне страхування, пенсійні внески, внески на охорону здоров'я і професійний внесок.

З загальних висновків – на цей час фахівціям не вдалося знайти жодної країни у Європі, у якій діє тотальна фіскалізація (всі категорії підприємців), навіть надто широка фіскалізація, яка б охоплювала торговців на вулицях, торгівлю у маленьких крамничках, надання послуг у невеликих закладах тощо – не дуже розповсюджена у країнах ЄС.

В той же час досить розповсюджені моделі, у яких фіскалізуються ризикові категорії товарів, або підприємці, які здійснюють торгівлю на великий торгівельних площах, або фіксований податок визначається відповідно до товарів/послуг, які реалізуються та кількості найманих працівників.

Узагальнюючи, можна вважати, що основними перевагами альтернативних систем оподаткування в порівнянні з загальною системою є: заміна сплати частини податків і зборів, які передбачені загальною системою оподаткування; спрощення адміністрування та витрачання часу на розрахунок і подання звітності. Серед недоліків можна визначити такі: обираючи одну з альтернатив, суб'єкт малого

підприємництва повинен відповідати критеріям, за якими отримує змогу переходу на ту чи іншу альтернативну систему оподаткування. Альтернативні системи оподаткування, за якими мають право оподатковуватися суб'єкти малого підприємництва, є складовою частиною єдиної системи оподаткування, яка створена в державі, і є нагально необхідними задля соціально-економічного розвитку країни.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Є. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу [Електронний ресурс] / П. Є. Атамас. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/19580302/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/opodatkuvannya_subyektiv_malogo_biznesu

2. Ведение бизнеса в Болгарии [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://www.alef-agency.com/blg/bgbis/taxe/. – Заголовок с экрана.

3. Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи : монографія / М. О. Слатвінська. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 252 с.

4. Спрощена система оподаткування у сфері малого бізнесу: вітчизняний і зарубіжний досвід [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.academia.org.ua/?p=351

5. Europe commission web site [Electronic source] http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/best-practices/database/SBA/index.cfm?fuseaction=practice.detail&gp_pk=3170&tr_pk=3993

Іваницька Ольга Володимирівна,
студентка групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування
та митної справи
Науковий керівник:
Іванишина О. С.,
к.е.н., доцент

ДО ПИТАННЯ СУТНОСТІ ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ»

Постановка проблеми. З огляду на складність, постійні зміни та неоднозначність тлумачення податкового законодавства, платники податків не завжди можуть самостійно визначати свої податкові зобов'язання та здійснювати податкове планування і будувати власну податкову стратегію. Саме тому у суб'єктів підприємницької діяльності, а також і фізичних осіб виникає необхідність в отриманні якісних податкових консультацій. У цьому зв'язку, з метою дослідження механізму організації податкового консультування актуальним питанням вбачається з'ясування поняття «податкове консультування».

Метою статті є з'ясування сутності поняття «податкове консультування» та визначення його ролі і значення як каталізатора якісних, своєчасних, неупереджених та надійних послуг у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Віддаючи належне напрацюванням вчених : Буссе Р., Безпалька І., Черніка Д., Кіріна Л., Балакіна В., Смірнової О. та інших, слід відзначити, що з'ясування поняття «податкове консультування» ще не знайшли належного розкриття та недостатньо досліджено.

Заслуговує на увагу підхід до визначення дефініції «податкове консультування» таких вчених, як Чернік Д. Г., Кіріна Л. С. і Балакін В. В., які вважають, що це «передача знань про діючу систему оподаткування та змін, що відбуваються в ній, в розпорядження клієнта, а з точки зору клієнта - це зниження податкових ризиків, зменшення витрат і оптимальне планування майбутніх господарських операцій» [15].

Вчені Тільдіков А.В. та Демішева Т.А. податкове консультування розуміють як «послідовну серію дій та заходів, які вживає податковий консультант для вирішення проблем клієнта та/або створення

умов, при яких клієнт у змозі зробити це самостійно. Це будь-яка форма надання допомоги щодо вирішення проблем, пов'язаних з оподаткуванням юридичних або фізичних осіб, при здійсненні якої консультант сам не відповідає за результат впровадження прийнятих рішень, зокрема за обчислення податкової бази того чи іншого податку, порядок і строки його сплати, але допомагає тим, хто відповідальний за цей процес» [5, 14].

В свою чергу, Європейська конфедерація податкових консультантів дає наступне визначення : «податкове консультування включає в себе підготовку та подання податкових декларацій платників податків, надання консультацій та рекомендацій щодо податкового планування, а також представлення та захист інтересів платників податків у відносинах з адміністративними та судовими органами та надання інших порад щодо оподаткування і пов'язаних з ним послуг» [7].

В Україні в даний час дефініція «податкове консультування» визначена у проекті ЗУ «Про податкове консультування в Україні», а саме як « надання консультаційних послуг фізичним і юридичним особам, незалежно від форм власності та організаційно-правових форм з питань визначення та реалізації їх прав та обов'язків як платників податків і зборів (обов'язкових платежів), застосування законодавства щодо податків і зборів (обов'язкових платежів);

- надання необхідних рекомендацій стосовно визначення бази оподаткування, розрахунку податків і зборів (обов'язкових платежів), використання пільг окремими платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) відповідно до чинного законодавства, дотриманню встановленого порядку нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), розробці варіантів організації оподаткування стосовно специфіки діяльності юридичних та фізичних осіб;

- інформування їх про зміни в законодавстві щодо податків і зборів (обов'язкових платежів); надання роз'яснень відносно практичного застосування відповідних законодавчих та нормативно-правових актів;

- сприяння правильному нарахуванню та повній сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів), здійснення моніторингу змін у відповідному законодавстві;

- ведення податкового обліку та складання податкової звітності;

- представництва інтересів юридичних та фізичних осіб в органах, що здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів), та судових органах;

- проведення перевірки податкового обліку платників податків і зборів (обов'язкових платежів) на відповідність чинному податковому законодавству та виконання завдання з надання впевненості відносно податкової звітності на замовлення платників податків у відповідності до норм і правил податкового консультування.

- участі у розробці та підготовці проектів нормативно-правових актів, які охоплюють інтереси податкових консультантів та платників податків» [8].

Проте, найбільш повним і змістовним вбачається визначення податкового консультування вченим Безпалько І. Р., який зазначає, що «податкове консультування – це процес передачі професійних знань консультанта клієнту, що передбачає роз'яснення та застосування норм чинного податкового законодавства, визначення податкових наслідків господарських та інших операцій, а також пошук законних схем планування податкового навантаження для юридичних та фізичних осіб з урахуванням специфіки їх діяльності з метою прийняття клієнтом зважених і вивірених рішень у сфері оподаткуванні та їх подальшої реалізації» [1].

З точки зору податкового консультанта, «податкове консультування» - це перспективний вид бізнесу, адже постійні зміни та ускладнення податкового законодавства сприяють підвищенню попиту на такий вид послуг.

Також необхідно зазначити, що в структурі ринку консалтингових послуг в даний час в Україні послуги в сфері оподаткування складають 21%. З боку вітчизняних компаній спостерігається тенденція до зростання зацікавленості у продуктах фінансового і стратегічного консультування та в даний час припадає відповідно 17 % і 13 % від загального ринку консультування [11].

В даний час в Україні є два види податкового консультування : приватні послуги та відомчі. Відомче податкове консультування здійснює Державна податкова служба України (далі – ДПС України). Вона надає податкові консультації шляхом задоволення звернень суб'єктів господарювання та громадян – платників податків на безоплатній основі, а також надає відповіді на запитання : телефоном, у письмовій формі; за допомогою голосових повідомлень. Так, функціонує окрема структура - Інформаційно-довідковий департамент ДПС України [6]. Крім того, в структурі органів ДПС України діють центри з обслуговування платників податків. Вони надають консультації також як у письмовій формі,

а також здійснюють консультування на особистих прийомах громадян. Крім того, на офіційному сайті ДПС України створена «База знань», яка постійно оновлюється і містить уніфіковані відповіді на найбільш актуальні запитання платників податків.

Отже, «податкове консультування» - це різновид професійної діяльності, яка спрямована на співпрацю фахівця у сфері оподаткування та клієнта-платника податків фізичної чи юридичної особи щодо врегулювання різних аспектів виконання своїх податкових забов'язань, та яка передбачає пошук оптимальних варіантів їх реалізації в рамках дотримання податкового законодавства.

Сутність «податкового консультування» у переважної більшості зарубіжних держав полягає у наданні клієнтам послуг консультаційного характеру у сфері оподаткування та при бажанні в ці послуги включено виконання усіх робіт, які будуть сприяюти цьому процесу. Так, для прикладу, це може бути : ведення бухгалтерського обліку; податкової документації; складання та заповнення необхідних декларацій тощо.

Важливо звернути увагу, що на латинській мові, консультування розглядається, як нарада чи надання порад («consultans» – радник).

Можна виділити два основних підходи щодо розкриття поняття консультування, - « це :

1. По-перше, розгляд консультування з функціональної точки зору. Зокрема, Арлена Скотт тлумачить консультування як різновид форми надання допомоги по відношенню змісту, процесу рішення або побудови завдання (або ряду завдань), при якій консультант не виконує задачу самостійно, а лише надає допомогу щодо її виконання.

2. По-друге, розгляд консультування як самостійні професійні послуги і робить акцент на вимогах, яким ці послуги повинні відповідати. В контексті цього, Ларрі Грейнер зазначає, що «управлінське консультування є набором послуг, що надаються спеціально навченими з відповідною кваліфікацією особами, які в об'єктивній та незалежній манері допомагають клієнту виявити і проаналізувати проблеми даної організації і рекомендують вирішення цих проблем, а також, при необхідності, надають допомогу в реалізації запропонованих рішень» [3, 12].

В поглядах Гудкова Ф. А. висвітлено комплексний підхід щодо змісту податкового консультування : «процес надання особам, які є платниками податків і зборів консультаційних, інформаційних, пред-

ставницьких послуг з питань обчислення та сплати податків і зборів встановлених податковим законодавством; представлення форм податкової звітності; з захисту прав та інтересів платників податків та зборів, що визначаються законодавством (послуг щодо податкового консультування)» [4]. На думку вченого Р. Буссе, сутність «податкового консультування» полягає «у наданні клієнтам послуг у вигляді консультацій у системі оподаткування, куди при бажанні включено виконання всіх, що сприяють цьому робіт, наприклад, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, складання необхідних декларацій тощо» [2].

Смірнова О. М. визначає податкове консультування як .. «професійну незалежну діяльність організацій і приватних осіб з надання замовнику платних послуг, результатом якої є визначення його прав та обов'язків як платника податків і зборів (обов'язкових платежів) та їх оптимальна реалізація» [13] .

В Податковому кодексі України також є визначення «податкового консультування» - це «допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування нарахування та сплати податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган» [10]. Таке визначення зосереджено, в першу чергу, на нормативних принципах і передбачає звуження кола податкових консультантів. Однак, часто у податковій практиці виникає потреба щодо ситуативного підходу або звернення до інших фахівців, які не є державними служюовцями.

Визначення податкового консультування у проекті Закону України «Про податкове консультування в Україні» як виду професійної діяльності має перевагу, так як податкове консультування може бути виділено у окрему сферу діяльності із акцентуванням уваги на дотримання норм законодавства з питань оподаткування. Однак, сутність визначення поняття «податковке консультування» носить загальний характер, адже наголошується на платних послугах і відсутні гарантій для замовників, та не передбачено також захист їх інтересів.

Висновки. Таким чином, «податкове консультування» - це різновид професійної діяльності, що націлена на співпрацю фахівців із питань оподаткування і клієнтів-платників податків та зборів для врегулювання питань виконання ними податкових зобов'язань, яка передбачає пошук оптимальних шляхів податкового планування в межах чинного

податкового законодавства. В свою чергу, метою податкового консультування є сприяння підготовці висококваліфікованих фахівців, які володіють управлінськими навичками та компетенцією і знаннями та, в залежності від ситуації можуть надати ефективні податкові консультації, використовуючи при цьому індивідуальні особливості поведінки людей і специфіку чинного податкового законодавства.

Отже, «податкове консультування» - це механізм підвищення ефективності сплати податків та зборів та важливий і необхідний процес налагодження партнерських відносин між податковими органами і платниками податків і зборів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безпалько І. Р. Теоретико - методичні засади податкового консультування в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4543

2. Буссе Р. Опыт Германии по информационному взаимодействию финансово-налоговых органов и налоговых консультантов / Р. Буссе // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nalogforum.ru/php/content.php?id=767.

3. Грейнер Ларри. Схемы организационных изменений Harvard Business Review, май-июнь 1967, с. 119–120.

4. Гудков Ф.А. Об организации рынка услуг по налоговому консультированию / Ф.А. Гудков // Ваш налоговый адвокат. – 2007. – №7. – С. 12-14.

5. Демишева Т.А. Организация и методика налогового консультирования. Учебное пособие. М.: Тезарус, 2004. – 426с.

6. Офіційний сайт ДФС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua

7. Офіційний сайт Європейської конфедерації податкових консультантів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.cfe-eutax.org/about

8. Офіційний сайт Спілки податкових консультантів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.taxadvisers.org.ua

9. Офіційний сайт Спілки податкових консультантів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.taxadvisers.org.ua

10. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

11. Рейтинг Doing Business [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://russian.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#-paying-taxes

12. Скотт Арлена. Как управлять переменами: Change Management глазами специалиста / Арлена Скотт // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.hrc.com.ua/content/articles/-index.php?article=5571

13. Смірнова О.М. Податкове консультування: зміст і стан розвитку / О.М. Смірнова // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – № 2 (53). – С. 84-90.

14. Тильдиков А.В. Основы налогового консультирования. Учебно-методич. пособие. М.: УМЦ при МНС РФ, 2004. – 224с.

15. Черник Д.Г., Кирина Л.С., Балакин В.В. Налоговое консультирование: Учеб. пособие / под науч. ред. Д.Г. Черник. – М.: Экономика, 2009.–439с.

Кость Вікторія Зіновіївна,
студентка групи ОМП-18-1
Науковий керівник:
Осмятченко Володимир Олександрович,
д.е.н., професор кафедри податкової політики

РОЛЬ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ У ГАРМОНІЗАЦІЇ ВЗАЄМОВІДНОСИН ОРГАНІВ ДПС ТА ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Актуальність дослідження. Виникнення податкового консультування в Україні, як окремого виду консалтингових послуг, було обумовлено цілим рядом економічних факторів: розвитком нових економіко-правових відносин між державою та її громадянами, обумовлених, перш за все, формуванням ринкової економіки; становленням нової моделі податкової системи та неоднозначністю тлумачення прийнятих податкових змін; активним залучення громадськості до податкових правовідносини та відсутності у них достатніх знань у податковій сфері та інше. Такі основні чинники зумовлюють потребу

в отриманні необхідного роду консультацій щодо правильного застосування норм податкового законодавства, а також оптимізації податкових зобов'язань не виходячи за рамки чинного законодавства з податків і зборів, що в кінцевому рахунку послужило підставою для виникнення в Україні нової професії – податковий консультант.

Аналіз останніх публікацій. Проблемами розвитку, становлення та ролі податкового консультування в Україні займалися цілий ряд вітчизняних науковців і практиків таких як Смирнова О.І., Ткачик Ф.П., Даниленко Ю.В., Панура Ю.В., Скоромцова Т.О. та закордонних авторів Черник Д.Г., Кирина Л.С., Балакина В.В., Демишева Т.А. та ряд інших.

Метою статті є здійснення теоретичного аналізу та обґрунтування ролі податкових консультантів у сфері надання консалтингових послуг в Україні.

Виклад основного матеріалу. Як свідчить досвід, податковий консультант виконує своєрідну роль посередника між державою та платником, допомагаючи останньому побудувати ефективну модель свого бізнесу та максимально мінімізувати ризики його ведення у сфері оподаткування і діючи, при цьому, в рамках чинного податкового законодавства. Тобто, робота податкового консультанта є вигідною як для платника, так і для держави, оскільки, податковим консультантам немає потреби у роз'ясненні норм податкового законодавства - він коректно та ефективно використовує її при наданні послуг по податковому консультуванні.

Слід відмітити, що за кордоном податкові консультанти вже давно зарекомендували себе як просвітники у сфері податків, без яких неможливо обійтися в складних та не передбачуваних правовідносинах між платниками та податковими органами. Так, наприклад, у Німеччині якісне податкове консультування підвищує ефективність процесу адміністрування податків та сприяє більш організованій роботі податкових органів. Поряд з цим, в окремих країнах (Австралія, Нова Зеландія, США) податковий консультант виконує роль адвоката – представляє інтереси платника податку у судових процесах [3]..

Звертаючись до закордонної практики податкового консультування, слід зазначити, що використання послуг податкових консультантів значно підвищує рівень безпеки ведення бізнесу, складання податкової звітності та сприяє гармонізації інтересів держави та платника податків[7].

Отже, податкове консультування – це „вид професійної діяльності з надання консультованій особі на платній основі послуг, які сприяють належному виконанню ним податкових зобов'язань, передбачених законодавством про податки і збори" [8].

Проте, у простому розумінні вважається, що податковий консультант - це юрист і бухгалтер водночас. Однак, це занадто спрощене розуміння і воно далеке від істини, оскільки, справжній податковий консультант не є поєднанням цих двох професій. Їх освітньої кваліфікації та знань, не зовсім достатньо аби розібратися в непростому тлумаченні податкового законодавства та побудувати на підприємстві надійну систему управління податковими ризиками.

Практичний досвід показує, що податковий консультант володіє не тільки знаннями з права і податків, але й ефективно використовує ці знання в сфері управління, економіки і маркетингу, знає основи фінансового аналізу та бухгалтерського обліку [5]..

Слід відмітити, що корпоративний юрист, головний бухгалтер і фінансовий директор об'єктивно не в змозі виконувати функції консультантів з податків та одночасно охоплювати значні проблеми, викликаних податковими реформами останніх років. Наприклад, якщо взяти роботу бухгалтера, то всі його звіти і декларації, облік фінансово-господарських операцій, заснованих на недостатньо опрацьованих фахівцями договірних конструкціях і схемах, після поглибленого податкового контролю можуть слугувати доказами у кримінальній справі про ухиляння від сплату податків. Поряд з цим, навіть фінансовий директор з його високою репутацією, завантажений рутинною роботою, фізично не в змозі забезпечити кваліфіковане стратегічне податкове планування. Що ж стосується юриста, то він розглядає ситуацію лише через призму права, тобто формально-юридично виконує претензійно-позовну роботу та, як правило, професіонал у договірних правовідносинахі, а тому, не знаючи нюансів оподаткування і податкової практики, фактично не в змозі бути кваліфікованим з погляду податкового планування.

Податковий консультант принципово відрізняється і від аудитора, який виконує особливу публічну функцію, слідуючи нормативним стандартам і порядкам аудиторської діяльності. Аудитор відмічає лише причини певних проблем господарської діяльності та їх наслідки (що, зазвичай, відомо і самому клієнтові) та, на відміну від податко-

вого консультанта, не вирішує податкові питання, тому що це забороняють стандарти аудиту, порушення яких суворо карається [4].

Отже, податковий консультант – це більш сучасний та більш ефективний та корисний вид професії саме для платника податків. У цій професії особливого значення набуває допомога у побудові найбільш оптимальної моделі бізнесу з урахуванням специфіки платника податків, його статусу, положення на ринку та конкурентоспроможність, зменшенні податкових ризиків, вибір найбільш вигідної і безпечної договірної конструкції, схем товарно-фінансових потоків. Кваліфікований податковий консультант одночасно сприяє вирішенню більшості управлінських проблем підприємства, роблячи бізнес більш безпечним, стійким і прозорим. Оскільки, управління податковими ризиками є частиною управління бізнесом, то найчастіше поряд з фінансовим директором податковий консультант є надійним помічником і радником топ-менеджера [1].

Як свідчить практика, у компаніях, де користуються послугами податкового консультанта, податкових проблем значно менше, а якщо вони і виникають, то вирішуються найоптимальнішим і найвигіднішим для підприємства способом.

Одна із важливих місій податкового консультанта це – об'єднати команду та націлити її на вирішення конкретних податкових завдань. Він поєднує зусилля всіх працівників - починаючи від керівника і фінансового директора, головного бухгалтера та юриста і закінчуючи іншими підрозділами - службою безпеки, менеджерами, довіреними особами і контрагентами, які прямо чи опосередковано були задіяні в проекті, виконанні договорів, угод і процедур [9,10]. Він також бере участь у податковій перевірці, готує аргументацію для заперечень до акту за її підсумками; він захищає інтереси компанії в апеляційних органах, в судах; він виступає посередником у переговорних процесах; він взаємодіє з правоохоронними органами.

Отже, податковий консультант не просто вирішує податкові проблеми клієнта, а й запобігає їх виникненню. Він проводить необхідну профілактичну роботу на підприємстві, навчає відповідних співробітників, інструктує їх, дає поради та рекомендації з оптимального податкового планування. При цьому, його місія не підміна головного бухгалтера та юриста, а поєднати їх, зкоординувати роботу всіх служб підприємства, разом з ними вирішувати поставлені керівництвом підприємства або холдингу завдання.

Така місія особливо важлива саме зараз, коли у Податковий кодекс України постійно вносяться зміни та міняються правила „гри". Тому, тут податковому консультанту треба бути далекоглядним і розважливим, щоб знизити податкові ризики і гармонійно управляти податковими зобов'язаннями клієнта [2].

Отже, в ефективному розвитку інституту податкового консультування мають бути заінтересовані як держава так і бізнесові структури – платники податків.

Проте, перспективному розвитку такого роду податкових послуг у вітчизняній практиці заважає цілий ряд проблем. Основною з них на сучасному етапі є – відсутність самостійного законодавчого регулювання податкового консультування. Не дивлячись на те, що в Україні, існує Палата податкових консультантів, законодавчий статус такої діяльності забезпечується окремими документами (наприклад, Законом України „Про аудиторську діяльність"), а не спеціальним законом України, в якому має бути дано визначення поняття „податкове консультування", як вид підприємницької діяльності, виписане коло осіб для здійснення таких послуг, державний наглядовий та контролюючий орган за професіональною діяльністю податкових консультантів, статус, права та обов'язки податкових консультантів, підготовка та атестація професіоналів - консультантів тощо. Як свідчить аналіз законодавчих ініціатив, проект такого закону вже розроблений, але більше десяти років він знаходиться на певних процедурах узгодження.

Ще одним недоліком є недостатня кількість професіональних висококваліфікованих кадрів у підготовці податкових консультантів. Наразі, цю функцію взяла на себе Палата податкових консультантів, яка розробила спеціальні учбові програми і які реалізуються через акредитовані освітні організації. Проте, існує значний недолік викладачів та навчально-методичних матеріалів для освіти податкових консультантів.

Виходячи із вищезазначеного та з метою підвищення ефективності і ролі податкового консультування в Україні необхідно на законодавчому рівні створити правове поле для діяльності податкових консультантів та побудувати інституційне середовище, які дозволять підвищити ефективність податкового адміністрування не за рахунок фіскального тиску, а за рахунок дотримання балансу прав та обов'язків бізнесу і держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Офіційний сайт Спілки податкових консультантів України. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу до ресурсу: http : //www.taxadvi sers.org. ua/index. html

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 - VI. (зі змінами та доповненнями). - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://sfs.gov.ua/nk/.

3. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід / О.М. Смірнова // Науковий вісник Науково-дослідного економічного інституту Міністерства економіки України : збірник наукових праць. - Вип. 7-8 : Формування ринкових відносин в України. - К., - 2010. - С. 47-52.

4. Бухгалтер чи податковий консультант? - [Електронний ресурс]. - Режим доступу до ресурсу: http://n-auditor. com.ua/uk/component /na_archive /788? View =material

5. Даниленко Ю.В. Розвиток податкового консалтингу в Україні. / Ю.В. Даниленко // Збірник матеріалів науково-практичної конференції «Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів» (м. Ірпінь, 31 жовтня 2013 р.) / Міністерство доходів і зборів України, Національний університет державної податкової служби України, Науково-дослідний центр з проблем оподаткування. - Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України. - 2013. - С. 144-147.

6. Звіт про виконання Плану роботи Інформаційно-довідкового департаменту ДФС на 2014 рік [Електронний ресурс] // Державна фіскальна служба України - Режим доступу до ресурсу: http://sfs.gov.ua/.

7. Панура Ю.В., Скоромцова Т.О. Податкове консультування в зарубіжних країнах: досвід для України//Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2019. Вип. 6- м. Ірпінь: УДФСУ • 2019

8. Ткачик Ф.П. Податкове консультування : навчальний посібник. Тернопіль : Вектор, 2015. 252 с.

9. Черник Д.Г., Кирина Л.С., Балакин В.В. Налоговое консультирование: Учеб. пособие / под науч. ред. Д.Г. Черник. – М.: Экономика, 2009.–439с.

10. Тильдиков А.В. Основы налогового консультирования. Учебно-методич. пособие. М.: УМЦ при МНС РФ, 2004. – 224с.

Розумовська Ольга Степанівна,
студентка групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування
та митної справи
Науковий керівник:
Андрущенко Володимир
Леонідович,
д.е.н., професор, професор кафедри
податкової політики

ОСОБЛИВОСТІ СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

Постановка проблеми. Побудова ефективної системи взаємодії контролюючих органів з платниками податків – одне із основних завдань для забезпечення підвищення рівня добровільної сплати податків. Податкові органи, зазвичай, перевантажені проведенням контрольно-перевірочних заходів та не мають можливості надавати у повному обсязі роз'яснення податкового законодавства усім платникам податків. Вагому роль у цьому напрямку відіграють податкові консультанти, які допомагають платникам податків розібратися у складних процесах оподаткування та надають поради щодо формування та подання податкової звітності до контролюючих органів. Зважаючи на такі обставини, як для зарубіжних держав, так і для України є нагальна потреба у фахівцях, які б надавали ґрунтовні якісні роз'яснення з актуальних питань оподаткування. Актуальним питанням є з'ясування історичних витоків податкового консультування.

Дослідженням неохідності надання податкових консультацій незалежними консультантами займались вчені : Посадський А. [9], Хайніш С. [9], Елмашев О. [5], Метцгер Р. [7], Грейнер Л. [6], Антонов П. [4], Джексон Й. [8], Саврук А.[3], Красюк Р. [3], Башкірова Н. [1], Сугробова Є. [1]. та інші.

Метою статті є з'ясування становлення та розвитку податкового консультування та визначення його ролі та значення в сучасних реаліях.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розглядаючи природу податкового консультування, необхідно зазначити, що батьківщиною його вважається Велика Британія. Податкове консультування отримало розвиток із 60-х років XX століття у зв'язку із частими змі-

нами податкового законодавства. А у 1959 році у Франції було створено Європейську Конфедерацію податкових консультантів як єдину координаційну організацію і затверджено її статут, який був остаточно переглянутий Генеральною асамблеєю Асоціації у 2010 році. В даний час до складу Асоціації входять 26 національних організації із 21-ї європейської країни, які об'єднують більше, ніж 100000 податкових консультантів [2].

Конфедерація вбачає свою місію у захисті професійних інтересів податкових консультантів, обміні інформацією щодо національних податкових законів та гарантуванні високої якості наданих ними і рекомендацій з метою сприяння координації податкового законодавства у Європі.

Основні функції Конфедерації :

– забезпечення якості податкових послуг та захист професійних інтересів податкових консультантів;

– обмін інформацією щодо національних податкових законів;

– координація відповідного податкового законодавства у Європі;

– підтримка відносин із владою на міжнародному та національному рівнях;

– інформування органів управління ЄС про досвід практиків у всіх сферах оподаткування та професійного права;

– сприяння координації національних законів, які регулюють професії, у тому числі для досягнення захисту титулу кожного національного податкового консультанта у Європі;

– відстоювання прав податкових радників перед державою та судовою системою;

– інформування громадськості про послуги, що надаються податковими консультантами;

– створення кращих умов для професійної діяльності податкових консультантів;

– налагодження співробітництва у всіх галузях, що становлять спільний інтерес для податкових консультантів як всередині, так і за межами ЄС.

Поряд із функціями важливо звернути увагу на структурні компоненти Європейської Конфедерації податкових консультантів (рис. 1.1).

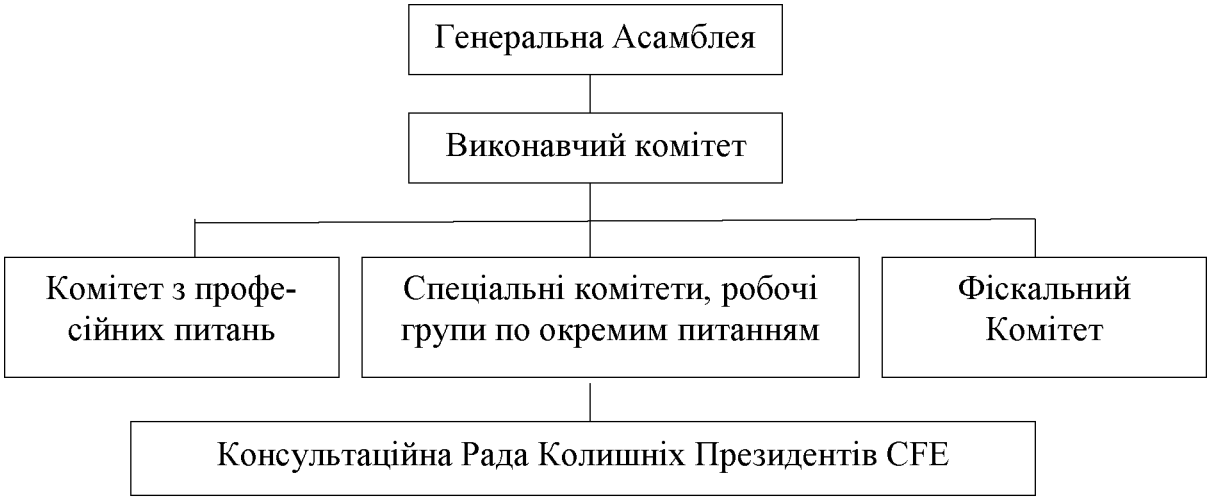


Рис. 1. Структура Європейської Конфедерації податкових консультантів

*Джерело: побудовано автором на основі даних [2]

Європейська Конфедерація співпрацює також зі Спілкою податкових консультантів України. Так, організовуються спільні заходи, реалізовуються ініціативи у контексті забезпечення ефективного розвитку податкового консультування.

Виділяють наступні причини появи податкового консультування та його розповсюдження :

1) довгострокова тенденція постійного складнення національних податкових систем;

2) постіне внесення змін та доповнень до чинного податкового законодавства;

3) бажання суб'єктів підприємницької діяльності заощадити власні кошти в рамках чинного законодавства;

4) намагання платників податків мінімізувати податкові ризики та покращити взаємовідносини із податковими органами, і перенести відповідальність на професіоналів у сфері оподаткування;

5) недостатня ефективність віднесення всіх питань щодо правильності і своєчасності нарахування і сплати податків та зборів до компетенції гловного бухгалтера [1].

Зазвичай великі підприємці створюють окремий відділ консультування безпосередньо на своєму підприємстві.

Варто звернути увагу, що в Україні потреба у податкових консультаціях мала місце ще у 1992 році. Так, саме тоді з'явився попит

на консультаційні послуги щодо обліку податків; тлумачення змін та доповнень податкового законодавства і порядку нарахування податків та зборів.

В Україні податкове консультування напряму пов'язано із мінливістю і неоднозначністю чинного податкового законодавства. Субєктам підприємницької діяльності зазвичай досить важко самостійно прорахувати податкову стратегію, яка направлена на забезпечення беззбиткової діяльності. Оподаткування та всі пов'язані з ним процеси та наслідки відіграють значну роль у житті кожного індивіда у всьому світі, а тому можливість отримання якісних, своєчасних, неупереджених і надійних податкових консультацій не може не приваблювати як суб'єктів консультаційної діяльності, так і платників податків.

В даний час ринок податкового консультування в Україні представлений послугами Державної фіскальної служби України та інших громадських і професійних організацій. Зазвичай платники податків віддають перевагу приватним консультація фахівців у сфері оподаткування, так як такі послуги пов'язані з індивідуальним підходом до розв'язання проблеми і певною оперативністю, яка залежить від характеру справи. Однак, є певні проблеми у отриманні таких консультацій,- висока оплата послуг та обмежений спектр обслуговування. В свою чергу, звернення до державних установ згідно чинного законодавства відбувається на безоплатній основі, проте потребує додаткових витрат часу. Крім того, надання таких консультацій насамперед передбачає задоволення інтересів держави – наповнення бюджету.

Висновки. Основною проблемою консультаційної діяльності в сфері оподаткування в Україні є те, що вона не регулюється на законодавчому рівні. Відсутній закон, який би визначав сутність, поняття, відповідальність, принципи діяльності та страхування відповідальності податкових консультантів. Також залишаються нез'ясованими правові основи взаємовідносин сторін, а саме :

відповідальність, права та обов'язки, ціна та порядок розрахунків, терміни та якість надання консультаційних послуг тощо. Таким чином, в Україні в даний час немає документа, який би вирішував би питання в сфері податкового консультування у повному обсязі.

Отже, законодавче регулювання питання податкового консультування сприятиме зменшенню податкових суперечок та підвищенню рівня податкової культури платників податків та зборів.

Таким чином, податкове консультування сприяє врегулювання податкових конфліктів і тому саме надання якісних, професійних консультацій дозволить створити передумови для стійкого економічного зростання та розширить можливості наповнення бюджету країни податковими надходженнями.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Башкирова Н.Н., Сугробова Е.Б. Основы налогового консультирования [Текст]: учеб.пособие/под.ред. Л.И.Гончаренко.- М.:Магістр, 2010. – 178 с.

2. Офіційний сайт Європейської Конфедерації податкових консультантів (Confédération Fiscale Européenne) / URL : http://www.cfe-eutax.org/about (дата звернення: 06.06.2019).

3. Саврук А., Красюк Р. Готовых решений не бывает // Рынок капитала. 1998. № 23–24. URL: http://www.management.com.ua/consulting/cons005.html. (дата звернення: 16.07.2019).

4. Anthony R.N. The Management Control Function. Boston, Harvard Business School Press, 1988, 216 p.

5. Elmashev O.K. Upravlencheskoe konsul'tirovanie: voprosy teorii i praktiki [Management consultancy: Issues of theory and practice]. Izhevsk, Udmurtiya Publ., 1989, 240 p.

6. Greiner L.E. Patterns of Organization Change. URL : https://hbr.org/1967/05/patterns-oforganization-change. (дата звернення: 6.09.2019)

7. Greiner L.E., Metzger R.O. Consulting to Management. Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall, 1983.

8. Jackson J.H. The Controller: His Functions and Organization. Cambridge, Mass, 1949.

9. Posadskii A.P., Khainish S.V. Konsul'tatsionnye uslugi v Rossii [Consulting services in Russia]. Moscow, Finstatinform Publ., 1995, 175 p. 23.

Романюк Діана Ігорівна,
студентка групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Іванишина Ольга Степанівна,
к.е.н., доцент кафедри податкової політики

СУТНІСТЬ ТА ЗНАЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

Постановка проблеми. В Україні податкове законодавство постійно змінюється. У Податковому кодексі є значна кількість складних понять для платників податків, в результаті чого виникають труднощі зі сплати податків, тому податкове консультування стає все більше актуальним. Консультування з професіоналом в сфері оподаткування дозволяє платникам податків, не порушуючи чинне законодавство, зменшити кількість податкових платежів, знизити ризики неправильного обчислення та сплати податків та зборів, підвищити кінцеві фінансові результати своєї діяльності. В даний час відбувається багато дискусій щодо питань податкового консультування. Особливо актуальним є питання виокремлення його в окремий вид діяльності.

Серед вітчизняних та зарубіжних вчених, які займаються з'ясуванням сутності процесу податкового консультування, слід відзначити Алле М., Бабурян Л., Башкірову Н, Сугробову Є., Мугдасимову Є., Кобилянського А. , Сугробова О.Б., Черніка Д.Г., Буссе Р., Смірнову О.М. та інших.

Мета статті з'ясувати сучасний стан, виявити проблеми та визначити перспективи податкового консультування в Україні.

Виклад основного матеріалу. Податкове консультування визначається як надання кваліфікованої допомоги платнику податків щодо проблем із питань оподаткування. При вивченні вітчизняного ринку податкового консультування варто звернути увагу, що склад консультантів, які можуть надавати послуги із питань оподаткування, різноманітний. Так, до його числа входять як юристи та економісти, що спеціалізуються в сфері оподаткування, так і аудитори та аудиторські компанії. У зв'язку з цим, багато клієнтів, які звертають за послу-

гами податкових консультантів, зазвичай ототожнюють консультування із аудитом, адже вважається, що податкове консультування виділено зі сфери аудиторських послуг.

В даний час за послугами в сфері оподаткування до податкових консультантів звертаються усі учасники податкових правовідносин. Проте, зазвичай, це юридичні особи-платники податків, хоча потреба у податковому консультуванні все більше виникає також і у фізичних осіб – платників податків.

Сучасне податкове консультування має багато важливих проблем для його успішного розвитку. Так, досягнення узгодження інтересів бюджетної системи і економічних агентів щодо обчислення та сплати податків та зборів стримується конфліктом фіскальної функції податків із регулюючими компонентами податкової політики. А прагнення платника податків зменшити податкові витрати за допомогою вибору оптимальної схеми оподаткування в своїй підприємницькій діяльності та використання встановлених на законодавчому рівні пільг та звільнень обмежується через посилення фіскальної активності податкового адміністрування.

Також сучасні тенденції оподаткування характеризуються ускладненням правил розрахунків сум податків та процедур взаємодії із податковими органами, та протиріччями у тлумаченні положень законодавства і невизначеністю перспектив встановлення рівня податкового навантаження.

Лауреат Нобелівської премії Алле М. справедливо зазначає, що податкове законодавство досить часто стає головоломкою для звичайних платників податків, які змушені нести додаткові витрати та звертаючись за наданням роз'яснень до професіоналів. Ще однією проблемою складності податкових законів Аллі М. називає «можливість застосування до однієї ситуації різних податкових режимів в залежності від того чи іншого тлумачення тексту» [1].

Однак, податкові органи, зазвичай, не мають можливості розбиратися у приватних тлумаченнях, так як терміни проведення контрольних заходів обмежені. Саме тому прийняті рішення у рамках встановлених процедур часто бувають несправедливими по відношенню до платника податків.

Саме тому виникає необхідність в наданні якісних та професійних податкових консультацій.

Так, податковому консультуванню належить важлива роль щодо попередження порушень податкового законодавства платниками податків, зниженні ризику невідворотних фінансових втрат та скороченні транзакційних витрат всіх учасників податкових відносин, що, на думку Кобилянського А. «сприяє усуненню можливостей адміністративних деформацій в застосуванні законодавчо встановлених правил оподаткування, забезпеченню прав законослухняних платників податків на інформування і допомогу у виконанні податкових зобов'язань» [9].

Вчені розглядають податкове консультування як різновид послуги, що надається незалежними фахівцями, які, в свою чергу, володіють знаннями у сфері оподаткування. Зокрема, «податкове консультування трактується як напрямок економіко-правового консалтингу і самостійна сфера економічної діяльності» [4], а також як «вид професійної діяльності з надання на платній основі послуг платникам податків, які сприяють оптимальному виконанню обов'язків, передбачених податковим законодавством» [7]; як «послуги, що надаються на платній основі, щодо ведення податкового обліку та розробці не заборонених законодавчо схем податкової оптимізації, враховуючи особливості діяльності організації-клієнта» [6]. Також є трактування податкового консультування як «спосіб реалізації прав конкретного платника податків на отримання кваліфікованої допомоги професіонала» [13], як «діяльність з передачі клієнтам знань про систему оподаткування і зміни, які в ній відбуваються» [3], як «поєднання пасивної допомоги у вигляді надання послуг при виконанні податкових обов'язків і активного консалтингу з метою мінімізації податкового навантаження в рамках законодавства» [8].

В свою чергу, процес податкового консультування є певною послідовністю дій, що дозволяє вирішити проблему клієнта чи дозволяє виробити альтернативні рішення, які мають свої наслідки, проте вибір остаточного рішення залишається за самим клієнтом – платником податків.

В процесі податкового консультування «можуть бути розроблені заходи, здійснення яких дозволить податковому консультанту вирішити проблему клієнта і створити умови, при яких клієнт зможе зробити це самостійно» [11].

На переконання Мугдасинова Є.К, можна «виділити наступні етапи податкового консультування :

– попередня стадія (знайомство з питанням консультування);

– діагностична стадія (аналіз всіх аспектів питання);

– проектна стадія (підготовка проекту рішення);

– стадія впровадження проекту;

– звітна стадія (складання звіту про результати застосування рішення)» [10].

На попередній стадії податкового консультування платником податків приймається рішення про звернення до податкового консультанту і формування чіткого питання чи проблеми. Проте обсяг інформації щодо фінансово-господарської діяльності може досягати значних розмірів та аналізувати все задля вирішення незначного питання в одній галузі діяльності буде надмірно трудомістко податковому консультанту [13].

На даній діагностичній відбувається аналіз необхідних питань фінансово-господарської діяльності платника податків та зборів на підставі наданих документів, норм чинного законодавства про податки та збори, а також арбітражної практики із аналогічних питань, та особистого досвіду податкового консультанта. При прийнятті рішень застосовуються, як правило. економіко-математичні методи, що поділяються на різні типи та види [2]. На цій стадії дуже важливий професіоналізм податкового консультанта та його вміння помічати важливі деталі, яким, зазвичай, платник податків може не надати значення. Дана стадія часто є досить тривалою. Проектна стадія передбачає здійснення висновків податковим консультантом на підставі результатів діагностичної стадії. В разі потреби, здійснюється обговорення із платником податків прийнятого податковим консультантом рішення та внесення коригувань з урахуванням побажань платника податків. Якщо ж компроміс між платником податків та податковим консультантом не знайдено, тоді може відбутись повернення у діагностичну стадію для здійснення додаткового аналізу відомих фактів, чи аналізу нових фактів, а також повернення і на попередню стадію та зміни податкового консультанта [2].

Якщо ж прийнято податковим консультантом та платником єдине рішення, - консультування переходить у наступну стадію - впровадження проекту рішення.

Варто звернути увагу, що у США, для прикладу, етап впровадження включає не більше 30-50% завдань по консультуванню. В інших випадках «консультант залишає організацію після проектної стадії або навіть діагностичної, якщо клієнт здатний сам справитися з будь-фазою

проекту. Найчастіше клієнт вирішує розлучитися з консультантом після фази планування не тому, що він оцінив свої можливості і готовий реалізувати пропозиції без подальшої допомоги, скоріше, це данина широко поширеному уявленню, що консультування закінчується передачею клієнту і прийманням їм звітів і пропозицій» [11].

Завершальний етап проекту займає зазвичай від одного до двох тижнів. Проте мають місце факти, коли він затягується на рік, що викликано необхідністю внесення коректив до раніше розробленого проекту [13].

На цьому етапі податкове консультування вважається закінченим.

Мета податкового консультування полягає, насамперед у знаходженні найбільш оптимального та вигідного варіанту ведення фінансово-господарської діяльності. При цьому при вирішенні незначних проблем необхідна ще стадія подальшого спостереження. Необхідність такої стадії подальшого спостереження буде залежати від складності проблеми та можливості настання значних несприятливих наслідків.

Висновки. На підставі проведеного аналізу, у відповідності зі сформованою методологією, яка заснована насамперед на зарубіжному і вітчизняному досвіді з надання консультаційних послуг у сфері оподаткування, процес податкового консультування полягає у проведенні певних послідовних дій податковим консультантом, що дозволяє вирішити проблему клієнта – платника податків або виробити альтернативні варіанти вирішення та кожен з яких має свої наслідки, які можуть бути як позитивними так і негативними.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алле М. За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины / Пер. с франц. Т.А. Карлова; Под ред.И.А. Егорова. М.: ТЕИС. 2001. С.32.

2. Бабурян Л.М. Сравнительный анализ организации налогового консультирования в России и зарубежных странах URL: https://www.ipbr.org/ (дата звернення: 04.09.2019).

3. Башкирова Н.Н., Сугробова Е. Б. Основы налогового консультирования. М.: Магистр, 2010. С. 9.

4. Гущина Т.Н. Теоретичні основи податкового консультування // Економічні та гуманітарні науки. - 2009. № 5. С. 91-93.

5. Лебедєва Є.І. Податковий консультант покликаний забезпечити баланс приватних і публічних інтересів // Податки і оподаткування. 2008. № 7. С. 52-54.

6. Дедкова Е.Г. Место и роль налогового консультирования в современной экономике // Экономические и гуманитарные науки. 2011. № 7. С. 93-94.

7. Демишева Т.А. Організація і методика податкового консультування. М .: МЦФЕР, 2004. С. 12

8. Дорошина О.П. Развитие налогового консультирования в России и его общественная роль // Вестник ТИСБИ. 2011. № 4. С. 23.

9. Кобылянский А.К. Теоретические и организационные аспекты формирования института налогового консультирования // Финансовые исследования. 2012. № 1. С. 83.

10. Мугдасимова Е.К. Методика налогового консультирования https://scienceproblems.ru/images/PDF/2018/25/metodika-nalogovogo.pdf

11. Правовое регулирование налогового консультирования за рубежом.. Студалл.Орг., 2017. URL: http://studall.org/ (дата звернення: 09.09.2019).

12. Тарасова В.И. Основное содержание и сущность налогового консультирования [Текст] / В.И. Тарасова // Наука и общество, 2012. № 5. С. 210-213.

13. Черник Д.Г., Кирина Л.С., Балакин В.В. Налоговое консультирование. М.: Экономика, 2009. С. 13.

Сальниченко Вікторія Володимирівна,
студентка групи ОМП-18-1 ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Іванишина Ольга Степанівна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри податкової політики

ДО ПИТАННЯ СУТНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ

Постановка проблеми. Розвиток та вдосконалення податкової системи, значне розширення складу учасників податкових правовідносин, формування інституту приватної власності як фізичних, так і юридичних осіб, викликало в Україні появу професійного фахівця – консультанта із податків та зборів.

Варто зазначити, що враховуючи специфіку професійної діяльності у цій сфері, підготовлених фахівців на ринку послуг в Україні практично не було: економісти не володіли у достатньому обсязі знаннями юриспруденції, а юристи – економічними знаннями. Крім того, народження такої нової галузі права як податкове право, його постійне удосконалення, і, як неминучий наслідок – ускладнення, викликало потребу у фахівцях нової формації – податковий консультант [1, с.107].

Теоретичні аспекти визначення сутності податкового консультування, критерії ефективності податкового консультування знайшли відображення у численних працях провідних зарубіжних і вітчизняних науковців-сучасників. Проблеми ефективного становлення і розвитку податкового консультування в Україні висвітлюється у працях таких українських вчених як Безпалько І, Бочуля Т., Смірнова О., Ткачик Ф., Тучак Т. та інших. Проте, наразі, спостерігається відсутність достатньої кількості публікацій з питань особливостей процесу розвитку інституту податкового консультування в фахових і періодичних виданнях.

Метою статті проаналізувати підходи щодо трактування податкового консультування науковцями та визначити критерії його ефективності

Виклад основного матеріалу дослідження.

У дослівному перекладі із латинської мови, консультування (consultans – радник) можна розглядати як нарада чи надання порад. Якщо не враховувати семантичні та стилістичні відмінності між різними видами консультування, то можна виокремити два основних підходи щодо розкриття поняття «консультування». При першому підході консультування розглядається з функціональної точки зору. Так, зокрема А. Скотт тлумачить, що консультування - це різновид форми надання допомоги по відношенню змісту, процесу рішення чи побудови завдання (або де кількох завдань), при якій консультант не виконує завдання самостійно, а тільки надає допомогу щодо його виконання. При другому підході консультування розглядається як надання самостійних професійних послуг та робить акцент на вимогах, яким такі послуги мають відповідати. В контексті цього, Л. Грейнер визначає, що управлінське консультування - це послуги, які надаються спеціально навченими із відповідною кваліфікацією особами, котрі в об'єктивній й незалежній манері допомагають клієнту виявити та проаналізувати проблем, надають рекомендації щодо вирішення цих проблем, а також, при необхідності, надають допомогу у реалізації запропонованих рішень [2].

На думку Р. Буссе сутність податкового консультування полягає в наданні клієнтам послуг у вигляді консультацій у системі оподаткування, куди при бажанні включено виконання всіх, що сприяють цьому робіт, наприклад, ведення бухгалтерського обліку та податкової документації, складання необхідних декларацій тощо.

Російські вчені Чернік Д., Кіріна Л. і Балакін В. зазначають, що з боку консультанта, податкове консультування - є передача знань про діючу систему оподаткування і змін (доповнень) в розпорядження клієнта, а з точки зору клієнта - це зниження податкових ризиків, зменшення витрат та оптимальне планування майбутніх господарських операцій [4].

Смірнова О. визначає податкове консультування, за двома аспектами: по-перше, як процес, метою якого є передача знань та інформації від консультанта щодо діючої системи оподаткування, а також змін та доповнень, що вносяться до неї, клієнтові; по-друге, як профе-

сійну незалежну діяльність організацій й приватних осіб із надання замовнику платних послуг, результатом якої є визначення його прав і обов'язків як платника податкових платежів та їхня оптимальна реалізація [3, с.85].

Ткачик Ф. зазначає , що податкове консультування – це різновид професійної діяльності, яка націлена на співпрацю фахівця із питань оподаткування і клієнта щодо врегулювання різнобічних аспектів податкової політики, що передбачає пошук оптимальних варіантів й гарантує законність їх реалізації [2].

Окремі фахівці РФ [5, 6] під процесом податкового консультування визначають послідовну серію дій й заходів, котрі вживає податковий консультант для вирішення проблеми клієнта та/або створення умов, при яких клієнт зможе зробити це самостійно.

В проекті Закону України «Про податкове консультування в Україні» (стаття 3), який зареєстровано у Верховній раді у 2008 році визначено, що зміст податкового консультування полягає в здійсненні діяльності із:

- надання консультаційних послуг юридичним та фізичним особам, незалежно від форм власності і організаційно-правових форм із питань визначення та реалізації їхніх прав, обов'язків як платників податкових платежів, застосування законодавства щодо податків і зборів;

- надання необхідних рекомендацій щодо визначення бази оподаткування, розрахунку податкових платежів, використання пільг окремими платниками податкових платежів відповідно до чинного законодавства, дотриманню встановленого порядку нарахування й сплати податкових платежів, розробці варіантів організації оподаткування стосовно специфіки діяльності фізичних та юридичних осіб [7];

- інформування фізичних та юридичних осіб про зміни у законодавстві щодо податкових платежів; надання роз'яснень відносно практичного застосування відповідних норм і положень законодавчих і нормативно-правових актів;

- сприяння правильному нарахуванню і повній сплаті сум податків та зборів (обов'язкових платежів), здійснення моніторингу змін і доповнень у відповідному законодавстві;

- ведення податкового обліку і складання податкової звітності;

- представництва інтересів фізичних та юридичних осіб в органах, які здійснюють контроль за нарахуванням і сплатою податкових платежів та судових органах;

- проведення перевірки ведення податкового обліку платників податкових платежів на відповідність норм чинного податкового законодавства та виконання завдання із надання впевненості відносно податкової звітності на замовлення платників податків у відповідності до норм й правил податкового консультування;

- участі в розробці й підготовці проектів нормативно-правових актів, котрі охоплюють інтереси податкових консультантів й платників податків [7].

Отже, вважаємо за доцільне навести власне трактування змісту податкового консультування, враховуючи всі вище зазначені підходи. На наш погляд, податкове консультування – це професійна діяльність, із надання замовнику консультаційних послуг, які будуть сприяти оптимальному та належному виконанню платниками податкових платежів, що передбачені законодавством з питань оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабін І. І. Податкове право України : навч. посібник. Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2012. 504 с.

2.Ткачик Ф.П. Податкове консультування : навчальний посібник. Тернопіль : Вектор, 2015. 252 с. URL : dspace.tneu.edu.ua › handle (дата звернення: 13.09.2019).

3. Смірнова О.М. Податкове консультування: зміст і стан розвитку . *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. – 2011. №2(35). С.84-90.

4. Налоговое консультирование: учеб. пособие / Д.Г. Черник, Л.С. Кирина, В.В. Балакин ; науч. ред. Д.Г. Черник. – М. : Экономика, 2009. – 439 с.

5. Тильдиков А.В. Основы налогового консультирования. Учебно-методич. пособие. М.: УМЦ при МНС РФ, 2004. 224с.

6. Демишева Т.А. Организация и методика налогового консультирования. Учебное пособие. М.: Тезарус, 2004. 426с.

7. Про податкове консультування в Україні : проект Закону України від 10 липня 2008 № 2745. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ JF24900A.html. (дата звернення: 07.09.2019).

Семенюк Олеся Федорівна,
студентка групи ОМП-18-1
ННІ економіки,
оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Вдовиченко Артем
Миколайович,
к.е.н., с.н.с., доцент кафедри
податкової політики

ОПТИМІЗАЦІЯ ПОДАТКОВИХ ВИТРАТ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Актуальність дослідження. Будь-яке підприємство, незалежно від форм власності та характеру діяльності, стикається з необхідністю сплачувати податкові платежі, що при неграмотному підході і частих системних помилках обертається додатковими витратами та проблемами із законодавством.

Тому на даний час важливе значення займає концептуальне уявлення про систему оптимізації податкових витрат, яка повинна злагоджено працювати в межах економічного протиріччя між фіскальною скерованістю податкової системи та необхідністю збільшення дії стимулюючої функції податків у відношенні до суб'єктів підприємництва.

Впровадження системи ефективної оптимізація податкових витрат та прогнозування настання можливих ризиків надає вагому допомогу у формулюванні стабільного економічного середовища, як для окремого підприємства, так і для держави в цілому. Саме тому, необхідно впроваджувати дієву систему оптимізації оподаткування підприємства, наслідком якої виступатиме максимізація доходів та мінімізація податкових витрат не вступаючи в суперечність з законодавством.

Аналіз останніх публікацій і досліджень. Даній тематиці наукових досліджень приділено особливу увагу з боку багатьох авторів, серед яких: М. Беспалов, К. Брауер, П. Гензель, Д. Робертсон, Е. Селігман, П. Соколов, А. Чиж, К. Шмельов, які досліджували питання податкової оптимізації витрат та вплив даного процесу на рівень економічної та господарської активності суб'єктів господарювання. Посеред вітчизняних науковців варто виділити праці В. Андрущенка, С. Баранової, В. Вишневського, А. Задорожнього, О. Магопець, К. Мат-

війчука, В. Мельник, М. Скворцової, А. Соколовської, В. Федосова, Л. Шаблистої та ін

Мета дослідження полягає в тому, щоб розглянути особливості процесу оптимізації податкових витрат підприємств, оцінити наслідки та необхідність впровадження систематизованих методів податкової оптимізації у господарську діяльність суб'єктів підприємництва.

Виклад основного матеріалу. Однією з головних проблем при досягненні ефективної діяльності підприємства є проблема оптимального формування податкових витрат. Невірно сформована податкова політика може зробити невигідними будь-які вкладення у виробництво. Це може привести до збільшення витрат підприємства та призводять до того, що останні замислюються як зменшити суму податкових витрат. Дехто встановлює собі більш високу мету – як повністю не платити податки .

Ефективність податкової політики часто оцінюється з точки зору рівня податкового навантаження. Процедура приведення податкової ситуації господарюючого суб'єкта до найбільш оптимального стану з позиції податкового навантаження отримала назву податкової оптимізації.

Поняття «податкова оптимізація» не повинно ототожнюватися з поняттям «ухилення від сплати податків». Помилково дані процеси можна назвати ідентичними, проте варто розмежовувати поняття «оптимізації податкових витрат», яка передбачає розробку законних методів спрямованих на зменшення податкового тягаря.

В той час, як «ухилення від сплати податків» передбачає незаконні дії , основною метою яких є повноцінне ухилення від оподаткування. Тому необхідно чітко розуміти, що ухилення від сплати податків може мати декілька результатів водночас, серед яких можливо буде короткотривалий у вигляді позитивного фінансового ефекту. Але, якщо переступити межі законних методів, одразу з'являється перспектива стати фігурантом кримінальної справи, що, відповідно, стане негативним результатом.

На даний час, кількість прихильників методів агресивної оптимізації податкових витрат, в основу якої складає використання фірм одноденок та інших протиправних методів стає усе менше. Потрібно усвідомлювати, що економія, що яка базується на використанні протиправних методів оптимізації оподаткування, є тимчасовою. Це всього лиш відстрочений платіж, який все ж таки прийдеться сплати-

ти після провходження податкової перевірки. Однак, розмір даного платежу значною мірою перевищить суми уявних заощаджень отриманих в результаті ухилення від сплати податкових зобов'язань. Виходячи з цього можна зробити висновок, що методи незаконного ухилення від сплати податкових зобов'язань залишаються у минулому, оскільки вони не поєднуються з сучасним бізнесом.

Саме тому, все більша увага присвячується процесу оптимізації податкових витрат, яка являє собою насамперед законний, найбільш ефективний спосіб нарахування і сплати податків, заснований на попередніх прогнозах та аналізі.

Оптимізація оподаткування - це організаційні заходи, розроблені в рамках діючого законодавства, які пов'язані з вибором виду діяльності, місця і часу її проведення, розробленням та впровадженням найбільш ефективних схем заощадження та договірних взаємовідносин [1].

Планування оптимізації оподаткування є поєднанням конкретних дій платника податків для зменшення податкових витрат, та спрямування на зростання фінансових запасів підприємства. Сукупність дій податкової оптимізації включає в себе регулювання величини і структури податкової бази, вплив на ефективність прийняття управлінських рішень і забезпечення в належний час розрахунків з бюджетом, згідно з термінами, передбаченими чинним законодавством.

Як зазначає М.С.Єгорова у своїй науковій роботі: «головна роль в оптимізації податкових витрат спрямована на використання податкового планування, яке включає в себе розробку ефективної податкової політики, підбір дієвих методів податкового регулювання і податкового контролю, для подальшого використання суб'єктом господарювання» [5].

Під час підбору методів оптимізації податкових витрат повинні бути розглянуті усі важливі сторони, тобто не лише теоретичні особливості методик, але і характер діяльності усього підприємства в цілому.

На думку І.Г. Мініна підбором методів оптимізації податкових витрат необхідно займатися заздалегідь до настання податкового періоду, тобто «ще на етапі підготовки до укладення будь-якого контракту і пошуку контрагентів, так як вже в цьому випадку є можливість запланувати майбутні податкові витрати і, якщо можливо, вжити заходів щодо їх мінімізації» [4].

Варто відмітити, що розробка процесу оптимізації податкових витрат починаючи з моменту створення підприємства призводить до

отримання максимального ефекту, оскільки планування особливостей майбутньої діяльності відбувається в момент, коли ще не допущено похибок, які необхідно було б виправляти надалі. Підібравши ефективну систему оптимізації витрат майбутніх періодів, можна розраховувати на стійкий фінансовий стан та розширення сфери діяльності.

Будь-яка оптимізація оподаткування для держави на перший погляд вважається негативним явищем, оскільки скорочується обсяг отриманих податкових платежів до бюджету. Проте варто включати факт того, що зменшення витрат підприємства призводить до покращення фінансово-господарського становища.

З даної точки зору держава повинна бути зацікавлена в оптимізації оподаткування саме в довгостроковій перспективі. Керуючись тим, що за нормальних ринкових умов зменшення податкових розходів підвищує фінансову стійкість підприємства, та у подальшому може виступати фактором розширення господарюючого суб'єкта, а відтак це призводить до розширення бази оподаткування та збільшення податкових платежів.

Отже, процес оптимізації податкових витрат не ставить за мету протидіяти фіскальній системі держави, призводити до застосування податкових санкцій або заходів кримінальної відповідальності, а передбачає саме легальне вивільнення активів для подальшого їх використання в економічній діяльності.

Можна підсумувати, що оптимізація податкових витрат - це система різних методів і схем, що дозволяє організації вибрати найбільш оптимальне рішення для конкретної ситуації в господарській діяльності. Здійснювана із використанням законних методів, оптимізація податкових витрат та прогнозування ймовірних ризиків дають стійке положення організації на ринку, так як дозволяють ухилитися від колосальних збитків в процесі ведення господарської діяльності.

Законодавство дає платнику податків можливість певною мірою зменшувати свої обов'язкові виплати до бюджету (у вигляді податків, зборів, мит та інших платежів), що не тягне для нього несприятливих наслідків. З урахуванням всіх можливих наслідків платнику податків необхідно вивчати свої законні права і користуватися ними, ніж мінімізувати податки незаконними методами.

Висновки. Отже, кожне підприємство, що прагне до збільшення прибутку має вести податкове планування, розробляти і вводити способи податкової оптимізації. Якщо у керівників організації відсутні

знання в сфері нормативно-правової бази податкового законодавства, то це може привести до того, що підприємство в умовах жорсткої конкуренції не зможе зайняти лідируючі позиції на ринку і поступиться своїм місцем більш конкурентоспроможного підприємству.

Але при цьому слід пам'ятати, що оптимізація податкових витрат повинна використовуватися в розумних межах. Для цього застосовуються легальні пільги і податкові звільнення, дозволені законодавством. Такі дії не повинні тягнути за собою стягнення пені, податкові санкції і донарахування податків. Важливо застосовувати комплексний підхід, де витрати на оптимізацію повинні бути значно нижче, ніж прибуток від неї.

На практиці «при створені системи оптимізації податкових витрат необхідно дотримуватися певних принципів, які повинні базуватися не тільки на фінансово-економічній, а й моральній складовій» [2]. Наприклад, неможливо при плануванні податкової оптимізації грунтуватися тільки на прогалини в законодавстві. Необхідно брати до уваги всі політичні аспекти, а також роль, яку відіграє підприємство в поповненні бюджету, тому, при здійсненні оптимізації оподаткування слід дотримуватися принципу комплексного розрахунку економії і збитків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бець М.А. Оптимізація податкового планування на підприємства України // Вісник НУ "ЛП". – 2017. – № 605. – С. 55–61.

2. Загородній А.В, Єлісєєв А.В. Податки і податкове планування підприємницької діяльності: М. – Львів, 2017. – 152 с.

3. Іванова А. В. Оптимізація оподаткування і мінімізація податкових платежів // Науковий збірник. - 2017. - №25. - С. 149-150. - URL https://moluch.ru/archive/159/44778/ (дата звернення: 19.09.2019).

4. Мінін І. Г. Тіньовий сегмент податкової системи і шляхи його легалізації / І. Г. Мінін // Ефективна економіка. – №3. – 2019. – URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1905 (lfnf pdthytyyz 05.09.2019).

5. Цубровіч Я. А., Єгорова М. С. Оптимізація оподаткування підприємства // Молодий вчений. - 2015. - №11.4. - С. 214-216. - URL https://moluch.ru/archive/91/19915/ (дата звернення: 21.08.2019).

6. Tax Avoidance Is Legal; Tax Evasion Is Criminal. – Filedunder Taxes. Fact checked on January 5, 2018. – URL:

http://www.bizfilings.com/toolkit/sbg/tax-info/fedtaxes.aspx (Accessed 01.09 2019).

Снятовська Христина Ярославівна,
студентка групи ОМП-18-1 ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Іванишина Ольга Степанівна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри податкової політики

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ У ВЕЛИКІЙ БРИТАНІЇ

Постановка проблеми. У країнах із розвиненою ринковою економікою податкове консультування є самостійним видом підприємницької діяльності, який успішно функціонує та розвивається. Держава активно бере участь в регулюванні цього процесу і висуває досить високі вимоги до всіх учасників ринку консалтингових послуг. Проте діяльність професійних податкових консультантів в нашій державі сьогодні ще не характеризується показниками високої активності та ефективності. Практичний досвід засвідчує, що сьогодні більшість платників податків змушені звертатися за податковою порадою до інших установ. Так, зокрема стосовно перевірки вже здійснених операцій щодо бухгалтерського обліку поради надають аудиторські фірми, бухгалтери переважно надають окремий спектр послуг по сумісництву із основною діяльністю, юридичні компанії в основному представляють інтереси клієнта в установах суду із податкових питань і т.д. Саме тому для вітчизняного ринку послуг у сфері податкового консультування відкриваються значні перспективи, так як потенціал є дуже великим. Подолання перешкод розвитку є визначальним завданням.

Метою статті є вивчення особливостей податкового консультування з питань оподаткування Великої Британії.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податкові консультації у Великій Британії можуть надаватися бухгалтерами, юриста-

ми та податковими консультантами. Юрист у Великобританії, який отримав професійну кваліфікацію - це або «баррістер» або «солісітор.

Традиційно баррістери – це фахівці, які ведуть справи (консультують) клієнтів, відстоюють їх права у суді, а солісітори – це фахівці, які забезпечують підготовку матеріалів для ведення справ баррістерами в судах, можуть займатися консультаційної діяльністю із більш «простих» питань, таких як, спадкування чи заповіт.

Навчаються баррістери і солісітори приблизно протягом шести років. Спочатку вони повинні отримати ступінь бакалавра, потім обов'язково пройти спеціалізовані курси, де їх навчають основам професії й поглиблюють знання з права. Після цього необхідно баррістерам протягом одного року, а солісіторам протягом двох років проходити стажування під керівництвом юристів британського права із більшим досвідом роботи. Варто зазначити, що при отриманні професійної кваліфікації солісітора чи баррістера відокремленої податкової спеціалізації немає [1].

Зауважимо, що для отримання статусу «Сертифікованого бухгалтера» у Британії необхідно скласти шість іспитів та мати практичного професійного досвіду від трьох до п'яти років.

Для отримання права називатися «Сертифікованим Податковим Консультантом» (Chartered Tax Adviser) потрібно скласти складні іспити й мати практичного досвіду роботи в сфері оподаткування не менше трьох років.

Кожна із названих професій має централізований недержавний орган, котрий займається допуском до професійної діяльності, підтримує професійні стандарти, видає норми й правила, лобіює інтереси своїх членів тощо. Немало важливо є те, що для клієнта є зручним те, що професійна кваліфікація гарантує певну сукупність знань, відповідність нормам етики, Крім того можна перевірити наявність кваліфікації консультанта (бухгалтера), звернувшись до спеціалізованого органу [3, с.8].

Варто також зазначити, що для консультантів встановлено щорічні вимоги щодо підвищення знань і, відповідно, до підтримання професійного рівня, зокрема, протягом року потрібно певну кількість годин присвятити підвищенню кваліфікації. Так, наприклад, якщо солісітор бере участь в роботі науково-практичної конференції, то він отримує підтвердження на вісім годин підвищення знань в сфері оподаткування, і відповідно спеціалізований орган зараховує їх в якості чергового внеску у накопичення цих годин протягом року.

Отже, платник податків у Великій Британії має вибір із трьох категорій фахівців для отримання консультацій в сфері оподаткування.

Слід зазначити, що одним із важливих критеріїв для клієнтів, що може вплинути на вибір фахівця – це питання професійної таємниці. Привілейованої інформацією, яка захищена професійною таємницею (тобто, яка не може бути передана різним органам, в тому числі і державним податковим органам) вважається лише та інформація, кореспонденція, чи документи, котрі написані юристами – солісіторами або баррістерами. Подібного роду професійна таємниця не можу поширюватися на спілкування із податковими консультантами і бухгалтерами.

Одне із основних професійних правил солісіторов – це обов'язок його бути чесним. Морально-етичні правила поширюються майже не на усі прояви поведінки. Так, наприклад, багато хто із молодих починаючих юристів, котрі ще не отримали ліцензії (дозволу), бояться, що їх зловлять у транспорті без квитка. Оскільки це може вплинути на їх перспективу приналежності до даної професії.

Стосовно питання щодо відповідальності податкових консультантів перед клієнтом, то можна виокремити два основні :

- відповідальність, що пред'являється професійними правилами;
- вимоги законодавства, яке регулює відповідальність податкових консультантів.

В першу чергу, вимоги норми права, зобов'язують консультантів проявляти належну турботу про свого клієнта. Якщо порушення даного обов'язку доведено, тоді консультант обов’язково повинен компенсувати клієнту його матеріальні втрати, які були ним понесені останнім при виконанні рекомендацій консультанта.

У великій Британії, крім принципів справедливості, сприяння і ясності, особливу увагу приділяють якості обслуговування платників податків. Так, наприклад, трапляються ситуації, коли клієнт нечітко формулює питання, на яке потрібна відповідь. В такому випадку, консультант спочатку має допомогти йому сформулювати запитання, а потім надати відповідь. Крім того, якщо наприклад юрист знає про певні дії клієнта, котрі можуть призвести до негативних наслідків для нього із податкової точки зору, але клієнт про це не запитує, тоді юриста обов’язково повинен попередити його про всі негативні наслідки [3, с.9].

У деяких країнах Східної Європи є спеціальний закон про податкове консультування, який містить нормативні положення діяльності податкових консультантів. Саме у цих країнах вже протягом 15-20

років такий закон регулює не тільки податкове консультування, а й діяльність професійних об'єднань [1].

В ракурсі цього слід звернути увагу, що у Великій Британії немає відповідного закону про податкове консультування, тобто ця країна відноситься до групи «саморегулювання», проте процес надання консультаційних послуг в сфері оподаткування та особливо наслідки за неякісну роботу консультантів досить чітко регламентовані. Як і у випадку державного регулювання, тут існують відповідні професійні стандарти і етика, а відповідно клієнт надійно захищений від некваліфікованих й беззмістовних рекомендацій [3, с. 10].

В порівнянні із британськими порядками в Україні сьогодні, на жаль, ще далеко щодо подібного стану ринку податкових послуг. Не дивлячись на деякі позитивні зміни розвитку ринку послуг із податкового консультування, а саме: створення у липні 2001 року Спілки податкових консультантів України (СПКУ), введення у лютому 2004 року Міністерством праці України за поданням СПКУ професії «Консультанта із податків і зборів», розроблення та подання у 2008 році СПКУ на розгляд до Верховної Ради України проекту Закону «Про податкове консультування», має місце цілий ряд невирішених проблем, що стримують його подальший розвиток [3, с. 10].

До основних проблем сьогодні в Україні слід віднести:

по-перше, відсутня культура консультування, а консалтинг будь-якого напрямку абсолютно не регламентований законодавством;

по-друге, потрібно відзначити порівняно низький кваліфікаційний рівень вітчизняних спеціалістів;

по-третє, об'єднання податкових консультантів (СПКУ та Палати податкових консультантів України) в нашій державі не мають жодного впливу ні на учасників ринку, ні на владні структури.

по-четверте, українські компанії не звикли довіряти консультантам, віддаючи перевагу власним спеціалістам [2].

Проте, враховуючи зростання попиту на такий вид послуг в умовах ринкової економіки та перспективи ринку податкового консультування, Україна на шляху подальшої євроінтеграції повинна запозичити британський досвід і якомога швидше ухвалити закон, який буде регламентувати діяльність вітчизняних податкових консультантів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бречко О.В Податкове консультування : опорний конспект лекцій URL: https://www.economy.in.ua (дата звернення: 05.09.2019).

2. Безпалько І. Р. Податкове консультування: можливості використання досвіду Польщі у вітчизняних умовах URL: nz.uad.lviv.ua › static › media (дата звернення: 15.09.2019).

3. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування: зарубіжний досвід. Науковий вісник Науково-дослідного економічного інституту Міністерства економіки України : збірник наукових праць. Формування ринкових відносин в Україні. 2010. Вип. 7-8. С. 1-12.

Ткачук Марія Аркадіївна,
студентка групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування
та митної справи
Науковий керівник:
Андрущенко Володимир
Леонідович,
д.е.н., професор, професор кафедри
податкової політики

СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ЯК СТИМУЛЯТОР РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМНИЦТВА

Постановка проблеми. Мале підприємництво є основним елементом ринкового середовища, оскільки він сприяє насиченню ринку товарами та послугами, стимулює структурні зміни в економіці, наповнює дохідну частини бюджету, формує імідж країни, створює нові робочі місця. Тому сприяння розвитку суб'єктів малого бізнесу, у тому числі і через систему оподаткування, є одним зі способів подолання економічної, соціальної і політичної криз в Україні. Про позитивний вплив спрощеної системи оподаткування на малий бізнес в Україні свідчить практичний досвід. Але разом з тим сьогодні, разом з пропозиціями реформування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності ставиться питання актуальності й доцільності використання її суб'єктами малого підприємництва, та можливість ліквідації

її. Саме тому, постає необхідність в оцінюванні ролі спрощеної системи оподаткування як стимулятора розвитку підприємництва.

Проблемами доцільності функціонування й всебічного реформування спрощеної системи оподаткування були і залишаються об'єктом багатьох досліджень і дискусій економістів.

Метою статті є оцінювання впливу спрощеної системи оподаткування на розвиток підприємницької діяльності в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Підприємництво виступає невід'ємної частиною сучасного суспільного процесу, як рушій економічного прогресу. Розвиток підприємництва в Україні виступає об'єктивним процесом, зумовленим тими ринковими перетвореннями, які здійснюються в державі.

Варто зазначити, що правовою базою розвитку малого та середнього бізнесу в нашій державі є Конституція, Господарський і Податковий кодекси та низка інших законодавчих актів, котрі прямо стосуються сфери підприємницької діяльності і відповідно її регламентують. Крім того важливу роль відіграє регулювання підприємництва на місцевому, регіональному рівнях, оскільки це дає можливість адаптувати нормативно-правову базу в залежності від виду діяльності підприємств та особливостей регіону. В цих документах задекларовано усунення бюрократичних бар'єрів на шляху розвитку бізнесу, необхідність зменшення державного втручання у підприємництво та адаптація законодавства у цій сфері до вимог ЄС. І відповідно результат є, те, що мале та середнє підприємництво продовжує нарощувати темпи росту показників його діяльності і підвищується якість продукції та надання послуг.

Так, за даними Державної фіскальної служби України в 2013 році 56,5% фізичних осіб - підприємців, котрі використовували спрощену систему оподаткування працювали в сфері торгівлі та побутового обслуговування населення, 10,7% – у секторі транспорту і зв'язку, 9,7% – в сфері надання послуг для бізнесу (операції з нерухомістю, професійні послуги), 5,6% підприємців працювали в промисловості, 2,2% – в сфері громадського харчування й готельних послуг, 1,4% – в сільському господарстві [1].

Так, за останні роки спостерігається незначне збільшення кількості малих підприємств, як юридичних, так і фізичних осіб – підприємців (табл. 1, табл.2), що супроводжується збільшенням зайнятості населення, нарощуванням обсягів виробництва і, як результат,

– збільшення податкових надходжень і відповідно наповнення державного та місцевих бюджетів.

Таблиця 1

Основні структурні показники діяльності малих підприємств – юридичних осіб*

Роки	Кількість суб'єктів господарювання,		Кількість зайнятих працівників,		Кількість найманих працівників,		Обсяг реалізованої продукції, (товарів, послуг)	
	одиниць	у % до загальної кіл-сті	тис. осіб	у % до загальної кіл-сті	тис. осіб	у % до загальної кіл-сті	млн.грн	у % до загальної кіл-сті
2010	357241	94,3	2164,6	27,2	2043,7	26,1	568267,1	16,9
2011	354283	94,3	2091,5	26,8	2011,8	26,1	607782,4	15,2
2012	344048	94,3	2051,3	26,7	1951,6	25,8	672653,4	16,0
2013	373809	95,0	2010,7	27,1	1891,8	26,0	670258,5	16,5
2014	324598	95,2	1686,9	26,8	1583,0	25,6	705000,5	16,9
2015	327814	95,5	1576,4	26,8	1466,3	25,4	937112,8	18,2
2016	291154	95,0	1591,7	27,4	1505,9	26,4	1177385,2	18,9
2017	322920	95,5	1658,9	28,5	1562,4	27,3	1482000,7	19,2

*Джерело: побудовано автором на основі даних [2]

Статистичні дані таблиці 1 показали, що за останні роки кількість малих підприємств в Україні коливається: найбільше малих підприємств –юридичних осіб було у 2010 р. (357 241), найменше у 2016 році (291 154). Відповідно і кількість найманих працівників у 2015-2016роках нижче порівняно із іншими роками. Проте, варто зазначити, що на обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) це не вплинуло і цей показник має стійку тенденцію до зростання. Так він зріс у 2016 році порівняно із 2010 роком на 108 %, а в 2017 році становив 19,2 % до загального обсягу реалізованої продукції, (товарів, послуг) усіх підприємств України.

Виходячи із даних таблиці 2 слід також зазначити, що кількість фізичних осіб –підприємців також коливається. Найбільше підприємців було зареєстровано у 2010році, а саме 1 805 118 чоловік. Починаючи із 2011 року і до 2014 року кількість зменшилась і становила 1 328 743 чоловік. Так, у 2013 році загальна кількість фізичних осіб - СГД, що декларували дохід, становила щонайменше 1 778 тис. (включаючи як платників єдиного податку, так і ФОП, що використовували загальну систему оподаткування).

Таблиця 2

Основні структурні показники діяльності фізичних осіб-підприємців*

Роки	Кількість суб'єктів господарювання, одиниць		Кількість зайнятих працівників, тис. осіб		Кількість найманих працівників, тис. осіб		Обсяг реалізованої продукції, (товарів, послуг), млн.грн.	
	одиниць	у % до загальної кількості	тис. осіб	у % до загальної кількості	тис. осіб	у % до загальної кількості	млн.грн	у % до загальної кількості
2010	1805118	82,7	2814,5	26,1	1009,4	11,4	230418,2	6,4
2011	1325925	77,9	2371,4	23,3	1045,5	11,9	211215,8	5,0
2012	1235192	77,2	2277,9	22,9	1042,7	12,1	256649,2	5,8
2013	1328743	77,2	2322,6	23,9	993,8	12,0	284238,1	6,6
2014	1591160	82,4	2498,2	28,4	907,0	12,8	289042,3	6,5
2015	1630878	82,6	2290,3	28,0	659,5	10,2	397473,3	7,2
2016	1559161	83,6	2307,2	28,5	748,0	11,6	489204,6	7,3
2017	1466803	81,3	2328,1	28,6	861,3	13,1	604336,7	7,3

*Джерело: побудовано автором на основі даних [2]

Це у 2,4 рази більше, ніж кількість активних платників податків у жовтні 1999 року [4]. Проте така оцінка може бути завищеною, так як кількість активних платників податків, які ведуть підприємницьку діяльність, може бути меншою, ніж кількість платників, що подають податкові декларації (певна частина платників подає декларації із нульовим доходом). Крім цього, як вище зазначалося, в 2013 році частина активних підприємців – фізичних осіб фактично могли бути най-

маними працівниками, а не підприємцями. Проте починаючи з 2015 року цей показник зріс і становив 1 630 878 чоловік. Однак в 2016 році ми знов спостерігаємо падіння кількості ФОП. Так, в 2017 році кількість ФОП становила 1 466 803 чоловік. Що ж стосується обсягу реалізованої продукції, (товарів, послуг), незважаючи на коливання кількості ФОП, цей показник має стійку тенденцію до зростання.

На наш погляд, такі коливання можна пояснити перш за все політичною і економічною нестабільністю в Україні, змінами в податковому законодавстві та пристосуванням підприємців до нової системи оподаткування (прийняття Податкового кодексу у 2010 р.).

Що ж стосується оподаткування, то на переконання багатьох вчених-економістів, сьогодні найдієвійшим в плані стимулювання й розвитку малого бізнесу із погляду оптимального оподатковування є єдиний податок.

Так, заданими Державної фіскальної служби України за єдиним податком (станом на 01.01.2018р.) оподатковуються доходи 1,292 млн. фізичних осіб-підприємців. Порівняно із аналогічним періодом минулого року кількість зареєстрованих платників єдиного податку збільшилась майже на 138,3 тис. осіб (на 01.01.2017 р. – кількість платників єдиного податку становила 1,153 млн. осіб).

Серед фізичних осіб – підприємців – платників єдиного податку більшість знаходяться на другій групі – 625,5 тис. осіб (48,4 %). Платниками третьої групи є 443,5 тис. осіб (34,3 %), і відповідно 223 тис. осіб (17,3 %.) – є платники першої групи єдиного податку [1].

Крім того, ефективність спрощених режимів оподатковування також підтверджується щорічним збільшенням платежів до бюджету, що становлять в 2018 році у сумі 29,5 млрд. грн., що на 27 % більше за обсяги надходжень в 2017році [2].

Практичний досвід застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності в країні свідчить про її позитивний вплив на малий бізнес. Крім того, вона дозволяє максимально спростити облік й контроль діяльності суб'єктів підприємницької діяльності та забезпечити стабільні надходження до місцевих бюджетів. За роки свого існування в нашій державі спрощена система довела свою ефективність із погляду стимулювання ділової активності підприємців. Так, за цей час частка малих і мікропідприємств у країні збільшилась з 4% до 51% від загальної кількості зареєстрованих підприємств, а частка ВВП, створена у малому бізнесі, – з 1% до 20%. Тільки офіційно су-

марна кількість фізичних осіб – підприємців і найнятих ними працівників становить 2,5 млн. осіб [3].

Варто зауважити, що спрощена система оподаткування протягом останніх років зазнала декілька хвиль істотних змін і доповнень. Постійно переглядалися вимоги та обмеження для суб'єктів малого бізнесу, змінювалися правила перебування на спрощеній системі оподаткування, що сприяло важкості в сприйнятті і, як результат, потребувало від підприємців більше часу для адміністрування, зміни тактики ведення підприємницької діяльності та зважування власних ризиків та переваг.

Незважаючи на те, що оподаткування малого бізнесу в нашій державі зазнало чимало структурних та інституційних змін із моменту його впровадження, вважаємо, що на сучасному етапі соціально-економічного розвитку однією з основних проблем є подальше формування та зміцнення потенціалу розвитку малого підприємництва в України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України URL: http:// www. sfs.gov.ua (дата звернення: 4.09.2019).

2.Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України URL: http://www.ukrstat.gov.ua (дата звернення: 07.09.2019).

3. Борзенкова О.Д. Податкове стимулювання малого бізнесу в Україні в контексті податкових реформ URL: www.vestnik-econom.mgu.od.ua › journal (дата звернення: 03.09.2019).

2. 4. Спрощена система оподаткування в Україні: оцінка в контексті сучасних реалій url: www.ier.com.ua › files › publications › Books › SSO_IER (дата звернення: 15.09.2019).

група ОМПз-18-1 (Стороженецька філія)

Дарійчук Ангеліна Сергіївна,
студентка групи ОМПз-18-1
ННІ економіки,
оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Андрущенко Володимир Леонідович,
професор, д.е.н.

ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ ЯК СТРАТЕГІЯ ОПТИМІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Загально відомим є те що оптимізація оподаткування передбачає заснований на попередньому глибокому аналізі і прогнозах та відповідний чинному законодавству, найбільш ефективний спосіб нарахування і сплати податків суб'єктів підприємницької діяльності до бюджету, а вибір стратегії зазначених дій, що мають за мету збільшення грошових потоків за рахунок мінімізація податкових платежів є вкрай суттєвим на сьогоднішній час, що і становить мету зазначеного дослідження.

Оптимізація оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності в Україні може здійснюватися із застосуванням різних методів, а саме:

оптимізація доходів і витрат, в тому числі витрат на заробітну плату працівникам та соціальні відрахування;

оптимальний розподіл доходів і витрат між учасниками концерну, холдингу тощо;

оптимізація податкового навантаження в межах укладених угод (договори поставки, лізингу, агентських угод тощо);

оптимізація податку на прибуток підприємства або ПДВ;

використання податкових пільг;

використання можливості відстрочки або розстрочки виплати податкового зобов'язання;

використання офшорів тощо.

Проте, загальновідомим є те, що податки, як і інші платежі, що сплачує підприємство, є складовою витрат, з іншого боку – вони є складовою вихідного від'ємного фінансового потоку при бюджетуванні грошових потоків, тому для ефективного розподілу грошових коштів доцільним стає планування загальної суми податків. В цьому контексті оптимізація оподаткування – це «організаційні заходи в рамках чинного законодавства, пов'язані з вибором часу, місяця та видів діяльності, створенням і супроводом найбільш ефективних схем та договірних взаємин, з метою збільшення грошових потоків компанії за рахунок мінімізації податкових платежів» [1]. А основа оптимізації податкового навантаження та мінімізації податків суб'єктів підприємницької діяльності полягає в податковому плануванні. Питанням доцільності податкового планування присвячено чимало праць, серед останніх досліджень слід навести праці Голяша І.Д., Романіва С.Р., Черешнюк О.М. [2], Грабчук І.Л., Лайчук С.М. [3], Дубровського В., Черкашина В. [4] тощо. Проте використанню оптимізаційних підходів саме в податковому плануванні приділено не достатньо уваги, адже зазначений ракурс вимагає чіткого визначення обмежень, критерії та методів податкової оптимізації. Розглянемо детальніше.

Практика показує, що податкове планування ототожнюється «із визначенням сум податкових платежів на плановий період та календарним плануванням їх сплати» [2, с. 309]. В цьому контексті сутність податкового планування можна розглянути через функції, які воно виконує:

- планову;
- організаційну;
- аналітичну;
- регулюючу;
- інформаційну;
- стимулюючу;
- профілактичну [2, с. 311]

З іншого боку, науковці **Грабчук І.Л., Лайчук С.М. розглядають** податкове планування як «підхід до організації діяльності підприємства, за якого мінімізуються податкові зобов'язання за умови дотримання норм діючого законодавства України», при чому «остання частина даного визначення є однією з основних, адже в протилежному випадку вказана ситуація отримує назву «ухилення від сплати податків» та передбачатиме можливість притягнення до кримінальної

відповідальності директора та/або головного бухгалтера» [3, с. 31]. На думку науковця Голяша І.Д. податкове планування «є цілком законним шляхом зниження рівня сплати податків. Воно передбачає проведення активної податкової політики, спрямованої на мінімізацію негативного впливу оподаткування методами, які не суперечать законодавству» [2, с. 310]. Отже досягання мінімуму податкових платежів, що є критерієм оптимізації оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності в Україні, можливе тільки при виконання таких вимог:

суворого дотримання чинного законодавства;

досягнення запланованого рівня кінцевого фінансового результату.

В якості критерію оптимізації мінімуму податкових платежів протягом податкового періоду може бути обраний мінімум податкового навантаження, що являє собою співвідношення суми податкових зобов'язань за всіма податками і зборами до доходу або бухгалтерського прибутку суб'єкта підприємницької діяльності. Обмеженням при цьому виступає мінімально допустимий обсяг продажу, що забезпечує збереження конкурентних позицій суб'єкта підприємницької діяльності. Іншими критеріями зазначеної оптимізації можуть бути:

забезпечення рівномірності формування податкових зобов'язань у відповідності з наявними фінансовими ресурсами за умов забезпечення рівня запланованого прибутку;

оперування фінансовими потоками при досягненні запланованого доходу через поділ потоків на декількох суб'єктів підприємницької діяльності, в тому числі підприємців;

визначення максимуму фінансового результату при обмеженні максимальної суми податків, що сплачуються через показник максимального допустимого приросту податкових платежів на одиницю приросту фінансового результату.

Впродовж цього, до загальних та спеціальних методів податкового планування, що можуть бути використані на практиці суб'єктами підприємницької діяльності належать [5, с. 239-241]:

метод мікробалансів;

метод графоаналітичних залежностей;

розрахунково-аналітичний;

економіко-математичне моделювання;

статистичні методи;

метод заміни відносин;

метод розподілу відносин, метод пільгового суб'єкта господарювання;

метод використання облікової політики;

метод делегування податків підприємству - сателіту;

метод відстрочки податкового платежу;

метод офшору.

Проте, для об'єктивного розгляду доцільності використання зазначених методів не можна не врахувати негативні моменти, які пов'язані із використанням офшорів суб'єктами підприємницької діяльності України для національної економіки. В цьому контексті шляхами захисту та зміцнення національної податкової бази, що значно обмежать функціонування офшорних схем, є реалізації наступних рекомендацій, що запропоновані науковцями Дубровським В. та Черкашиним В., які на наш погляд доцільно навести, а саме [4, с. 9]:

- застосування «Правила оподаткування контрольованих іноземних компаній», що має широке поширення у світовій практиці й позбавляє сенсу застосування стандартних офшорних схем. Такий підхід дозволить забезпечити оподаткування прибутку іноземних компаній, що належать або фактично контролюються резидентами України;
- приєднання України до механізму автоматичного обміну податковою інформацією (CRS - Common Reporting Standard);
- перегляд двосторонніх договорів про усунення подвійного оподаткування, що стимулюють схеми мінімізації податків та «агресивне податкове планування»;
- реалізація пакету норм, які спрямовані на деофшоризацію бізнесу - суб'єкта державних закупівель або має державну підтримку у вигляді пільг, дотацій , преференцій тощо.

Таким чином, з одного боку, перелік підходів до встановлення критеріїв, обмежень та методів зазначених оптимізаційних підходів в податковому плануванні залежить від цілей конкретно визначеного суб'єкта підприємницької діяльності у відповідності до його загальної стратегії й тактики, конкретних умов господарювання, інтересів засновників тощо. З іншого, розкриття потенційних податкових та майнових ризиків, що виникають через застосування вже обраних схем податкової оптимізації і припускають виникнення можливих негативних наслідків від їх використання, має за мету, при належному податковому плануванні, обрання так званої оптимізаційної схеми, адже

жоден із наведених методів сам по собі не приносить успіху. лише складена з врахуванням всіх особливостей схема, дозволить оптимізувати існуюче податкове навантаження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Оптимізація і мінімізація податків. АБА: бухгалтерський аутсорсинг: веб-сайт. URL: http://www.buhuslugi.com.ua/ua/-informatsiya/informatsiya - dlya-yuridichnikh-osib/optimizatsiya-podatkovogo-navantazhennya-minimizatsiya-podat- kiv.html.

2. Голяш, І. Д., Романів В.Р., Черешнюк О.М. Податкове планування підприємства як засіб запобігання правопорушенням. Інфраструктура ринку. 2018. №18. С.309-312.

3. Грабчук І. Л., Лайчук С.М. Податкове планування: особливості організації на підприємстві. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2017. Вип. 2 (37). С. 30-34.

4. Дубровський В., Чекашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. Київ: Інститут соціальноекономічної трансформації, 2017. 40 с. URL: https://rpr.org.ua wp-content › uploads › 2018/02 (дата звернення 03.10.2019)

5. Бечко П.К., Лиса Н.В. Податковий менеджмент: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 288 с.

Дульгер Любов Георгіївна,
студентка групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування
та митної справи
Науковий керівник:
Ватаманюк Галина Григорівна,
к.е.н.

ШЛЯХИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ У ФІНАНСОВО-ГОПОДАРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Одним із головних завдань фінансово-господарської діяльності підприємства є отримання прибутку, який залишається у його розпорядженні після сплати податків та інших обов'язкових платежів. Тому в центрі уваги управління підприємством є дії спрямовані на збільшення доходів, скорочення витрат і мінімізації податкових платежів.

Для ефективної роботи з управління підприємством щодо мінімізації сплати податків автори пропонують використовувати системний підхід до організації оподаткування планування на підприємстві, що є новою концепцією податкового планування.

Податки є складовою вартості продукції (послуг), ціни, доходів та прибутку. Вони відіграють значну роль у фінансовій та діловій діяльності підприємства, а також впливають на кінцевий фінансовий результат його діяльності.

Часті зміни політики у сфері податкового законодавства, її суперечливість, неоднозначність та суб'єктивність у тлумаченні податкових норм регуляторами влади, власники та менеджери підприємства вимушені шукати шляхи зниження податків, як тягара для компанії з метою посилення її конкурентоспроможності на ринку.

Актуальність обраної теми полягає в реалізації концепції податкового планування на підприємство через його компоненти - принципи, методи, інструменти та схеми.

Питання сутностності, методів та організації податкового планування розглядається в роботах багатьох українських та зарубіжних вчених. Зокрема, варто згадати праці І. Б. Атаменка, С. В. Барулін, П. К. Бечко, О. С. Вилкова, Є. А. Єрмакова, М. В. Загородній, Н. В. Лиса, А. С. Лук'яненко, Н. М. Притуляк, О. В. Ходякова. Однак, формуван-

ня концепції податкового планування, а зокрема таких його компонентів, як принципи, методи, інструменти та схеми залишаються актуальними і надалі.

Метою дослідження є сформувати суть поняття податкового планування і запропонувати шляхи його реалізації через використання принципів, методів, інструментів та схем притаманних їм.

Великий сучасний тлумачний словник української мови розкриває термін "концепція" як "система доказів певної позиції, система поглядів на певне явище; спосіб розуміння, тлумачення деяких явищ»[4, с. 571].

Податкове планування на рівні підприємства – це вибір між різними варіантами фінансової та економічної діяльність, розподілу активів підприємства з метою досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, які виникають одночасно. Податокове планування реалізується лише в межах основного чинного податкового законодавства, виходячи з максимального використання всіх встановлених законом податкових пільг та можливих способів мінімізації податкових платежів [7, с. 41; 8, с. 528; 21].

Поняттям податкового планування - це система думок платників податків щодо максимального використання чинного законодавства з метою зменшення податкових платежів або затримки їх оплати, які відповідно збільшують доходи та прибутки суб'єкта господарювання. Поняття податкового планування на підприємстві базується на відповідних принципах та реалізується за допомогою методів, інструментів та схеми мінімізації податкових платежів, які дозволяють контролювати податкові зобов'язання, підвищують ефективність податкового планування.

Найважливішою частиною концепції податкового планування є його принципи - основні теоретичні твердження, що визначають суть та основи податкового планування та їх теоретичне обгрунтування.

В даний час немає однієї думки серед вчених щодо принципів податкового планування. З огляду на розмір та різноманітність інтерпретацій принципів податкового планування, їх можна класифікувати на загальні та спеціальні.

Загальні принципи податкового планування характеризують взаємозв'язок внутрішньофірмового планування та управління податковим плануванням. Ці принципи притаманні будь-якому виду бізнес-планування, включаючи податкове планування, як підсистеми внутрішньофірмового планування та менеджмент (управління підприємс-

твом). Вони включають такі принципи: систематичність, участь (колегіальне), наступність, гнучкість та точність.

У той же час особливі принципи притаманні лише податковому плануванню. Вони визначають специфіку процесу податкового планування, його відмінні риси в системі управління підприємством. До них відносять такі принципи: законність, оптимальність, альтернативність, складність, перспективність і природність.

Щодо методів податкового планування, в економічній літературі в галузі податкового планування, вчені виділяють дві групи методів: загальні та спеціальні.

До загальних методів податкового планування можна віднести методи, що мають широку сферу застосування, і можуть використовуватися в цілому для складання бюджету та планування фінансово-господарської діяльності підприємства, а також для податкового планування.

Вони включають такі методи: аналітичний та нормативний розрахунок, мікробаланси, графічні та аналітичні залежності, матриця та баланс, економіко-математичне моделювання. Ці методи податкового планування використовуються для оцінки доцільності податкового планування та врегулювання питань, пов'язаних із впровадженням концепція податкового планування.

До спеціальних методів податкового планування відносять методи, які використовуються виключно на підприємстві, яке планує моделювати альтернативні варіанти оподаткування.

Вибір спеціальних методів оподаткування планування проводиться залежно від характеристики організації та діяльності підприємства (організаційно-правова форма, вид діяльності, податкова сфера підприємства тощо) і вони реалізуються за рахунок використання податкових інструментів та схеми планування.

Для податкового планування використовується широкий спектр інструментів, правил чинного законодавства щодо пошуку можливих прогалини в ньому.

Існує три групи інструментів:

- податкові пільги;
- альтернативні рішення;
- прогалини в законодавстві.

Недоліком реалізації податкового планування на підприємстві є відсутність комплексного (єдиного) підходу. Впровадження податко-

вого планування через концепцію податкового планування, яке базується на обох принципах планування діяльності підприємства та саме податкове планування і шляхом вирішення цієї проблеми. Концепція планування відіграє важливу роль у здійснення податкового планування на підприємстві. Поєднання інструментів податкового планування дозволяє оптимізувати податкові платежі.

Методи, інструменти та схеми податкового планування, які є складовими (елементами) концепції податкового планування відіграють важливу роль у здійсненні податкового планування на підприємстві.

Впровадження концепції податкового планування через його компоненти дозволяє виконувати вимоги та норми чинного законодавства, контролювати виконання податкових зобов'язань суб'єктів господарювання, зменшують податкове навантаження на підприємство та направляти вільні кошти для розвитку підприємства. Усі складові концепції податкового планування потребують подальших досліджень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атаменко І. Б. Ефективність оподаткування методи планування. Вісник Національного Університет «Львівська політехніка». 2010. : веб-сайт. URL:http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream / ntb / 7900/1 / 48.pdf.

2. Барулін С. В., Єрмакова Є. А., Степаненко В. В. Налоговий менеджмент. Москва: Омега л, 2007.361 с.

3. Бечко П. К., Лиса Н. В. Податковий менеджмент. Київ: Центр учбової літератури. 2009. 288 с.

4. Бусел, В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови. Київ, Ірпінь: Перун. 2005. 1728 с.

5. Вилкова Е. С, Романовський, М. В. Податкове планування. Санкт-Петербург: Пітер. 2004. 93 с.

7. Загородній А. Г., Єліссієв А. В. Податки та податкове планування в підприємницькій діяльності. Львів: Центр Бізнес-Сервісу. 2003. 152 с.

8. Загородній А. Х., Вознюк Х. Л. Фінансово-економічний словник. Львів: Видавництво Львівської політехніки. 2011. 844 с.

15. Притуляк Н. М. До питання про податкове планування на підприємстві / Збірник наукових праць. Національного університету державної даних Державної служби статистики. Київ, 2009. С. 243-250.

21. Ходякова О. В., Лук'яненко. А. С.. Концепція реалізації ефективного податкового планування на підприємство. Бізнес Інформ. 2012. С. 213 - 218.

Паламарюк Юлія Дмитрівна,
студентка групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Воронжак Павло Вікторович,
к.е.н.

СТАНОВЛЕННЯ ІНСТИТУТУ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ В УКРАЇНІ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА

У сучасних нестабільних економічних умовах відбуваються постійні зміни податкового законодавства, які суттєво впливають на дії платників податків. Зрозуміло, що кожен з них прагне до отримання максимального прибутку, в тому числі і за рахунок скорочення витрат своїх загальних витрат, в яких вагома частина належить податковим платежам. При цьому сумлінні платники податків не прагнуть до ухилення від сплати податків, адже метою їх діяльності є пошук шляхів і способів, які відповідають чинному законодавству й за допомогою яких вони можуть оптимізувати податкову політику. Особливо це стосується податку на прибуток, так як його частка є переважною в загальному обсязі податкового навантаження на підприємство.

З іншого боку, держава прагне до збільшення доходів бюджету, а основним джерелом наповнення і слугують податки. Таким чином, важливим залишається питання пошуку балансу інтересів між державою і платниками податків, адже від ефективності діяльності економічних суб'єктів залежить не тільки їх власний прибуток, а й рівень податкових надходжень до бюджету. Тому, і держава зацікавлена в створенні найбільш сприятливих умов для здійснення підприємницької діяльності, і суб'єкти оподаткування приділяють велику увагу податковій оптимізації через звернення до професійних податкових консультантів. Згідно з міжнародною стандартної галузевої класифікації

видів економічної діяльності, що запропонована Організацією економічного співробітництва та розвитку (далі - ОЕСР) [1], податкове консультування виділяється в окрему категорію послуг, що містить наступні види діяльності [2, с.148]:

• оформлення комерційних угод між підприємствами або іншими особами;

• підготовку або аудит фінансових рахунків;

• аналіз рахунків і підтвердження їх вірності;

• складання для приватних осіб або суб'єктів господарської діяльності податкових декларацій або проведення розрахунків;

• консультативні послуги та представництво інтересів клієнтів перед податковими органами.

До даної категорії послуг не відносяться послуги:

• по обробці і табулювання даних;

• в частині управлінського консалтингу (проектування систем обліку, облік витрат програми, процедури бюджетного контролю);

• по інкасації готівкових грошових коштів і цінних паперів.

В цьому ракурсі, податкові консультанти - це, перш за все, незалежні професіонали, що виступають посередниками між державою та платником податків, по друге, є фахівцями в галузях фінансового обліку, в тому числі податкового, і безпосередньо податкового законодавства, по третє, метою діяльності є мінімізація податкових ризиків юридичних і фізичних осіб, по четверте, вони є дорадчими партнерами податкових органів, що працюють в рамках закону і не підтримують дій клієнтів щодо ухилення від сплати податків. В деяких країнах навіть є законодавчо встановлений обов'язок надавати державним органам інформацію про порушення, які допускає платник податків. При чому, податкові органи при перевірці податкової звітності усвідомлюють, що підготовлена податковим консультантом звітність є якісною. Доречним є те, що у Німмечині, податкові консультанти – це в більшості аудитори, а в Польщі – адвокати і юристи. Ще в 1959 році була створена Європейська фіскальна організація (Confédération Fiscale Européenne), яка об'єднує вже 26 національних організацій з 24 країн Європи, які представляють 100 тисяч сертифікованих податкових консультантів [3]. Проте, відсутність нормативно-правової бази діяльності податкових консультантів, а також нерозвинутість самого інституту податкового консультування України виступає основною

проблемою та в значній мірі ускладнює розвиток зазначеного вітчизняного ринку.

Питанням доцільності побудови інституту податкового консультування присвячено не достатньо вітчизняних досліджень, серед яких праці українських науковців Бочулі Т.В., Коробкіної І.С. [4], Ткачика Ф.П. [5], Тучак Т.В [6], **а** нормативно-правова бази представлена лише проектом Закону України «Про податкове консультування в Україні» [7]. Сама побудова інституту податкового консультування може бути представлена двома моделями, які знайшли своє світове використання. В одних країнах врегулювання існування професій податкового консультанта регулюється на рівні закону, в інших - на основі саморегулювання. Зокрема, з 1950 року відповідне законодавство існує в Німеччині, Австрії, Угорщині, в 1992-му - закони були прийняті в Південній Кореї, Киргизії, Румунії, Хорватії, Чехії, в 1993 році така ж модель прийнята в Словаччині. в 1997 році - в Польщі та Японії. Відповідно до таких законодавчих актів професія податкового консультанта виокремлена за аналогією із професіями адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, діяльність яких керується спеціальним законодавством. Ще однією особливістю є те, що якість професії забезпечується зобов'язанням страхувати ризики діяльності податковими консультантами, тобто, якщо ними була заподіяна шкода, страхова компанія має відповідати перед платником податків за неякісно надані послуги. Причому розмір страхового покриття за неякісну інформацію подану податковим консультантом в європейських країнах може коливатися від 100 тисяч євро на рік (Словаччина) до 250 тисяч євро на рік (Німмечина). А участь податкових консультантів у професійній організації передбачає також і дисциплінарні стягнення. За умов державного регулювання претенденту для здобуття професії податкового консультанта потрібно володіти не тільки певним рівнем кваліфікаційних вимог (наявності вищої освіти, стажу роботи тощо), але пройти кваліфікаційний іспит, тобто сертифікацію. Взагалі ж в ЄС працює майже 200 тисяч сертифікованих податкових консультантів, а Європейська фіскальна організація (Confédération Fiscale Européenne), яка створена ще в 1959 році, на даний час об'єднує 26 національних організацій з 24 країн Європи, які представляють 100 тисяч сертифікованих податкових консультантів [3]. Проте, в ряді країн, зокрема Великобританії, Нідерландах, Бельгії, Швейцарії, Ірландії, Іспанії, а також в країнах Балтії та Скандинавії обрана модель добровільного членства та регу-

лювання професії податкових консультантів в рамках саморегульованих організацій. При цьому в одній країні може існувати декілька саморегульованих організацій, кожна з яких вводить власні стандарти якості, що не завжди відповідає інтересам платників податків або самої держави. Для прикладу, податкові консультації у Великобританії надаються не тільки податковими консультантами, але й надані юристами та бухгалтерами. Проте, наслідки за неякісну роботу консультантів чітко регламентовані законодавством [8]. Наразі модель «саморегульованих організацій» знайшла своє застосування в Україні за умов не врегулювання ризику платників податків від неякісного надання їм зазначених послуг. На ринку з одного боку існує декілька професійних організацій, що в своїй назві містять термін «податковий консультант»: ВПГО «Спілка податкових консультантів України», ГО «Палата податкових консультантів України», з іншого, послуги податкового консультування надають юридичні, консалтингові, аудиторські, бухгалтерські фірми, діяльність яких є різноманітною, - від правової підтримки підприємництва до консультацій з бухгалтерського обліку. Проте, такий інститут як Національна палата податкових консультантів, яка буде об'єднувати професійних податкових консультантів та вести їх реєстр, відсутній. Для прикладу, в Австрії є єдина Національна рада податкових консультантів, діяльність яких врегульована Законом «Про професійну діяльність, пов'язану з економічним управлінням». В Південно – Африканській республіці податковим відомством розроблений ряд нормативних правових актів та рекомендацій для професійних податкових консультантів. У США розгалужена мережа податкових консультантів і податкових консалтингових організацій здійснюють свою діяльність на основі дозволу (ліцензії) податкової служби та реєстрації в Палаті бухгалтерів. Створення подібної організації завершилося лише спробою в 2013 році реєстрації громадської організації «Палата податкових консультантів», мета діяльності та основні послуги якої наведені у таблиці 1

Проте, діяльність щодо сертифікації податкових консультантів зазначеною організацією не проводиться, ці послуги надає ВПГО «Спілка податкових консультантів України» [10], а функція ведення єдиного реєстру податкових консультантів в вищезгаданих організаціях взагалі відсутня.

Таблиця 1

Мета діяльності та перелік основних послуг ГО «Палата податкових консультантів» [9]

Мета діяльності	Перелік основних послуг
• «Захист прав і представництво інтересів»; • «Навчальні програми та тренінги»; • «Інформаційна та комунікаційна підтримка»; • «Консультаційна та юридична підтримка»; • «Аналітична й експертна підтримка».	• «Навчання (тренінги, семінари, курси)»; • «Збір, обробка та поширення інформації»; • «Організація та проведення освітніх проектів»; • «Консультаційні послуги та посередництво».

На відміну від України, в Республіці Білорусь вже функціонує інститут податкового консультування, який був запроваджений Указом Президента Республіки Білорусь від 19 вересня 2017 р № 338 «Про податкове консультування». На офіційному сайті Міністерства з податків і зборів Республіки Білорусь в розділі «Податкові консультанти» / «Єдиний реєстр податкових консультантів» розміщені актуальні відомості щодо податкових консультанті, який містить, за станом на 04.05.2019, інформацію щодо 392 фахівців, які отримали кваліфікаційний атестат податкового консультанта. Відповідно до положень зазначеного нормативного документу здійснювати діяльність з податкового консультування має право тільки суб'єкти господарювання, тобто податкові консультанти, зареєстровані як приватні підприємці, або комерційні організації, в штаті яких є податкові консультанти. Важливим атрибутом інституту податкових консультантів є наявність відповідальності за помилки, допущені в ході виконання ними своїх функцій, а також механізм страхування їх професійної діяльності [11].

Таким чином, серед основних причин, що перешкоджають впровадженню аналогічного інституту податкових консультантів в Україні, слід навести наступні:

- брак знань про зарубіжний досвід розвитку інституту податкових консультантів та обмежений досвід платників податків в галузі податкового обслуговування сторонніми організаціями / підприємцями;
- відсутність правових норм для створення і розвитку інституту податкових консультантів, як за моделлю державного регулювання, так і за моделлю саморегульованих організацій, що унеможливлює ведення якісного професійного податкового консультування;

- відсутність на ринку страхових послуг страхування професійної відповідальності податкових консультантів;
- відсутність врегульованого механізму підготовки сертифікованих податкових консультантів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Статистичний відділ ООН (UnitedNations Statistics Division). Міжнародна стандартна галузева класифікація видів економічної діяльності.URL: http://unstats.un.org/unsd/ cr/registry/isic-4.asp (дата звернення: 09.10.2019).

2. Бабурян Л.М. Налоговое консультирование как инструмент поддержки деловой активности организаций. Экономика. Налоги. Право: 2018. № 3. С. 146-152. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/-nalogovoe-konsultirovanie-kak-instrument-podderzhki-delovoy-aktivnosti-organizatsiy (дата звернення 09.10.2019).

3. Марчук О. Нужно укрепить институт налоговых консультантов. Uteka: веб-сайт. URL: https://uteka.ua/publication/commerce-12-intervyu-16-nuzhno-ukrepit-institut-nalogovyx-koncultantov (дата звернення 09.10.2019).

4. Бочуля Т.В., Коробкіна І.С. Податкове консультування: опорний конспект лекцій у структуро-логічних схемах для студентів спеціальності 071 "Облік і оподаткування" освітнього ступеня "Магістр" Харків, 2018. 104 с.

5. Ткачик Ф.П. Податкове консультування. Навчальний посібник. Тернопіль: Вектор, 2015. 252 с.

6. Тучак Т.В., Богдан С.В. Концептуальні засади становлення та функціонування інституту податкового консультування. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2019. № 1 (18). С. 312-316. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/18-2019. (дата звернення 09.10.2019).

7. Про податкове консультування в Україні: Проект Закону України від 10.07.2008 р. № 434 URL: http:// www.taxadvisers.org.ua/-discussion_law/discussion.html. (дата звернення 09.10.2019).

8. Смірнова О.М. Організаційно-правове регулювання податкового консультування : зарубіжний досвід. ГО Інститут податкових реформ: веб-сайт. URL: https://ngoipr.org.ua/blog/organizatsijno-pravove-regulyuvannya-podatkovogo-konsultuvannya-zarubizhnij-dosvid (дата звернення 09.10.2019).

9. Палата податкових консультантів - usaid lev: веб-сайт. URL: http://www.lev.org.ua/institutions/palata-podatkovih-konsultantiv-101.html (дата звернення 09.10.2019).

10. Спілка податкових консультантів України: веб-сайт. URL: http://www.taxadvisers.org.ua. (дата звернення 09.10.2019).

11. Институт налогового консультирования. Национальное агентство инвестиций и приватизации Республики Беларусь: веб-сайт. URL: http://investinbelarus.by/ business-environment/ institut-nalogovogo-konsultirovaniya.php . (дата звернення 09.10.2019).

Пастух Олександр Павлович,
студент групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Ватаманюк Галина Григорівна,
к.е.н.

ОПТИМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК СКЛАДОВА ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Одним з найбільш ефективних методів регулювання ринкової економіки і підприємницької діяльності державними органами є проведення податкової політики.

Податкова політика являє собою комплекс правових рішень державних органів влади, які націлені на застосування в сфері оподаткування, де податкова політика виступає як частина загальної фінансової політики.

Економічно обґрунтована податкова політика має на меті оптимізацію і централізацію фінансових ресурсів через податкову систему.

Історія оподаткування має давнє коріння, яке існує в будь-якій країні. Скільки буде держава існувати, стільки громадянин сплачуватиме податки. Власники малого та великого бізнесу вбачають пряму загрозу в податках для їхнього капіталу.

Теоретичні та прикладні аспекти проблеми удосконалення оподаткування завжди привертали увагу науковців і фахівців, які намага-

лися знайти найбільш ефективні підходи до її вирішення. Так, зокрема свої праці присвячені вивченням особливостей та шляхів оптимізації оподаткування присвятили та вчені: Атаменко І.Б. [5], Невмержицький Є.В. [2], Ткаченко В.В.[3], Ворокова О.М. [6] та ін. Разом із тим ряд питань оптимізації оподаткування залишаються не вирішеними, що й зумовлює необхідність подальших досліджень.

В умовах ринку податкова система являє собою один із найважливіших економічних важелів, є основою фінансових механізмів державного регулювання національної економіки. Податкова система є єдністю суперечностей суб'єктів економіки. Так, підприємства зацікавлені в низьких ставках податків, в той час як для держави податки є єдиним джерелом фінансування діяльності самої держави і формування соціальних, екологічних та інших програм, інвестування в державну інфраструктуру і, зокрема, в програми підтримки самого підприємництва. Тому в даний час податкова система є головним предметом постійних дискусій про шляхи і методи її реформування, вироблення оптимальних схем та інструментів.

Малий бізнес як істотна частина національної економіки, незважаючи на всілякі перепони, розвивається, йому немає альтернативи, а отже, все більше число підприємців зацікавлені в тому, щоб вміти впевнено прогнозувати зв'язки між системою оподаткування і результатами роботи свого підприємства.

Крім виплати податків до бюджетів всіх рівнів, мале підприємництво істотно впливає на показники економічного зростання, створює значну кількість робочих місць, створює умови для розвитку ринкової конкуренції.

Одним з найбільш важливих аспектів дії податкової системи в Україні є визначення сутності проблеми податкового навантаження і вплив податкового навантаження на бізнес-активність економічних суб'єктів. І основним завданням будь-яких податкових реформ є зменшення податкового навантаження на підприємства при одночасному умови компенсації зменшення доходів бюджету.

Отже, пошук оптимального рішення – полягає у створенні справедливої системи оподаткування.

Таким чином у податковій культурі частіше використовується термін «податкове планування». Основна мета податкового планування - отримати фінансовий результат, коли податкові платежі будуть мінімізовані. Розвиток податкового планування належним чином

дає можливість використовувати податкове законодавство в цілому. Через це витрати пов'язані із сплатою податків мінімізовані.

Основними напрямами зовнішнього податкового планування є:

✓ заміна предмета податків, тобто зміна форми компанії на таку, яка буде більш придатною для реалізації цього режиму;

✓ нові види діяльності (мається на увазі форма діяльності, яка підлягає більш спрощена);

✓ заміна податкової юрисдикції (реєстрація компанії в регіоні, де діє пільговий податковий режим).

Внутрішнє планування здійснюється шляхом оптимізації обліку. Внутрішнє планування використовує такі методи оптимізації:

✓ при сплаті податку на прибуток зменшення бази оподаткування;

✓ перерахування платежу повністю або частково на наступний період;

✓ переваги, які надає держава для стимулювання певних напрямів економічної діяльності.

Податкова оптимізація характерна не лише для приватних підприємців в Україні, а й для інших країн світу. Жодна країна не хоче керуватися правилом: чим більше ви заробляєте, тим більше потрібно платити.

Суть податкового планування полягає в оптимізації оподаткування. Ці два фактори мають вагоме значення в діяльності будь-якої компанії, їх не можна назвати ухиленням від сплати податків, оскільки це не одне й те саме, а кажучи про дотримання порядку, ми говоримо про дотримання чи порушення закону. Повне податкове планування - це законний спосіб заощадити зароблені гроші.

Пряма оптимізація податків включає мінімізацію податкових платежів та попереджає штрафні санкції фіскальних органів. Кожен підприємець і засновник створює свій бізнес для збагачення свого капіталу, а не держави. Але в той же час ухилення від сплати податків є порушенням Кримінального кодексу України.

Слід зазначити, що процес створення такої податкової схеми все ще досить важкий, саме тому підприємці звертаються за допомогою до професіоналів, які консультують та супроводжують їх в процесі розвитку їхнього бізнесу.

Оптимізація оподаткування складається з:

✓ схеми огляду, розробленої спеціально для конкретного підприємства;

- ✓ усунення помилок, які можуть виникнути при податкових розрахунках;
- ✓ абсолютно законна мінімізація податків;
- ✓ поради та підтримка певних організацій;
- ✓ оцінка ризику використання такої схеми.

Якщо ж говорити про термін «мінімізація податків» то його основною метою має бути не зниження податків, а саме збільшення прибутку після оподаткування, тоді як податкова оптимізація дозволить конкретному бізнесу уникнути переплати податків на даний момент. При високих ставках «неправильного» податку бухгалтерський облік може призвести до катастрофічних результатів і навіть руйнування бізнесу. Якщо компанія сплачує податки без аналізу, можна сміливо сказати, що над податковим плануванням ніхто не працював.

Також дуже часто плутають з мінімізацією оптимізацію, але це є цілком дві різні проблеми, які вирішуються фінансовим управлінням. Така мінімізація податків може бути способом досягнення оптимальних фінансових результатів, але не завжди.

Оптимізація податкових виплат - це найбільш ефективний комплекс заходів, для якого створюють схему податкової оптимізації, основними показниками якої є:

- ✓ ефективність;
- ✓ дотримання закону;
- ✓ надійність;
- ✓ виключенн ризиків.

Всі методи, які застосовуються для оптимізації оподаткування утворюють оптимізаційні схеми. Використання одного із методів не дасть змоги досягти поставленої мети, а лише використання продуманої і грамотно складеної оптимізаційної схеми з урахуванням всіх особливостей діяльності підприємства дозволить оптимізувати податкове навантаження.

Перед впровадженням у практичну діяльність будь-яка оптимізаційна схема перевіряється на відповідність таким критеріям: розумність, ефективність, відповідність чинному законодавству, автономність, надійність, нешкідливість.

Отже, використовуючи оптимізацію оподаткування підприємство має змогу не тільки зменшити суми податкових платежів, а й отримати чесне ім’я сумлінного платника податків в очах державних контролюючих органів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вікіпендія: веб-сайт. URL:https://uk.wikipedia.org/wiki/ Податкова_оптимізація

2. Невмержицький Є.В. Правові проблеми боротьби з економічною злочинністю і корупцією: Навч. посіб. К.: АПСВ, 2011. 415 с.

3. Ткаченко В. В. Податкове планування на підприємстві. Економіка і держава. 2008. №12. С. 55-58.

4. Шолудько Д., Попович В. Податкове навантаження та тінізація суспільно-економічних відносин: зязки, залежності, засоби протидії. Збірник наукових праць Академії ДПС України. 2002. №3(17). С. 17-25

5. Атаманенко І. Б. Ефективність методів податкового планування : веб-сайт. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/7900/1/48.pdf.

6. Воронкова О. М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2011. № 2. С. 42-52.

Рошкулець Юлія Михайлівна,
студентка групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Ватаманюк Галина Григорівна,
к.е.н.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВИХ ВИТРАТ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

За сучасних умов нестабільності економіки, оптимізація податкових витрат є одним із важливих питань в галузі системи управління суб'єктом господарювання. Як правило, це залежить від рівня податкового тягаря та суми податків. Збільшення власних фінансових коштів, засобів обігу можна досягти, спланувавши податкові витрати. Безперечно це не головна мета управління оподаткуванням. Однак,

при цьому вона спрямована на досягнення основної мети суб'єкта господарювання - збільшення фінансової стійкості та платіжної спроможності. На практиці в більшості випадків податкові витрати плануються великими та середніми організаціями шляхом залучення зовнішніх фахівців аудиторських компаній та консалтингових фірм.

Проблеми податкового планування описані в закордонній та національній економічній літературі. Зокрема серед вітчизняних варто виділити наукові праці Акіншиної О. В. [1], Загороднього А. Г. [8], Баранова С. О. [2], Бець М. Т. [4], Єлісєєва А. В., Магопець О. А. [10] та ін. разом із тим, сьогодні відсутній єдиний підхід щодо формування основних принципів та методів податкового планування на підприємствах, а як наслідок і планування податкових витрат. Наразі розглядають зменшення сум податкових витрат лише окремих податкових платежів, але ж підприємства можуть зміцнити своє фінансове становище та позицію на ринку, якщо будуть використовувати легальні можливості мінімізації податкових платежів, використовуючи можливості податкового планування.

Актуальність теми дослідження зумовлюється тим фактом, що за останні 5 років ставлення до податкового планування значно змінилося як з боку бізнесу, так і економістів, погляди яких трансформувалися від мінімізації оподаткування до оптимізації оподаткування.

Перш за все, це спричинено не лише розвитком науки, а також жорсткими податковими санкціями з боку фіскальних органів. Це зумовлює порушення вимог до бухгалтерського обліку. Сюди входить наступне:

1. Заниження в декларації сум нарахованих податків.

2. Спотворення будь-якого бухгалтерського показника, вираженого в грошовій формі.

3. Реєстрація факту господарської діяльності, яка не відбулася.

4. Ведення рахунків, що не відповідають регістрам бухгалтерського обліку; складання звітів на основі цих реєстрів тощо.

Зараз мінімізація податкових зобов'язань вважається такою «Умовно-патогенний тип поведінки з оподаткування, який бере на себе увагу в процес виконання податкових зобов’язань лише на особисті інтереси що полягає у мінімізації власного прибутку» [11]. Визначення "мінімізація" не повністю пояснює поняття і зміст планування податкових витрат, оскільки абсолютна мінімізація можливий лише у разі завершення фінансово-економічної діяльністі суб'єкта господа-

рювання. Мета податкової оптимізації полягає у зменшенні розміру податкового зобов'язання шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податку, що включають в себе повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг.

У діловій практиці суб'єкти господарювання використовують два методи зменшення податкових витрат: законний та незаконний (нелегальний). Основним способом, орієнтованим на оптимізацію податкових витрат, є податкове планування. У сучасних реаліях це невід'ємна частина бізнесу і має бути спрямована на підвищення ефективності діяльності підприємства. Визначаючи метод податкового планування, найчастіше суб'єкти господарювання не враховують того факту, що не тільки конкретна операція, включаючи її зміст, а й ціль бізнесу, повинна відповідати законодавству. Застосовувані методи податкового планування фіскальними органами часто сприймаються як ухилення від сплати податків. Прикладами таких операцій можуть бути заміна угод та зміна їх сутності після фактичного виконання, сплата значних штрафних санкцій за угоди, які не існують, невірна документація фактів господарської діяльності, що мала місце і відображає іншу юридичну суть, неправильну документація господарських операцій з бухгалтерського обліку та управління оподаткуванням.

Максимальний економічний ефект досягається використанням одного з методів планування податкових витрат, зокрема, за допомогою прогалин у податковому законодавстві. Застосовуючи планування податкових витрат в управлінській діяльності, керівництво та власники повинні розуміти, що цей елемент повинен бути вбудований у загальну структуру всієї системи управління компанією. Тільки в цьому випадку можна досягти максимального впливу на оптимізацію грошових потоків, і як наслідок, вплив на фінансову стабільність та ліквідність організації. Як показує практика, всі суб'єкти господарювання використовують елементи податкового планування у своїй діловій практиці, проте рівень застосування цього методу оптимізації податкових витрат відрізняється. До найбільш широко застосовуваних методів належать традиційне та оптимізоване планування податкових витрат через те, що вони сприяють плануванню на основі діючої системи оподаткування в організації, з певним ступенем корекції податкових витрат за допомогою облікової політики та застосовуючи податкові преференції.

У «Фінансово-економічному словнику» наведено два визначення поняття «податкове планування»:

1) «визначення сум податкових платежів на плановий період, зокрема: податків, що їх відносять на витрати виробництва та обігу; податкових платежів, що їх відносять до ціни реалізації продукції (податок на додану вартість, акцизний податок тощо); податків на прибуток, загальної суми податкових платежів;

2) вибір між різними варіантами здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства і розміщення його активів з метою досягнення найнижчого рівня податкових зобов'язань, що виникають при цьому» [8, с. 415; с.528].

Податкове планування здійснюють «тільки в рамках чинного податкового законодавства, а в його основі лежать максимальне використання усіх визначених законом податкових пільг» [7], альтернативних рішень, прогалин законодавства.

Деякі автори [3; 5, с. 118-121; 9; 6, с. 56] виділяють ще одну модель поведінки платників податків, а саме – обхід (уникнення, запобігання) податків, що передбачає використання як законних (через недосконалість законодавства або через навмисне створені «податкові лазівки» для певних категорій платників), так і незаконних способів і прийомів зменшення податкових зобов'язань. Проте ця модель об'єднує, як ухилення відсплати податків, так і податкове планування, тому ми її не розглядатимемо.

Перша та третя моделі поведінки платників податків дають змогу знизити податкові платежі. Згідно із твердженням Загороднього А.Г. та Єлісєєва А.В. [7, с. 40]: «Все, що суперечить законодавству, навіть, якщо воно використовується із добрими (для підприємства чи для конкретного підприємця) намірами, не може бути виправдане жодними аргументами … несплата податків – це злочин проти держави. Невикористання всіх законних можливостей для зменшення оподаткування – це злочин проти власного підприємства» [7, с. 40].

Проте, в практичній діяльності підприємств відмінність між податковим плануванням і ухиленням від сплати податків не завжди є чіткою. «Адже, для того, щоб несплата податків вважалася ухиленням від оподаткування, в процесі досудового слідства потрібно довести, що обвинувачуваний мав прямий умисел не сплатити податки. При нинішньому стані податкового законодавства, яке не виключає багатозначність трактувань, є нестабільним і громіздким, доволі важко

провести чітку доказову межу між ненавмисною помилкою службової особи і наявністю у неї прямого умислу» [12, с. 230].

Підхід до суті податкового планування на рівні держави (макрорівні) полягає у розробленні плану наповнення державного бюджету на плановий (фінансовий) рік. Головним при цьому є аналізування виконання бюджету за попередній період, аналізування видатків держави та розрахунок витратних статей бюджету на майбутній період. Виходячи з витратної частини здійснюють розрахунок й планування дохідної частинb бюджету.

На наш погляд, процес планування податкових витрат означає не тільки мінімізацію податкових платежів суб'єкта господарювання, але й виконує більш глобальну місію організації щодо створення передумов для розширеного відтворення за допомогою елементів управлінського обліку та оподаткування.

Узагальнюючи сказане, можна констатувати, що планування податкових витрат - це інтеграційний прогрес, що полягає у систематизації фінансово-господарської діяльності відповідно до чинного податкового законодавства та стратегічного плану організації. розвиток. Воно є частиною системи управління суб'єктом господарювання та реалізується через систему застосування законодавчо дозволених способів та методів оптимізації оподаткування в умовах обмеження ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акіншина О. В. Етапи, способи та інструменти податкового планування на підприємстві. Вісн. Львів. політех. ун-ту. 2012.: вебсайт. URL : http://ena.lp.edu.ua

2. Баранов С. О. Ухилення від сплати податків як основний чинник тіньової економіки. Інвестиції: практика та досвід. 2016. № 12. С. 102–106.

3. Барулин, С.В., Ермакова, Е.А. и Степаненко, В.В. Налоговый менеджмент. Москва: Омега-Л. 2007. 272с.

4. Бець М. Т. Оптимізація податкового планування на підприємствах України // М. Т. Бець, Н. М. Клим // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2007. – № 605 : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 55–61.

5. Вилкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. Санкт-Петербург: Питер. 2004. 634 с.

6. Вилкова Е.С. Налоговое планирование. Москва: Издательство Юрайт. 2011. 212 с.

7. Загородній А.Г., Єлісєєв А.В. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: Монографія. Львів : Цент Бізнес-Сервісу, 2003. 152 с.

8. Загородній, А.Г., Вознюк, Г.Л. Фінансово-економічний словник. 3-еє вид., доп. і перероб. Львів: Видавництво Львівської політехніки. 2011. 844 с.

9. Иванов Ю.Б., Карпова В.В., Карпов Л.Н. Налоговое планирование: принципы, методы, инструментарий. Харьков: ИД «ИНЖЭК». 2006. 272 с.

10. Магопець О. А. Організація податкового планування в системі корпоративного податкового менеджменту. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр. Кіровоград: КНТУ, 2008. Вип. 14. С. 185-193.

11. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б. Налоговые системы. Методология развития. Москва: ЮНИТИ-ДАНА. 2012. 463 с.

12. Панасейко І.М., Панасейко С.М. Податкове планування як складова механізму фінансового менеджмент. Економічний простір. 2008. №19. С. 227–233.

Тарновецький Роман Іванович,
студент групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Ватаманюк Галина Григорівна,
к.е.н.

ОПТИМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК РУШІЙНИЙ ФАКТОР ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ КРАЇНИ

Система оподаткування та податкове навантаження суттєво впливає ефективність роботи всіх суб'єктів господарювання без винятку. З активізацією інноваційних процесів вплив стає ще більшим. Економічна підтримка інновацій та їх впровадження у виробництво є одним із найважливіших факторів зростання інноваційної діяльності

на підприємстві, яка в свою чергу визначає довгострокову економічну конкурентоспроможність. Однак така підтримка має існувати не лише в умовах механізмів внутрішньокорпоративного бізнесу, але і на урядовому рівні.

Важливою сферою інституційної підтримки інноваційного інвестиційного процесу є вдосконалення податкової системи. Рівень податкового навантаження визначається співвідношенням виплати загального податку (без ПДВ) до доданої валової вартості [6].

Таким чином, метою написання статті є провести аналіз процесу оптимізації податків в сучасних умовах.

Теоретичні та прикладні аспекти проблеми удосконалення оподаткування завжди привертали увагу науковців і фахівців, які намагалися знайти найбільш ефективні підходи до її вирішення. Так, зокрема свої праці присвячені вивченням особливостей та шляхів оптимізації оподаткування присвятили та вчені: Боброва А.[2], Невмержицький Є.В. [3], Ткаченко В.[5], Тітов В.[6] та ін. Разом із тим ряд питань оптимізації оподаткування залишаються не вирішеними, що й зумовлює необхідність подальших досліджень.

Проблема оптимізації податків, їх структури, вимірювання оподатковуваної бази (доходу, капіталу) та визначення оптимальної (або неоптимальної) ставки податку має велике значення в розвинених країнах.

Будь-яка оптимізація корпоративного податку несе певний ризик. Більше того, його реалізація вимагає витрат, тобто необхідно провести детальний аналіз оптимізації, щоб визначити, чи варті витрати та ризик.

Податкове планування та його ефективність слід порівняти із податковим тягарем підприємства. Якщо останнє проти доходу компанії не перевищує 10%, то проведення заходів щодо зниження податків будуть безглуздими. Якщо ця цифра перевищує 60%, то податкове планування буде неефективним, оскільки ця цифра вимагає зміни підприємницької діяльності або податкового законодавства [4].

Основним критерієм оптимізації за яким вона розглядається - це баланс між економією від податків і витрат на впровадження схем оптимізації податків.

Прості та легкі у використанні критерії, можна обчислити як на стадії податкового планування так і в процесі використання фактичних даних. Аналіз критеріїв дозволяє оцінити адекватність запропо-

нованого методу оптимізації. Однак попри відносно простоту обчислення цих критеріїв та його очевидні переваги він має ряд недоліків.

Дослідниця Анна Боброва [4] розробила універсальні критерії оптимізації податків з урахуванням не тільки витрати на розробку та підтримку схем оптимізації певного податку та загальної економії, але також з урахуванням таких факторів: тип платника податків (1); частка податку податкового тягаря платника податків (2);інтерес податкових органів (3); законодавча складність податку (4); тривалість схеми оптимізації (5).

Перший та другий фактори взаємопов'язані, через організаційну структуру компанії, яка визначає стандартну структуру податкового тягара платника податку. Використовуючи загальний розрахунок за формулою, можна врахувати структуру податкового тягаря для кожного окремого платника податку. Залежність критеріїв оптимізації податкової частки у податку на прибуток лінійно пропорційний: чим більша сума повинна бути сплачена, тим більше відносна економія.

Слід також враховувати фактор інтересу податкового органу, який розраховується як межа між оптимізацією та податком уникнення змін у бік порушення податкового законодавства. Чим більша частка доходу бюджету забезпечує певний податковий ресурс, тим більша ймовірність того, що цей податок принесе більшу величину інтересу серед податкових органів. Отже, третій фактор можна виразити за допомогою частки доходу податку в податковому бюджеті [4].

Законодавча складність податку також відображається в можливостях оптимізації. Складна багатоступінчаста гілка схеми побудови ряду податків передбачає кілька прецедентів для оптимізації. Кількість податкових норм настільки проста та лаконічна, що не дозволяє жодного іншого ефективного шляху для їх оптимізації. Чим більш складний податок, тим простіше знайти умови оптимізації для нього і навіть найнижчий рівень економії буде вважатись позитивним ефектом.

Враховуючи все вище сказане формула універсальних критеріїв оптимізації податків буде мати наступний вигляд:

$$UCef = \frac{E_n}{S_m} * K_2 * K_5 * \div K_3 * K_4. (1)$$

де: UCef - універсальний критерій оптимізації оподаткування;

- E_n - це економія від податків в результаті оптимізації, у грошових одиницях;

- S_m- це витрати на розробку та утримання схеми оптимізації в грошових одиницях;

- K_2 - коефіцієнт, що враховує коефіцієнт 1 або 2.

У остаточному варіанті формули знак оптимізації враховується, пояснюється це тим, що під час розробки схеми оптимізації, що впливають на групу податків, не завжди можливо досягти максимального зниження всіх складових елементів. Іноді зменшення однієї групи податків супроводжується зростанням іншої групи податків. У цьому випадку податкові частки в податковому тягарі та у податковому бюджеті повинні розраховуватися.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження слід зазначити, що реальний рівень податкового навантаження в Україні значно вищий, ніж в країнах Європи, і це погано впливає на її економіку та викликає соціальну напругу в суспільстві. Проблема рівності та пропорційності розподілу створює податковий тиск серед платників податків.

Основне завдання чиновників, експертів та вчених – це врівноважити рівень податкового навантаження, пропонуючи пільги та преференції, які б стимулювали економіку країни і не спричиняли загострення проблем перенесення податкового навантаження з одного платника податку на іншого.

Цю проблему можна вирішити шляхом вдосконалення механізму адміністрування податків, оскільки витрати на управління податковими платежами не завжди обґрунтовані протягом періоду, на який вони були витрачені. Запропоновані рішення щодо переваг повинні враховувати сфери діяльності платників податків; тобто переваги повинні надаватися переважно інвестиційним та інноваційним підприємствам для залучення інвесторів у конкретні регіони чи галузі, в яких не зацікавлені у веденні підприємницької діяльності в режимі загальної системи оподаткування.

Треба підкреслити що один із найважливіших способів оптимізації податкового тиску на платників є ефективна політика податкового планування. Це допомагає суб'єктам господарювання регулювати рівень податку навантаження самостійно та на законних підставах власними силами обирати метод оцінки податкового навантаження та проводити аналіз податків які мають бути сплачені.

Найважливіші завдання на шляху оптимізації оподаткування є:

- законодавче вдосконалення системи податкового контролю з метою створення умов, що створюють неможливість ухилення від податкових платежів;

- регулювання систем оподаткування та обліку.

Ці завдання визначають підкреслюють необхідність проведення подальших досліджень в цьому напрямку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

7. Вікіпендія : веб-сайт. URL:https://uk.wikipedia.org/wiki/ Податкова_оптимізація

8. Боброва А. Можливості оптимізації податків підприємства на основі міжнародного досвіду. Економіка та управління. 2014. №3. С. 203-221.

9. Невмержицький Є.В. Правові проблеми боротьби з економічною злочинністю і корупцією: Навч. посіб. К.: АПСВ, 2011. 415 с.

10. Nickel C., & Vansteenkiste I.. Fiscal policies, the current account and Ricardian equivalence. Working Paper, European Central Bank. 2008. P.935.

11. Ткаченко В. В. Податкове планування на підприємстві. Економіка і держава. 2008. №12. С. 55-58.

12. Titov V., Gigul'skiy G.. Valuation of influence of tax systems on the effectiveness of industrial enterprise performance. Scientific and technical statements STU. Economic sciences. 2013. № 4 (175). P. 113-120.

Франко Анна Павлівна,
студентка групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Ватаманюк Галина Григорівна,
к.е.н.

ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В СУЧАСНИХ УМОВАХ

З метою розвитку малого бізнесу в Україні оподаткування діяльності даного сектора економіки повинне виконувати такі функції: сприяти розвитку конкурентоспроможного навколишнього середовища; підтримувати гнучкість ринкової економіки через прогнозовані та стабільний правовий та адекватний податковий тиск; вирішувати проблеми з працевлаштуванням шляхом зменшення податкового навантаження на фонд оплати праці; створити сприятливий соціально-економічний клімат через збалансоване податкове законодавство.

Соціально-економічні аспекти регулювання оподаткування малого підприємництва досліджують провідні вітчизняні та зарубіжні вчені: Ю.Б. Іванов [1], В.І. Ляшенко [2], А.В. Базилюк [3], Р.М. Арзуманов, О.М. Климахіна [4], О.М. Грачов [5], В.В. Хахулін [6] та ін. Однак ряд питань щодо механізму оподаткування діяльності суб'єктів малого бізнесу залишаються не вирішеними.

Для вирішення соціальних проблем головна мета податкової політики повинна полягати у досягненні раціонального зв'язку між фінансовими можливостями стану та видаткової частини бюджету, спрямованих на реалізацію соціально-економічних програм, включаючи програму розвитку підприємництва в Україні [7, с.372].

Метою цієї статті є вивчення існуючих систем оподаткування в українському бізнесі, включаючи малий бізнес, та використання податкового важеля для сприяння розвитку бізнесу.

Основною функцією податків є поповнення державного бюджету та інших державних фондів, а також підтримка та розвиток ринкової конкуренції. Стимулююча державна політика в системі оподаткуванні малого бізнесу, як частина національної політики підтримки даного сек-

тора економіки може бути досягнута лише з урахуванням особливостей малого бізнесу. Ми поділяємо думку економістів, що для малих підприємства, на відміну від великих підприємств, виконання податкового законодавства більш вартісне [8]. Підприємцям потрібні реальні та справедливі податкові ставки, проста та прозора система оподаткування, яка легко відповідає нормам, економить час та гроші на питання оподаткування. Ясне і стабільне податкове законодавство дозволить їм уникнути дискримінаційного поводження з податковим законодавством та нормативно-правовими актами, а також дають можливість планувати процес виконання свого податкового зобов'язання. Це й визначає основні вимоги до механізму оподаткування малого бізнесу. Ці вимоги наступні: фактичний рівень податкового навантаження; простота та прозорість податкових правил; стабільність податкового законодавства; простота у визначенні бази оподаткування; мінімізація облікових процедур; простота та чіткість процедур контролю [9, с.254].

Початок 2011 року - це початок поточного четвертого етапу формування податкового механізму малого бізнесу. 2 грудня 2010 року було прийнято Податковий кодекс України № 2755-VI [10]. Основною метою його прийняття було вирішення конфліктів податкового законодавство за останні десять років, яке полягало в наступному:

- запровадження єдиного акту податкового законодавства з чіткими та зрозумілими правилами оподаткування;
- стимулююча регулююча функція податкової системи;
- зменшення кількості неефективних податків;
- забезпечення зменшення податкового навантаження на роботодавців та збільшення податкових надходжень на вилучення готівки з тіньового обороту.

Податковий кодекс узагальнив чинне податкове законодавство та зменшив кількість податків і зборів; все це призвело до зменшення податкового навантаження на фізичних та юридичних осіб. Перед запровадження Податкового кодексу було 28 національних та 14 місцевих податків. До 2015 року було 18 національних та 5 місцевих податків, зборів та обов'язкових платежів. Сьогодні їх кількість зменшено рівно вдвічі - до 11, відповідно до Закону України № 71-VIII «Про Поправки до Податкового кодексу України та деяких законів України »від 1 січня 2015 року.

На думку підприємців, на сучасному етапі найважливіші перешкоди для малих розвиток бізнесу: високі податкові ставки (97%), велика кількість податків (86%), часті зміни в податковій звітності

(77%), нестабільне законодавство (78%), невиплата клієнтів (58%), труднощі з отриманням кредитів (52%). Ця інформація відповідає опитуванню, що проводиться Міжнародною фінансовою корпорацією у кількох містах України. [11] Податок Кодекс запровадив зміни в механізмі оподаткування бізнесу. Таким чином, згідно з Податковою Податкове кодування суб'єктів господарювання можливе двома способами: загальним або спрощеним оподаткуванням система. Малий бізнес може вибирати найбільш економічний механізм сплати податку, обоє мають свої переваги та недоліки.

Загальна система оподаткування включає весь спектр податків і зборів, які сплачує суб'єкт господарювання, якщо він не обирає спрощену систему оподаткування. Таким чином, підприємець, подаючи заявку на загальну систему оподаткування сплачує податок з доходів фізичних осіб у розмірі 15%, якщо загальний місячний оподатковуваний дохід не перевищує мінімальну зарплату в 10 разів, яка встановлена на 1 січеня звітного року. Ставка 20% від суми доходу становить, якщо вона перевищує норму визначеної межі. Чистий дохід оподатковується після вирахування документально підтверджених витрат, які безпосередньо пов'язані з господарською діяльністю підприємця. Крім того, всі доходи входять до бази оподаткування доходів фізичних осіб і є об'єктом військового збору (1,5%). Для підприємств загальної системи оподаткування основним є податок на прибуток. Різниця в податковій базі - це прибуток, а саме різниця між сумою доходу і сумою понесених витрат, що забезпечує більш кропітку систему бухгалтерського та податкового обліку. Механізм оподаткування малого підприємництва, передбачений чинним Податковим кодексом Україна як можливість використання не тільки традиційної системи, але і спеціального податкового режиму - спрощеної системи оподаткування. Основна його мета - дерегуляція податкового обліку та подання фінансової звітності, зменшення надмірного адміністрування податків.

Спрощена система податкового обліку та звітності була прийнята в грудні 2011 р. З затвердження Закону "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України" України "(про спрощену систему оподаткування малого бізнесу). Вона заслуговує на особливу увагу з точки зору зменшення податкового навантаження на підприємців та адаптації податкової системи України до об'єктивних умов соціально-економічного розвитку. Спрощена

система передбачає необхідність сплати єдиного податку з одночасним звільненням малого бізнесу від мита сплати та подання податкової звітності про державні та місцеві податки та збори [10,с.346].

Основні переваги спрощеної системи оподаткування для малого бізнесу полягають не тільки у звільненні від ряду податків та обов'язкових платежів, але й простий облік, розрахунок та звітність. З 2015 року використовувати спрощену систему можуть малі підприємства, які належать до однієї з чотирьох груп платників єдиного податку відповідно до ставок річного доходу, середньої кількісті працівників та виду діяльності. З 2015 року виплачувати єдиний податок з максимальною ставкою 20% можуть фізичні особи, підприємці та компанії, що мають оборот до 20 млн. грн. на рік та з необмеженою кількістю працівників.

Відповідно до Податкового кодексу, до спрощеної податкової системи не можна застосовувати фізичних осіб-нерезидентів. Незважаючи на широке коло обмежень, в Україні створена одна із найбільш ліберальних системи оподаткування в Європі для малого та середнього бізнесу. Щороку кількість компанії, які працюють за спрощеною системою оподаткування, збільшуються на 26-27% [13]. На додаток до економічних наслідків функціонування спрощеної системи оподаткування малого бізнесу має багато соціальних досягнень: підприємці, використовуючи єдиний податок, знайшли способи вижити не тільки для себе та своїх сімей, але й забезпечують створення нових робочих місць. Основними недоліками спрощеної системи оподаткування є обмеження в діяльності суб'єктів господарювання, що переходять до спрощеної системи оподаткування та такого ж підходу до оподаткування підприємців з різними економічними умовами. Наприклад, в Україні підприємець з невеликим канцелярським кіоском на 20 квадратних метрів площа та підприємець, що продає дорогий одяг на торговій площі 200 кв метрів, знаходяться в однакових умовах.

Таким чином, навіть після внесення змін до нового Податкового кодексу в Україні існує необхідність аналізу міжнародного досвіду і на його основі подальше вдосконалення вітчизняної спрощеної системи оподаткування малого бізнесу. На основі аналізу існуючої системи оподаткування можна зробити висновок, що механізм стимулювання малого бізнесу має бути спрямований на створення ефективної системи оподаткування, забезпечення свободи вибору режиму оподаткування, що характеризується сумою сплачених податків, повнота податкового обліку та

податкової звітності. У зв'язку з цим вдосконалення механізму оподаткування малого бізнесу можливе в таких областях:

- зменшення та перерозподіл загального податкового тягаря;
- реформування механізму непрямого оподаткування та вдосконалення процедури обчислення і стягнення податків на споживання;
- оптимізація форм та методів податкового контролю за діяльністю малого бізнесу;
- регулювання діючих податкових пільг для підприємств. Звільнення повинні бути особливими мети, бути обмеженими у часі та забезпечувати інвестиційну та соціальну спрямованість оподаткування система малого бізнесу;
- розширення можливості малого бізнесу використовувати "податкові канікули". [14]

Запропоновані рекомендації дозволять використовувати податкові важелі для розвитку бізнесу, підвищення їх соціальної активності та наповнення бюджетів усіх рівнів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування / Ю.Б. Іванов. – Харків:ХДЕУ; Торнадо, 2013. 517 с.
2. Ляшенко В.І. Моделювання напрямків удосконалення застосування фіксованого податку в Україні. Вісник Академії економічних наук України. 2004. № 1. С. 60-67.
3. Базилюк А.В. Фінансові важелі розвитку малого бізнесу в Україні Актуальні проблеми економіки. 2002. № 8. С. 17-22.
4. Arzumanov R.M. The taxation of business entities. Finance of Ukraine. 2003. № 5. P. 89-93.
5. Іванов Ю.Б., Грачов О.М.. Соціальні аспекти податкової політики: монографія. Харків:Вид.ХНЕУ, 2011. 304 с.
6. Ляшенко В.И. Экономико-правовое обеспечение развития субъектов малого предпринимательства (зарубежный опыт и перспективы его использования в Украине). Донецк: ИЭПИ НАН Украины: ООО «Юго-Восток ЛТД», 2001. 456 с.
7. Майбуров И.А. Налоговые системы. Методология развития: монография для магистрантов, обучающихся по программам «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит». Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 463 с.

8. Vishnevsky V.P. About idea of a single tax. Finance of Ukraine. 2000. №7. -P.11-17.

9. Чубарева Л.И. Этапы формирования в Украине механизма налогообложения субъектов малого бизнеса: противоречия и механизм их разрешения. Економіка, менеджмент, підприємництво. Збірник наукових праць. 2005. №14 ч. (1). С.253-259.

10. Податковий кодекс України. Вісник податкової служби. 2013. №2-3. 416 с.

11. Власна правда: веб-сайт. URL: http://www.vlasnasprava.info

12. Закон Верховної Ради України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок окремих податків» № 713-VII від 19.12.2013

13. Упрощенцев становится больше.: веб-сайт. URL:http://m.kp.ua/kiev/pda/ articles/010713/401475

14. Карпова Т.С. Роль налогообложения субъектов малого бизнеса в развитии социальной сферы. Фінансовий і банківський менеджмент: досвід та проблеми: тези доповідей і виступів XIV Міжнародної наукової конференції студентів і молодих вчених. Донецьк: Юго-Восток, 2012. С. 121-123.

Штефанович Тетяна Василівна,
студентка групи ОМП-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Андрущенко Володимир Леонідович,
професор, д.е.н.

СПЕЦИФІКА ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ НА СТАДІЇ ВИБОРУ БІЗНЕС-ПРОЄКТУ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Належне створення, подальше ефективне функціонування та розвиток кожного суб'єкта господарювання потребує детального планування, дієвим інструментом якого виступає розробка бізнес - проекту. Саме при започаткуванні нового суб'єкта господарювання, нового

виду економічної діяльності чи створенні стратегічного підрозділу підприємства важливе значення відводиться вибору дієвої системи оподаткування, що ґрунтується на детальному попередньому аналізі та прогнозі перспектив підприємницького бізнес – проекту, що знаходить своє відображення у окремо визначеному документі – бізнес – плані. На думку науковців Жигалкевич Ж.М. та Чухліб В.Є. саме «бізнес-план описує основні аспекти майбутнього проекту чи підприємства, аналізує всі проблеми, з якими воно може зіштовхнутись, і передбачає способи їх вирішення» [1, с. 71]. Отже, зазначений документ для суб'єктів господарської діяльності допомагає вирішити наступні завдання:

- в загальному, - вивчити перспективність створення та подальшого розвитку суб'єкта господарювання;
- в конкретному, - оцінити майбутній ринок збуту, витрати на виробництво продукції (надання послуг), порівняти їх з цінами, за якими можна буде продавати свої товари (послуги), щоб визначити потенційну прибутковість справи, визначити показники, за якими можна буде постійно контролювати стан справ тощо.

У сучасній практиці бізнес-план виконує ***чотири функції, а саме:***

- розробку стратегії бізнесу. Її необхідність визначається як під час створення підприємства, так і розробкою нових напрямів діяльності;
- планування, що дозволить оцінити потенціал нового суб'єкта господарювання та\або новітнього напряму діяльності;
- залучення ресурсів, у вигляді позик, кредитів тощо;
- залучення до реалізації проекту потенційних партнерів.

Структура стандартного бізнес-плану може виглядати наступним чином:

– **Резюме.** В цьому розділі описане наступне: мета бізнесу; суть ідеї (короткий аналіз); потреба у фінансах та їх призначення; основні клієнти; характеристика галузі; відмінності бізнесу («ноу-хау»); приклади-витяги з головних фінансових пропозицій;

– **Продукт (послуга) -** в цьому розділі чітко визначається опис тих видів продукції та послуг, що буде запропоновано на ринку: опис; специфіка продукту чи послуги; опис технології та підтвердження потрібної кваліфікації; наявність ліцензії (патентних прав); майбутній потенціал продукту або послуги;

– Аналіз ринку: основні споживачі; конкурентне середови-

ще, сильні й слабкі сторони конкурентів; сегмент ринку, обраний для діяльності; перспективи ринку;

– **План маркетингу:** методи забезпечення конкурентоспроможності продукту (послуги); механізм ціноутворення; методи стимулювання продажу;

– **План виробництва**: розташування приміщень; обладнання; джерела постачання основних матеріалів та обладнання, гарантії їх стабільності; схема збуту продукту (послуги); використання субпідрядних організацій;

– **Організаційний план:** стисла характеристика основного персоналу; організаційна структура; оплата праці, стимулювання персоналу; дані про партнерів, акціонерів, пайовиків, співвласників, їх відповідальність за результати діяльності;

– Обсяг та джерела фінансування. Даний розділ призначений для визначення обсягу коштів, що необхідні для розвитку бізнесу та розрахунку терміну їх повернення;

8. Оцінка ризиків: SWOT - аналіз; перелік та аналіз можливих ризиків; оцінка можливостей появи нових технологій та альтернативних стратегій; заходи зі зменшення ризиків;

9. Фінансовий план - це своєрідне узагальнення всієї попередньої роботи, він розробляється терміном на три роки і містить: собівартість; очікуваний прибуток; розрахунки витрат; план руху грошових коштів; розрахунок точки беззбитковості; прогноз обсягів продажу.

Водночас, на думку науковців Васильціва Т.Г., Качмарик Я.Д., Блонської В.І., Лупак Р. Л. недостатнім є трактування процесу бізнес-планування лише як «процесу послідовного написання необхідних розділів бізнес-плану як документу, адже бізнес-планування є систематизованим розрахунком показників господарсько-фінансової діяльності на оперативний (поточний) плановий період та обранням оптимальних відповідей до критеріїв оптимальності (максимізація доходу та прибутку, ефективність використання ресурсного потенціалу, мінімізація витрат)» [2, с. 6]. В цьому ракурсі встановлення оптимального податкового навантаження, що впливає на максимізацію доходу та прибутку, має велике значення для здійснення підприємницької діяльності суб'єктом господарювання, оскільки при мінімізації податкових ризиків, дозволяє [3, с. 184]

- розвивати виробництво, збільшуючи тим самим обсяг валового внутрішнього продукту країни;

- стимулювати розвиток підприємницької діяльності, що сприяє розвитку малого та середнього бізнесу;
- залучати довгострокові інвестиції, що вирішує проблему ефективного самофінансування тощо.

З іншого боку, в проекті Закону України «Про податкове консультування в Україні» [4], зазначено, що податкове консультування можна розглядати в різних ракурсах, а саме, як процес, послугу, експертизу та метод [5, с. 10]. В контексті змісту податкового консультуванні, як експертизи, передбачено допомога клієнту у вирішенні завдання саме оптимізації оподаткування, що являє собою «зниженні податкових зобов'язань для досягнення оптимального рівня податкового навантаження, при цьому не збільшуючи податкові ризики, шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податків» [5, с. 64]. Саме ці проблеми, на думку науковця Федишиної Н.І. можна вирішити вже на першому етапі запропонованої нею моделі системи податкового планування, а саме на етапі «створення суб'єкта господарювання» в контексті [6, с.10]:

- детального вивчення податкового законодавства та способів мінімізації податкового навантаження для суб'єкта господарювання;
- вибору оптимальної організаційно-правової форми реєстрації суб'єкта господарювання з погляду мінімізації податкових та інших платежів.

Розглянемо детальніше. Зазначимо, що податкове консультування при вивченні податкового законодавства має свою специфіку для різних сфер діяльності. Це стосується і консультування з податкових аспектів побудови структури фінансування українських компаній, в т. ч. фінансування будівництва, інвестиційної діяльності тощо, а також з питань індивідуального оподаткування резидентів та нерезидентів, оподаткування міжнародної торгівлі та зовнішньоекономічної діяльності, оподаткування операцій з об'єктами права інтелектуальної власності та інше. Щодо вибору оптимальної організаційно-правової форми реєстрації суб'єкта господарювання з погляду мінімізації податкових та інших платежів, то перед податковим консультантом постає питання із доведення до суб'єкта господарювання на конкретних прогнозних розрахунках всіх переваг діючих систем оподаткування з метою визначення оптимальної, зокрема, основними перевагами загальної системи оподаткування є: відсутність обмежень по виду діяльності; відсутність обмежень за сумою доходу; відсутність обмежень

щодо кількості найманих осіб, відповідно, при використанні спрощеної системи оподаткування: мінімальна кількість податків; мінімальна кількість звітів; простота ведення готівкових операції тощо. Окрім наведеного, вагомим питанням, яке має вирішити податковий консультант на етапі «створення суб'єкта господарювання», є визначення, з одного боку, особливостей взаємодії діяльності майбутнього суб'єкта господарювання з іншими, для прикладу, консультування щодо всіх моделей взаємодії юридичних осіб з платниками Єдиного податку (фізичними та юридичними особами) тощо, з іншого, - оптимізації податків при виборі форм оплати праці найманих осіб.

Проте, якщо необхідність бізнес – планування визначається не в період створення підприємства, а при розробці нових напрямів діяльності вже існуючого підприємства, тобто в період реалізації певного бізнес-проекту, перед податковим консультуванням постає наступний, для прикладу, більш вузькоспеціалізований та висококваліфікований перелік вирішення завдань, а саме**:**

- консультування з питань збалансованості податкових платежів;
- податкове структурування угод і бізнес-проектів;
- розробка фінансових моделей з метою досягнення оптимального податкового навантаження на трансакції з використанням усіх передбачених законодавством, легальних інструментів та механізмів;
- розробка моделей податкової оптимізації з урахуванням індикаторів «агресивного податкового планування», «зловживання правом», прогнозування ризиків і економічного ефекту (економічної доцільності) ,«неправомірної податкової вигоди»;
- використання механізмів чинних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування під час реалізації бізнес-проектів та структурування угод;
- консультування щодо спеціальних методів оптимізації оподаткування та податкового планування (метод відстрочки: податкові кредити, відстрочення, розстрочення платежів; метод прямого скорочення об'єкта оподаткування; метод пільгового підприємства);
- формування облікової політики на підприємстві або групі компаній з метою оптимізації податків;
- консультування щодо застосування колективного договору з метою податкової оптимізації;

- податкове планування й оптимізація податків під час роботи з Єдиним податком та фізичними особами-підприємцями (ФОП) тощо

Таким чином, розглядаючи специфіку податкового консультування в контексті проведення експертизи, що передбачає допомогу клієнту у вирішенні завдання оптимізації оподаткування на стадії вибору бізнес - проекту, слід виокремити його функціональні особливості за двома наступними напрямами: на стадії створення суб'єкта господарювання та **при розробці нових напрямів діяльності вже діючого** суб'єкта господарювання**.**

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Жигалкевич Ж.М., Чухліб В.Є. Бізнес-план як основа підприємницької діяльності. *Сучасні підходи до управління підприємством:* зб. тез доповідей VIII Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, 6 квітня 2017 р. Київ: Вид-во «Політехніка», 2017. С.71. URL: http://conf.management.fmm.kpi.ua /proc/article /view/101165.

2. Бізнес-планування : навч. посіб. / Т. Г. Васильців, Я. Д. Качмарик, В. І. Блонська, Р. Л. Лупак. Київ: Знання, 2013. 173 с.

3. Князьков В. В. Оптимальне оподаткування як основний фактор подолання суперечностей між приватними та публічними інтересами у сфері підприємництва. *Наше право.* 2014. № 3. С. 184-191.

4. Про податкове консультування в Україні: Проект Закону України від 10.07.2008 р. № 434 URL: http:// www.taxadvisers.org.ua/discussion_law/ discussion.html. (дата звернення 10.10.2019).

5. Бочуля Т.В., Коробкіна І.С. Податкове консультування: опорний конспект лекцій у структуро-логічних схемах для студентів спеціальності 071 "Облік і оподаткування" освітнього ступеня "Магістр" Харків, 2018. 104 с.

6. Федишин Н.І. Організування та оцінювання ефективності податкового планування на підприємстві: автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.04 Нац. ун-т "Львів. політехніка". Львів, 2014. 24 с.

група ФМФА-18-1

Багрій Д. В.,
студент групи ФМФА-18-1
Науковий керівник:
Панура Ю. В.

ОСОБЛИВОСТІ ПРИБУТКОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Будь-яка держава може впливати на функціонування економіки, лише маючи в своєму розпорядженні фінансові ресурси у вигляді законодавчо регламентованих податків, які дуже часто називають «платою за цивілізацію». Сьогодні досить важко переоцінити роль податків, оскільки вони, найчастіше, виступають найбільшим джерелом мобілізації державних ресурсів, реалізуючи свою фіскальну функцію, та виконують регулюючу функцію шляхом перерозподілу створеної в суспільстві нової вартості. Для того, щоб податки не стягувалися державою, а добровільно і в повній мірі сплачувалися платниками, необхідно досягти оптимального поєднання цих двох функцій. Податкова система України, у тому числі й податок на прибуток, на думку багатьох науковців має фіскальну спрямованість,не враховує макроекономічні показники та характеризується дуже малим досвідом використання інструментів податкового регулювання задля реалізації регулюючої функції податків. Тому, в умовах інтеграції до Європейського Союзу (далі - ЄС), Україні необхідно ставити за мету побудову такої податкової системи, яка буде економічно-обґрунтованою, максимально прозорою, стабільною, збалансованою та матиме не тільки фіскальну спрямованість, але й регулюючий та стимулюючий вплив на економіку країни. Вагомий внесок у становлення теоретичних основ оподаткування зробили видатні економісти А. Сміт, Д. Рікардо, У. Джевонс, К. Менгер, Л. Вальрас, А. Маршал, В. Парето, А. Пігу, А. Лаффер, М. Фрідмен. Серед сучасних дослідників можна виділити таких видатних зарубіжних та вітчизняних науковців як Т. Г. Затонацька, Н. Л. Губернська, Ю. Б. Іванов, І. В. Ковальчук, А. І. Крисоватий, О. О. Костенко, В. Є. Новицький, А. М. Соколовська та ін. Однак не повною мірою вирішеними залишаються питання підвищення ролі податку на прибуток підприємств в якості інструмента, за допомогою якого держава може впливати на економіку загалом, та, зокрема, на

економічну поведінку та ділову активність суб'єктів господарювання, формування надходжень до державного бюджету країни.

Метою статті є дослідження світового досвіду у сфері прибуткового оподаткування підприємств та визначення можливих шляхів удосконалення регулюючого впливу податку на прибуток на економіку країни та господарюючих суб'єктів.

Світова практика свідчить, що податок на прибуток активно використовуєтьсяу ролі регулятора соціально-економічних відносин, який дає змогу впливати на економіку країни, обсяги виробництва, конкурентоспроможність вітчизняних товаровиробників, інвестиційний клімат і т. ін. Реалії української практики оподаткування мають зовсім інший вектор руху.

Податок на прибуток підприємств в Україні має багато спільних рис з податком на прибуток корпорацій в зарубіжних країнах. За дослідженнями науковців «його надходження в доходах бюджетів зарубіжних країн становлять незначну частину, однак, не дивлячись на це,податок на прибуток корпорацій виконує важливу роль економічного регулятора. Податок на прибуток в Україні не виконує свої функції на достатньому рівні, як фіскальної, так і регулюючої. Регулююча функція податку на прибуток проявляється в оптимізації податкових ставок та різного роду податкових пільгах, при чому ефективність останніх безпосередньо залежить від способу надання та відповідного контролю. Оптимізація податкових ставок займає важливе місце в оподаткуванні прибутку підприємств, оскільки недосконаліть ставок може мінімізувати регулюючий ефект податку та його бюджетну (фіскальну) ефективність. Так, за період з 1991 по 2019 роки ставка податку на прибуток в Україні знизилась на 17 в.п. (з 35% до 21%)» [2]. Зниження ставки відповідає загальним світовим тенденціям. Однак це ще не гарантує того, що платники податку «використають вивільнені кошти на розвиток інноваційно-інвестиційної діяльності. Цілком вірогідним є варіант, коли кошти, отримані за рахунок зниження ставки, осядуть у кишені платника податку, або взагалі можуть бути вивезені з країни. Оскільки в Україні найважливішою проблемою хронічно залишається боротьба з тіньовим сектором, у тому числі ухиленням від оподаткування прибутку суб'єктів господарювання, тому доцільнішим було б розглянути перспективи запровадження регресивного оподаткування прибутку підприємств. Але різкий перехід до регресивного оподаткування прибутку може бути причиною значних

коливань у надходженнях до бюджету країни. Тому при виборі такого шляху необхідно, для початку, використовувати повільну регресію. Такі дії можуть бути вагомим стимулом для виведення прибутків підприємств з «тіні». До того ж, регресивні ставки з податку на прибуток захищають економіку від негативних наслідків криз і полегшують податковий тягар у кризовий період. В той же час більш ефективним є не просте зниження ставки податку, а запровадження так званої податкової «вилки» [2].

Так, наприклад, «необхідно встановлювати високу ставку з податку на ту частину прибутку, яка йде на виплату дивідендів, і, навпаки, для частини прибутку, яка направляється на модернізацію основних засобів, використовувати більш низькі ставки. Продовжуючи тему податкової «вилки», доречними будуть пропозиції щодо диференціації ставки податку на прибуток. Досить поширеним у світовій практиці є використання диференційованих ставок в залежності від розміру підприємства або отриманого ним прибутку, від рівня рентабельності діяльності платника податку, від галузі, в якій працює підприємство тощо. За допомогою диференційованого оподаткування прибутку можна вирішити такі проблеми як збитковість виробництва, низька рентабельність окремих галузей економіки, усунення можливостей банкрутств, нарощення власного капіталу підприємств та ін. У США, наприклад, основна ставка оподаткування - 39,2%, але також передбачено, що за перші 50 тис. дол. прибутку використовується податкова ставка на рівні 15%; при 50-70 тис. дол. – 25%; при 75 тис.-10 млн. дол. – 34%; а вже при річному обсязі прибутку понад 10 млн. дол. – 35%. Тобто для найбільш динамічного сектора економіки - малого та середнього бізнесу - застосовуються знижені ставки. Такий підхід дає можливість розширення виробництва, розвитку інновацій, пожвавлення інвестицій та, одне з найголовніших, зростання рівня зайнятості населення» [3].

В Німеччині «згідно закону «Про корпоративний податок» встановлені дві ставки: на нерозподілений прибуток – 45%, а для розподіленого прибутку встановлена пільга у розмірі15% від суми цієї частини прибутку. Отже, ставка податку на розподілений прибуток складає 30%. Ця пільга надається для того, щоб податок на прибуток відповідав принципу нейтральності. І це є зрозумілим, оскільки при нерозподіленому прибутку підлягають оподаткуванню до того ж ще й дивіденди. Безумовно, оптимізація ставки за податку на прибуток не є пана-

цеєю від усіх податкових негараздів, для досягнення успіху потрібен комплекс дій, де поряд з оптимізацією ставок використовуються інші методи податкового регулювання. Розглянемо найбільш розповсюджені з них та визначимо можливості їх імплементації в українську систему оподаткування прибутку підприємств. Справедливо буде відмітити, що заходи податкового стимулювання іноземних інвесторів ведуть до їх зобов'язань по працевлаштуванню та професійної освіти місцевих національних кадрів. Використання такої практики в Україні дало б поштовх для створення нових підприємств та робочих місць та, поряд з цим, не сприяло б відпливу капіталу за кордон, адже реінвестований прибуток залишався б у межах країни» [3].

У багатьох країнах світу відбувається розширення можливостей застосування прискореного методу амортизації. Адже «амортизаційні відрахування - це найдоступніші грошові ресурси, які не залежать від зовнішніх чинників. До того ж вони звільняють власника від необхідності залучення кредитів у разі дефіциту інвестиційну діяльність за рахунок державного бюджету. В Німеччині, наприклад, прискорена амортизація дозволяє за перший рік використання придбаного обладнання до 50% вартості списати на амортизацію, а якщо брати перші три роки – близько 80%. Держава, застосовуючи таку амортизаційну політику, дає стимул німецьким підприємцям щорічно створювати сотні нових підприємств за рік. До того ж розповсюджена практика надання податного кредиту на капіталовкладення в інвестиційні проекти – 30%, а для перероблюю чого сектору – 45%. Це, в свою чергу,сприяє залученню значних іноземних інвестицій в економіку країни» [4].

Обґрунтованим є надання цільових податкових пільг підприємствам, які здійснюють діяльність у депресивних районах, здійснюють інноваційні розробки та модернізацію обладнання на своїх підприємствах, що супроводжується збільшенням обсягу виробництва конкурентоспроможної продукції. Такі дії зі сторони уряду в усьому світі завжди стимулювали розвиток науковотехнічного прогресу та розвиток економіки країни в цілому. Україні дуже важливо перейняти таку світову практику, оскільки з їх допомогою можна досягти таких цілей як розвиток та стимулювання експорту, і, як наслідок, поступове імпортозаміщення; структурна перебудова національної економіка; надходження інвестиційного іноземного капіталу; розвиток пріоритетних галузей економіки, які потребують значних грошових вливань

(туризм, морські перевезення, транзит, наукоємні та високотехнологічні галузі та ін.); збільшення зайнятості населення, у тому числі висококваліфікованих кадрів; розвиток депресивних регіонів і т. ін.[4].

Оподаткування прибутку в Україні характеризується відсутністю чіткого взаємозв'язку податкової системи з розвитком економіки й діяльністю її суб'єктів. Така ситуація є причиною того, що податкова система розвивається відірвано від розвитку безпосередніх суб'єктів оподаткування. І тому зрозумілим є те, що більшість суб'єктів господарювання зацікавлені в мінімізації прибутку з метою зменшення податкового тягаря чи, що ще гірше, обирають шлях до тіньової економіки, що ще більше підриває макроекономічний баланс країни.

Вкрай необхідним для України є розуміння того, що податок на прибуток можна використовувати не тільки як фіскальний інструмент, але і як інструмент для стимулювання інвестиційної діяльності та прискорення економічного розвитку. Для досягнення цього потрібно, використовуючи напрацьований досвід зарубіжних країн, провести значно глибші реформи, ніж номінальне зменшення податкового навантаження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Офіційний сайт Державної казначейської служби України.[Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.treasury.gov.ua.

2. Молдован О. Податок на прибуток: на щочекатибізнесу //Економічна правда. – 8 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.epravda.com.ua/publications/2010/12/8/261230.

3. Макаренко Д. Впровадження міжнародної практики оподаткування податком на прибуток. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://naub.oa.edu.ua/2012/vprovadzhennyamizhnarodnoji-praktykyopodatkuvannya-podatkom-na-prybutok.

4. Рудь О.В. Світовий досвід використання податку на прибуток у системі податкового регулювання //Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції.– 2011. - №3.-С. 52-57.

5. Патарідзе-Вишинська М.В. Оподаткування прибутку:Україна і зарубіжний досвід.[Електронний ресурс].– Режим доступу:http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/eui/2012_1/PDF/12 pmvizd.pdf

Вельган Михайло Андрійович,
студент групи ФМФА-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Осмятченко Володимир Олександрович,
доктор економічних наук,
професор

ПОДАТКИ НА СПОЖИВАННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЇХ РОЗВИТКУ В УКРАЇНІ

Постановка проблеми. Оцінюючи ефективність податкової системи України в умовах її реформування і наближення до європейських стандартів, слід звернути увагу, в першу чергу, на справляння тих податків, які запроваджені за роки незалежності в період ринкових трансформацій, а саме податків на споживання (податок на додану вартість, акцизний збір, мито).

Аналіз досліджень і публікацій. Теоретичним та практичним аспектам впливу податків, зокрема податків на споживання, на формування доходів бюджету, оптимізації системи оподаткування з позиції фіскальної достатності та економічної ефективності присвятили наукові дослідження такі відомі вітчизняні економісти як: К.В. Павлюк, В.Л. Андрущенко, В.В. Буряковський, О.Д. Данілов, В.С. Загорський, Н.І. Костіна, А.І. Крисоватий, І.О. Луніна та інші.

Метою статті є дослідження механізму справляння податків на споживання їх взаємозв'язок з процесом ціноутворення та подальший їх розвиток в Україні

Виклад основного матеріалу . Податки на споживання в Україні представлені універсальним і специфічним акцизами (податок на додану вартість і акцизний збір) та митом, що справляється у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Податки на споживання мають стабільну тенденцію до зростання.

Податки на споживання, забезпечуючи наповнення бюджету, виступають видимими елементами цін товарів, впливають на ціни в процесі їх формування та залежать від рівня цін, що склалися в ринкових умовах під впливом попиту і пропозиції. Видимість податків на

споживання, на відміну від податків на доходи, майно, в тому, що, знаючи елементи ціни і ставки податків, можна розрахувати їх суму. Виходячи з інтересів фіску і впливу податків на споживання на рівень цін, а відтак і на суспільний добробут, що зумовлює вплив ставок цих податків на рівень ринкових цін. Ринкова ціна залежить не лише від розмірів ставок податків на споживання, а й від видів цих ставок.

Справляння податків на споживання в Україні здійснюється з використанням як процентних ставок (ПДВ, акцизний збір), так і ставок у твердих сумах (акцизний збір, мито). Застосування ставок податків на споживання у твердих сумах та у процентах по-різному зачіпає інтереси держави та суб'єктів господарювання, що виробляють підакцизні товари. Виходячи із запропонованої концепції ринкового ціноутворення, можна спостерігати процес включення податків на споживання у відпускну ціну при її формуванні та визначення величини цих податків, виходячи з фактичної ціни реалізації при різних видах ставок.

Слід зазначити, що при формуванні відпускних цін суми податків на споживання, що можуть бути мобілізовані до бюджету, будуть зростати при підвищенні виробничих цін і зменшуватись при їх зниженні, тобто інтереси фіску будуть прямо пропорційно залежними від рівня виробничих цін. Така залежність не створює зацікавленості держави в регулюванні витрат виробництва та обігу, в обмеженні прибутку в ціні шляхом регулювання цін і тарифів на товари і послуги, особливо у виробників – монополістів та монопольних утворень. Зростання рівня цін зумовлює скорочення обсягу виробництва та реалізації товарів. Саме тому, в умовах становлення ринкової економіки в Україні актуальним є питання визначення оптимальних співвідношень між сумами податків на споживання, які мобілізуються до бюджету з використанням процентних і абсолютних ставок, щоб забезпечити надходження цих податків не за рахунок зростання цін товарів, а за рахунок збільшення обсягів їх виробництва та реалізації.

Країни із розвинутою економікою, в тому числі члени Європейського Союзу, значною мірою опираються на пряме оподаткування, найвище фіскальне значення має податок на доходи фізичних осіб, фіскальна ефективність якого прямо залежить від показника валового внутрішнього продукту на душу населення. Водночас емпіричний досвід свідчить, що «оптимальна» модель структури оподаткування адаптується до різних стадій економічного розвитку та не є універсальною. Для країн з економікою, що розвивається, характерною особ-

ливістю є превалювання податків на споживання у структурі системи оподаткування, податок на додану вартість є домінантним із позиції формування надходжень до бюджету. Наприклад, в Європейському Союзі податки на споживання переважають у структурі бюджетних надходжень в таких розвинутих країнах, як Австрія, Франція, Чехія, а також у країнах, що розвиваються, таких як Польща, Литва, Естонія, Латвія, Болгарія, Словаччина, Угорщина.

Заслуговує на увагу тенденція до зростання ставок податку на додану вартість, загалом для країн Європейського Союзу за останні п'ятнадцять років ставка збільшилась на понад 2 відсоткових пункти та в середньому становить 21,6 відсотка. Реалізація зазначеного супроводжувалась сукупністю компенсаторних заходів податкової політики щодо протидії наслідкам глобальної економічної рецесії.

Водночас для податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток спостерігаються протилежні тенденції. Так, середньозважена ставка податку на доходи фізичних осіб була знижена на 7,7 відсоткових пунктів, податку на прибуток – на 12,2 відсоткових пункти. Зазначене цілком відповідає рекомендаціям міжнародних фінансових інституцій щодо проведення податкових реформ та посилення позитивного впливу податкової політики на економіку. Країни із розвинутою економікою мають широку податкову базу сплати податків на споживання, тому задля збільшення обсягів надходжень до бюджету вдаються до збільшення ставки, натомість у країнах із трансформаційною економікою варто зосередитись спочатку на питаннях розширення податкової бази, а потім здійснювати регулювання ставки.

Податки на споживання збільшують ціну товарів, таким чином непрямим методом знижують обсяг реальної матеріальної винагороди за роботу працівника та відповідно впливають на пропозицію робочої сили на ринку праці.

Водночас ця група податків є нейтральною для заощаджень та інвестицій у разі стабільності їх ставок та податкової бази. Податок на додану вартість, який є основним серед податків на споживання, застосовується для імпортованих товарів та відшкодовується підприємствам-експортерам. Вочевидь, що у такому разі він жодним чином не впливає на показники ділової активності цих підприємств за умови, що налагоджений прозорий та дієвий механізм відшкодування цього податку.

Податки на споживання не мають негативного впливу на динаміку економічного розвитку, механізм їх справляння має тенденцію

до універсалізації у більшості країн. Важливим є зведення до мінімуму виключень та пільг сплати ПДВ, підтримка процесів повного переходу на електронне декларування та його автоматичне відшкодування. Нагальним є спрощення податкової звітності, зменшення кількості часових витрат платників податків на її заповнення, в тому числі що стосується бюджетного відшкодування.

На сучасному етапі розвитку системи оподаткування в Україні, пріоритетними заходами податкової політики у напрямі зниження рівня податкового навантаження для формування сприятливих умов здійснення господарської діяльності є не зменшення податкових ставок, а здійснення інституційних змін системи взаємовідносин фіскальних органів і платників податків, проведення структурної оптимізації видаткової частини бюджету, удосконалення системи бюджетного планування і прогнозування. Важливими пріоритетами в діяльності органів державної фіскальної служби є покращення якісного рівня механізму адміністрування податків, розбудова електронних сервісів для платників податків, удосконалення моделі та інституційних механізмів державного податкового ризик-менеджменту.

Висновки. Важливим завданням економічної політики держави є пошук резервів посилення фіскальної ефективності та забезпечення оптимальної структури податкових надходжень до бюджету з урахуванням інституційних особливостей економіки. Необхідним є досягнення суспільного консенсусу щодо розміру податкового навантаження, забезпечення повного виконання платниками податків їхніх податкових зобов'язань, розвиток податкового адміністрування та вдосконалення законодавчої бази. Податки на споживання не мають негативного впливу на макроекономічну динаміку, механізм їх справляння має тенденцію до універсалізації у більшості країн Організації економічного співробітництва та розвитку.

Ринкова економіка вимагає постійного розвитку соціальної, економічної інфраструктури, стабільного політичного становища в країні. Значна роль у вирішенні цих питань належить податковій політиці. Оптимальність її у взаємовідносинах між державою і платниками, недопущення вимивання оборотних коштів підприємств, удосконалення контролю за дотриманням вимог чинного законодавства, тиск на тіньову економіку сприятиме поліпшенню фінансово-економічного становища в України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2756-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http: // www.rada.gov.ua

2. Свищук А. Теоретичні засади податкового регулювання економіки / А. Свищук // Вісник КНТЕУ. – 2013. – №. 5.

3. Соколовська А.М. Фіскальна політика в Україні та її макроекономічні наслідки // Фінанси України. – 2014. – №. 11.

4. Максимова Л.П. Вплив системи податкового регулювання на конкурентоспроможність вітчизняної економіки // Фінанси України. – 2007. – №6.

5. Чугунов І.Я. Бюджетний механізм регулювання економічного розвитку: монографія / І.Я. Чугунов. – К.: НІОС, 2003. – 488 с. 10. Чугунов І.Я., Пасічний М.Д. Фінансова політика України в умовах глобалізації економіки // Вісник КНТЕУ. – 2016. – №. 5.

Головко Оксана Василівна,
студентка групи ФМФА-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Воронжак Павло Вікторович,
к.е.н., доцент, доцент кафедри податкової політики

АНАЛІЗ ДОСВІДУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

Актуальність дослідження. Характерною особливістю сучасного етапу реформування вітчизняної системи оподаткування є численні конфлікти і протистояння між контролюючими органами у сфері оподаткування та платниками податків. Складність дослідження та контролю процесів взаємовідносин зазначених суб'єктів зумовлює потребу в поглибленому вивченні шляхів удосконалення системи прибуткового оподаткування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Необхідність реформування системи оподаткування доходів фізичних осіб неодноразово розглядалась такими вітчизняними вченими, як І. Алєксєєв, В.

Андрущенко, О. Барановський, І. Бурденко, О. Василик, В. Вишневський, О. Десятнюк, Т. Єфименко, Ю. Іванов, В. Кміть, М. Козоріз, А. Крисоватий, В. Мельник, П. Мельник, С. Онишко, В. Федосов, Л. Шаблиста, К. Швабій та ін.

Мета дослідження полягає у вивченні досвіду адміністрування податку на доходи фізичних осіб в зарубіжних країнах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Майбутнє України як держави з визначеним вектором інтеграції в європейську спільноту потребує вироблення відповідних підходів до вдосконалення податкової системи країни. На сьогодні в Україні відсутні механізми адаптації фінансової системи держави до технологій, притаманних високорозвиненим ринковим суспільно-економічним відносинам [2, с.26]. Досвід побудови податкової системи з початку існування України як незалежної держави свідчить про те, що податкове регулювання економічних відносин шляхом лише зміни ставок оподаткування, запровадження нових податків, зборів і пільг для окремих платників не приводить до формування виваженої податкової політики держави.

Теоретично головні принципи побудови та реформування податкової системи повинні не підривати підвалин матеріального виробництва й споживання, а навпаки – сприяти підвищенню їх ефективності. Функціонування податкової системи, в основі побудови якої лежать певною мірою деформовані, хоча й науково обґрунтовані засади, у свою чергу, вкрай негативно впливає на виробничу й соціальну сфери суспільства. У цьому випадку маємо діалектичну взаємозалежність між економікою і податками, які, з одного боку, існують «за рахунок» економіки, а з другого – мають заохочувально «обслуговувати» цю економіку [2, с.27].

Значною часткою успіху кожна держава завдячує системі адміністрування податків, через яку і втілюються реальні взаємини між державою та платниками. Саме тому зарубіжний досвід з багатьох причин може бути корисним в Україні.

При аналізі даного питання були розглянуті деякі особливості адміністрування податків у розвинених країнах (табл. 1) і найбільш поширені методологічні прийоми, які можливо у перспективі адаптувати до вітчизняних умов та застосувати у практичній діяльності податкової служби України.

Основні тенденції розвитку систем прибуткового оподаткування в країнах Європейського Союзу засвідчили, що зниження верхньої межі оподаткування, по-перше, сприяло зростанню особистих заощаджень населення, що дало змогу використовувати звільнені від оподаткування

кошти на інвестиційні цілі. По-друге, сприяло збільшенню самого споживання, що, звичайно, дало імпульс для розвитку цілих галузей економіки, зменшило запаси товарної маси, вплинуло на зниження рівня цін. Завдяки цьому зменшився рівень інфляції, зміцніла національна валюта. Загалом у багатьох країнах збільшився неоподатковуваний мінімум доходів громадян, що сприяло економічному зростанню [2, с.30].

Таблиця 1

Особливості прибуткового оподаткування в іноземних країнах

Країна	Особливості оподаткування доходів фізичних осіб
Великобританія	Прогресивна шкала: 20 – 25 – 40 %
Франція	Прогресивна шкала: 0 – 56,8 %
Австрія	Прогресивна шкала: 10 – 50 %
Бельгія	Прогресивна шкала: 25 – 55 %
Греція	Прогресивна шкала: 5 – 40%
Ірландія	Прогресивна шкала: 29 – 48 – 52 %
Іспанія	Прогресивна шкала: 20 – 50 %
Італія	Прогресивна шкала: 10 – 62 %
Нідерланди	Прогресивна шкала: 38 – 50%
Іспанія	Прогресивна шкала: 15 – 40 %; фіксовані ставки для доходів від інтелектуальної власності (15 %), відсотків з депозитів (20 %), дивіденди (25 %), виграші (35 %) та ін.
Данія	Пропорційна система: муніципальний податок – 30 %, державний податок – прогресивна система.
Фінляндія	Прогресивна шкала: державний – 7 – 39 %; муніципальний – 15 і 20 %; доход від капіталовкладень – 28 %.
Швеція	Пропорційна система: муніципальний податок – 32 %, державний – 25 %,
Норвегія	Пропорційна система: муніципальний податок – 21 %, державний податок – 9, 5 % та 13,7 %.
Естонія	Пропорційна система: 26 %
Японія	Прогресивна система: державний податок – 10 –20 – 30 – 40 – 50 %, префектурний – 5 – 10 – 15 %.
США	Прогресивна система: 15 – 39,6 %
Канада	Прогресивна система: 17 – 26 – 29 %

Джерело: систематизовано на основі [3, 4].

Важливою складовою податкової політики європейських країн є широка агітаційна компанія щодо переваг і важливості тих чи інших кроків у сфері оподаткування. До такої роботи поряд із державними податковими органами залучаються й приватні фірми. У нас цього немає, тому більшість населення сприймає запровадження податків негативно. А в деяких країнах Європейського Союзу прийняття тих чи інших податкових

законів можливе лише після отримання згоди населення шляхом референдуму. На нашу думку, такі форми реформування необхідно застосовувати і в Україні, що в майбутньому сприятиме зміцненню демократичних засад, підвищенню рівня довіри населення до влади та позитивно впливатиме на податковий процес та розвиток податкових відносин в державі.

Зарубіжні країни, пройшовши еволюційний шлях розвитку своїх податкових систем, свого часу запровадили ефективні засоби та методи управління процесами справляння податків.

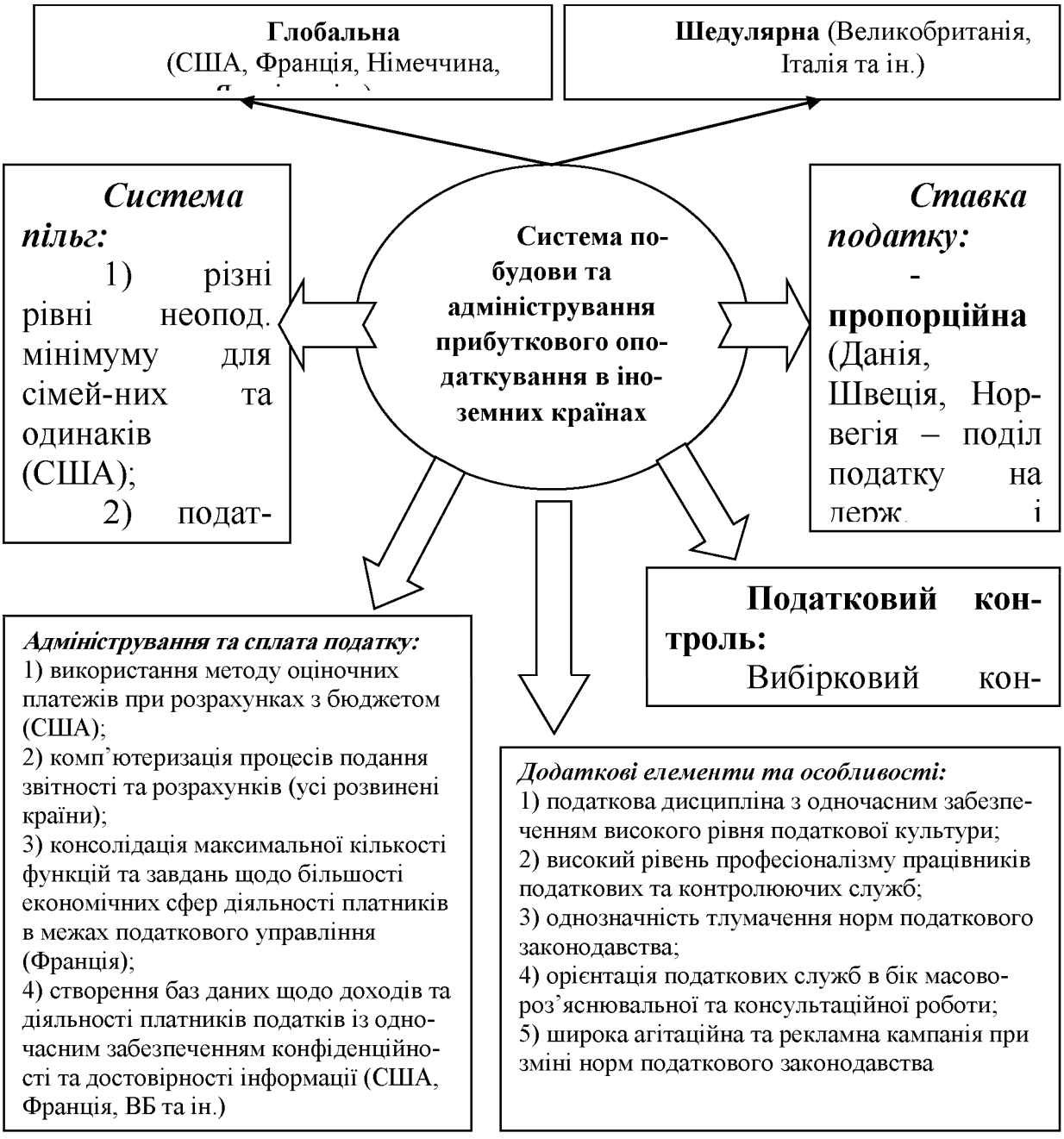


Рис. 1. Особливості побудови та системи адміністрування прибуткового податку в іноземних країнах

Джерело: побудовано на основі [1, с. 106].

Аналіз їхнього досвіду (рис. 1) дає змогу дійти висновків про прийнятність деяких практичних рішень для застосування в Україні. Заслуговує на увагу перенесення акцентів на сегмент масово-роз'яснювальної роботи та налагодження партнерських взаємовідносин з платниками, лібералізація процесів подання-прийняття звітності та проведення перевірок, застосування прогресивних методів відбору платників для проведення перевірок тощо.

При використанні запозичених із світового досвіду методів системи адміністрування податків потрібно враховувати, що досвід податкового регулювання кожної країни формувався і продовжує вдосконалюватись, виходячи з властивих історичних передумов та економічних особливостей розвитку, тому і можливості його практичного застосування в українських умовах обмежені. Отже, необхідно запозичати та використовувати найбільш придатний до наших умов податковий інструментарій.

Висновки. Таким чином, на основі зарубіжного досвіду побудови системи та адміністрування прибуткового податку доцільно визначити основні напрямки його використання в українських умовах відповідно до історичних передумов та економічних особливостей, а саме: посилення масово-роз'яснювальної та агітаційної роботи податкових служб та підвищення рівня кваліфікації їх працівників, спрощення декларування та комп'ютеризація процесів подання звітності та розрахунків, створення єдиної бази даних з метою підвищення податкового контролю, побудова системи контролю щодо достовірності декларування доходів платниками на принципі структурної економічної вибірки; перехід до спільного оподаткування доходу сім'ї як бази оподаткування, що дозволить послабити податкове навантаження на платників податку, забезпечення стабільності та однозначності тлумачення податкового законодавства тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безпалько І.Р. Аналіз досвіду адміністрування податку з доходів фізичних осіб у зарубіжних країнах / Безпалько І.Р. // Наукові записки Української академії друкарства [зб. наук.-техн. пр.].– Вип.9 – 2006. – С.105-109.

2. Лащак В.В. Удосконалення системи прямого оподаткування в Україні / В.В. Лащак // Фінанси України. – 2014. – № 11. – С. 26–32.

3. Податкові системи зарубіжних держав: навч. посіб. / В. Л. Андрущенко, З. С. Варналій, І. А. Прокопенко, Т. В. Тучак ; Держ податкова служба України, Нац. ун-т ДПС України. – К. : Вид-во Кондор, 2012. – 222 с.

4. Ткаченко Н.М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: навч.- метод. посібник. / Н.М. Ткаченко, Т.М. Горова, Н.О. Ільєнко – К.: Алерта, 2004. – 554 с.

Гулий Андрій Анатолійович,
студент групи ФМФА-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Ізмайлов Ярослав Олексійович,
доктор економічних наук, професор

ШЛЯХИ ЗАПОБІГАННЯ УХИЛЕННЮ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ ТА ЗАСТОСУВАННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ В УКРАЇНІ

Постановка проблеми. Через ухилення від оподаткування державний бюджет України щорічно недоотримує порядку 100 млрд. грн. Найпоширенішими механізмами “економії” на податках є: використання фізичних осіб-підприємців на єдиному податку для зменшення податкового зобов’язання з податку на прибуток, незадокументовані операції (“сірий імпорт”,контрабанда, заробітня плата в конвертах, купівля-продаж товарів і послуг за готівку без відображення в звітах підприємств, офшорні схеми). Всі ці схеми стійко увійшли у нашу буденність і уже не викликають особливого подиву.

Для мінімізації використання таких механізмів «економії» на податках , міністри, депутати та навіть інколи міжнародні радники стверджують, що боротьба з ухиленням від оподаткування повинна розпочатись саме з малого бізнесу. Мовляв, спрощена система оподаткування (далі ССО) – це своєрідний "внутрішній офшор", через який можна приховувати та виводити кошти.

Проте є дещо, про що не говорить жоден урядовець чи радник МВФ. Це факти і цифри, які докорінно змінюють уявлення про укра-

їнську практику ухилення від сплати податків та аналізування яких псує уявлення про менталітет українців.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика ухилення від оподаткування досліджувалась багатьма вітчизняними та зарубіжними науковцями, серед яких: С. О. Баранов, В. П. Вишневський, С. В. Глущенко, М. О. Казакова, А. В. Безкревна, А. В. Бризгалін, В. М. Кміть, П. М. Вавілов, А. С. Вєткін, М. М. Нашкерська, Т. Л. Томнюк І. М. Кріль, О. В. Мірошніченко та ін. Проте, незважаючи на це, у науковій літературі відсутнє єдине бачення шляхів подолання даної проблеми. Однак досліджувана тема слугує причиною для виникнення нових дискусійних питань, що вимагають подальшого аналізу задля покращення становища податкової системи країни.

Метою статті є обґрунтування основних напрямків запобігання та боротьби з ухиленням від оподаткування та застосування зарубіжного досвіду в Україні.

Викладення основного матеріалу дослідження. Ухилення від сплати податків обумовлює виникнення значних негативних наслідків у державі.

По-перше, зведений бюджет недоотримує належні йому кошти, що призводить до зменшення його доходів, утворення бюджетного дефіциту, скорочення його видаткової частини чи навіть застосування процедури секвестру, і в результаті – недофінансування соціальної сфери, закриття державних соціальних програм, затримка заробітної плати працівникам бюджетної сфери тощо.

По-друге, ухилення від сплати податків призводить до порушення принципів ринкової конкуренції, оскільки суб'єкт господарювання, що сумлінно сплачує податкові платежі до бюджету, не має змоги повноцінно конкурувати з підприємством, яке ухиляється від оподаткування. Також недофінансованість бюджету обумовлює запровадження нових податків або підвищення ставок існуючих, таким чином, суб'єкти підприємництва, що ухиляються від оподаткування, перекладають податковий тягар на сумлінних платників податків.

Відповідальність за умисне ухилення від сплати податків передбачена ст. 212 Кримінального Кодексу України та залежить від неоподатковуваного мінімуму доходів громадян. Але у випадку з ухиленням від сплати податків під неоподатковуваним мінімумом доходів громадян розуміють податкову соціальну пільгу (ПСП), яка залежить від прожиткового мінімуму.

У 2018 році ухилення від оподаткування карається наступним чином:

1) Умисне ухилення від сплати податків у значних розмірах (1000 і більше ПСП – від 881 тис. грн) – штраф від 17 до 34 тис. грн або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років;

2) Умисне ухилення від сплати податків у великих розмірах (3000 і більше ПСП – від 2643 тис. грн) – штраф від 34 до 51 тис. грн з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років;

3) Умисне ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах (5000 і більше ПСП – від 4405 тис. грн) – штраф від 255 до 425 тис. грн з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років з конфіскацією майна.

Задля усунення моральних причин ухилення від сплати податків необхідно розробити та впровадити загальнонаціональну програму підвищення податкової культури у суспільстві з метою формування стійкого почуття громадянського обов'язку здійснювати відрахування у державну скарбницю. Проте обов'язковою умовою при цьому є підвищення рівня довіри до Державної фіскальної служби через її реформування.

З метою нівелювання впливу політичних факторів необхідними є відновлення довіри до політичної еліти держави, здійснення ефективної боротьби з корупцією у владних структурах, забезпечення рівних умов господарювання для всіх платників податків.

Для того щоб усунути економічні причини, необхідним є забезпечення як стабільності економічної системи держави, так і фінансової безпеки податкоплатників (і юридичних, і фізичних осіб), що полягає у створенні таких умов, за яких платник податку буде платоспроможним і зможе виконати покладене на нього податкове зобов'язання.

Технічні (організаційні) причини ухилення від оподаткування усуваються шляхом підвищення рівнів компетентності працівників фіскальних органів і податкової грамотності платників податків, вивчення і впровадження зарубіжного досвіду та розвитку міжнародної співпраці в справах боротьби з податковими правопорушеннями.

Вдосконалення податкового законодавства шляхом усунення недоліків, колізій та білих плям, доповнення з урахуванням міжнародного досвіду боротьби з ухиленням від сплати податкового зобовязання, посилення правової захищеності працівників фіскальних орга-

нів при здійсненні ними службових повноважень, а також платників податків зумовить зменшення впливу правових чинників ухилення від сплати податків.

Підставою для адаптації національного податкового законодавства України до загальних моделей, що використовуються на практиці у більшості країн світу та Європи, може виступати отриманий міжнародний досвід. Обмін досвідом між державними службами, що займаються податковими питаннями, країн – учасниць ІОТА дав змогу виявити найуживаніші на практиці моделі оцінки впливу діяльності податкової служби (у тому числі від проведення податкових перевірок) на загальний стан дотримання платниками податкового законодавства і покращення його рівня та залежності законослухняної поведінки платника податків від розмірів фінансових санкцій (штрафів, пені).

У міжнародній практиці різних країн використовується значна кількість механізмів, спрямованих на підвищення рівня добровільної сплати податків та на формування моделі сумлінного ставлення платників податків до обов'язку зі сплати податків, а також на процеси управління ризиками можливого невиконання платниками податкового обов'язку, що використовуються на практиці для боротьби з такими проявами.

До заходів впливу на формування законослухняної податкової поведінки платників податків належать:

- популяризація добровільного дотримання платником податкового законодавства та пропаганда формування серед населення податкової моралі щодо сплати податків;
- інформаційна політика щодо прозорості, відкритості і підзвітності державних фінансів, за допомогою якої платники податків можуть дізнатися про свій внесок у загальний добробут держави;
- оприлюднення так званих чорних списків платників податків – боржників з метою зниження загального рівня по країні заборгованості з податків;
- використання сучасних інформаційних технологій та створених на їх базі електронних податкових сервісів для зменшення ймовірності несплати податків до державної скарбниці;
- реалізація сучасного новітнього стандарту податкового адміністрування та сервісного обслуговування великих платників податків шляхом проведення так званого горизонтального моніторингу як підходу, що впливає на поведінку і дотримання податкового законодавства.

Прогресивний підхід у цьому питанні застосовується податковою адміністрацією Фінляндії, інформаційну політику якої спрямовано на привернення уваги різних цільових груп до необхідності та важливості сплати податків до державної скарбниці.

Концепція комунікаційної політики фінської податкової адміністрації ґрунтується на тезисі, згідно з яким держава впевнена у своїх платниках податків.

Підтвердженням довірчих взаємовідносин є дані, отримані у результаті проведеного податковою адміністрацією Фінляндії опитування, відповідно до яких:

- 97% осіб, які відповіли на запитання, визнали важливість і необхідність справляння податків для фінансування загального добробуту держави;
- 95% респондентів вважають, що сплата податків є важливим обов'язком;
- 85% опитаних висловили довіру податковій адміністрації Фінляндії.

Однак водночас 74% респондентів вважають, що ця система є бюрократичною і складною для розуміння.

З педагогічною та профілактичною метою формування добропорядної податкової поведінки платників податків слід приділяти особливу увагу діалогу між податковими службами та платниками і починати робити це завчасно.

Зацікавленість викликає досвід Федерального міністерства фінансів Австрії щодо оприлюднення широкому загалу та платникам податків зокрема напрямів використання коштів, що надійшли до державної скарбниці у вигляді податків (наприклад, у розрахунку з 1 євро сплачених податків).

Такий новітній підхід полягає у тому, що австрійські платники податків мають право знати, на які цілі йдуть зароблені ними та сплачені до бюджету гроші. З цією метою на офіційному веб-порталі міністерства розміщено відеоінформацію «Де мої європодатки?», яка дає змогу громадянам дізнатися про напрями використання коштів, сплачених ними до бюджету, й усвідомити власний внесок у загальний добробут країни.

В основу відеопослання покладено такі тезиси:

- податки впливають на якість життя; за рахунок податкових

коштів платників податків ми фінансуємо громади Австрії, що дає змогу забезпечити процвітання і високий рівень життя в країні;

- куди йдуть сплачені європодатки – це не секрет, дізнатися про це дуже просто.

Також у відеоролику наводиться посилання на розміщений на веб-порталі міністерства сервіс (калькулятор європодатку), за допомогою якого можна зробити індивідуальний розрахунок такого податку, що підлягає сплаті до державної скарбниці, та побачити питому вагу і суму коштів, спрямованих з бюджету на фінансування пріоритетних для держави напрямів, зокрема: освіту, науку, мистецтво, дорожнє господарство, соціальне забезпечення і охорону здоров'я, внесок у Європейську співдружність, економічний розвиток, державні послуги загального характеру, сільське та лісове господарство, відсотки з державного боргу тощо.

Цікавим з точки зору запровадження в Україні є питання щодо публікації списків податкових боржників, яка використовується у практичній діяльності служби доходів Ірландії.

Така публікація є частиною зусиль служби доходів, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків, попередження недотримання податкового законодавства, забезпечення сплати кожним платником правильної суми податків, а також як профілактичний захід попередження податкового боргу та його якомога скорішого погашення.

Відповідно до внутрішньої інструкції на службу доходів Ірландії покладено обов'язок із щоквартальної (наприкінці зазначеного періоду) публікації переліків платників податків – боржників разом з їх найменуваннями або ПІБ, адресами місцезнаходження чи проживання, видами діяльності або описом інших характеристик кожного податкового боржника, який підпадає під визначені критерії.

Публікації підлягають переліки платників податків, на яких судом накладено штраф або інше покарання, щодо випадків, у яких спеціальним уповноваженим Комісаром прийнято врегулювання будь-яких скарг (наприклад, щодо заниження податкових зобов'язань, зафіксованих у справі департаменту аудиту державних зборів, штрафів, прийнятих судом, тощо).

Ініціатива акції щодо уникнення ухилення через оприлюднення інформації про порушників податкового законодавства покликана, з одного боку, зняти суспільну напругу і заспокоїти невдоволених платників податків, які на відміну від боржників сумлінно вносять до

державної скарбниці платежі, а з іншого – назвати суспільству боржників, які навмисно уникають сплати податків, і присоромити їх, а також стимулювати таких порушників до якнайшвидшого добровільного розкриття даних про приховані податки і співпраці з органами служби доходів Ірландії в обмін на зменшення штрафних санкцій та уникнення оприлюднення.

Зазвичай інформація стосовно платників податків не підлягає розголошенню, але податкове законодавство Ірландії дозволяє розкривати таку таємницю щодо боржників, які ухиляються від сплати податків.

Висновки. На сьогоднішній день ухилення від сплати податків є дуже актуальною проблемою для України, яка обумовлює виникнення цілого ряду негативних соціально-економічних наслідків. Існуванню даного явища сприяє цілий комплекс причин різного характеру, тому боротьба з ним також має включати заходи різного спрямування та здійснюватися на загальнодержавному рівні враховуючи міжнародний досвід.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI. URL: http://zakon3.rada.gov.ua (дата звернення: 10.09.2019).

2. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України URL: http:// www. sfs.gov.ua (дата звернення: 7.10.2019).

3. . Knight Frank (2015), “A quarter of commercial transactions funded by private investors”, available at: www.knightfrank.com.au/news/a-quarter-of-commercial-transactions-funded-by-private-investors- 06692.aspx (accessed 20 October 2016).

4. Australian Taxation Office (2014-2015), Annual Compliance Arrangements with Large Corporate Taxpayers. The Auditor-General ANAO Report, available at: www.anao.gov.au/work/performance-audit/annual-compliance-arrangements-large-corporate-taxpayers (accessed 20 October 2016).

5. Офіційний сайт міжнародної організації Global Financial Integrity [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.gfintegrity.org

Коршук Микола Якович,
студент групи ФМФА-18-1
ННІ економіки, оподаткування
та митної справи
Науковий керівник:
Іванишина Ольга Степанівна,
к.е.н., доцент кафедри
податкової політики

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ДЕФІНІЦІЇ «АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ»

Вступ. Удосконалення податкової системи України повинно ґрунтуватись на оцінці існуючих проблем і недоліків та визначенні шляхів їх вирішення. В даний час не повною мірою врегульовано процес адміністрування податків та зборів, що призводить до виникнення таких проблем, як неналежне ставлення платників до конституційного обов'язку щодо сплати податків та зборів; низький рівень податкової культури; застосування платниками схем мінімізації податкових зобов'язань та відповідно ухилення від сплати податків та зборів; бюджетна заборгованість із відшкодування податку на додану вартість та наявність податкових пільг, які порушують принцип нейтральності податкової системи і відповідно знижують ефективність сплати основних податків та зборів до бюджету тощо. Саме тому актуальним є питання з'ясування сутності та значення поняття «адміністрування податків та зборів».

Проблематика визначення поняття адміністрування податків широко висвітлюється у науковій літературі. Досліджували це поняття Андрущенко В., Мельник В., Крисоватий А., Луніна В., Опарін В., Федосов В., Проскура Е. та інші. Однак залишаються питання визначення даної дефініції залишається дискусійними та потребує подальшого вирішення.

Мета статті - обґрунтувати дефініцію «адміністрування податків» на основі критичної оцінки існуючих теоретичних понять і визначень, та визначити найбільш важливу з точки зору ефективності процесу адміністрування податків та зборів.

Виклад основного матеріалу. Термін «адміністрування податків» почав вживатися як у науковій літературі, так і у нормативній практиці, не зважаючи на те, що його значення повною мірою не визначено.

Варто зауважити, що трактування змісту податкового адміністрування є досить широким. Дослідження визначення дефініції «адміністрування податків та зборів» вказує також і на неоднозначність розуміння таких термінів, як «податковий менеджмент» та «податковий контроль», які ототожнюють із «податковим адмініструванням». Так, Міночкін А. зазначає, що «функціонування економічного механізму податкового менеджменту дозволяє не тільки підвищити рівень стягнення податків до державного бюджету, а ще прискорити і ефективно регулювати соціально-економічні процеси в державі в сучасних умовах» [7, с. 20].

Заслуговує на увагу думка Е. Капогузова, що в теорії оподаткування податкове адміністрування пов'язане з процесом справляння, розрахунку, контролю та сплати податків [3]. В свою чергу, Гацька Л. визначає організацію роботи щодо адмініструванню податків як основне завдання податкового менеджменту контролюючих органів [2, с. 161]. Науковець Воронкова О. організацію системи адміністрування податків розглядає як «етап податкового процесу поруч з: розробкою концептуальних основ оподаткування; обробкою принципів політики доходів держави; розробкою, обговоренням і прийняттям податкового законодавства; прогнозуванням обсягу і структури податкових надходжень; здійсненням обліку платників і надходжень податків; контролем за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків; аналізом виконання бюджетних завдань податкових надходжень і оцінці їх джерел» [1]. Проте такий підхід до розуміння адміністрування податків є вузьким та таким, що суперечить офіційній позиції органів Державної фіскальної служби України.

Вчений Хочуєв В. вказує, що «податкове адміністрування як частина процесу організації податкової політики держави має не тільки загальні властивості, а й особливі, відмінні риси і функції в податковій сфері. Воно виступає в формі комплексної системної організації відносин між платниками податків і податковою адміністрацією в особі податкових органів з метою виконання дохідної частини бюджетів різних рівнів. Податкове адміністрування направлено на побудову комфортної податкової системи в мобільній формі, у вигляді гнучкого механізму, здатного оперативно реагувати як на зовнішні, так і на внутрішні зміни. Це - комплексна система, спрямована на підвищення ефективності сукупності норм і правил, що регламентують податкові дії, конкретну технологію податкових відносин і стабільне надходження доходів до бюджетної сис-

теми в умовах оптимального поєднання методів податкового регулювання і податкового контролю» [12].

На нашу думку, такого підходу є акцентування уваги на ефективність побудови податкових відносин між державою і платниками податків.

Натомість Крисоватий А. розглядає податкове адміністрування, на відміну від податкового менеджменту, з технологічної і практичної точки зору. Так, він вважає, що «державний податковий менеджмент, на відміну від податкового адміністрування та управління оподаткуванням, повинен базуватися на людському факторі і моделюванні мотиваційної діяльності, а також на виробленні на цій основі паретто оптимальних управлінських рішень» [4, с. 8]. Аналогічної думки дотримується Т. Проценко, так як вважає «…поняття адміністрування податків і митних платежів як системну категорію із застосуванням комплексної теоретико-управлінської методології. На цій основі він розробляє прикладне поняття адміністрування, визначає його роль в ефективній діяльності податкових та митних органів» [9, с. 5].

Згідно з поглядами А. Селіванова, адміністрування податків - це «... правовідносини, що складаються в сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків» [11, с . 35]. Вчений Ластовецький А. говорить про адміністрування податків « як механізм, що включає систему способів і організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків та зборів (обов'язкових платежів)» [5, с. 37]. Іванов А. трактує податкове адміністрування як « …сукупність правових норм, що визначають основні принципи побудови податкової системи; структуру і компетенцію податкових органів; статус учасників податкових відносин як владного суб'єкта - податковий орган, так і підвладного - платника податків, їх права та обов'язки; контрольні повноваження податкових органів, порядок і умови застосування ними заходів державного примусу, зокрема, щодо накладення штрафних санкцій за податкові порушення» [13].

Ми погоджуємось із думкою Познякова С., який вважає, що поняття «адміністрування податків та зборів» розповсюджується не тільки на діяльність контролюючих органів в сфері податків та зборів , але і на платників податків щодо реалізації основного податкового боргу [8, с. 9].

Підсумовуючи оцінки наведених вище дефініцій, наведемо визначення термінів «адміністрування» та «менеджмент». Адміністрування походить від лат. Administro - керую, завідую та означає бюрократичний метод управління шляхом командування. А менеджмент в перекладі з англ. Management, від manage – управляти – це сукупність методів, принципів управління фірмою (ширше економікою), які на основі використання внутрішнього потенціалу фірми спрямовані на досягнення поставлених цілей.

Як стверджує Крисоватий А. « …податковий менеджмент складається з державного, корпоративного, особистого (персонального) податкового менеджменту» [4, с. 17]. Отже, виходячи із дефініції менеджмент, є сумнівним можливість використання категорії «державний податковий менеджмент», так як управлінській діяльності держави у податковій сфері притаманно юридично-владний та розпорядчий характер.

Висновки. Отже, поняття «адміністрування податків» найбільш повно необхідно визначати як форму системної комплексної організації процесів податкового регулювання, а також контролю і справляння податків та зборів, яка заснована на поєднанні стимулювання самоініціативи платника податків та владно імперативних методів податкових органів.

Перспективою подальших досліджень у цьому напрямку є розробка напрямів реформування системи адміністрування податків та зборів в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Воронкова О. М. Контрольна і аналітична робота податкової служби України в податковому процесі: автореф. дис ... канд. екон. наук: 08.04.01 [Текст] / А. Н. Воронкова. - М., 2001. - 17 с.

2. Гацька Л.П. Проблеми формування інститутів управління оподаткуванням в Україні [Текст] / Л. П. Гацько, І. М. Рудий // Наукові праці ДонНТУ - 2007. - Вип. 31-3. - С. 159-163. - (Серія: економічна).

3. Капогузов Е.А. Податкове адміністрування: від неокласичного підходу до інституційно аналізу [Електронний ресурс] / Е. А. Капогузов // Росія: варіанти інституційно розвитку: Інтернет-конференція (25.10.06-15.12.06). - Режим доступу:

4. Крисоватий А.І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики: Автореф. дис ... д-ра екон. наук: 08.04.01 [Текст] / А. І. Крисоватий. - Т., 2006. - 32 с.

5. Ластовецький А. Організаційно-правові основи адміністрування податків [Текст] / А. Ластовецький // Право України. - 2003. - № 11. - С. 3740.

6. Мельник В.М. Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи [Електронний ресурс] / В. Мельник // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби. - 2005. - № 2 (29). - Режим доступу:

7. Міночкін А.Н. Удосконалення функції контролю системи податкового менеджменту шляхом формування та аналізу життєвого циклу підприємств регіону [Текст] / Н. Міночкін // Наукові праці ДонНТУ - 2004. - Вип. 87. - С. 20-27. - (Серія: економічна).

8. Позняков С.П. Адміністративно-правовий режим деталізації відносин у сфері погашення податкового боргу: Автореф. дис ... канд. юрид. наук: 12.00.07 [Текст] / С. П. Позняков. - Ірпінь, 2007. - 21 с.

9. Проценко Т. А. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів: автореф. дис ... д-юрид. наук: 12.00.07 [Текст] / Т. А. Проценко. - М., 2008. - 36 с.

10. Редич А. В. Моделювання та комп'ютеризовані засоби підтримки прийняття рішень при адмініструванні податків: автореф. дис ... канд. екон. наук: 08.03.02 [Текст] / В. Редич. - М., 2003. - 21 с.

11. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України [Текст] / А. Селіванов // Право України. - 2002. - № 2. - С. 34-38.

12. Хочуєв В.А. Теоретичні основи податкового адміністрування: поняття та визначення // URL: / http://www.r07.nalog.ru/document. php?id=195525&topic=nc07/ (дата звернення: 07.09.2019)

13. Иванов А.В. Проблемы производства по делам о налоговых нарушениях [Текст] /А. В. Иванов //Российское право в период социальных реформ: сб. науч. тр. аспирантов, соискатели и молодых ученых. - Нижний Новгород: Изд-во Нижегородского университета, 1998. – С.22 – 24.

Кот Михайло Артурович,
студент групи ФМФА-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Ізмайлов Ярослав Олексійович,
доктор економічних наук, професор

ПОРЯДОК ОТРИМАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗНИЖКИ ФІЗИЧНИМИ ОСОБАМИ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА

Постановка проблеми. Міжнародна практика свідчить, що більшість розвинутих країн світу передбачають у податковому законодавстві надання пільг або знижок щодо прибуткового податку з фізичних осіб. В Україні вже 15 років існує відшкодування із податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), проте сьогодні досі залишається дискусійним питання щодо сутності податкової знижки та порядку її застосування.

Метою статті є проведення порівняльного аналізу порядку отримання податкової знижки фізичними особами - платниками податків у зарубіжних країнах та в Україні.

Виклад основного матеріалу. Значущість ПДФО полягає не лише в його фіскальній функції, а й в спроможності виступати податковим інструментом для регулювання соціально-економічних процесів держави.

Однією із соціальних складових в механізмі ПДФО є податкова знижка. Відповідно до положень розділу IV Податкового кодексу України (ПКУ), «податкова знижка - це документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку-резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів – фізичних або юридичних осіб – протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати, у випадках, визначених ПКУ» [1].

Слід зазначити, що ПКУ визначено певні особливості щодо порядку надання податкової знижки, а саме :

- надається податкова знижка виключно фізичним особам-резидентам, котрі не є суб'єктами господарської діяльності;

- платник має право включити затрати у зменшення оподаткову-ваного доходу лише у формі зарплати;

- загальна сума податкової знижки, що нарахована платнику ПДФО в звітному році, не може перевищувати суми річного загального оподатковуваного доходу такого платника, нарахованого як заробітна плата [1].

На практиці податкову знижку в Україні застосовує незначна частина платників податків, що підтверджують дані Державної фіскальної служби України (далі – ДФС). Так, у 2017 році загалом по Україні правом на податкову знижку скористалися понад 65 000 осіб із 513 000 (лише 12,6 %), які задекларували своє податкове зобов'язання із ПДФО [2].

За результатами деклараційної кампанії 2019 року, понад 73 000 українців задекларували право на податкову знижку. За словами в.о. голови ДФС Олександра Власова, «… 2019 році порівняно з минулим кількість охочих отримати таку знижку зросла на 5%» [2].

Крім того, сума податку на доходи фізичних осіб, яка повернута українцям складає майже 170,2 млн грн. «Це на 33,2 млн грн, або на 24% більше, чим за аналогічний період попереднього року", - підкреслив О. Власов [2].

Так за даними ДФС 80%, або близько 60 000 осіб задекларували право на податкову знижку за затратами на освіту; витрати за страховими платежами та пенсійними внесками становили 14 %, або 10 000 осіб; витрати на частину відсотків за іпотечним кредитуванням задекларувало 4 %, або майже 3 000 осіб [2].

На відміну від України, в міжнародній практиці призначення прибуткового податку не наповнення бюджету, а стимулювання розвитку підприємницької діяльності та залучення інвестиційних коштів як вітчизняними, так й іноземними особами. Принцип справедливості в оподаткуванні зарубіжних державах оцінюється не за тим, хто і скільки сплачує податків, а перш за все державу цікавить те, скільки коштів залишається у платника після сплати податкових платежів.

В більшості податкових систем зарубіжних країн при оподаткуванні доходів фізичних осіб використовується прогресивна шкала ставок. В різних країнах світу держави підтримують своїх громадян-платників податку за рахунок зниження податкового тягаря, застосовуючи податкові знижки, пільги, допомоги.

Податок із доходів фізичних осіб є важливішим податком у Великій Британії із соціальної та фіскальної точки зору. Відповідно до

податкового законодавства крім пільг, які отримують особи старше 64 років; малозабезпечені громадяни, неповні сім'ї, що мають дітей віком до 16 років; неповні сім'ї, діти яких навчаються у вищих навчальних закладах на денній форми навчання, передбачено також і знижки. Оподатковуваний дохід зменшується на суму затрат, які пов'язані з одержанням доходу (спецодяг, обладнання для роботи), а також на суми внесків медичної страховки для осіб старших 65 років, до пенсійних й благодійних фондів, медичної страховки для осіб старших 65 років, процентних платежів по позиках на придбання житла та власності (максимум 30 тис. фунтів стерлінгів). Крім того, величина знижок щорічно індексується відповідно до рівня інфляції [2].

В Німеччині при визначенні суми оподатковуваного доходу з сукупного доходу вираховуються так звані особливі й непередбачені витрати. До особливих витрат віднесено затрати, що мають характер матеріального забезпечення платника і його сім'ї у майбутньому: цільові внески на житлове будівництво, страхові внески аліменти, витрати на професійне навчання і підвищення кваліфікації. В групі особливих затрат – витрати на підтримку наукових установ, благодійних організацій, церков (однак загальний обсяг таких пожертвувань не може перевищувати 10 % загальної суми доходів платника). До непередбачуваних затрат відносять вимушені витрати у випадку інвалідності, лікування, догляд за хворими членами сім'ї (у межах установленого рівня).

Волкова О. зазначає, що «… у США платниками податку на доходи фізичних осіб є: самотні; подружжя із спільною сплатою податку; подружжя із самостійною сплатою; глави господарств. Існує можливість отримати податкову знижку особам, старших 65 років, подружжя зі спільною декларацією; самотнім; домогосподарствам; сліпим особам» [3, с. 131].

В Італії фізичним особам – платникам податку (найманим працівникам чи самозайнятим особам), а саме, молодим сім'ям й дітям-утриманцям, також надається податкова знижка. Звільняються від оподаткування особи, які є потерпілими під час землетрусу у 2009 році.

Вітчизняні дослідники Коба О., Миронова Ю. звертають увагу, що «…в Японії фізичним особам – платникам податку (найманим працівникам чи самозайнятим особам) надається податкова знижка для молодих сімей. Не оподатковуються кошти, які були витрачені на лікування, медичне обслуговування, страхування життя та пенсійне страхування» [4, с. 122].

Варто зазначити, що сьогодні в Україні серед науковців, фахівців, які досліджують ПДФО дискусійним питанням залишається перелік витрат, які можна включити до податкової знижки.

Так, наприклад за витратами, які були понесені. платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг із лікування такого платника податку або члена сім'ї першого ступеня споріднення платникам податкова знижка не надається, оскільки станом на 01.01.2019 р. закон про загальнообов'язкове державне соціальне медичне страхування чинності не набрав. І відповідно громадяни України, які переважно лікуються за свій власний кошт, придбаваючи дорогі ліки, медичні вироби отримати податкову знижку не можуть.

Стосовно витрат, які фізична особа понесла як частину сплачених процентів за іпотечним житловим кредитом також є проблемні питання, оскільки відшкодування таких витрат може бути лише в тому випадку, коли фізична особа проживає або прописана в будинку чи квартирі, що купується. В більшості випадків, сьогодні українці купують житло, ще на стадії будівництва. Тобто вони не можуть фактично там проживати або бути прописаними. І тому вони втрачають право на отримання податкової знижки.

Варто також зазначити, що при наданні податкової знижки порушується принцип рівності всіх платників перед законом, так як податкову знижку має право отримати лише той платник, який отримує дохід виключно у вигляді заробітної плати. Платники ПДФО, котрі зареєстровані як СПД чи отримують доходи від незалежної професійної діяльності, не можуть використовувати цей податковий інструмент, оскільки їх доходи не вважаються заробітною платою.

Отже, основними недоліком функціонування податкової знижки із ПДФО є її обмеженість переліком витрат. Відшкодування ПДФО у вигляді податкової знижки одержує критично мала кількість платників податку, що свідчить про неможливість виконання нею своїх функції в повній мірі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI. URL: http://zakon3.rada.gov.ua (дата звернення: 10.09.2019).

2. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України URL: http:// www. sfs.gov.ua (дата звернення: 7.10.2019).

3. Волкова О. Міжнародний досвід оподаткування доходів громадян в контексті сучасної податкової реформи в Україні. Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор». 2014. № 3(35). С. 128–135.

4. Коба О., Миронова Ю. Оподаткування доходів фізичних осіб: закордонний досвід та перспективи України. Strategies for economic development: the experience of Poland and the of Ukraine. 2018. С. 111–126.

Сетнік Олена Олегівна,
студентка групи ФМФА-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Осмятченко Володимир Олександрович,
доктор економічних наук, професор

НЕОБХІДНІСТЬ ТА ЗАВДАННЯ ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ПОКАЗНИКІВ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Постановка проблеми. Податкова звітність є базовим методом податкового контролю. Податкова звітність – це звітність, яка подається до органів податкової служби та позабюджетних фондів і характеризує стан зобов'язань підприємства, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів. До складу податкової звітності включаються декларації та розрахунки по податках, по яким організація чи фізична особа є платником.

Оскільки є необхідним зниження обсягів ухилень від сплати податків, то розробка показників, які б характеризували рівень податкового потенціалу підприємства може стати одним з інструментів протидії ухиленню від сплати податків. У сучасних кризових умовах існує необхідність розробки пропозицій щодо обліку, контролю, оцінки та аналізу можливостей підприємств формувати достатні суми податкових платежів у бюджет у вигляді різних податків. Дослідження та розробка показників оцінки рівня податкового потенціалу підприємств нададуть можливість податковим органам визначати суми майбутніх податкових платежів від підприємств-платників податків, планувати обсяги надходжень до бюджету економічно обґрунтованими

методами, а також виявляти платників, які ухиляються від сплати податків. Такі обставини визначають актуальність та особливу значущість теми дослідження – аналіз сутності податкового потенціалу підприємства та розробка методів його оцінки і аналізу. Таким чином, тема роботи набуває актуальності, проблема пошуку нових засобів боротьби з ухиленням від сплати податків та можливості шахрайства в фінансовій звітності, що зменшує базу оподаткування, має стати головним напрямом майбутніх реформ[1, с. 110].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженнями питань організації формуванню та необхідністю проведення податкової звітності присвятили вітчизняні вчені, такі як Білецька Г.М., Букало Н.А., Васильчук С.С., Карпенко Н.Г., Квач Я.П., Левченко Н.М., Микитенко Т.К., Новицький С.В., Руденко Ю.М.

Метою статті є визначення поняття податкової звітності, дослідження проблематики та завдань проведення аналізу показників податкової звітності.

Викладення основного матеріалу дослідження. Економісти в своїх дослідженнях вживають термін «податковий аналіз», «аналіз податкової звітності діяльності» та роблять спроби виділення його в самостійне науково-практичне спрямування аналізу. Однак питання про зміст і наукове обґрунтування самостійності цього напрямку аналізу залишається відкритим, про що свідчить зокрема і відсутність єдиного термінологічного апарату. Так, Карпенко Н. Г. в своєму дослідженні висловлює думку про некоректність використання терміну «податковий аналіз» як складової частини аналізу господарської діяльності організації в зв'язку з тим, що практикою вже вироблений поділ на види аналізу (фінансовий і управлінський) в залежності від типу інформаційної бази [5]. На думку вченого, для аналізу з метою податкового аудиту використовуються дані не тільки системи податкового обліку, а й бухгалтерського, а також управлінського обліку, тому терміни «економічний аналіз в податковому аудиті» або «економічний аналіз податкової звітності» є більш придатними. У сучасній науковій літературі термін «аналіз показників податкової звітності» почали вживати. Крім цього, класифікація економічного аналізу в залежності від типу інформаційної бази умовна і при проведенні як фінансового, так і управлінського аналізу можуть бути використані самі різні джерела інформації.

Виділення аналізу показників податкової звітності в самостійний науковий напрям передбачає розкриття його змісту. Розкриттю змісту аналізу сприяє його характеристика за кількома ознаками:

– мета дослідження;
– коло досліджуваних питань;
– об'єкти;
– кількість розглянутих рівнів управління;
– суб'єкти, які проводять аналіз;
– широта вивчення резервів;
– характер прийнятих рішень;
– періодичність проведення;
– застосування технічних засобів.

Метою економічного аналізу на рівні підприємства є підвищення ефективності його функціонування. Ефективність економічної діяльності проявляється в досягненні найбільших результатів при найменших витратах. Вважаємо, що податки для підприємства – це витрати, а будь-який керівник зацікавлений в їх зниженні, то головною метою аналізу показників податкової звітності на рівні організації є формування інформаційного забезпечення для обґрунтування економічних рішень, спрямованих на зниження податкових витрат. А для податкового органу аналіз необхідний для виявлення помилок.

Досягнення цілей аналізу показників податкової звітності потребує вирішення таких завдань, як:

– аналіз динаміки та структури податкових зобов'язань, виявлення факторів і причин, що вплинули на їх зміни;
– кількісний вимір впливу податкових чинників на формування та зміну результатів фінансово-господарської діяльності;
– аналіз залежності обсягу податкових витрат від зміни масштабу діяльності організації;
– перспективний податковий аналіз;
– формування показників для внутрішнього контролю податкових зобов'язань та їх оцінка;
– аналіз податкових ризиків;
– аналіз впливу положень податкової політики організації на показники економічної діяльності;
– аналіз ефекту від використання податкових пільг;

– аналіз витрат, пов'язаних з виконанням організацією функцій платника податків.

Сутність аналізу показників податкової звітності, як і в цілому економічного аналізу, зводиться до формування інформаційно-аналітичного забезпечення для прийняття економічних рішень. Зміст аналізу показників податкової звітності полягає в використанні наукових методів для обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію податкових витрат, відновлення та підтримання фінансової стійкості, скорочення податкових ризиків[1, с. 108].

Аналітична робота в рамках аналізу показників податкової звітності передбачає здійснення наступних етапів:

1) визначення мети і завдань аналізу;

2) визначення інформаційної бази;

3) вибір системи показників;

4) вибір методів, прийомів, розробка процедур аналізу;

5) вивчення інформації, виконання розрахунків;

6) узагальнення отриманих результатів, їх оцінка;

7) розробка варіантів управлінських рішень і вибір оптимального рішення;

8) перевірка ефективності прийнятого управлінського рішення.

На нашу думку, аналіз показників податкової звітності, як і інші види аналізу, є областю практичної діяльності. Його місце в системі управління представлено на рис. 1.

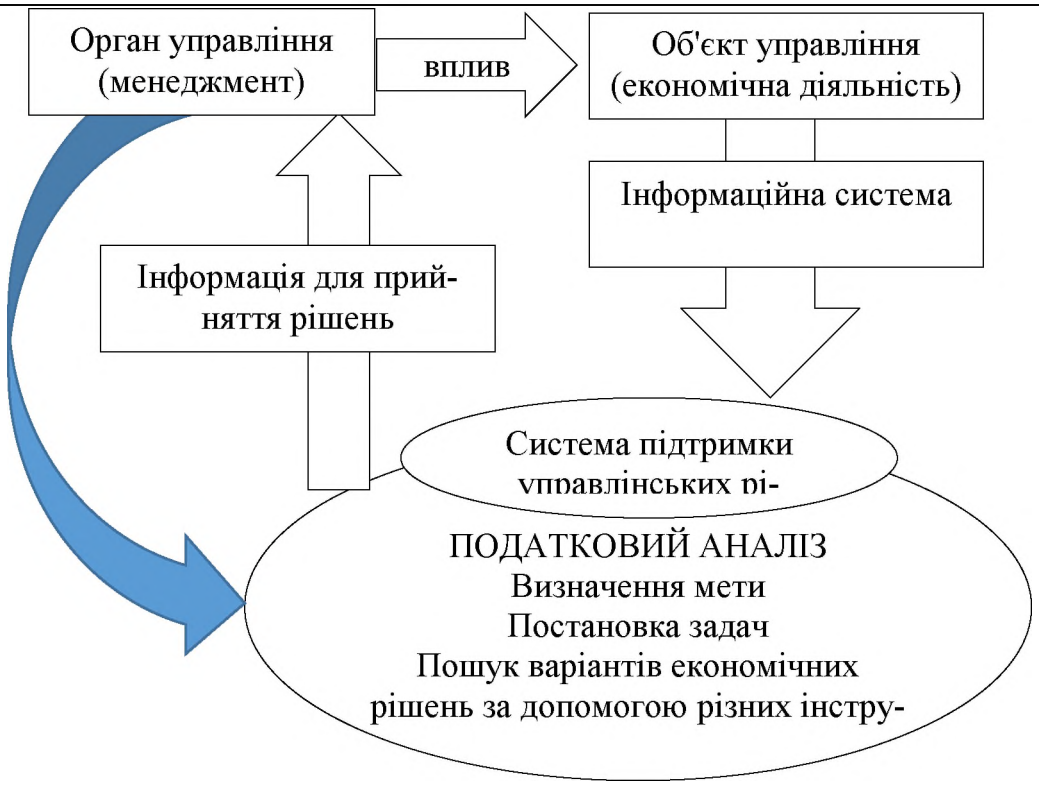


Рис. 1. Місце аналізу показників податкової звітності в системі управління

Особливу важливість за часом проведення аналізу показників податкової звітності буде грати оперативність, тобто своєчасність фіксації і оцінки короткострокових

Висновки. Можливість використання в якості інформаційної бази податкового аналізу та систему податкового обліку, і систему бухгалтерського обліку, на наш погляд, дозволяє вживати в податковому аналізі терміни обох систем. Відзначимо, що в цілях цього дослідження до числа найбільш важливих відносяться такі поняття: податкове навантаження, транзакційні податкові витрати, податкове середовище, податкова вигода[4, с. 306].

Вищевикладене дозволяє ідентифікувати аналіз показників податкової звітності діяльності комерційної організації як область спеціальних знань про методи і прийоми дослідження, які застосовуються для обробки і аналізу економічної інформації, що стосується впливу системи оподаткування на фінансово-господарську діяльність організації, с метою обґрунтування управлінських рішень. В умовах, коли завдання пошуку і підтримки сталого розвитку організації не втрачають своєї актуальності, розвиток податкового аналізу як наукового напрямку має важливе значення.

Важливим завданням аналізу показників податкової звітності є оцінка податкової ситуації, під якою розуміється сформовані податкові умови економічного суб'єкта під впливом як зовнішніх, так і внутрішніх факторів. Вплив зовнішніх факторів визначаються впливом різних нормативно-правових актів на діяльність економічного суб'єкта, що визначають умови його функціонування. Внутрішні чинники – це сукупність особливостей організації: форма власності, організаційно-правова форма, види, характер, масштаби діяльності, прийнята облікова політика та ін.

Інформаційною базою аналізу показників податкової звітності є дані насамперед системи податкового обліку, яка може формуватися в організації автономно від системи бухгалтерського обліку або на основі неї. У другому випадку джерелом інформації податкового аналізу, по суті, є система бухгалтерського обліку. Крім цього, для вирішення окремих завдань податкового аналізу, наприклад, для оцінки податкових ризиків по загальнодоступним критеріям, незалежно від того, як в організації формується система податкового обліку, одним з його інформаційних джерел буде бухгалтерська (фінансова) звітність[3, с. 656].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Дземішкевич І. О. Податкова звітність як елемент інтегрованої звітності підприємства: теоретико-практичні питання формування / І. О. Дземішкевич // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2016. - Т. 21, Вип. 8. - С. 107-111.

2. Звітність підприємств: Навч. посіб. + компакт-диск. – 2-ге вид., стер. Рекомендовано МОН / Давидов Г.М., Шалімова Н.С. – К., 2011. – 623 с.

3. Звітність підприємств : [навч. посіб.] / [Верига Ю.А., Фесенко Д.М., Левченко З.М. та ін.] ; за ред.. професора Ю.А. Вериги. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 656 с.

4. Довідник термінів нормативно - правового забезпечення господарської діяльності в Україні : [наукове видання] / М. В. Кужельний, Т.І. Єфименко, Є.В. Калюга ; за ред. д.е.н., проф. Кужельного М.В. – Рівне: НУВГП, 2009. – 306 с.

5. Карпенко Н. Г. Основні вимоги формування податкової звітності бюджетними установами [Електронний ресурс] / Н. Г. Карпенко

// Вісник Полтавської державної аграрної академії. - 2016. - № 1-2. - С. 55-57. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VPDAA_2016_1-2_13

Слободян Дмитро,
студент групи ФМФА-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Швабій Костянтин Іванович,
доктор економічних наук, професор

ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД СУПРОВОДЖЕННЯ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ТА ЙОГО АКТУАЛЬНІСТЬ ДЛЯ УКРАЇНИ

Постановка проблеми. Великі платники податків, які визначають стандарти та конкретні послуги, повністю відображають національний інтерес однієї країни у розподілі великих підприємств в окрему групу платників податків та здійснюють індивідуальну підтримку, але враховуючи країну.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Наукова теорія в галузі організації та управління податковим процесом має на меті довести, що принцип стабільного джерела податкових надходжень у бюджеті ніколи не втратить своєї актуальності. Зважаючи на стратегічне значення бюджетної ролі держави та великих платників податків, вітчизняні вчені все частіше звертають увагу на певні аспекти їх податкової підтримки, включаючи вивчення великих податкових організацій платників податків, ця тема присвячена науці. Особливо Л.О. Матвейчук, А.В.Післіці, А.А.Славкова, О.М.Ющенко, О.Ю.Тимарцева та ін. Разом з тим, для розробки рекомендацій щодо посилення підтримки великих платників податків в Україні, ми вважаємо, що відповідний аналіз особливостей його реалізації показав високий рівень між податковими органами та великими підприємствами країни.

Метою цієї статті є підтвердження здійснення платника податку на послуги - напрямок відповідного зарубіжного досвіду України.

Основні матеріали дослідження. Австралія та Великобританія були одними з перших країн, які частково запровадили функції платників податків фінансовими органами [6, с. 41]. Вивчаючи публікації Форуму ОЕСР [6; 15; 5; 14] про адміністрування податків (Форум з управління податками), метою його роботи є вивчення середовища, в якому діє податкова система, обмін професійною інформацією в податковій сфері та визначення конкретного рішення. Найкращі міжнародні практики щодо адміністративних питань та, звичайно, напрямки покращення податкового середовища в кожній країні. Згідно з повідомленнями, Австралія, Сполучене Королівство Великобританії та Північної Ірландії, Норвегія та Нідерланди відзначили найбільш передові та зразкові практики організації податкової підтримки великих платників податків.

Крім того, згідно з дослідженням, проведеним у 2018 році Мережею податкових судових органів (Податкова судова мережа), ці країни також були включені до списку найуспішніших податкових адміністрацій у 82 країнах [10]. Дослідження було покликане розраховувати "індекс фінансової таємниці - показник, який відображає, які країни найбільше сприяють ухиленню від сплати податків, відмиванню грошей та іншим юрисдикціям фінансових шахрайств.

Основні критерії індексу фінансової таємниці включають, зокрема, ефективність адміністрування податків. Показник показує, що певна країна враховує типологізацію аналізу інформації платників податків і включає в структуру обслуговування країни окрему інституційну смугу обслуговування [14, с.84-85].

Оскільки системи управління податком в Австралії, Великобританії, Норвегії та Нідерландах характеризуються рівнем розвитку та ефективності, ми вважаємо, що слід надавати пріоритет досвіду МПП щодо організації податкової підтримки в цих країнах.

Зокрема, основна особливість моделі Австралійського податкового бюро (АРО) полягає в тому, що вона забезпечує основу для оцінки ризиків ухилення від сплати податків, визначення причин недотримання податкових норм, визначення рівня співпраці платників податків та виходячи з характеру та рівня оцінюваного ризику. Заходи.

У той же час, в останні роки АПО посилила свої зусилля щодо встановлення партнерських відносин з великими платниками, особливо з тими, кого визнали "критичними". Метою цих відносин є підтримка повного та відкритого вирішення спірних питань оподаткування

та виявлення та зменшення податкових ризиків у режимі реального часу. Ця практика показує, що хоча більшість платників податків не мають наміру ухилення від сплати податків, постійний моніторинг їх діяльності допоможе усунути податкові конфлікти.

З метою посилення співпраці з великими платниками, АРО ініціювала низку ініціатив, найвідомішою з яких є "перспективні домовленості щодо дотримання" ("ACAs"). Ці заходи спрямовані на основних платників податків та забезпечують високий рівень доступу до АПО.

У 2012 році АСА також створила комісію з нагляду з метою вдосконалення адміністрування податків для великих платників податків. З часом АРО переглянув критерії відбору великих платників для участі в "ACAs". На початку в цих заходах брали участь 50 найбільших суб'єктів господарювання, вибрані повністю за обсягом торгівлі. Зараз учасником "АСА" є лише основний платник.

Управління "АКА" в основному здійснює відділ обслуговування АРО, який формує матричну структуру організацій типу оподаткування та сегментації ринку. Зокрема, відділ непрямого оподаткування відповідає за адміністрування акцизних податків та інших акцизних податків, розподіл праці між державними компаніями та міжнародними організаціями - корпоративні податки та ренти, розподіл праці між приватними компаніями та заможними громадянами - податкове управління виплатами працівників (з податком на добробут).

Австралійська податкова служба також надає послуги великим платникам податків на основі категорій ризику (високий, середній, низький ризик, основні платники податків) та оцінюється за допомогою системи диференціації ризиків, яка є типовим інструментом для профілів ризику платників податків. Для класифікації корпоративних платників за рівнем ризику платформа диференціації ризику не тільки забезпечує високо автоматизовані процедури, що включають алгоритми та комп'ютерні системи. Більшою мірою це досягається шляхом ручного виготовлення процесів і приділення пильної уваги критичним злітно-посадкових смуг. Робота з оцінки ризику проводиться з липня по листопад кожного року. На початку ефекти моделі АПО не відповідали податковому законодавству платників податків. Для кожного податку він визначається окремо. Наприклад, при розрахунку податкової метрики компанії враховуються обороти платника та сума сплаченого податку, вартість активів і навіть частка ринку. Після завершення розрахунку WFP включається до групи з високим зарядом або

групи з низьким зарядом. Отже, платники податків, які порушують податкове законодавство, призведуть до значних втрат у бюджеті, які можуть бути віднесені до категорії ключових платників або «платників високого ризику».

Наступним кроком є оцінка тенденції високоефективних КНП порушувати податкові норми.

Цей процес включає обробку та аналіз всієї наявної інформації про платника податків, його зовнішнє середовище та потенційні ризики. З цією метою АРО створила спеціальну базу даних, доступ до якої можна отримати через один із веб-сайтів податкових органів. У той же час до основних факторів, які слід враховувати при оцінці ризику платників податків, належать його податкова історія, середня ставка податку та функції управління. Команда, відповідальна за визначення рівня ризику платника, формує детальний звіт про рівень злітно-посадкової смуги на основі рівня ризику та відповідної призначеної категорії ризику. Якщо у вас є часткові зауваження щодо платника податків, інспектор може змінити звіт та сформулювати остаточний висновок про те, які кваліфікації для присвоєння ПНК є "ключовими платниками", "платниками високого ризику", "платниками середнього ризику", " Платник має низький ризик »[2].

Окрім того, що у великих компаніях платники податків в Австралії також мають заможні податкові платники (мешканці, включаючи чисту суму на суму понад 5 мільйонів доларів з діловими партнерами. США) та заможні особи, які мають чисту вартість 300 000 доларів США. США [9]. Станом на 2014 рік в Австралії було 1734 заможні люди, приблизно половина з яких були зареєстровані в Сіднеї. [1] З 1996 року було запроваджено податкову підтримку австралійських HNWI, а до 2013 року АРО зібрала приблизно 3 мільярди австралійських податків. Додатковий бюджет доходу за рахунок покращеної якості обслуговування для цього типу платника.

В принципі організації роботи платники податків виконують податковий обов'язок доброчесності, АРО, але розуміють, що не всі платники податків мають добронамереність. Ось чому, для покращення їх дотримання податкового законодавства, австралійські податкові органи використовують два різні методи оподаткування багатих:

- рекомендації, включаючи заходи, розроблені для заохочення платників або їх представників добросовісно виконувати свої податкові зобов'язання;

- Позитивний підхід - застосування надійності контрольної інформації та вимог податкового законодавства.

Як і у великих корпоративних платників податків, ключовою особливістю співпраці АПО з багатими є підхід на основі ризику. Починаючи з 2004 року, автоматична ідентифікація та оцінка австралійських заможних ризиків проводиться за допомогою таких інструментів, як система багатства Групи, яка обчислює чисту вартість активів усіх платників податків, комплексну модель балів, що визначає багатих в загальній групі платників податків. Ризик для людини, як і вищезазначена платформа диференціації ризику, платформа візуалізує ступінь ризику [13].

Відхилення деяких пільг, у тому числі у вигляді додаткових податкових надходжень, надається податковим органам для МПП та заможних осіб, і важливо підкреслити ще одну важливу перевагу використання цієї технології - економію фінансових ресурсів країни. У випадку рішучості платників податків добросовісно виконувати свої податкові зобов'язання, зусилля фіскальних органів щодо обслуговування своїх послуг очевидно невеликі, на відміну від тих платників податків, які використовують плани мінімізації сплати податків. Ми вважаємо, що підхід, орієнтований на ризик роботи з CPN в Австралії, є надзвичайно важливим для України і є особливо важливим з практичної точки зору, оскільки дозволить працівникам центрального офісу зосередити зусилля на наданні послуг великим платникам податків. Будучи в змозі взаємодіяти з більш ризикованими платниками податків без необхідності більше брати участь у ВПП, ці ВПП виявилися серйозними та забезпечують економію бюджету на їх підтримку.

Підхід на основі ризику також є важливою частиною моделі Великобританії, яка підтримує великих платників податків. Служба злітно-посадкової смуги Великобританії надається Королівським відділом податкової та митної структури - дохід королеви за податками та митницею - адміністрацією великих підприємств (DVB) [7]. Вибір ВПП, який має 2000 підприємств у Великобританії, ґрунтується на нормах доходів (понад 6 мільйонів фунтів стерлінгів), а з квітня 2014 року - та кількості персоналу та кількості структурних підрозділів [15, с. 100]. Ключовим питанням підвищення продуктивності роботи DVB

та великих платників податків є розуміння того, як останній розробляє та коригує свою податкову стратегію. З цією метою цей податковий орган здійснює внутрішні та зовнішні фактори, що впливають на податкову культуру, податкове адміністрування та корпоративний податковий клімат, а його результати публікуються у вичерпному звіті про форму дослідження [4].

Зверніть особливу увагу на послуги, що надаються заможним платникам податків у Великобританії - особисті активи на суму понад 200 000 фунтів стерлінгів. Це не дивно, враховуючи щорічний звіт даних "Звіт про багатство 2015" у найбагатших людей сучасності, згідно з яким Лондон - найбагатша родина в сім'ї не тільки у Великобританії, а й у світі - близько 4364 людини [16, перше

Ми вважаємо, що однією з найважливіших переваг діяльності KPMS у співпраці з МПП є те, що організація поставила цілі та цілі, орієнтуючись не на кількість ресурсів, які потрібно мобілізувати, а на те, наскільки задоволені клієнти підходом спільної роботи. Зокрема, з метою визначення ставлення великих підприємств до роботи КПМ щороку проводиться так зване масштабне комерційне опитування (масштабне комерційне опитування), тобто організоване опитування якості персоналу керівництва DVB щодо клієнтів [12].

Успіх моделі відбору кооперативів між DVB та великими платниками податків свідчить про те, що в 2010-2015 роках КМПС мобілізувала додаткові 38 мільярдів фунтів податків за рахунок збільшення відповідності податковому законодавству ВПП. 93% [11; 12]).

Встановлення міцного партнерства між податковими органами та великими корпораціями також є пріоритетом для Норвезької податкової адміністрації (Норвезька податкова адміністрація). З 2015 року типовим стандартом для визначення великих норвезьких платників податків є сума доходу або вартість активів, що перевищує 1 мільярд норвезьких крон [3, с. 87]. Податкова підтримка великих норвезьких платників податків надається Центральним управлінням доходів великого підприємства, яке входить до складу Норвезької податкової служби з двома іншими центральними офісами в Осло та п'ятьма регіональними податковими бюро [3, с. 10].

На думку експертів ОЕСР, традиційні методи аудиту та контролю не забезпечують достатньої податкової дисципліни для великих платників податків. Ось чому деякі успіхи в побудові взаємодії з великими платниками податків зараз переходять у нову фазу - викорис-

товуючи так званий активний діалог зі Всесвітньою продовольчою програмою. Цей підхід передбачає використання ретроспективних даних аудиту для запобігання подальшим податковим злочинам шляхом діалогу з бізнесом та на основі повноважень податкової адміністрації. Сенс діалогу полягає насправді у з'ясуванні правил та проведенні внутрішніх аудитів. У 2012 році шість великих суб'єктів господарювання з різних секторів національної економіки взяли участь у добровільному діалозі з Норвезьким агентством з доходів.

Варто зазначити, що перехід до розширеного діалогу ВПП є загальною тенденцією для країн, які мають найкращі практики податкової підтримки таких платників податків, але Нідерланди є найбільш прогресивними в цьому плані. Як вже згадувалося раніше, голландська особа є великим платником податків за організаційною моделлю, яка стала основою на базі департаменту, створивши центральний офіс для обслуговування великих платників податків в Україні, а уряд країни був тоді, державна політика Нідерландів У звіті "Майбутнє правового товариства" Науковий комітет запропонував перехід від "вертикалі" до "поперечної", тобто рівних відносин між владою та громадянами у відповідь на зміни в міжнародних та соціальних партнерствах. Рекомендації, викладені у звіті, були реалізовані в урядовій програмі модернізації, і в 2005 році було розпочато пілотний проект «Горизонтальний моніторинг великих платників податків», основні принципи якого були визнані: взаємодовіра, взаєморозуміння та прозорість [8].

Першими учасниками експерименту стали 20 кращих платників податків на прибуток підприємств. План спрямований на поглиблення довіри голландської податкової та митної адміністрацій (Нідерландська податкова та митна адміністрація) до платників податків для усунення податкової невизначеності та ризиків неплатежів, змушуючи платників видавати податкові органи про приховані потенційні та значні ризики. Сигнал для будь-якої проблеми. Основна умова договору полягає в тому, що компанія має високий внутрішній податковий контроль (рамки податкового контролю) [17, С. 63].

Зокрема, згідно з угодою з PMAN, компанія зобов'язана вирішити податкові ризики, які виникають у випадку з податковими службами, в той час як інспектор, у свою чергу, уточнює свій стан у певний час. До речі, формат горизонтального моніторингу угод між сторонами завжди був для фізичних осіб різним платникам, але вихідний пункт та зміст договору однакові. Звичайно, транзакція повинна від-

повідати національному законодавству та фіскальній політиці Нідерландів. Зараз горизонтальний моніторинг у Нідерландах є не лише головним фактором взаємовідносин між податковими органами та великими підприємствами, але також є головним фактором взаємовідносин з представниками МСП.

Для визначення великих платників податків у Нідерландах прийнято кілька критеріїв: реєстрація та / або сукупний середньозважений податок на прибуток на Амстердамській фондовій біржі, податок на додану вартість та соціальні виплати понад 25 мільйонів євро; бізнес у фінансовій чи нафтовій, газовій або енергетичній галузях Як неприбуткова організація, середньозважений податок, що сплачується, становить понад 37,5 млн євро. Компанії, які не відповідають жодному з цих критеріїв, але мають потенційних великих платників і мають великі фінансові ризики, і їх також можна включити до цього переліку. Хоча організаційна структура нідерландських податкових органів базується на функціональній моделі, регіональні податкові органи мають велику кількість податкових органів, тобто функціональні методи доповнюються типом платників податків [15, с. 89]. Послуги великих платників здійснюються галузевими командами у таких галузях: фінанси, технології, комунікації та енергетика; природні ресурси, нафта і газ. Робота дев'яти податкових органів у Нідерландах щодо обслуговування великих платників податків координувалась двома членами групи управління податкових органів в Амстердамі та Роттердамі та за допомогою робочої групи дуже великих організацій [15, с. 100].

Умовами горизонтального моніторингу відповідно до сучасних вимог є взаємна довіра, розуміння та відкритість, які включають основні зобов'язання сторін, а дані свідчать про те, що податкові органи Росії надають найновішу інформацію, податкові стратегії, оподаткування

Тому великий платник виграє від цієї форми співпраці, оскільки отримує повну картину не лише свого фінансового стану, але й опосередковано пов'язаного з функціонуванням податку. Починається рівень моніторингу внутрішнього середовища замовника, потім зустрічається з ним, а потім проводиться так зване сканування відповідності замовника програмним вимогам. Так само важливою умовою моніторингу рівня участі є великий платник, який є організацією якісної системи внутрішнього податкового контролю. Заключний етап співпраці між підконтрольним об'єктом та податковими органами - подальше вдосконалення моніторингу та контролю - характеризується

найвищим рівнем регулювання. Зміст цієї програми можна звести до того, що рівень моніторингу учасників знаходиться під постійним контролем з боку фінансових органів, але не контролюється у традиційному для нас погляді, його мета - виявлення суперечливих звітів та встановлених заявок Суворі санкції, але нагляд, проявляються у постійному моніторингу діяльності платників податків та швидкому реагуванні на податкові проблеми, що виникають у процесі їх фінансово-господарської діяльності.

Загалом, підтримка міжнародної практики КНП показала, що ідеальний режим роботи спеціалізованих податкових органів та великих платників податків забезпечує такі чотири ключові елементи: взаємодія та платник податків, інноваційна технологія та орієнтований на ризик підхід Обробка інформації, всебічний контроль та особисті консультації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, просування зарубіжного досвіду підтримки великих платників податків показує, що спільними рисами ефективної взаємодії між окремими країнами та ВПП та багатими є: орієнтований на ризик, включаючи формування профілю ризику платника та розширення податків. Діалог та широке впровадження нетрадиційних методів контролю, спрямованих на запобігання злочинності, а не накладення на них санкцій. Ми також вважаємо, що реалізація провідного зарубіжного досвіду в Україні потребує реалізації такого завдання:

Ввести підхід, орієнтований на ризик, підтримати МПП, впровадити диференційовані платники та відповідні методи, працювати з ними на основі ступеня ризику та запровадити повноцінний горизонтальний моніторинг як послугу;

Зміцнювати двосторонній зв'язок між фіскальними органами та великими платниками податків, контролювати ставлення останнього до офісної діяльності, яка обслуговує великих платників податків, і на цій основі приймати рішення щодо перегляду політики податкових органів.

У той же час, очевидно, що фінансові інтереси країни будуть важливими в основі всіх заходів, спрямованих на оптимізацію великих механізмів підтримки платників податків. Саме тому подальше дослідження буде зосереджено на фінансових аспектах діяльності великих платників податків в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Knight Frank (2015), "A quarter of commercial transactions funded by private investors", available at: www.knightfrank.com.au/news/a-quarter-of-commercial-transactions-funded-by-private-investors- 06692.aspx (accessed 20 October 2016).

2. Australian Taxation Office (2014-2015), Annual Compliance Arrangements with Large Corporate Taxpayers. The Auditor-General ANAO Report, available at: www.anao.gov.au/work/performance-audit/annual-compliance-arrangements-large-corporate-taxpayers (accessed 20 October 2016).

3. Directorate of Taxes Norway (2013), The Norwegian Tax Administration. Annual report 2012

4. OECD (2009), Forum on Tax Administration Compliance Management of Large Business Tax Group: Guidance Note. Experiences and Practices of Eight OECD Countries, OECD Publishing, 76 p.

5. OECD (2011), Forum on Tax Administration: Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries. Comparative Information Series (2010), OECD Publishing, 291 p.

6.HMRC (2014), "HM Revenue and Customs Large Business", available at: www.gov.uk/guidance/hm- revenue-and-customs-large-business#large-business (accessed 20 October 2016).

7.The Netherlands Tax and Customs Administration (2010), "Horizontal Monitoring Within the Medium to Very Large BusinessesSegment: Guide", availableat: http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf (accessed 20 October 2016).

8. Australian Taxation Office (2016), "How we identify wealthy individuals and their businesses", available at: www.ato.gov.au/Business/Privately-owned-and-wealthy-groups/What-you-should-know/About-privately-owned-and-wealthy-groups/How-we-identify-wealthy-individuals-and-their- businesses/ (accessed 20 October 2016).

9. Tax Justice Network (2015), "Key Financial Secrecy Indicator 8: Efficiency of Tax Administration", available at: http://financialsecrecyindex.com/PDF/8-Efficiency-Tax-Administration.-pdf (accessed 20 October 2016).

10. HMRC (2010), Large Business Customer Survey, available at: www.gov.uk/ government/uploads/system/uploads/attachment_-data/file/344994/lbcs-full-report.pdf (accessed 20 October 2016).

11. HMRC (2014), Large Business Panel Survey 2013, available at: www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/318936/report312.pdf (accessed 20 October 2016).

12. Australian Taxation Office (2014), Managing Compliance of High Wealth Individuals. The Auditor- General Audit Report, available at: www.anao.gov.au/~/media/Files/Audit%20Reports/2013%202014/Audit%20Report%2035/AuditRepor t_2013-2014_35.pdf (accessed 20 October 2016).

13.OECD (2013), Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, 379 p.

14. OECD (2015), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris, 384 p.

15. Knight Frank (2015), The Wealth Report 2015, available at: http://content.knightfrank.com/research/83/documents/en/wealth-report-2015-2716.pdf (accessed 20 October 2016).

16. Verbi, M., Čok, M. and Sinkovec, D. (2014), "Some Evidence for Implementing an Enhanced Relationship in Slovenia", Financial Theory and Practice, Vol. 38, 1, pp. 61–80.

Солдатенко Руслан,
студент групи ФМФА-18-1
Науковий керівник:
Панура Ю. В.

ПОДАТКОВИЙ АУДИТ У СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

На сьогоднішній день вітчизняний аудит являє собою «інститут сучасної економіки, що грає важливу роль у забезпеченні зацікавлених користувачів достовірною інформацією. При цьому аудит в Україні проходить стадію трансформації. В аудиторську практику впроваджуються міжнародні стандарти аудиту, в умовах реформування сис-

теми бухгалтерського обліку та оподаткування змінюється функціональна спрямованість аудиторської діяльності, відбувається перегляд цілей і завдань аудиту у бік розуміння бізнесу клієнта та оцінки перспектив його розвитку, розробки рекомендацій щодо зниження фінансових та інших супутніх ризиків, а також надання всебічної допомоги в управлінні компанією» [1]. Історичні особливості розвитку аудиту в Україні, його тісний зв'язок з державою, що реалізує за допомогою аудиту (на початкових етапах його становлення) функції податкового контролю, висока складність національної системи оподаткування, постійно мінливе податкове законодавство, наявність великої кількості спірних арбітражних справ з податкових питань, а також інші обставини зумовили появу нового напрямку аудиторської діяльності – податкового аудиту, здійснюваного на даний момент аудиторськими компаніями, або в рамках загального аудиту, або при наданні інших консультаційних послуг.

Істотний внесок у дослідження питань в області податкового аудиту та вдосконалення технології його проведення внесли такі вчені, як І. А. Бажин, А. В. Бризгалін, А. В. Гусєва, І. в. Кучерова, Ж. А. Морозова, Л. В. Попова, А. А. Савін, А. А. Савіна, Т. А. Суйц, В. П. Тереньтева, А. Д. Шеремет та інші.

Незважаючи на широке коло авторів, які займаються зазначеними проблемами, залишається неврегульованим ряд суттєвих питань: 1) не визначене місце податкового аудиту в системі контролю взагалі і в сучасній системі аудиту зокрема; 2) не дано визначення податкового аудиту як науки і практики; 3) не визначена зв'язок податкового аудиту з оцінкою ефективності господарської діяльності; 4) не розроблена технологія проведення податкового аудиту; 5) відсутні галузеві внутрішньофірмові стандарти проведення податкового аудиту.

Більшість робіт, присвячених питанням податкового аудиту, зводиться або до викладу і коментування положень чинного податкового законодавства, або до опису загальних підходів до проведення податкового аудиту.

Метою статті є дослідження особливостей податкового аудиту в системі податкового контролю та надання пропозицій щодо його вдосконалення. Відзначимо для початку, що поява податкового аудиту викликано об'єктивними причинами, в основі яких лежать потреби перевіряємих осіб в отриманні повної достовірної та об'єктивної ін-

формації про правильність обчислення податкових зобов'язань відповідно до норм податкового законодавства.

Як зазначають вчені, «можливість його виділення із загального аудиту визначена наступними обставинами: - історичні особливості розвитку податкового аудиту (його тісний зв'язок з державою і державним податковим контролем); - високий ступінь складності національної системи оподаткування; - постійно мінливий податкове законодавство; - наявність великої кількості спірних арбітражних справ з податкових питань; - недостатня компетентність керівників компаній і співробітників бухгалтерських служб; - високий рівень санкцій за порушення податкового законодавства, аж до настання кримінальної відповідальності; - податкова складова загального аудиту (аудит розрахунків з бюджетом) не здатна охопити всього обсягу інформації, що впливає на податкові зобов'язання організації, а значить, гарантувати господарюючому суб'єкту відсутність претензій з боку податкових органів; - висока загальнодержавне значення податкового аудиту» [2].

Податковий аудит і сьогодні частково входить в загальний аудит, податковий та юридичний консалтинг, на які в сукупності припадає понад 60% частки ринку аудиторських і консалтингових послуг в Україні. Таким чином, його офіційне нормативне виділення із складу загального аудиту є досить обґрунтованим.

Виникнення податкового аудиту викликано також тим, що «податкова складова загального аудиту (аудит розрахунків з бюджетом) не може охопити всього обсягу інформації, що впливає на податкові зобов'язання організації, а отже, аудитор не може гарантувати господарюючому суб'єкту відсутність претензій з боку податкових органів з приводу достовірності поданої ним податкової звітності. Як зазначає М. П. Каширіна, «актуальність аудиторської перевірки податкового обліку пов'язана з тим, що податки являють собою частину відносин економічного суб'єкта з державними та контролюючими органами і порушення в цій області можуть спричинити за собою негативні наслідки для економічного суб'єкта» [3]. «За несвоєчасні і неправильні обчислення та сплату податків керівництво організації несе адміністративну та кримінальну відповідальність. Це дозволяє говорити про податковий аудит як про вельми важливою і необхідною аудиторської послузі, що дозволяє здійснювати своєчасний контроль за відповідністю операцій, що здійснюються з нормами податкового законодавства» [3]. Дійсно, податки мають велику питому вагу в структурі зобов'-

язань будь-якої комерційної організації. Невірне обчислення або несвоєчасна сплата податків призводить «до пред'явлення податковими органами штрафних санкцій та пені, що неминуче спричиняє погіршення фінансового стану компанії, а невміле використання механізмів оптимізації оподаткування може призвести до кримінальної відповідальності не тільки головних бухгалтерів і керівників компанії, але і їх власників. Податковий аудит покликаний знизити фінансові ризики завдяки отриманню повної достовірної та об'єктивної інформації про правильності обчислення податкових зобов'язань відповідно до норм податкового законодавства. Багато авторів наукових робіт з податкового аудиту не приділяють належної уваги ще одного аспекту. У масштабі держави податки складають основу доходів державного бюджету, в зв'язку з чим податковий аудит має велике значення не тільки для економічних суб'єктів, але також є одним з інструментів, що забезпечують стабільне функціонування національної системи оподаткування, а значить, служить цілям розвитку громадянського суспільства та реалізації публічних інтересів» [2]. Отже, податковий аудит має і високе загальнодержавне значення.

В останні роки питань оподаткування, у т. ч. підвищенню якості податкового контролю, в нашій країні приділяється найпильнішу увагу. Незважаючи на це, податковий аудит в Україні досить слабо регламентований чинними нормативними документами. Проблема тим більше актуальна, що до теперішнього часу немає офіційних методичних розробок з його організації і проведення. Податковий аудит ґрунтується на ризикоорієнтованому підході. Так, наказом Міністерства фінансів України від 02.06.2015 року №524 (зареєстровано у Мін'юсті 24.06.2015 за №751/27196), затверджено Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків, критерії ризиків від провадження діяльності платників податків, які поділено за ступенями значущості (високий, середній, незначний). Зазначений наказ немає жодного обмеження у доступі і кожен платник податків може визначити свій рівень ризиковості.

З метою гарантування відбору для контролю найбільш ризикових суб'єктів господарювання Наказом Міністерства фінансів України від 04.08.2016 №723 «Про внесення змін до Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків» значно розширено систему ризиків.

Виділення податкового аудиту загального, а також з інших послуг, що надаються аудиторськими компаніями, повинне супроводжуватися переглядом на законодавчому рівні відповідальності аудиторів за аудиторські висновки, що видаються за результатами проведення податкового аудиту, а також обов'язків по страхуванню зазначеної відповідальності. На даний момент їх відповідальність обмежена лише «умовами укладених договорів на податкове консультування, а обов'язкове страхування не враховує ризиків, пов'язаних з наданням інших послуг. Таким чином, інтереси організацій, що ініціюють проведення податкового аудиту і несуть суттєві фінансові витрати з оплати послуг аудиторів, враховані законодавцем не в повній мірі. При цьому нерідко перевіряються обороти компаній значно перевищують вартість десятків аудиторських фірм. Розглядаючи податковий аудит як самостійний напрям аудиторської діяльності, можна говорити про його місце в системі контролю, його специфічних функціях, об'єкт, предмет, метод, методики проведення, а також про зв'язки податкового аудиту з оцінкою ефективності господарської діяльності компаній, що перевіряються» [1].

Сучасний стан світової економіки ставить проблему введення в сутність аудиту не тільки оцінки достовірності складання звітності, але й оцінки ефективності господарської діяльності перевіряємих осіб, їх здатності продовжувати подальшу діяльність, принаймні протягом наступного за звітним року. Цю вимогу можна повною мірою віднести і до податкового аудиту. Основною метою будь-якої комерційної організації є отримання достатньої величини прибутку. Зміна маси прибутку безпосередньо впливає на результативність роботи підприємства. Разом з тим чинна система оподаткування змушує компанії приховувати свої доходи, використовуючи всі легальні, сумнівні, а іноді і незаконні способи маніпулювання базою оподаткування. При проведенні податкового аудиту важливо встановити реальний обсяг прибутку, отриманого компанією, для правильної оцінки ефективності її господарської діяльності. Те ж відноситься до встановлення реального складу і обсягу майна компанії та її зобов'язань.

Крім того, аудитор повинен оцінити ефективність прийнятої в організації системи податкового обліку, а також роз'яснити керівництву наслідки застосування тих чи інших способів податкової оптимізації, акцентуючи увагу на податкові ризики, здатних привести до призупинення або обмеження діяльності організації в майбутньому. У

цьому, на нашу думку, знаходить своє вираження зв'язок податкового аудиту з оцінкою ефективності роботи компанії клієнта та її можливості продовжувати в перспективі свою комерційну діяльність.

Таким чином, виділення податкового аудиту в самостійний напрям аудиторської діяльності не тільки обґрунтовано і доцільно, але вже сьогодні є потребою аудиторів, замовників аудиторських послуг і всього суспільства. Задоволення цієї потреби зажадає серйозних доопрацювань нормативної бази з аудиту, а відсутність галузевих методик податкового аудиту має стати предметом для подальших наукових досліджень. Саме галузева спрямованість податкового аудиту є гарантією підвищення якості та ефективності проведених аудиторських процедур.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Давидов Г.М. Аудит: [підручник] / Григорій Миколайович Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с. - (Вища освіта XXI століття).

2. Пантелєєв В.П. Аудит: [навчальний посібник] / Володимир Павлович Пантелєєв. - К.:«Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с.

3. Каширіна М.П. Податковий аудит - новий напрям аудиторської діяльності // Аудиторські відомості. 2009. №8 [Електронний ресурс]. Доступ з електронної правової системи «КонсультантПлюс».

4. Попов М.В. Податковий аудит в структурі аудиторської діяльності // Аудиторські відомості. 2017. №11 [Електронний ресурс]. Доступ з електронної правової системи «КонсультантПлюс».

Фіськов Роман Павлович,
студент групи ФМФА-18-1
ННІ економіки, оподаткування
та митної справи
Науковий керівник:
Ізмайлов Я. О.,
д.е.н., професор

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ АЛКОГОЛЬНОЇ ПРОДУКЦІЇ В ЗАРУБІЖНИХ ДЕРЖАВАХ

Постановкапроблеми.Однимізголовнихзавданьдлябудь-якоїдержавиєзбільшенняподатковихнадходженьдобюдже-ту.Акцизнеоподаткуваннявиступаєоднимізважливихджерелпоповненнякоштівдержавноїскарбниці, такрімтого, виконуєрегулюючуфункцію. Однимізпідакцизнихтоварівєалкогольнінапої. ПісляухваленняУгоди-проасоціаціюз ЄСпосилиласяактуальністьприведеннянормПодатково-гокодексуУкраїнищодосправлянняакцизногоподаткузіспиртуіалкого-льнихнапоївувідповідністьіздирективамиЄСзпитаньоподатку-вання.Саметомуважливоз'ясуватиосновніпідходидооподаткуванняалкогольноїпродукціївзарубіжнихкраїнахтавизначитиїхефективність.

Дослідженнюсистемиакцизногооподаткуванняприсвяченіпраці-яквітчизняних, такізарубіжнихвчених. Так, середз арубіжних вчених виділяють:БрюС.,ГоббсаТ.,МакконелаК.,ЛаффераА., ПеттіВ.,. ПігуА, РікардоД., СамуельсонаП., СмітаА., ФрідманаМ., Шумпетера Й.,ЕрхардаЛ.,ЯнжулаІ.

Середвітчизнянихвченихекономістівпитаннямакцизногооподат-куваннязаймалися-А.Д.Василик, А.Д.Данілов, І.А.Луніна, В.М Опа-рін,А.М Поддєрьогін, А.М. Соколовськатаін.

Метоюстаттієвисвітленнятеоретичнихосновакцизногооподат-куванняалкогольнихнапоївзарубіжнихдержава-хтаз'ясуваннянайбільшефективнихспособівїхоподаткування.

Викладосновногоматеріа-лу.Особливістюнепрямогооподаткуваннявзарубіжнихдержавахєрозш-иреннязначенняіндивідуальнихакци-зів.Однакіндивідуальніакцизиздійснюютьістотний,таневирішальнийв-пливнаформуванняподатковихнадхо-джень.Наявнітенденціївикористанняакцизіввнаціональнихподаткових

системахвказуютьнапоступовезниженнярівнявиконанняіндивідуальнимиакцизамифіскальноїфункціїтанаданняурядамизарубіжнихдержавперевагивиконанняданимиподаткамифункціїрегулюваннявиробництватаспоживаннятоварівпідакцизноїгрупи.Спостерігаєтьсятакож зниженняпитомоївагиіндивідуальнихакцизів[4;5].

Вартозазначити,щовкраїнах–членахЄвропейськогоСоюзу(далі–ЄС)системаіндивідуальнихакцизіврегулюєтьсяДирективоюРадиЄвропейськихспівтовариств 92/12/Є ЕС від 25.02.1992р., якарегламентуємеханізмвизначенняподатковихзобов'язаньзісплатиподаткутазагальнийрежимвиробництва, збереженняіобігупідакцизнихтоварів(заопераціями,щопідлягаютьоподаткуваннюіндивідуальнимиакцизами).Зазначеноюдирективоюпередбаченоправокраїн–членівЄСнавстановленнянормдлявиробництва,обробкитазбереженняпідакцизнихтоварів[1].

ВикористанняіндивідуальнихакцизівнаалкогольрегламентуєтакожДирективаРадиЄвропейськихспівтовариств92/83/ЄЕС[2]таДирективапрозближеннярівняставокподаткунаалкогольнінапої(ДирективаРади92/84/ЄЕС)[3].

У директивах Ради ЄС 92/83/ЄЕСта92/84/Є ЕСвизначенорізницюміжокремимивидамиалкогольнихнапоїв,асаме:промисловимспиртом,міцниминапоями,пивом та вином. Такожвстановлюютьсямінімальніставкидлякожногоіззазначенихнапоїв.

Всвоючергу,акцизнийзбірвиражаєтьсяуфіксованійсумі,уєвронакількість(обсяг)алкогольногонапою(див.табл.1).

Таблиця1

Ставкиакцизногозборунаалкогольнінапоївкраїнах–членахЄС*

Видпродукції	Перспективнаставка	Мінімальнаставка	Ставкиакцизногоподатку, євро/гектолітр								
			Чехія	Німеччина	Іспанія	Франція	Італія	Австрія	Польща	Фінляндія	Швеція
Ігристівина	33	0	85	136	0	8,4	0	0	36,1	233	234,7
Тихівина	18,7	0	0	0	0	3,4	0	0	36,1	233	234,

											7
Похідні алкоголь-нінапої	69	45	93,5	84,9	164	55,5	214	73	72,4	467	491,3
Спирт	1398	550	962,3,1	1303	830	1520	800	1000	1207	3250	5436

*Джерело: побудовано автором наосновіданих [9]

Кожназкраїн ЄС, заданимитаблиці1,встановлюєставкизарізнимипринципами,залежновідтипуалкогольноїпродукції.Зтаблиці1 можнатакожзробитивисновок,щонайбільшвисокіставкинавсівидиалкогольнихнапоївєуШвеціїта Фінляндії.АубільшостікраїнЄСнатихі,танаігристівинаставкаєнульовою.

Найбільшіставкивзарубіжнихдержавахвстановленінаміцніалкогольнінапої,особливоцеспостерігається в Скандинавськихкраїнах.

Однак,втакихкраїнах,якАвстрія,Італія,Греція,Португаліята Люксембург,– меншаувагаприділяєтьсяоподаткуваннюалкогольнихнапоїв,такяквони свою увагу зосередили наоподаткуваннітютюновихвиробів[9].

КраїнамиЄСздійснюєтьсяформуваннясоціально-прийнятноїструктуривиробництваспоживаннявнаслідоквстановленнядиференційованихставокіндивідуальногоакцизунаокремівидиалкогольнихнапоїв[4].

Такийпідхіддаємożливістьстримувативиробництвоокремихвидівалкогольнихнапоївтастимулювативиробництвоінших.Характернийприкладостаннього-встановленнянульовоїставкидлянатуральнихвиноградних вин[9].

Крімтого,вкраїнахЄСкріпленітанатуральнівинаоподатковуютьсязарізнимиставками.Такожіснуєзаборонакріпленнявинспиртометиловимректифікованимназаконодавчомурівні.Длятакихцілейвикористовуєтьсявиключновиноградний спирт.

ПереважнабільшістькраїнЄСзастосовуєзниженіставкивціляхоподаткуванняпиваізнизькимвмістомспирту(до2,8%абс.алкоголю)танатуральноговиноградноговина(до8,5%абс. алкого-

лю).Призастосуваннізниженихставоквоподаткуванніпиваєзагальнийпідхід:їхрозмірнеможебутименше50%основноїставки.

Що стосується оподаткуваннявина,-застосування знижених ставок залежитьтакожвіднаціональнихособливостей.Такікраїни-виробникиігристихвин, якІспанія,Греція, Італія,Кіпр, СловеніятаПортугаліязастосовуютьставку0%[5].

Варто також зупинитись на особливостях алкогольної монополії в різних країнах. Так, державна монополія поширюється насамперед на ті товари, виробництво яких завжди має бути під контролем держави.

Насамперед, заслуговує на увагу підхід до оподаткування алкогольних напоїв у США, так як в країні дозволено регіональній або місцевій владі питання про ліцензування або монополізацію виробництва та реалізації алкогольних напоїв вирішувати самостійно. Окремі країни монополізують виробництво певного ряду спиртних напоїв, а інші - ліцензують. Так, як правило, виробництво міцних алкогольних напоїв залишають у руках держави, а дозволяють отримувати ліцензію на виробництво пива. У в таких країнах, як Норвегія та Фінляндії монополії на виготовлення спиртного скасовані [7]. Проте, в північноєвропейських країнах та Канаді і США , існує державна монополія на роздрібний продаж алкогольних напоїв. Вона стала ефективним засобом зниження проблем із алкоголем [9].

Варто звернути увагу, що при монополії береться до уваги продаж алкогольних напоїв, які міцнішіза 4,7-5 % та лише в державних магазинах, за винятком обслуговування у ресторанах та барах. Ціни у магазинах із державною монополією є високими, особливо для міцних напоїв, а робочий день магазинів є звичайним [7].

Види монополій на виробництво алкогольних напоїв та алкоголю представлені в таблиці 2.

Таблиця 2

Країни з монополіями на виробництво та (або) продаж алкоголю*

Країна	Тип монополії
Україна	Державна монополія на виробництво міцних спиртних напоїв і кріпленого вина
Білорусія	Державна монополія на виробництво
Болгарія	Державна монополія на виробництво і торгівлю
Канада	Регіональні монополії, які контролюють продаж алкоголю в залежності від споживання
Фінляндія	Монополія на роздрібний продаж алкогольних напоїв (Виключаючи алкогольні продукти міцністю менше 4,7%)

Франція	Монополія на оптовий продаж бренді
Німеччина	Монополія на оборот етилового спирту
Латвія	Монополія на виробництво вин і міцних спиртних напоїв. Ліцензія, необхідна для продажів.
Литва	Монополія на виробництво вина і міцних спиртних напоїв
Норвегія	Монополія на виробництво міцних спиртних напоїв і їх роздрібну продаж
Російська Федерація	Ліцензування системи виробництва і розподілу в даний час співіснує з традиційною державною монополією
Швеція	Державна монополія на роздрібний продаж (крім продажу неміцного пива в магазинах бакалійних товарів)
Швейцарія	Державна монополія на виробництво міцних спиртних напоїв, але не вина, пива і сидру. монополія надає ліцензії іншим виробникам
Македонія	Державна монополія на виробництво і розподіл усіх трьох типів алкогольних напоїв
Туреччина	Державна монополія на виробництво ірозподіл міцних спиртних напоїв
Туркменія	Державна монополія на виробництво всіх трьохтипів алкогольних напоїв
Сполучені Штати Америки	Ліцензія або монополія в залежності від штату. 18 штатів мають монополію на оптовий продаж, з них 10 - монополію на роздрібну торгівлю
Австрія	Прийом алкогольних напоїв від виробників і реалізацію їх через-державні структури

*Джерело: побудовано автором наосновіданих [5]

Висновки. Аналізоподаткуванняалкогольноїпродукціївзарубіжнихдержавахвказуєнагнучкустратегіюакцизноїсистеми.

Наведеніособливостівикористанняіндивідуальнихакцизіввнаціональнихподатковихсистемахвказують на те, що при визначені напрямів удосконалення податкової системи вУкраїні необхідно звертатись до досвіту зарубіжних держав та кращих практик оподаткування алкогольної продукції.Протевпровадженняпідходів до оподаткування алкогольної продукції в зарубіжних державах повиннездійснюватися-продумано, послідовнотавиважено.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. ДирективаРади92/12/ЄЕС«Прозагальніположеннястосовновиробів(товарів),щопідлягаютьакцизномузбору,атакожутримання,переміщенняталонтролютакихвиробів»від25лютого1992рокуURLhttps://zakon.rada.gov.ua(датазвернення:10.09.2019).

2. ДирективаРадиЄвропейськихспівтовариств92/83/ЄЕCURL https://zakon.rada.gov.ua(датазвернення:10.09.2019).

3. ДирективаРадиЄвропейськихспівтовариств92/84/ЄЕCURL https://zakon.rada.gov.ua(датазвернення:10.09.2019).

4.ПодгорнаяТ.К.Зарубежныйопыт:акцизывналоговойсистемеШвеции//Российскийналоговыйкурьер.–2005.–№23URL:http://www.rnk.ru/rnk/article.phtml?code=2319).(датазверненння:14.09.2019).

5.КучерявенкоН.П. Налоговоеправо:учеб./Н.П.Кучерявенко.–2-еизд.,перераб.идоп.–Харьков:Консум,2008.–448с.

6.ЛайамЭбриллСовременныйНДС/ЛайамЭбрилл[идр.].–М.:ВесьМир,2013.–274с.

7.УгландТ.Государственнаямонополиянаалкоголь.АлкогольнаяполитикавРоссииинорвегии/Т.Угланд.–М.–Осло,2000.

8.Karlsson T., Oesteberg E. A scale of formal alcohol control policy in 15 European countries URLhttps://journals.sagepub.com (датазвернення: 15.09.2019).

9.Scaling alcohol control policies across Europe.URL https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09687630701392032 (дата звернення: 19.09.2019).

10.TaxationTrendsintheEuropeanUnion2019.URLhttps://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2019.pdf(дата звернення: 09.09.2019).

Фостенко Сергій,
студент групи ФМФА-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Панура Юлія Василівна,
к.н.держ.упр., доцент кафедри податкової політики

АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК ТА ЙОГО РОЛЬ У СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ

Постанвка проблеми- На сьогодні в Україні акцизний податок є одним із найризикованіших податків у зв'язку із його впливом на формування доходної частини державного бюджету. Спостерігається велика кількість незаконного виробництва як алкогольних напоїв, так і тютюнових виробів, що являється значною проблемою.З цього і виникає недостатня кількість грошових надходжень до бюджету країни, в результаті чого виникає тінізація економіки. Наявні й інші можливості ухилення від сплати акцизного податку, а саме:

- ввезення підакцизних товарів поза митним контролем;
- здійснення псевдо експорту підакцизних товарів;
- декларування товарів на фіктивні фірми;
- заниження митної вартості імпортованих товарів;
- переміщення товарів з фіктивними документами;
- використання підроблених марок акцизного податку

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі- Проблемам акцизного податкута його оподаткування та його фіскальної ефективності присвячені праці зарубіжних і вітчизняних науковців. Серед зарубіжних дослідників можна виділити С. Брю, А. Вагнера, П. Леруа-Больє, К. Макконела, Ф. Нітті, Д. Рікардо, А. Сміта.

Серед вітчизняних науковців різним аспектам акцизного податку та оподаткування присвячені праці В. Андрущенка, Д. Боярчука, В. Буряковського, О. Данілова, О. Жукевича А. Кізими, В. Коротуна, І. Майбурова, П. Мельника, А. Соколовської та багатьох інших. Зазначені науковці зробили значний внесок у дослідження розвитку та механізму функціонування акцизного податку та його оподаткування, впливу акцизного податку на рівень наповнення бюджету та економі-

чний розвиток держави, ефективності використання акцизного оподаткування як елемента податкової системи держави.

Однак, незважаючи на значні наукові розробки, питання підвищення фіскальної ефективності акцизного оподаткування залишаються невирішеними.

Мета статті – дослідження проблеми акцизнго податку та роль у системі опдаткування споживання в Україні

Викладення основного матеріалу дослідження.

Акцизний податок являє собою непрямий податок на окрему групу товарів, які визначаються законодавством як підакцизні, накопичується в ціні товару і сплачується покупцем.

За своєю економічною сутністю акцизний податок є фінансовим інструментом перерозподілу доходів між різними верствами населення та підприємницькими структурами. Податок виконує три функції: фіскальну, регулюючу та соціальну.

Акцизний податок виник за часів Римської імперії. За час свого довготривалого існування він змінював форму справляння, змінювався список підакцизних товарів, але сутність податку при цьому не змінювалась.

В незалежній Україні акцизний збір запроваджено в 1991 році. Науковці виокремлюють чотири етапи розвитку акцизного оподаткування.

Законодавче регулювання адміністрування акцизного податку здійснюється відповідно до положень VI розділу ПКУ.

Основними напрямками адміністрування акцизного податку є: організація обліку платників , надходження податків; ліцензування діяльності з виробництва підакцизних товарів та маркування підакцизної продукції; роз'яснення податкового законодавства; складання прогнозів та аналіз фактичних податкових надходжень; здійснення податкового контролю; управління податковим боргом; впровадження нових технологій (в тому числі технологій електронного подання звітів та документообігу).

Стягнення акцизного податку здійснюється із застосуванням ставок: адволорних, специфічних та адволорних і специфічні одночасно.

Аналізуючи міжнародний досвід оподаткування акцизним податком, можна зробити висновок про необхідність гармонізації вітчизняного податкового законодавства із законодавством країн Євросоюзу. Так, ставки на тютюнові вироби, нафтопродукти, спирт та алкогольні напої нижчі, ніж в інших країнах ЄС. Збільшення ставок забезпе-

чить зростання та надходжень податку до бюджету, зменшить споживання шкідливої для здоров'я продукції. При цьому необхідно вживати заходи протидії нелегальному виробництву підакцизної продукції та сприяти детінізації економіки.

Акцизному податку як специфічному акцизу відведена важлива роль у наповненні державного бюджету. В першу чергу його місце як джерела доходів бюджету визначається високою фіскальною ефективністю, швидкою мобілізацією та рівномірністю надходжень.

Абсолютна сума надходжень акцизного податку до бюджету поступається лише ПДВ та податку з доходів фізичних осіб. Незважаючи на нижчі темпи росту акцизного оподаткування порівняно з доходами Зведеного бюджету взагалі та податковими доходами зокрема, надходження акцизного податку в бюджет України має стійку позитивну динаміку, особливо за останні три роки. У 2017 році частка акцизного податку в доходах Зведеного бюджету України складала 11,9 %. За останній рік спостерігається незначне зниження фіскальної ефективності акцизного податку, про що свідчить скорочення його частки в ВВП, доходах бюджету та податкових надходженнях, проте питома вага податку порівняно з відповідними показниками 2013, 2014 та 2015 років є високою.

Зростання частки акцизного податку пов'язано з введенням акцизного податку з реалізації підакцизних товарів через роздрібну торговельну мережу, розширенням переліку підакцизних товарів та підвищенням податкових ставок.

Більше половини акцизного податку надходить до бюджету із виробленого в Україні підакцизних товарів, хоча за п'ять років питома вага даного джерела скоротилась майже на 20 в.п.

Лише трохи більше, десятої частини акцизного податку надходить до місцевих бюджетів, що свідчить про значну роль податку у формуванні доходів Державного бюджету.

Важливим джерелом оподаткування акцизним податком є нафтопродукти, скраплений газ та електроенергія. З 2015 року надходження від оподаткування цієї продукції перевищують суму акцизного податку від оподаткування тютюнових виробів, а в 2017 році частка від оподаткування в загальних надходженнях акцизного податку вже склала 47,7 %.

Важливим джерелом акцизного податку є підакцизні алкогольні товари а також тютюнові вироби. Збільшення сум податку від їх опо-

даткування відбувається на фоні збільшення ставок оподаткування та скорочення обсягів виробництва та споживання.

Збільшення податкових ставок на підакцизну продукцію, яка шкідлива для здоров'я населення, сприяє виконанню акцизним податком регулюючої функції. Проте, враховуючи низьку еластичність попиту на підакцизні товари відносно ціни, зростання акцизних ставок на фоні деякого скорочення попиту веде збільшення надходжень до бюджету.

Одним із найважливіших завдань податкових органів є активізація контрольних заходів щодо боротьби з виробництвом підакцизних товарів в тіньовому секторі.

На сучасному етапі в Україні основною проблемою, що потребує поступового розв'язання, є активізація наближення вітчизняного податкового законодавства до вимог ЄС.

Для цього необхідно розробити графік та встановити конкретні терміни імплементації положень Директив Європейського союзу з метою уникнення існуючих розбіжностей.

В умовах перебудови економіки важливою є оптимізація податкового навантаження та запровадження ефективних методів податкового регулювання, пошук внутрішніх фінансових ресурсів та побудова власного механізму реалізації регулюючої функції акцизного оподаткування.

Оптимізація податкового навантаження нерозривно пов'язана з диференціацією податкових ставок шляхом їх збільшення або зменшення, зміною порядку визначення об'єкта оподаткування акцизним податком, застосування податкових пільг та преференцій, використання альтернативних систем оподаткування.

Основною метою оптимізації є збалансування економічної ефективності та соціальної справедливості системи оподаткування, тобто фіскальної та регулюючої функцій податку.

Практика надання податкових пільг в Україні є суперечливою, створює перекоси в побудові ефективної системи оподаткування та впливає на нерівномірний розподіл податкового тягаря та зловживання в цій сфері.

Сьогодні недостатньо обґрунтовані практичні та методичні напрямки реформування податкового механізму, не забезпечено збалансування інтересів виробників та споживачів підакцизної продукції, необхідно здійснити пошук нових шляхів якими можна наповнити

бюджет акцизним податком та боротьби з тіньовим виробництвом та реалізацією підакцизних товарів.

Для підвищення ефективності вітчизняної системи акцизного оподаткування необхідно збільшити перелік підакцизних товарів, переглянути податкові ставки та привести у відповідність із Директивами ЄС шляхом поступового збільшення з використанням податкового ескалатора.

Необхідно встановити диференційовані ставки акцизного податку на пиво, включити до переліку підакцизних товарів безалкогольну продукцію, енергетичні напої, предмети розкоші, послуги мереж дротового та стільникового зв'язку.

В усі часи не втрачає своєї актуальності боротьба з тіньовим сектором економіки, яка задіяна у виробництві підакцизної продукції та її незаконній реалізації.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного в статті дослідження можна зробити наступні висновки.

1. Акцизний податок як податкова форма історично виник давно. Обов'язок сплати акцизів виникає у сфері обміну, а не в сфері виробництва.

Акцизний податок – це непрямий податок, специфічний акциз, яким оподатковуються монопольні та високорентабельні товари, товари, споживання яких потрібно обмежити з метою зменшення негативного впливу на здоров'я споживачів або навколишнє середовище. Він накопичується в ціні товару та сплачується в момент його реалізації кінцевим споживачем.

За економічним змістом акцизний податок є податком на споживання, за формою оподаткування виділяють – непрямий, за економічним змістом об'єкта оподаткування – податок на споживання, за методом нарахування – окладний, податок сплачується переважно юридичними особами.

Механізм акцизного оподаткування має велику схожість з оподаткуванням ПДВ: податки включаються в ціну товару у вигляді надбавки на стадії реалізації, що веде до зростання ціни, визначаються обсягом споживання і не залежать від доходу чи майна платника податку.

Основними функціями акцизного податку є фіскальна та регулююча.

2. Елементами адміністрування акцизного податку є облік платників акцизного податку; облік податкових надходжень; консультаційне обслуговування платників податку; здійснення контролю та управління податковим боргом з акцизного податку. Деякі науковці серед елементів адміністрування акцизного податку виділяють ліцензування, контроль за обігом спирту етилового, маркування алкогольних та тютюнових виробів, електронну подачу звітності, надання розстрочки та відстрочки по сплаті акцизного податку.

Згідно ПКУ підакцизними товарами є: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія.

Вітчизняний перелік підакцизних товарів є ширшим, ніж рекомендований МВФ через фіскальні міркування: необхідність збільшення надходжень податку в державний бюджет при зменшенні податкового навантаження на капітал та доходи.

Ставки, за якими здійснюється справляння акцизного податку, єдина в Україні. Види ставок акцизного податку: адвалорні; специфічні; адвалорні та специфічні одночасно.

Датою виникнення податкових зобов'язань з акцизного податку є дата реалізації особою, що їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції). При ввезенні підакцизних товарів (продукції) на митну територію України датою виникнення податкових зобов'язань є дата подання контролюючому органу митної декларації.

Розрахунок суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету, з підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, провадиться платником податку самостійно, виходячи з об'єктів, бази оподаткування та ставок акцизного податку, що діють на дату виникнення податкових зобов'язань.

Для обліку акцизного податку при реалізації пального використовуються система електронного адміністрування реалізації пального (СЕАРП).

Суми акцизного податку перераховуються до бюджету платниками протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем

відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової декларації за місячний період.

3. При побудові та удосконаленні системи оподаткування акцизним податком слід враховувати світовий досвід. Про важливість акцизного оподаткування в деяких країнах свідчить закріплення норм, які регулюють податковий процес, на рівні конституції.

У світовій практиці існує три основні види акцизів, групування яких здійснено залежно від виконуваної функції. Перша група включає так звані традиційні акцизи – на алкоголь та тютюнові вироби. Друга група – акцизний податок на паливно-мастильні матеріали. До третьої групи входить акцизний податок на так звані товари розкоші (люксового споживання).

Кожна країна має власний підхід до формування податкових ставок, їх розміру та структури. Світові інтеграційні процеси, ліквідація прикордонного контролю та необхідність подолання цінової конкуренції між країнами потребують вирішення проблеми гармонізації податкового законодавства країн ЄС в частині наближення розрізнених ставок акцизного податку.

Запровадження оподаткування енергетичних ресурсів акцизним податком мало на меті фіскальні цілі, проте сьогодні пріоритетними є цілі екологічні.

Структура акцизів на споживання нафтопродуктів у більшої частини країн-членів Євросоюзу передбачає закладення стимулів до підвищення якості нафтопродуктів.

Механізм адміністрування акцизного податку у світі передбачає надання податкових знижок. Більшість пільг щодо оподаткування акцизним податком носить тимчасовий характер.

За часткою бюджетних надходжень розвинених країн світу акцизний податок займає друге місце, поступаючись лише податку на додану вартість.

4. В Україні надходження акцизного податку до бюджету в умовах ринкових перетворень є стабільними. За 2014-2017 рр. надходження до Зведеного бюджету України значно зросли, в тому числі і за рахунок збільшення надходжень акцизного податку. За абсолютною сумою надходжень акцизний податок поступається податку на додану вартість та податку з доходів фізичних осіб. Це свідчить про важливість специфічних акцизів у формуванні дохідної частини Зведеного бюджету.

Про значущість акцизного податку в доходах Зведеного бюджету України свідчать показники його фіскальної ефективності. Аналіз показав, що питома вага акцизного податку в доходах Зведеного бюджету України в 2017 році складає 11,9 %, а його частка в доходах Зведеного бюджету збільшується починаючи з 2014 року.

Надходження акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) за 2017 рік склали 67,8 млрд грн.

У 2017 році 10,8 % доходів від акцизного оподаткування є доходами місцевих бюджетів.

Суттєвим джерелом доходів від оподаткування акцизним податком є нафтопродукти, скраплений газ та електроенергія. В структурі акцизного податку як елементу доходів Зведеного бюджету України за останні 5 років спостерігається зростання абсолютної суми надходжень податку від оподаткування шкідливих для здоров'я людини та для навколишнього середовища товарів.

5. Розміри ставок акцизного податку та їх диференціація значно впливають на структуру ринкових цін, наслідком чого є зміни у структурі сукупного попиту. В той же час, розмір податкових ставок визначається диференційовано відповідно до розміру попиту на конкретний товар.

В Україні характерною є висока питома вага акцизних податків від оподаткування алкогольних напоїв та тютюнових виробів. В структурі надходжень акцизного податку до бюджету переважають надходження від продажу лікеро-горілчаної продукції, виробленої в Україні і вони мають тенденцію до зростання.

Основні ризики адміністрування акцизного податку на алкогольні напої полягають у неконтрольованому обігу спирту, його нецільовому використанні та маніпулюванні ставками податку в межах окремих груп підакцизних товарів.

Вагомим джерелом надходження акцизного податку в бюджет України є тютюнові вироби. Урядова мета щодо декларування підвищення ставок акцизного податку на сигарети полягає в зменшенні споживання продукції, шкідливої для здоров'я споживачів.

Слід зазначити, що постійне підвищення ставок акцизного податку в умовах неналежного його адміністрування з боку контролюючих органів призводить до зростання рівня тіньового виробництва підакцизної продукції.

В Україні з метою здійснення контролю за обігом підакцизних товарів передбачено функціонування акцизних складів на підприємствах виробниках спирту та алкогольних напоїв.

Однією з обов'язкових умов для можливості продажу таких товарів споживачам та їх ввезення на митну територію України є наявність марки акцизного податку.

Серед основних проблем, які притаманні акцизному оподаткуванню на сьогоднішній день, слід виокремити високі ставки податку, що змушує підприємців вести тіньовий бізнес із виробництва підакцизних товарів.

6. Шляхом акцизного оподаткування відбувається стимулювання або дестимулювання обігу підакцизної продукції та регулюється рентабельність їх виробництва.

Реалізація регулюючої функції акцизного податку на соціальні процеси в суспільстві ставить на меті охорону здоров'я населення шляхом обмеження споживання шкідливих товарів та поліпшення екологічної ситуації, захист навколишнього середовища та збереження природних ресурсів, підтримка вітчизняного товаровиробника, регулювання обсягів імпорту, експорту, виробництва та споживання підакцизних товарів, стимулювання до енергозбереження та використання альтернативних джерел енергії, регулювання рентабельності підакцизної продукції.

Скорочення споживання алкогольних напоїв відбувається на фоні зростання акцизних ставок, що свідчить про соціальний ефект від впливу акцизного оподаткування на обсяги споживання шкідливих для здоров'я товарів. Аналогічний ефект спостерігається з тютюновими виробами.

7. Серед проблем вітчизняної податкової системи слід виділити необхідність збалансування фіскальної та регулюючої функцій акцизного оподаткування, оптимізація податкового навантаження, пошук ефективних інструментів податкового регулювання.

Потребують узгодження терміни гармонізації окремих положень Директив в рамках Угоди про асоціацію України та ЄС.

Досить суперечливою та неоднозначною є практика надання податкових пільг. Вона звужує базу оподаткування та нерівномірно розподіляє податковий тягар. Тому підходити до їх надання необхідно обережно з метою уникнення перекосів у побудові ефективної системи оподаткування.

Потребує вирішення проблема створення оптимального механізму державного регулювання ринку окремих товарів та скорочення тіньового сектора виробництва та реалізації підакцизних товарів.

8. Основними напрямками підвищення фіскальної ефективності акцизного податку в Україні в найближчий час повинні стати:

– розширення переліку підакцизних товарів за рахунок включення до нього високорентабельних товарів, предметів розкоші, газованої води та енергетичних напоїв;

– зниження ставок акцизного податку на легкові автомобілі;

– продовження політики підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби;

– збільшення акцизних ставок на алкогольні напої шляхом використання податкового ескалатора;

– розширення повноважень та підвищення відповідальності працівників державної фіскальної служби, які здійснюють контроль за виробництвом та обігом підакцизних товарів;

– здійснення електронного моніторингу за рухом підакцизних товарів;

– запровадження електронних акцизних марок на алкогольні напої та тютюнові вироби для забезпечення більшої захищеності від підробок.

Фрига Марія Юріївна,
студентка групи ФМФА-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Ізмайлов Ярослав Олексійович,
доктор економічних наук, професор

ПРОБЛЕМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Постановка проблеми. На сьогоднішній день важливе фіскальне та регулююче значення в структурі податкових надходжень Державного бюджету України належить податку на додану вартість (ПДВ). Разом з тим, податок на додану вартість є найбільш проблемним внаслідок існуючих недоліків механізму його нарахування та сплати. Відповідно, вдосконалення системи адміністрування ПДВ має забезпечити створення надійної бази для розвитку бізнесу шляхом зниження витрат на його сплату, своєчасного відшкодування, сприяти отриманню стабільних надходжень до бюджету, у тому числі, за рахунок зменшення корупційної складової, ухиляння від сплати податку тощо. Постійні зміни в нормативно-правових актах з питань оподаткування обумовлюють актуальність дослідження напрямків удосконалення механізмів адміністрування ПДВ особливо у контексті євроінтеграційних процесів

Мета статті полягає в обґрунтуванні напрямків підвищення ефективності механізмів адміністрування та справляння ПДВ та оцінці їх проблем вдосконалення механізму.

Виклад основного матеріалу. Податковим кодексом України (ПКУ) представлено доволі лаконічне визначення податку на додану вартість – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ (пп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14).

ПДВ - один з наймолодших та найсуперечливіших податків. В останні десятиліття цей податок застосовувався у 136 країнах, включаючи всі країни Європи. ПДВ включається до ціни товарів та послуг та повністю сплачених кінцевих споживчих товарів та послуг. Цей податок охоплює найбільшу кількість підприємств, становить значну

частку податкових надходжень (50% і більше) та понад 30% від загальних доходів державного бюджету. За час свого існування країна, яка його представила, переконалась у необхідності ефективного джерела надходжень до бюджету. Однак практика показала його колекцію та низку проблемних сфер. Перелік проблем, які потребують термінового вирішення спеціального місця, належить відшкодуванню.

Оскільки цей механізм повернення податку створює основні перешкоди для його ефективного функціонування, особливо зважаючи на те, що господарювання в оборотних коштах, виникнення зривів для бізнесу, низка проблем із своєчасною доставкою та оплатою продукції збільшуються вартість товарів тощо.

несвоєчасне відшкодування ПДВ виснажує вітчизняні

Водночас ПДВ сьогодні характеризують значною кількістю недоліків, що спричинені вадами вітчизняної системи оподаткування. Зокрема, на практиці серед них можна виділити: складність механізму адміністрування, можливість ухилення від сплати податку платниками, особливо в умовах нестабільного нормативно-правового забезпечення, несвоєчасне бюджетне відшкодування, негативний вплив на високотехнічні та наукомісткі виробництва.

У наші дні широко застосовується ПДВ у багатьох країнах, включаючи Україну. Звичайно, з середини XX століття суть цього податку змінилася, податок на додану вартість це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповід з нормами чинного законодавства (Податковий кодекс України, 2010).

Очевидно, законодавча тлумачення ПДВ не розкриває змісту та мету податку, тому досить часто дослідники вносять власні визначення цієї категорії.

Зокрема, на думку економічної науки, цінність податок на додану вартість це вид податку, який нараховується не на загальну суму вартість товару, а на його збільшення при кожному наступному етап у загальній ланцюжку продажів та виробництва. Зрештою, різниця між виручкою від продаж товарів та послуг та кількість сировини отримані матеріали, напівфабрикати та послуги від постачальників оподатковується податок

За словами Г.В. Бех та С. Г. Пепеляєва, ПДВ - це багатоступеневий непрямий податок, який обслуговує частину новостворена вартість, що входить у ціну продажу товарів (робіт, послуг) та сплачених споживачем цих товарів (робіт, послуг) до Державного бюджету на

кожному етапі виробництва товарів, виконання роботи, надання послуг. Її заряджають на кожному етапі обороту надає ПДВ універсальність та неминучість Т.М. Семененко наголошує, що додана вартість податок це непрямий податок, який частиною новоствореного вартість товарів (робіт, послуг), що формується при кожен етап виробництва, товарообіг і включається в ціна товару та сплачена кінцевим споживачем.

Податок на додану вартість завжди був найбільш важким в

адмініструванні як для платників податку, так і для самих податківців. Саме по ньому вперше була створена й запрацювала система електронного адміністрування.

Платники податку ;

- основні (можуть бути юрособи, ФОП загальної системи та єдиного податку 3 групи 3%):
- суб'єкти господарювання, що зобов'язані зареєструватися через обсяги поставок, що перевищують порогове значення;
- добровільні платники податку; особи, що ввозять товари через митний кордон;
- особа, яка веде облік спільної діяльності без створення юридичної особи;
- інші платники, визначені ст. 180.1 ПКУ.

Порогова сума щодо обов'язкової реєстрації платником ПДВ 1 млн грн

– сума оподатковуваних постачань товарів (послуг) протягом останніх 12 кал. місяців сукупно (не року, а саме 12 підряд календарних місяців) (п. 181.1 ПКУ). Операції з імпорту та ті, які звільнені від ПДВ, в даний обсяг не входять.

Порогова сума, коли не сплачується ПДВ при імпорті товарів Митна вартість імпортованих товарів не перевищує 150 євро. Суми такого імпорту не зазначаються і в Податковій декларації з ПДВ. При перевищенні сплачується "імпортний" ПДВ (усіма, навіть фізичними особами, що не є платниками податку).

База оподаткування - договірна вартість товарів (послуг), що постачаються, але не нижче звичайної ціни, ціни придбання та залишкової вартості (щодо основних засобів). Крім постачання товарів звичайного існують ще операції, які прирівняні до нього (умовне постачання), наприклад, переведення основних засобів до складу невироб-

ничих, ліквідація основних засобів за самостійним бажанням, використання іншого майна не за господарським призначенням тощо.

Ставки ПДВ :

- 20% – основна ставка щодо більшості операцій постачання та для визначення "імпортного" ПДВ;
- 7% – використовується щодо лікарських засобів та медобладнання, медичних виробів;
- 0% – ставка ПДВ щодо експорту;
- "без ПДВ" – існують операції звільнені від оподаткування взагалі (перелік таких товарів зокрема в ст. 196 ПКУ, куди зокрема відноситься книжна продукція).

Звітний період : місячний – для всіх; квартальний – можливий для платників єдиного податку.

Операції, що мають звільнення в цілому прописані в ст. 196 ПКУ. Однак, існує ще низка специфічних тимчасових виключень, які значаться в перехідних положеннях. Коротко щодо них.

Схоже, що залишається у 2019 році діяти режим "без ПДВ" щодо операцій з вивезення в митному режимі експорту технічних культур товарних позицій 1201 (соя), 1205 (ріпак) та 1206 00 (соняшник) згідно з УКТ ЗЕД. Це означає, що при виготовленні такої продукції доведеться й надалі коригувати податковий кредит за п. 198.5 ПКУ, так як режим "без ПДВ" позбавляє й права на податковий кредит.

Кожному платникові ПДВ, на безкоштовній основі без подачі будь-якої заяви, автоматично відкривається один ПДВ-рахунок. Електронні рахунки відкриваються виключно на підставі реєстру платників ПДВ, який ДФС після надання платнику ІПН надсилає Казначейству.

Казначейство посилає ДФС повідомлення про відкриття електронного рахунку платника ПДВ не пізніше за наступний робочий день з дня його відкриття. Після отримання цього повідомлення ДФС інформує платника податку поо реквізити його електронного рахунку.

При анулюванні реєстрації платника ПДВ залишок коштів на його електронному рахунку перераховується до бюджету, а цей рахунок закривається.

Для закриття електронних рахунків ДФС надсилає Казначейству реєстр платників із вказівкою суми ПДВ, яка підлягає перерахуванню до бюджету.

На підставі такого реєстру Казначейство перераховує суми ПДВ до бюджету. Повідомлення про закриття електронного рахунку Казначейство надсилає ДФС не пізніше за наступний робочий день із дня його закриття. Після повторної реєстрації особи платником ПДВ їй відкривається новий електронний рахунок.

Податкова накладна, як і раніше, складається в день виникнення податкових зобов'язань "за першою подією" згідно **ст. 201 ПКУ**, і підлягає реєстрації в ЄРПН протягом 15 календарних днів згідно п. 201.10 ПКУ.

З 01.01.2015 року передбачена реєстрація всіх без винятку податкових накладних в ЄРПН.

Тобто тепер мають бути зареєстровані навіть ПН, які раніше не викликали "головного болю":

01 - на сумму не більш 60тис.грн

02 - на суму перевищення звичайної ціни над фактичною (при здійсненні контрольованих операцій);

03 - на постачання товарів/послуг неплатникам ПДВ (у тому числі нерезидентам);

04 - на "условне постачання",

05 - за щоденними підсумками операцій (за даними касових апаратів).

До цього списку вочевидь додадуться податкові накладні, виписані на суму перевищення ціни придбання (оновлений **пункт 188.1 ПКУ** дає передумови для цього).

Точно доки не відомо, яку відповідальність доведеться нести за нереєстрацію цих нікому не потрібних податкових накладних. Заздалегідь схиляємося до версії штрафу 170грн, який не дуже-то цікавить податківців, і на практиці майже не застосовується (вони вважають за краще витрачати час на штрафи 510 і 1020 грн., і на всіх часу не вистачить).

Теоретично їх сума впливає на розрахунок згідно "чарівній формулі" для розрахунку ліміту, на який можна реєструвати податкові накладні. Але за підсумками місяця цей ПДВ все одно доведеться сплатити.

Висновки. Реформування податкової системи України породжує низку проблемних питань, одним із яких є облік податку на додану вартість (ПДВ). У результаті теоретичного вивчення сутності ПДВ підтверджено, що він є одним із найбільш поширених та бюджетоутворюючих податків та має найбільш виражену фіскальну функцію.

дослідження підтверджують складність податку на додану вартість в усіх його проявах. Так, незалежно від фінансових результатів господарської діяльності підприємств-платників ПДВ, даний податок є найбільш бюджетоутворюючим податком, що підтверджує його фіскальну ефективність.

Податок на додану вартість діє як ефективний фіскальний інструмент у багатьох країнах світу, оскільки він може забезпечити значні надходження до державного бюджету.

Ось чому в більшості країн адміністрація ПДВ механізм постійно вдосконалюється. В Україні нині одне з ключових місць у непрямому оподаткуванні належить ПДВ. Отже, доцільно було б прийняти та впровадити відповідний досвід у сфері ПДВ адміністрація в Україні, зокрема:

оптимізувати розмір та обсяг ставок ПДВ відповідно до стандартів європейських країн, за наприклад, Франція, Великобританія, Бельгія тощо;

активізувати впровадження інноваційних технології в діяльності податкових органів до підвищити якість та ефективність впровадження механізм адміністрування ПДВ;

централізувати механізм управління податками, а також посилити повноваження контролюючих органи філії та санкції за порушення законодавство щодо стягнення ПДВ за зразком Республіки Білорусь та

Ізраїль;

підвищити поінформованість країни населення в оподаткуванні за зразком Японії, пояснюючи права та обов'язки щодо запобігання протиправній поведінці.

Тому використання цього досвіду стане непростим запорука подальшого розвитку адміністрації податку на додану вартість, який, у свою чергу, визначатиме його ефективність наповнення бюджету України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010, № 2755-VI. URL: http://zakon3.rada.gov.ua (дата звернення: 10.09.2019).

2. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України URL: http:// www. sfs.gov.ua (дата звернення: 7.10.2019).

3. Податок на додану вартість [Електронний ресурс]. – Режим

доступу: https://uk.wikipedia.org/wiki/Податок_на_додану_вартість.

4. Добірка «Податок на додану вартість в Україні» [Електронний ресурс]. –Режим доступу: http://www.buhoblik.org.ua/nalogi/nds/599-pdv-2013-v-ukraini.html

Швед Антон Валентинович,
студент групи ФМФА-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Андрущенко Володимир Леонідович,
д.е.н., професор кафедри податкової політики

ОСНОВНІ АСПЕКТИ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ ТА РЕГУЛЮЮЧОЇ ФУНКЦІЙ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Важливим показником рівня розвитку сучасного суспільства є здатність держави забезпечувати соціальну стабільність, засновану на справедливому розподілі національного багатства і доходів населення. Механізм і результати розподілу доходів можуть не відповідати уявленням суспільства про їх справедливість.

Найважливішим інструментом реалізації соціальної ролі оподаткування, в тому числі забезпечення скорочення рівня розшарування населення, як завдання держави, може стати реформування системи прибуткового оподаткування фізичних осіб. У наукових працях представників економічної думки містяться висновки про те, що досягнення соціальної справедливості в суспільстві і зниження розриву в доходах в найбільшій мірі сприяє прогресивне оподаткування доходів фізичних осіб (Дж. М. Кейнс, Д. Локк, В. Петті та ін.). При цьому одним з найбільш ефективних податкових інструментів розглядається прогресивна податкова ставка. Використовувана в Україні пропорційна ставка, введення якої в свій час було викликано об'єктивними причинами, в даний час частіше розглядається як посилююча соціальну нерівність і все більше перешкоджає реалізації соціально-економічної ролі податку на доходи фізичних осіб.[6]

Разом з тим, орієнтація на вирішення проблеми лише шляхом введення прогресивної шкали не настільки однозначна. Так, досвід держав, які активно використовують перерозподільний потенціал прибуткового оподаткування у вирішенні соціально-економічних завдань, показує, що для забезпечення принципу справедливості найбільш коректно застосовувати прогресивну податкову ставку в поєднанні з широкою системою податкових відрахувань.

Зміни українського законодавства про податки і збори в частині податкових відрахувань щодо ПДФО свідчать про те, що в цілому їм притаманні позитивні тенденції щодо забезпечення соціальної стабільності. Однак, аналіз сучасного механізму податкових відрахувань при розрахунку податкової бази з ПДФО показав, що потенціал їх застосування для цілей вирішення завдань соціальної політики держави повністю не реалізований. Це стосується як розмірів податкових відрахувань, так і умов їх застосування, сфери поширення. Сучасний стан економіки і суспільства зумовлює необхідність розробки адекватного механізму реалізації цього потенціалу.

Поряд з цим, розглядаючи ПДФО не тільки як інструмент, що забезпечує дохідну частину бюджету держави, а й переважно як засіб макроекономічного регулювання, не менш важливо акцентувати увагу на питаннях підвищення ефективності податкового контролю.

Тому, з метою підвищення соціальної спрямованості ПДФО, вищезазначені аспекти потребують значної уваги з боку відповідних органів та законодавчих ініціатив.

Принципи прибуткового оподаткування в різний час досліджувалися в працях видатних зарубіжних вчених таких, як А. Сміт, Д. Рікардо, А. Пігу, Г.Мюрдаль, Д. Кейнс, Ф. Лассаль, К. Рау, А. Вагнер, Е. Сакс. В Україні. сучасні проблеми оподаткування доходів фізичних осіб, в тому числі в частині фіскальної і соціальної ролі ПДФО, розглядалися такими вченими: В. Андрущенком, Г. Василевською, А. Даніловим, Л. Демиденко, Ю. Івановим, В. Мельником, Т. Паєнтко, Л. Сідельніковою, А. Соколовською, В. Федосовим, К. Швабійом і іншими. [6]

Однак слід визнати, що незважаючи на велику кількість публікацій з питань оподаткування доходів фізичних осіб, залишається актуальним питання використання ПДФО як інструменту соціальної політики держави.

Метою статті є теоретичні дослідження щодо обґрунтування необхідності та реформування чинного в даний час в Україні механізму

оподаткування доходів фізичних осіб як інструменту досягнення соціальної стабільності в суспільстві при забезпеченні податкового контролю щодо реалізації фіскального потенціалу ПДФО.

В Україні прибуткове оподаткування фізичних осіб представлено податком на доходи фізичних осіб (ПДФО). Цей податок бере участь в процесі розподілу і перерозподілу національного доходу, за рахунок якого реалізується фіскальна функція податку.

Про значення податку на доходи фізичних осіб свідчать дані про значні податкові надходження до бюджету держави за останні періоди. Так, якщо у 2015 році до бюджету надійшло близько 60,0 млрд. грн., то у 2018 році було зібрано до бюджету 91,7 млрд. грн.

Як видно, динаміка податкових платежів за даний період була значною, і частка ПДФО в доходах бюджету коливалася в межах 12,0% - 18,0%. Якщо порівняти надходження від ПДФО за вищезазначений період з надходженнями від податку на прибуток підприємства, то в середньому надходження від ПДФО перевищують частку податку на прибуток підприємств на 10 -12%. В цілому частка прибуткових податків у структурі бюджету України в середньому складає 25%.[1]

Проте, слід зазначити, що в зарубіжних країнах частка прибуткових податків істотно вище, що значною мірою зумовлює більш активну позицію громадськості щодо контролю за витрачанням коштів держави на соціальні потреби.

Так, Швеція як одна з найбільш розвинених країн світу в соціально-економічному відношенні, економічна модель якої навіть отримала окрему назву - «шведська модель», відрізняється високою націленістю держави як активного регулятора в соціальній сфері, на вирівнювання доходів різних верств населення. У Швеції визначається високий податковий тягар, частка податків у ВВП значно перевищує 50%. Податок на доходи фізичних осіб в Швеції підрозділяється на муніципальний і національний. Ставки національного податку становлять від 31% до 57% в залежності від розміру доходу, крім того, дохід від капіталу обкладається за ставкою 30%. Місцевий прибутковий податок обчислюється за пропорційною шкалою податкових ставок, які складають в різних муніципалітетах від 28,89% до 34,17%. Проте для Швеції характерна «відносна соціальна безконфліктність» [5].

Отже, фіскальна функція податку на доходи фізичних осіб як інструменту соціальної політики держави полягає в мобілізації коштів у

розпорядження держави, головним чином, з метою здійснення заходів, спрямованих на регулювання соціальної сфери..

Фінансове забезпечення соціальної сфери в Україні має свою специфіку, зумовлену особливостями джерел мобілізації та порядку розподілу грошових коштів у соціально-побутовій і соціально-культурній складових цієї сфери.

Розглядаючи напрями державного фінансування соціальної сфери в Україні, слід зауважити, що за аналізований період найбільший обсяг коштів було спрямовано на соціальний захист і соціальне забезпечення населення. Так, у 2018 р., на ці цілі було спрямовано 163865,0 млн. грн., що у порівнянні із видатками у 2016 р. збільшилося більше ніж у 6 разів. Також значний обсяг фінансування у 2018 р. виділено на освіту – 44323,0 млн. грн., охорону здоров'я - 22618,9 млн. грн., що у порівнянні із 2016 р., збільшилося у 3 рази [2,3,4].

Значне збільшення обсягу фінансування на соціальний захист та соціальне забезпечення зумовлено політикою уряду, що спрямована на підвищення соціальних стандартів життя громадян, а відповідно збільшення обсягу їх доходів та захисту доходів від знецінення.

Проте, чим більш несправедлива система перерозподілу суспільного продукту, тим більшого значення набуває саме регулююча функція прибуткового оподаткування

Так, багато економістів дотримувалися тієї точки зору, що держава повинна регулювати процес розподілу доходів суспільства, і робити це доцільно перш за все за допомогою прямих податків (при цьому непрямі податки повинні виконувати переважно фіскальну функцію). Особлива роль в названому процесі відводилася податку на доходи фізичних осіб. Серед прихильників такої теорії можна назвати А. Пігу, який вважав податкове вплив головним важелем регулювання доходів, Г. Мюрдаль, який стверджував, що державне регулювання за допомогою прямого і непрямого оподаткування створить рівні економічні можливості для всіх членів суспільства [5].

З вищеназваними постулатами неможливо не погодитися з огляду на те, що прямі податки, на відміну від непрямих, відповідають принципу загальності податків, і саме за рахунок маніпулювання елементами прямих податків можливо добитися максимальної реалізації регулюючої функції оподаткування. Регулююча функція оподаткування найбільш ефективно може реалізовуватися переважно за допомогою прямих податків, що стягуються з фізичних осіб, об'єктом оподаткування за якими

служать їхні доходи, так як в даному випадку має місце взаємозв'язок сплаченого податку та отриманого від держави соціального ефекту. Податок на доходи фізичних осіб в даний час є єдиним значущим прямим податком, що стягуються від імені безпосередньо з доходів фізичних осіб, і видається, що саме цей податок повинен бути спрямований на забезпечення справедливого перерозподілу доходів з тим, щоб стати базою для здійснення соціальної підтримки нужденних верств населення і реалізації соціальної політики держави в цілому.

Таким чином, специфіка прибуткового оподаткування фізичних осіб полягає в тому, що хоча, як і інші податки, ПДФО є індивідуально безоплатним платежем на користь держави, можна провести зв'язок між розміром доходів, що надходять до бюджету держави від оподаткування доходів фізичних осіб, з величиною державних витрат на соціальну сферу. У деякому роді розмір сплачуваного прибуткового податку фізичними особами визначає вартісну величину наданих державою соціальних послуг. Чим вища частка прибуткового податку в податкових доходах бюджетів бюджетної системи країни, тим вищий рівень такого взаємозв'язку. Поряд з цим, важливим регулятором є ефективна податкова ставка та характер та механізм її застосування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Надходження податків і зборів // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/

2. Видатки державного бюджету України в 2018 р.// [Електронний ресурс].– Режим доступу: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/-budget/gov/expense/2018/

3. Закон України „Про Державний бюджет України на 2018 рік” від 13.12.2018. №2648-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/80-19.

4. Видатки зведеного бюджету України // Державна служба статистики України – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua

5. С. Л. Яблочніков, Т. В. Євась інш. - Стан та проблеми фінансового забезпечення соціальної сфери в Україні/ Електронний журнал „Ефективна економіка” № 10, 2016: - вид. ТОВ „ДКС-Центр”:- Дніпровський аграрно-економічний університет

6. Геєць В. Інноваційна Україна – 2020: Основні положення національної доповіді. Стенограма наукової доповіді на засіданні Пре-

зидії НАН України 13 травня 2015 року / В. Геєць // Вісник НАН України. – 2015. – №7. – с.18–22.

Швед Марія Анатоліївна,
студентка групи ФМФА-18-1
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Кашпур Леся Миколаївна,
к.н. держ. упр., доцент кафедри податкової політики

РОЗВИТОК ВНУТРІШНЬОГО КОРПОРАТИВНОГО ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

В умовах ринкової економіки в корпоративному управлінні важливу роль набувають пріоритети внутрішнього корпоративного податкового контролю (ВКПК), який поряд зі стратегічним плануванням, прогнозуванням становить основну функцію і цільове завдання податкового менеджменту. ВКПК зосереджується на оцінці цільового призначення витрат і визначенні фінансової обґрунтованості напрямків розвитку підприємств, оптимальних за критерієм податкової платіжності.

На сьогодні не викликає сумніву той факт, що функціональні межі внутрішнього корпоративного податкового контролю значно розширилися через збільшення інтересу управлінського персоналу господарчого суб'єкту до сфери податкового адміністрування. Потреба ж у реалізації податкової функції внутрішнього контролю обумовила виділення його окремої складової – ВКПК [2, с. 72].

Втім на законодавчому рівні ВКПК, як поняття, не визначено, а в працях дослідників його тлумачення вільне та неоднозначне. Огляд фахової літератури дозволив переконатися в тому, що ВКПК досить плідно досліджувався зарубіжними науковцями, зокрема, російськими (Ю. Г. Червина, Т. М. Чернякова, М. А. Азарская, Н. В. Щербакова, А. А. Трубников, Є. Б. Шувалова, Л. А. Бутенко, Ю. А. Руденко Г. В., Чусов, Р. В. Калиничева, Н. Н. Макарова) та окремими вітчизняними дослідниками (П. К. Бечко, Н. В. Лиса, Ю. В. Мельник, В. В. Юрчен-

ко, Н. В. Богданова). У той же час аналіз праць співвітчизників продемонстрував фрагментарність досліджень проблематики ВКПК.

У державах, які переживають трансформаційні перетворення в економіці і політиці, до яких відноситься сучасна Україна, рішення задачі становлення і розвитку ВКПК представляється виключно важливим для управління рухом грошових коштів, планування і регулювання фінансових потоків не тільки по внутрішнім горизонтально-вертикальним напрямками, але і зовні, тобто грошовими зобов'язаннями податкового характеру.

ВКПК стає в цих умовах активним елементом податкового менеджменту. Більш того, він найтіснішим чином взаємодіє з державним податковим контролем (ДПК).

Оновлення ВКПК здійснюється шляхом адаптації традиційних для України технологій контролю до міжнародних стандартів (правил) податкового менеджменту. Український податковий менеджмент, який перебуває на етапі становлення саме в якості нової системи управління податковими ризиками, наполегливо шукає ефективні напрямки свого розвитку. Такого роду менеджмент вбирає в себе все найкраще з теорії і практики управління податковими зобов'язаннями, що відомо на міжнародному рівні.

Внутрішньому корпоративному податковому контролю, оскільки він розглядався як функціональний елемент менеджменту, за своєю внутрішньою суттю притаманний регулятивний потенціал. У реальній практиці реалізація даного потенціалу націлена на забезпечення середньострокової стратегії бізнесу – підтримувати оптимальне співвідношення витрат і результатів фінансово-господарської діяльності. У прагненні до виявлення кращих альтернатив, цілей і способів досягнення оптимальних податкових ризиків проявляється оптимізаційна функція ВКПК, що спонукає його до сфери контролінгу.

Зазначимо, що потреба в стратегічному податковому плануванні актуалізувалась з прийняттям Податкового кодексу України та внесенням в 2013 році змін до Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. Результати фінансово-контрольної діяльності підприємств, що фіксуються в системному бухгалтерському обліку, стали докорінно відрізнятися від даних податкових регістрів, виникли нові поняття «постійні податкові різниці»,

«оподатковувані тимчасові різниці», «відстрочене податкове зобов'язання», «відстрочений податковий актив» та ін.

Формування стратегії бізнесу на сьогоднішній день є неможливим без високоефективного податкового менеджменту, визначне місце в якому посідає ВКПК. Цей функціональний елемент менеджменту став вкрай необхідний на кожному конкретному етапі прийняття фінансово-господарських рішень, оскільки вибір альтернатив фінансової стратегії здійснюється в умовах законодавчих обмежень, якими і є норми ПК України.

Функцію податкового контролю і регулювання на поточний момент і на перспективу виконують, як правило, відділи ВКПК (податкова служба підприємства), створювані в великих фірмах, або спеціальні контролери-консультанти служб внутрішнього контролю на середніх і малих підприємствах. Зазначимо, що створенню відповідного відділу ВКПК передує кілька послідовних дій: аналіз цілей та завдань, які покладатимуться на відділ; визначення заходів, які будуть проводитись у процесі реалізації функцій податкової служби; планування рівня податкового навантаження, організація податкового обліку, податковий та фінансовий моніторинг; визначення статусу та джерел фінансування відділу; розроблення структури податкової служби та внутрішніх регламентних документів [1, с. 42]. У функціональному відношенні ВКПК дозволяє:

– по-перше, документально виявити фактичний стан показників (результатів прийняття рішень в фінансово-господарських ситуаціях, які безпосередньо тягнуть за собою податкові наслідки);

– по-друге, встановити відповідність планованих результатів фінансово-господарської діяльності та прогнозованих обсягів пов'язаних з ними сукупної величиною податкових зобов'язань з тим, що фактично відображено в бухгалтерській та податковій звітності за підсумками звітного періоду.

Отже, ВКПК включає комплекс оперативно-аналітичних заходів щодо виявлення причин відхилень і наслідків з боку органів державного податкового контролю. Порівняння і аналіз стимулюють нові процеси прийняття рішень в галузі фінансів і оподаткування, які в свою чергу ініціюють проведення коригувальних заходів і забезпечують довгостроковий навчальний ефект.

Головне завдання ВКПК – створення гарантій для дотримання норм податкового законодавства та зниження ймовірності появи загрозливих податкових ризиків. Значення результуючих висновків такого контролю є значним для реалізації загальнодержавних фінансових (бюджет-

них) намірів, оскільки прогнозований бізнес, який стабільно розвивається дозволяє успішно розробляти і бюджетні прогнози держави.

При аналізі системи внутрішнього корпоративного податкового контролю в її основних аспектах передбачається виявлення як позитивних, так і негативних сторін. До найбільш типових, що часто виявляються в ході перевірок, відносяться прояви, зазначені на рисунку 1.

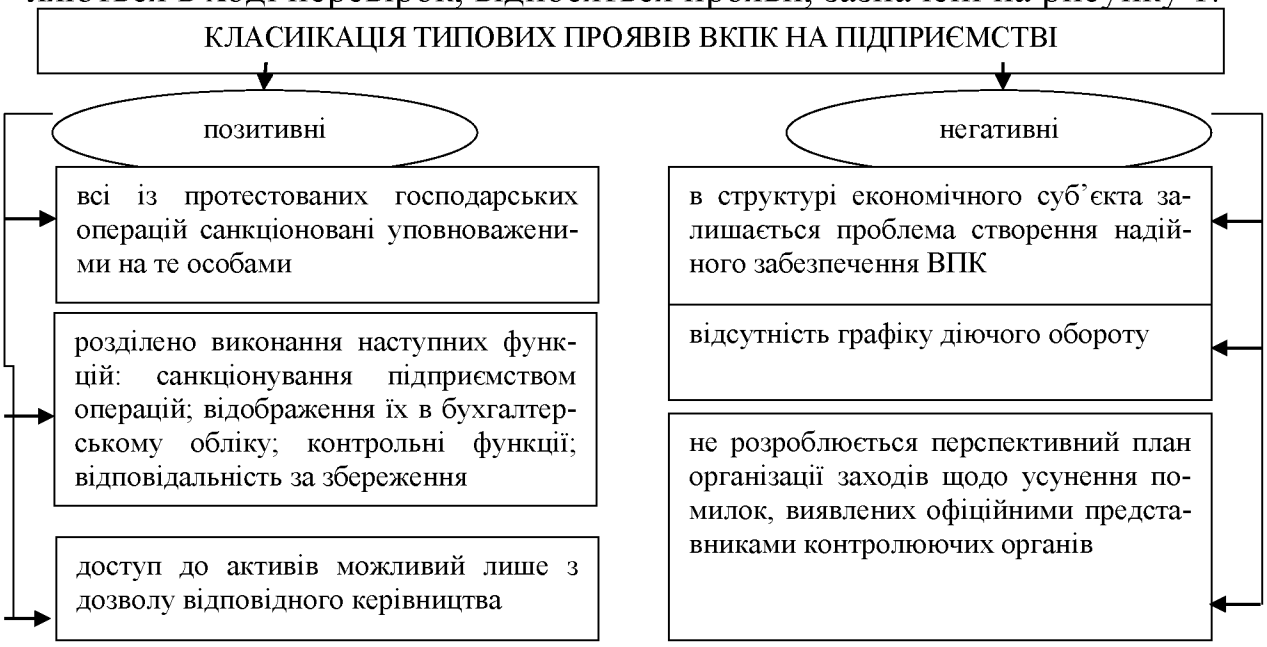


Рис. 1. Якісна оцінка організації ВКПК за критерієм суттєвості

Отже, побудова системи внутрішнього контролю може проводитися в двох основних напрямках (за факторами):

1. Організація системи ВКПК – наявність в структурі економічного суб'єкта підрозділів, що спеціалізуються на ВКПК (розробка функцій, повноважень співробітників, інструкцій з проведення контрольних заходів);

2. Робота системи внутрішнього контролю – реальне проведення контрольних заходів за різними напрямами діяльності і обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Козак Г. Корпоративний податковий контроль у банківській сфері: теорія та практика. *Схід*, 2012. № 1 (115). С. 39 – 42.

2. Реформування обліково-контрольної системи підприємств України за міжнародними стандартами: монографія / за ред. Н. О. Лоханової. Харків: «Діса плюс», 2018. 220 с.

група ФМФАз-18-1

Аблов Іван Євгенійович,
студент групи ФМФАз-18-1
ННІ економіки, оподаткування
та митної справи
Науковий керівник:
Кашпур Леся Миколаївна

ОСОБЛИВОСТІ МАЙНОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Постановка проблеми. Питання аналізу особливостей майнового оподаткування, його переваг та недоліків, механізмів застосування у сучасних податкових системах країн світу знаходиться у полі зору багатьох іноземних фахівців у сфері оподаткування, оскільки являє собою методологічну основу підвищення ефективності функціонування економічних систем [2].

Аналіз вітчизняних досліджень і публікацій дає змогу зробити висновок, що у сучасній українській науці неіснує грунтовної концепції майнового оподаткування у національній податковій системі. Деякі науковці категорично схиляються до ствердження негативного впливу даної групи податків на процеси оподаткування та економічного розвитку суспільства в цілому. В той самий час їх опоненти наголошують на позитивних рисах таких податків, аргументуючи тим самим доцільність їх застосування, особливо в контексті євроінтеграційних

Процесів [2].

Мета дослідження. Проблема запровадження майнових податків в Україні досить тривалий час перебувала в центрі увагивласників майна, науковців та політиків, особливо на передодні прийняття Податкового кодексу України. При цьому, на думку прихильників майнового оподаткування, надходження від даної групи податків є чи не єдиним можливим способом вирішення більшості проблем фіскально бюджетних відносин як держави в цілому, так і місцевого самоврядування зокрема. Тому потребує подальшого вивчення та удосконалення. [4].

Виклад основного матеріалу дослідження. Щоб краще зрозуміти важливість введених Податковим кодексом України норм майнового оподаткування, доцільним вважаємо зазирнути в нещодавнє

економічне минуле нашої держави та надати оцінку тій сукупності майнових податків, що стягувались в Україні до прийняття кодексу, в порівняльному контексті з тими нормами оподаткування майна, що введені Податковим кодексом України.

Так, щодо податку на нерухоме майно, то в Україні до прийняття збірки податкових законів даний податок існував лише у формі плати за землю. Тобто як такого податку на нерухоме майно, відмінне від землі,не було. Дана обставина певною мірою ставила нашу країну по той бік загальноєвропейських тенденцій оподаткування майна, оскільки таке оподаткування є звичною нормою в національних податкових системах країн ЄС [6].

Нерухоме майно завжди було об'єктом інвестування. Положення податкової теорії підтверджують необхідність вирівнювання ставок оподаткування доходів від усіх інвестиційних активів і наближення їх до рівня ставки податку на прибуток підприємств.

У іншому випадку знижена ставка податку спричиняє викривлення інвестиційних потоків, робить одні інвестиційні активи привабливішими за інші. Так, за нормами податкового законодавства, що діяли в Україні до прийняття чинного кодексу, поширеною була практика, коли власники підприємств вкладали прибуток не у розвиток власного виробництва, а у нерухомість, доходи від якої не підлягали оподаткуванню або ж оподатковувалися за значно нижчою ставкою, ніж ставка податку на прибуток підприємств. При цьому ризик зазнати втрат при інвестуванні прибутку у нерухомість оцінювався як значно менший у порівнянні з аналогічним ризиком при вкладанні коштів у розвиток власного бізнесу [7].

Таке викривлення однозначно сприяло виникненню диспропорції вінвестиційних потоках, становлячи загрозу економічному розвитку країни в цілому. Стосовно податку на угоди купівлі продажу майна, то він стягувався у складі податку на доходи фізичних осіб, що виникали внаслідок операцій з передачі прав власності на майно.

На нашу думку, такий механізм давно потребував удосконалення через складність механізму розрахунку податку, неузгодженість законодавства та, як результат, негативний вплив податку на розвиток вітчизняного ринку нерухомості. Зокрема, тенденція постійного зростання цін на ринку нерухомості, складна соціальна та демографічна ситуація, проблеми адміністрування податку з доходів фізичних осіб в частині оподаткування операцій з купівлі продажу об'єктів нерухо-

мого майна висували на порядок денний необхідність комплексного та більш зваженого підходу до створення системи оподаткування угод купівлі продажу майна [2].

Ще у недавній вітчизняній практиці об’єкт нерухомості не підлягав оподаткуванню, якщо загальна площа такого житлового будинку, квартири або частини квартири, кімнати, садового будинку не перевищувала 100 квадратних метрів.

Таким чином, очевидно, чинне на той час законодавство залишало лазівки, що дозволяли уникнути оподаткування. Більш того, можемо стверджувати, що у різних випадках процедура оподаткування була недостатньо врегульованою. Наприклад, це стосувалося безпосередньо питань оподаткування землі, на якій перебував будинок, що складав об’єкт оподаткування.

На нашу думку, оподаткування доходу, одержаного від продажу житлових будинків і квартир, загальна площа яких перевищує 100 кв. м, створювало негативний соціально економічний вплив для багатодітних сімей.

Очевидно і зрозуміло, що великий розмір загальної та житлової площі потрібний, у першу чергу, родинам при продажу об'єкта нерухомого майна. Це пов'язано із системою цінностей даного суспільства, а саме - з положенням про те, що кожна людина повинна мати власний дім, оскільки домовласники швидше можуть відчувати себе повноцінними членами суспільства і брати участь у суспільному житті.

Даний підхід є актуальним і для України, враховуючи багаторічну історію розв'язання житлової проблеми, накопичений та нереалізований попит на об'єкти нерухомого майна, особливо з боку сімей із великою кількістю дітей або інших утриманців. Підходи, визначені законодавством, були, на наш погляд, ударом по традиціях багатодітних родин в Україні.

Найпоширенішою базою оподаткування майновими податками прийнято вважати землю і об’єкти нерухомості, проте, в окремих країнах база оподаткування є більш розгалуженою, в наслідок залучення до оподаткування інших видів рухомого танерухомого майна: транспортних засобів, обладнання та устаткування, не матеріальних активів, предметів розкоші і т.д. (таблиця 1). Світова практика застосування майнових податків свідчить про існування двох основних способів визначення бази оподаткування. В першому випадку базою оподаткування є доходи, що отримує власник у процесі користування майном.

У цьому контексті базою оподаткування виступають суми рентного доходу, і податок за своєю сутністю є додатковим податком з доходів. В іншому випадку, база оподаткування розраховується на основі капітальної вартості за допомогою ринкових чи кадастрових методик оцінки, що визначає майнову природу податку, тобто обумовлює визнання податку на майно податком на багатство. Такий підхід сприяє підвищенню прогресивності податкової системи, оскільки ринкова оцінка вартості майна більш точно характеризує цінність об'єкту для його власника [4,с.201].

Додатково зазначимо, що визначення бази оподаткування на основі ринкової вартості застосовується у більшості західних країн, зокрема у Німеччині, Франції, Великобританії, Данії, Нідерландах, Швеціїтаін. Водночас, використання ринкової вартості в якості податкової бази потребує проведення періодичної переоцінки майна, здійснення якої базується на наявності реєстрів та використанні сучасних комп'ютерних технологій [1].

Таблиця 1

Складові системи майнового оподаткування розвинутих країн

Країна	Різновиди майнових податків
Австрія	Податок на майно; податок на нерухомість; земельний податок; податок на спадщину
Іспанія	Податокнанерухомість; податокназростаючувартістьземельноїділянки; податокнамеханічніавтотранспортнізасоби
Німеччина	Майновий податок; податок на транспортні засоби; податок на спадщину; земельний податок
Франція	Податок на доходи, одержані від операцій з нерухомим майном, з цінними паперами та іншим майном; податок на власність; податок на автотранспортні засоби підприємств та компаній; земельний податок; податок на незабудовані ділянки; податок на житло
Японія	Податок на майно; податок на спадщину; податок на іригацію та поліпшення землі; податок з власників автотранспортних засобів

Розроблено автором за даними [4].

У багатьох розвинених країнах світу, на противагу, стимулюється будівництво великих житлових приміщень із метою забезпечення цілей демографічної політики та з метою розвитку внутрішнього виробництва, поштовхом для якого є, зокрема, розвиток будівельної галузі.

Наприклад, у США більшість платників податку з доходів фізичних осіб одержують податкову пільгу. Стосовно практики оподатку-

вання необхідно зазначити, що обмежень щодо продажу об'єкта нерухомого майна не більше одного разу на рік було досить легко уникнути тому платнику податку, який займався спекуляціями на ринку нерухомості [3].

Для цього достатньо було зареєструвати майнові права на об'єкти нерухомості на довірених осіб - практика, досить розповсюджена в Україні. Відтак, платники податку з доходів фізичних осіб могли уникнути обмеження щодо кількості продажів нерухомого майна протягом звітного податкового року [4].

Оскільки таке положення, очевидно, не було дієвим, його виключення з норм податкового законодавства України було лише питанням часу. Враховуючи постійну динаміку росту цін, оподаткування спекулятивних операцій на ринку нерухомості потребувало радикально нового підходу.

Підсумовуючи, можемо констатувати, що система майнового оподаткування, зокрема кількісний та якісний склад її інструментів у національній податковій системі України, однозначно мала численні неврегульовані на нормативно законодавчому рівні питання. Тому позитивна тенденція в питаннях оподаткування просте жується вже в самому факті прийняття єдиного і узгодженого нормативно правового акта з питань оподаткування [3].

З прийняттям Податкового кодексу України усі норми, розглянуті вище, були замінені відповідними нормами майнового оподаткування, запровадженими Податковим кодексом України. Оцінка ефективності сучасного стану системи оподаткування майна в Україні може бути надана лише через порівняння її з відповідними параметрами таких систем країн Європейського Союзу, зокрема в ключі загальносистемних та функціонально елементних тенденцій розвитку майнового оподаткування, а також основних індикаторів динаміки його розвитку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. ДубоносоваА. Г. Майно як об’єкт оподаткування / А. Г. Дубоносова // Форум права. – 2008. – No 3. – С. 146-151. 2. Блонська В.І.

2. Майнове оподаткування як елемент податкових систем в економіках добробуту / В. І. Блонська // Науковий вісник НЛТУ України. –2009. – Вип. 19.4. – С. 122-129.

3.Надьон Г.О. Перспективи розвитку системи місцевого оподаткування в Україні з врахуванням зарубіжного досвіду / Г. О. Надьон,

М. С. Харківський // Часопис економічних реформ. – 2011. – No3. – С. 28-33.

4. Податкова система: навч. посіб. Для студ. вищ. Навч. закл. / [ЛютийІ. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.]; за ред. І. О. Лютого. FK.: Центр учбової літератури, 2009. F 456 с.

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. No 2755 – VI // [Електроннийресурс]. – Режим доступу: http: //zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17.

6. Про застосування постанови Кабінету Міністрів Українивід 31 жовтня 2011 року No 118. Лист Держземагентства України від 13.02.2012 р. No 1979/22/4-12 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/620.

7.ПровнесеннязміндоМетодикинормативноїгрошовоїоцінкиземельсільськогосподарськогопризначеннятанаселенихпунктів. Постанова КМУ від 31.10.2011 р. No 1185 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1185-2011-%D0%BF.

8.ТулушЛ.Д.Особливостіформуваннясистемипрямогооподаткуванняаграрногосекторуврозвинутихкраїнах [Електронний ресурс] / Л. Д. Тулуш, Н. М. Малініна // Електронне наукове фахове видання «Соціально-економічні проблеми і держава». – 2012. – Вип. 1 (6). – С. 124-134. – Режим доступу до журн.: http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12tldvrk.pdf.

9. Фрадинський О.А. Вітчизняний та світовий досвід еволюції оподаткування нерухомого майна / О. А. Фрадинський //Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – No 6. – Т. 4. – С. 346-351.

10. Шуліченко Т. В. Майнові податки: теоретичні аспекти / Т. В. Шуліченко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – No3. – Т.2. – С. 166-169.

Буймиструк Петро Дмитрович,
студент групи ФМФАз-18-1
ННІ економіки, оподаткування
та митної справи
Науковий керівник:
Кашпур Леся Миколаївна

ГЕНЕЗИС КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВОЇ ОХОРОНИ ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

Постановка проблеми. Протягом історичного періоду, що досліджується в даній статті, вчені та правники у сфері підприємницькій діяльності ведуть постійний пошук удосконалення механізмів кримінально-правової охорони підприємницької діяльності. Разом із тим, розвиток суспільних відносин у сфері підприємництва потребує постійного удосконаленнямеханізмів кримінально-правової охорони підприємницької діяльності.

Метою статті є історичний порівняльний аналіз становлення механізмів кримінально-правової охорони підприємницької діяльності в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Історія розвитку кримінально-правової охорони підприємницької діяльності сягає XVII ст. Одним із перших і найважливіших етапів у розвитку вітчизняного кримінально-правового регулювання підприємницької діяльності стало прийняття в 1649 р. Соборного Уложення, яке було спробою об'єднання в єдиному правовому акті всього російського законодавства. Проте більш детально законодавче оформлення відбуваються в роки правління Петра Великого в період, коли Росія стрімко розвиває своє промислове виробництво. Реформи, які були проведені в цей час, сприяли розвитку та розширенню підприємницької діяльності в Російській імперії впродовж всього XIX ст.

Технічна революція 90-их років XIX ст. призвела до того, що темпи розвитку легкої промисловості дещо сповільнюються. Проте, цей період відзначається стабільним індустріально-базовим підприємництвом, який розвивався до початку XX ст., після якого розпочалася серйозна промислова криза [1].

Відмітимо, що в радянській та сучасній вітчизняній історичній науці склалася досить стійка думка про те, що підприємництво в

СССР стимулювалось і розвивалося лише в період НЕПу і було відновлено на початку періоду «перебудови» [2]. Але відсутність законів, які визначали ринкову ідеологію та стимулювали формування ринкової економіки, не означало відсутності підприємницької діяльності серед населення країни. Тому, що діяла Постанова Ради міністрів СССР від 22 квітня 1958 року, яка затверджувала Положення про кустарно-ремеслову діяльність. Саме це положення регулювало легальну діяльність підприємців [3].

Аналіз господарської діяльності урядових програм дає підстави виокремити два види підприємницької діяльності. Перший – це офіційна підприємницька діяльність. А другий - неофіційна підприємницька діяльність, яка проявлялася в трьох основних сферах життєзабезпечення: торгівля, виробництво та сфери послуг.

Під торговою діяльністю слід розуміти дієвість громадян по купівлі та перепродажу товарів або інших предметів з метою отримання додаткового прибутку. В основному вона кваліфікувалася як спекуляція. За заняття такою діяльністю передбачалася відповідальність від адміністративної до кримінальної (до семи років позбавлення волі в залежності від розмірів та форм діяльності) [4].

Слід відмітити, що в кримінальних кодексах союзних республік були статті, що передбачали кримінальну відповідальність за незаконну підприємницьку діяльність громадян.

Як зазначається в наукових джерелах, спекулянтами були громадяни, які завдяки своїй активності, цілеспрямованості, ризику, тобто підприємці, які намагались отримати додаткову матеріальну вигоду. Вони так само, як і всі громадяни, працювали в навчальних закладах та на підприємствах, але вільний час використовували для покращення свого матеріального становища.

Як відомо, в СССР існував дефіцит товару, тому відсутність необхідних продуктів і речей не тільки збільшила попит на них, але і активізувала підприємницьку ініціативу певної частини громадян. Недосконаліть законодавства, законне підприємництво, яким займатись було практично неможливо, а також психологічні особливості певної частини громадян стали основою незаконного підприємництва.

Новим кроком у забезпеченні кримінально-правових охорон підприємницької діяльності стало прийняття у 2001 році КК України, який в Особливій частині закріпив «Розділ VII. Злочини в сфері господарської діяльності» [Кримінальний кодекс].

Як відомо, законодавець для групування розділів Особливої частини використовує критерій - об'єкт посягання. Однак, на жаль, законодавець при групуваннізлочинівданогорозділузнехтувавпринципом одноманітності. Згідноназвирозділу, об'єктом посяганнязазначених у ньомузлочинівмають бути суспільнівідносини в сферігосподарськоїдіяльності. Зауважимо, що в 2003 роцібулоухваленоГосподарський Кодекс України, який в ст.3 визначає: «Господарськадіяльність-цедіяльністьсуб'єктівгосподарювання в сферісуспільноговиробництва, спрямована на виготовлення та реалізаціюпродукції, виконанняробіт-чинаданняпослугвартісного характеру, щомаютьціновувизначеність»[Господарський кодекс]. При детальному аналізіможнавстановити, щодеякізлочинимаютьоб'єктпосягання у виглядісуспільнихвідносин, щовиходять за рамки господарськоїдіяльності та господарськихвідносин, визначені ст. 4 ГПК. Законодавецьдолучив до даногорозділу ряд злочинів, щомаютьлишеекономічний характер, але не є складовоюсамегосподарськоїдіяльності.

Так, наприклад, ст. 200 «Незаконні дії з документами на переказ, платіжними картками …» було б доречно віднести до Розділу VI, оскільки незважаючи на те, що додатковим об'єктом злочину є суспільні відносини в сфері безпеки банківської системи України, безпосереднім об'єктом є, все ж таки, суспільні інтереси в сфері охорони права власності на майно у широкому розумінні, у даному випадку кошти. Також, неоднозначним є і віднесення до даногорозділу і ст. 210 «Нецільовевикористаннябюджетнихкоштів …», данедіяння за своїмивластивостями, притаманнезлочинамРозділу XVII КК та інші.

Однак, незважаючи на явні недоліки у даному розділі, все ж вбачається чітко виражена група злочинів що об'єднана спільним об'єктом посягання і це «Злочини в сфері підприємництва». Об'єктом посягання даної групи є: суспільні відносини в сфері господарської діяльності, що виникають між суб'єктами господарювання з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

На сьогодні, в юридичній доктрині й досі існує полеміка щодо дефініції «господарські злочини» та виокремленні групи «злочинів в сфері підприємництва».

Наприклад, підхід, який пропонує у своїх роботах В.О. Навроцький. Родовим об'єктом господарських злочинів науковецьвизначає систему господарства України, яка складається з фактичної (сукупності наявних сфер, галузей господарської діяльності) і функціональної

сторін (принципів, за якими здійснюється господарювання в державі). Відповідно до цього підходу: Господарські злочини – це передбачені нормами КК суспільно небезпечні посягання, які заподіюють істотну шкоду системі господарювання [5].

За об'єктом, відповідно до даного підходу, господарські злочини поділяються на три групи:

1) посягання на інтереси споживачів;

2) перешкоджання правомірній підприємницькій діяльності;

3) порушення порядку заняття господарською діяльністю: а) злочинне ставлення до матеріальних ресурсів; б) фінансові зловживання; в) порушення заборон та обмежень в сфері господарства.

Якщо до визначення злочинів в сфері господарської діяльності заперечення відсутні, то деякі питання викликає саме виокремлення злочинів в сфері підприємництва. Відповідно до позиції В.О. Навроцького, до «злочинів в сфері підприємництва», професор відносить лише перешкоджання законній діяльності, однак дана дефініція є дуже вузькою за своїм значенням, оскільки у даному випадку не береться весь спектр діяльності підприємців, а лише діяльність в сфері конкуренції: перешкоджання законній господарські діяльності, маніпулювання на фондовому ринку, незаконне використання знака для товарів і послуг, фірмового найменування, кваліфікованого значення, незаконне збирання з метою використання відомостей, що становлять комерційну або банківську таємницю, розголошення банківської або комерційної таємниці, незаконне використання інсайдерської інформації.

Наступний підхід сформував М. Й. Коржанський, який зазначив, що під господарськими злочинами розуміються «посягання на суспільні відносини, що утворюють систему господарювання і визначають порядок виробництва, розподілу і використання матеріальних цінностей, благ і природних ресурсів» [6].

Даний підхід, на думку окремих науковців, взагалі не виокремлює поняття злочинів в підприємництві, а по-друге, ототожнює поняття «господарської системи» та «економічної системи» в цілому, оскільки саме розподіл благ є функцією держави та «ринку» в сфері економіки.

Схожий підхід запропонував і А. І. Перепелиця визначивши, що господарськими злочинами є посягання на систему суспільних відносин, що складаються в сфері економічної діяльності держави, а саме відносин, які виникають в процесі виробництва, розподілу, обміну і

споживання матеріальних благ і послуг [7]. Науковцем запропоновано систему господарських злочинів:

1) злочини в сфері підприємницької діяльності;

2) злочини, пов'язані з проявами монополізму і недобросовісної конкуренції;

3) злочини в сфері фінансової діяльності держави;

4) злочини в сфері торгівлі і обслуговування населення.

У даному випадку професор Перепелиця, в своєму визначенні ототожнює поняття економіки і господарської системи, однак виділяє «підприємництво» як окремий вид економічної системи держави, по-друге, в своїх роботах науковець відносить до злочинів у сфері підприємства злочини, що порушують норми законодавства щодо порядку реєстрації та здійснення підприємницької діяльності, тобто обмежуючи даний групу злочинів лише формально-правовою діяльністю підприємців. А також при класифікації порушено правила логіки «розподілення», оскільки на одному класифікаційному рівні можуть бути лише однакові за об’ємом поняття [8], тож як слушно зауважують практики, що в поняття «підприємницька діяльність» входить і фінансова, торгівельна, а також з діяльність надання послуг, тощо, а тому дані категорії не можуть бути на одному класифікаційному рівні.

В.І.Борисов, О.Г.Кальман, В.П. Корж умонографії «Боротьба з господарськимизлочинами» визначаютьдещоіншихпідхід, а самесистематизаціювеликоїгрупиоднорідниххкримінально-правових норм на основі комплексного врахуванняособливостей родового, видових та безпосередніхоб'єктівконкретнихзлочинів. Вченівизначаютьродовийоб'єктгосподарськихзлочинів-суспільнівідносини в сферіекономіки, виділяючи при цьому в об'єкті три великікомплексисуспільнихвідносин, в наслідокчогопропонуютьтаку систему господарськихзлочинів:

1) злочини, якіпосягають на валютно-фінансову систему країни;

2) злочини, якіпосягають на встановлений порядок зайняттяпідприємництвом та законніінтересипідприємців;

3) злочини, якіпорушуютьзаконні права споживачів.

Таким чином до злочинів в сфері підприємництва науковці відносять вже більш розгорнутий спектр діянь, а саме злочинні діяння в сфері контролю держави за підприємницькою діяльністю, в сфері добросовісної конкуренції, а також в сфері захисту прав споживачів. Однак у даному випадку не дуже вдалим є обрання критерію для класифікації таких груп, оскільки валютно-фінансова діяльність є спеціа-

льним видом підприємницької діяльності, а тому злочини, які посягають на порядок зайняття підприємницькою діяльністю, по суті мають включати в себе і злочини першої групи, а також порушення прав споживачів фінансових послуг, за даної класифікації, може відноситися одразу до двох категорій, а тому розділення у даному випадку злочинів не є одноманітним.

Отже, підсумовуючи проаналізовані підходи, можемо зробити висновок, що дана полеміка в літературі зумовлено двома факторами:

1) даний вид злочинів має свої унікальні особливості складу злочину, через специфіку господарської діяльності взагалі;

2) не одноманітність співвідношення понять «економічної діяльності», «господарської діяльності» та «підприємницької діяльності».

Тож, як бачимо, спершу необхідно розглянути проблему співвідношення визначених понять в теорії кримінального права. В теорії економіки дані поняття співвідносяться як ціле і частини, де: «економічна діяльність» є цілим, а «господарська діяльність» - частина «економічної діяльність», а «підприємницька діяльність» - частина «господарської діяльності» [9].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1.Вотякова Е. С. История развития Уголовного законодательства о преступлениях в сфере предпринимательской деятельности [Текст] // Актуальные вопросы юридических наук: материалы Междунар. науч. конф. (г. Челябинск, ноябрь 2012 г.). – Челябинск: Два комсомольца, 2012. – С. 77-79. – URL https://moluch.ru/conf/law/archive/43/2823/

2.Е.Л. Терроризм и нравственность //Вестник Московскогоуниверситета. Серия 12. Политические науки. 2005. № 4.,23

3.Меркурьев В.В., Павлинов А.В. Проблемыпредупрежденияэкстремизма в России. – М.: Инфра-М, 2006

4.Бааль Н.Б. Политическийэкстремизммолодежикакострейшая проблема современнойРоссии //Российскийследователь. 2010. № 7.,56

5.Навроцький В.О. Кримінальне право. Особливачастина: курс лекцій. – К.: Знання, 2000. – 771 с.

6.Коржанський М. Й. Кримінальне право і законодавство України. ЧастинаОсоблива: Курс лекцій / М. Й. Коржанський; ред.: М. Й. Коржанський. - К.: Атіка, 2001. - 542 с. - Бібліогр.: с. 531-543. - укр.

7.Перепелиця А.І. Нове в кримінальному законодавстві про відповідальність за госпо-ються злочину (коментар до чинного законодавства) // Ваги Феміди. - 2000. - № 4. - с. 62-78

8.Конверський А. Є. Логіка (традиційна та сучасна): Підручник для студентів вищих навчальних закладів. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – С. 188-198.

9.Основи економічної теорії: підручник / за заг. Ред. Д-ра екон. Наук, проф. Л. С. Шевченко. – х.: право, 2008. – 448 с.(ст. 6-7)

Ващик Тетяна Анатоліївна,
студентка групи ФМФАз-18-1
ННІ економіки, оподаткування
та митної справи
Науковий керівник:
Кашпур Леся Миколаївна

РОЛЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У РЕГУЛЮВАННІ СПОЖИВЧОГО ПОПИТУ І ПРОПОЗИЦІЇ

Постановка проблеми. Сучасна система оподаткування в Україні є невід'ємною частиною ціноутворюючих процесів. Взаємозв'язок податків та цін проявляється, перш за все, в спільних функціях. Які вони виконують. Функція показує, яким чином реалізується суспільне призначення економічних категорій. При цьому ціна є елементом вартісних економічних категорій, які формують реальний базис для реалізації фінансових відносин, а податки , збори та податкові платежі створюють систему фінансових взаємовідносин підприємств і організацій з державою. Податок на додану вартість твердо вважають найбільш сучасним та досконалим способом непрямого оподаткування, що відіграє одну з головних ролей в системах державних фінансів переважної більшості розвинених країн світу. В зв'язку з цим, є об'єктивність проведення аналізу ролі податку на додану вартість у врегулюванні споживчого попиту та пропозиції.

Метою статті є докладний розгляд ПДВ в Україні та його роль у регуляції споживчого попиту та пропозиції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Дієвість універсальних акцизів прив'язане до загального підходу до оподаткування процесу споживання. У універсального акцизу є свої відмінності в порівняні з специфічними акцизами: а) обширність бази оподаткування; б) перспективність використовування універсальної ставки без врахування виду товару; в) базою оподаткування є валовий обіг у грошовому виразі; г) нескладність контролю за нарахуваннями до державного бюджету [5].

Податки можуть стимулювати або, навпаки, обмежувати ділову активність, сприяти розвитку тих чи інших галузей підприємницької діяльності; створювати передумови для зниження витрат виробництва й обертання приватних підприємств, для підвищення конкурентоспроможності національних підприємств на світовому ринку. За допомогою податків проводиться протекціоністська економічна політика чи надається свобода товарному ринку. Здійснюючи вплив на економіку, держава, як правило, має на увазі наступні основні цілі:

- Досягнення стійкого сталого економічного зростання;
- Забезпечення стабільності цін на основні товари і послуги;
- Забезпечення повної зайнятості працездатного населення;
- Забезпечення певного мінімального рівня доходів населення;
- Створення системи соціального захисту населення, в першу чергу пенсіонерів, інвалідів, багатодітних.

Активні зміни в споживанні вимагають аналогічних змін також і в податковому законодавстві. По цій причині почали розширювати сферу примінення універсального акцизу, який оподатковує валовий оборот промислового чи торговельного підприємства. Оподатковуватися почали всі товари, які надходять до продажу.

Початком застосування універсального акцизу в історії у формі податку з обороту вважається закон прийнятий німецьким рейхстагом в 1916 р. за проектом Мюллер - Фульда.

Універсальний акциз машинально враховує усі зміни в асортименті товарів і стягується за трьома форми: однорівневій податок з обороту; багаторівневій податок з обороту; ПДВ.

Перша форма - це податок з продажу (СІЛА, Швеція до 1969 р., Норвегія до 1970 р.) або податок з купівель (Данія до 1967 р., Великобританія до 1973 р., Португалія до 1986 р.), також, як податок на виробництво обробної промисловості (Фінляндія, Франція, Туреччина, Греція до податкової реформи 1964, 1968, 1985 та 1987 рр. відповідно).

Однорівневий податок з обороту враховуються на одному ступені руху товару. Переваги та недоліками форми універсального акцизу указані на рисунку 1.



Рис. 1. Переваги та недоліки податку з обороту в однорівневій фірмі

Податок із обороту у другій формі є складнішим, тому що при приміненні враховується валовий оборот на всьому шляху руху товару, а це викликає кумулятивний ефект.Таким чином оподатковуваний оборот включає в себе і суми податків, які сплачені при купівлі товарів для виробничого призначення і послуг (див. рис. 2). Також кумулятивний ефект має негативний вплив на поділ праці. В цьому випадку плюси мають фірми, які мають виробництво з повним циклом. Така форма штучно збільшує оборот для оподаткування.

Третя форма універсального акцизу - це ПДВ, який зберігає багаторівневий податок і його переваги. Це податок з обороту який оподатковує на всіх ступенів рух товару, проте одночасно скасовує його основний недолік - кумулятивний ефект (див. табл. 1).

Щодо податку із обороту, об’єкт оподаткування - валовий оборот торговельного або промислового підприємства, а стосовно ПДВ -

додана вартість, себто вартість, яка створена на конкретному ступені руху товару.

Таким чином, додана вартість, за своїм обсягом, наближується до вартості, яка знову створюється, до відсотка національного доходу, що вироблена в конкретній господарській одиниці. ПДВ дає можливість обчислити усі податки, що були сплачені даною господарською одиницею при купівлі товарів виробничого призначення. І саме це й призводить до ліквідації кумулятивного ефекту.



Рис. 2 Переваги та недоліки податку

Таблиця 1

Переваги та недоліки податку на додану вартість

№	Переваги	Недоліки
1	Відсутність подвійного оподаткування і кумулятивного ефекту	Складний механізм нарахування та сплату
2	Рівність умов щодо сплати як виробниками так і продавцями	Складний розвиток виробництва
3	Ритмічне надходження коштів до бюджету держави	Стримує інфляцію при застосуванні високих ставок
4	Регулює розмір заробітної плати та ціни	Негативно впливає на високотехнічні і наукоємкі виробництва
5	Стримує кризу перевиробництва	Можливість ухилення в умовах

	та прискорює витіснення з ринку слабких підприємств	недосконалого бухгалтерського обліку
6	Виключає механізми взаємної перевірки платниками податкових зобов'язань	Регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення
7	Дає можливість стримувати невиправданий ріст цін	Потребує підготовки персоналу податкової служби

Розроблено автором за даними [4].

Своєрідність нарахування і сплати податку на додану вартість в тому, що дана форма універсального акцизу розраховується і сплачується на кожному етапі при русі товару від виробника до споживача.

Визначальною рисою сплати податку на додану вартість в бюджет України є те, що не усі нараховані суми, враховуючи обороти з реалізації, йдуть до державного бюджету, враховують тільки різницю між нарахованою сумою та сумою податку на додану вартість, яка була оплачена платником при закупівлі сировини, матеріалу, товару. Цим забезпечується оподаткування не усіх оборотів, а тільки величини вартості, яка додають до матеріальних затрат і закупівельних цін.

Треба підкреслити, що в умовах становлення незалежності, на початок 90-х років, наша економіка була не готова до введення ПДВ. Неспроможність державних органів влади правильно використати фіскальні функції податку на додану вартість і часті зміни податкової системи стали причиною появи значних негативних наслідків його функціонування.

Зрозуміло, що така часта зміна податкової політики нічого позитивного для держави не приносила, за винятком для удаваних піклувальників про «інтереси трудящих». Але все ж ПДВ відбувся як дієва форма ринкових фінансових взаємовідносин держави і її суб'єктів, в 2002 році його загальна вага у доходах до державного бюджету України становила 30,6% - це самий високий показник серед податкових надходжень. Щодо ставки ПДВ на 2019 рік.

Взаємозв'язок податків і цін підтверджується також ще і тим, що вони впливають на підприємницьку діяльність суб'єктів господарювання та відіграють важливу роль в соціальному житті суспільства. Ознакою такого взаємозв'язку є система пільг в оподаткуванні і механізм їх надання. Податкові пільги є одним із інструментів регулюючої функції податків. Дія цього інструменту реалізується через зменшення бази оподаткування або через повне чи часткове звільнення

певної юридичної особи, чи виду діяльності від сплати податку. Дослідження цін на промислову продукцію показало, що для базових галузей пільги в оподаткуванні, в тому числі з ПДВ, не забезпечують їхнього розвитку у збільшенні конкурентоспроможності продукції на зовнішньому та внутрішньому ринку.

Система пільг в оподаткуванні повинна бути: по-перше - виваженою і спрямованою на розвиток пріоритетних галузей, виробництв, на регулювання цін і тарифів на основні види послуг (транспорт, зв'язок, електроенергію, водопостачання і т.д.); по-друге - носити соціальну спрямованість.

Про вплив податків на ціни свідчить також аналіз їхніх складових - витратної складової та непрямих податків, що включаються до ціни у вигляді надбавок. Витратна складова - собівартість, до якої включаються обов'язкові платежі до державних цільових фондів, ресурсні платежі, майнові податки та деякі місцеві податки і збори.

До обов'язкових платежів, які входять до складу собівартості продукції, відносяться: ресурсні платежі: збір за спеціальне використання природних ресурсів; збори, пов'язані із забрудненням навколишнього природного середовища; відрахування у цільові фонди - пенсійний фонд, фонд соціального страхування, фонд страхування на випадок безробіття, інноваційний фонд; майнові податки (податок з власників транспортних засобів) та плата за землю; інші податки та збори.

Справляння зборів за спеціальне використання природних ресурсів, а саме: плата за користування надрами; плата за використання лісових ресурсів відбувається відповідно до вимог податкового законодавства, а нормативи платежів розраховуються відповідно до нормативних актів у сфері екологічного права.

Оскільки податки взаємодіють з цінами через витратну складову, а інші є структурною компонентою ціни, то вплив податків слід пов'язувати з наступними елементами: трудомісткістю виробництва; рентабельністю продукції; типами ринків, на яких реалізується продукт; еластичністю попиту і пропозиції; експортно-імпортними операціями; перекладенням податків.

Під «впливом податків на ціну» розуміють частку податків у ціні за умови фіксованих, регульованих чи вільних цін. Вважають, що податки здійснюють вплив прямий, опосередкований та прихований.

До податків, які здійснюють прямий впливна ціни, відносять податки, які стягуються пропорційно вартості реалізованої або імпор-

тованої продукції, наданих послуг, виконаних робіт (податок на додану вартість, акцизний збір, імпортне та експортне мито). Податки, які входять до складу доданої вартості виробленої продукції, справляють опосередкований вплив на ціну продукції. Їх можна умовно поділити на три підгрупи:

1) Соціальні податки, які включають в себе внески до Пенсійного фонду та збори на державне соціальне страхування. Вони нараховуються на фактичний розмір фонду оплати праці і, по суті, є ціною відтворення робочої сили (трудових ресурсів).

2) Ресурсні платежі, які включаються до собівартості продукції, виступаючи, як ціна певного виду ресурсів.

3) Податки на доходи (податок на прибуток, прибутковий податок з громадян) та інші податки, пов'язані з виробництвом, які нараховуються у зв'язку з використанням ресурсів та одержанням дозволів на специфічні види діяльності (податки з власників транспортних засобів, плата за землю, ліцензії та патенти на ведення окремих видів діяльності, комунальний податок, ринковий збір).

До третьої групи відносять податки, які через перенесену вартість (матеріальні витрати) здійснюють прихований вплив на ціни (що є можливим у разі монопольного становища постачальників сировини та матеріалів).

Вплив податків на рівень цін як предмет дослідження є невід'ємною складовою частиною моделі оптимального оподаткування. Вплив кожного з основних податків на ціни здійснюється по-різному, залежно від розмірів ставок оподаткування, порядку визначення оподатковуваної бази та особливостей справляння цих податків у різних країнах. Вплив системи оподаткування на ціни можна оцінити шляхом порівняння впливу прямих і непрямих податків на ціни у різних країнах. Опрацювання такого впливу можна зробити, визначивши частки основних податків у загальному обсязі ВВП.

Роль прямих податків у перерозподілі ВВП у різних країнах неоднакова. За останні 25 років частка ВВП, яка перерозподілялась за допомогою податків, у більшості країн з ринковою економікою дещо підвищилась. Значення прямого оподаткування, з позицій виконання ним фіскальної функції, у розвинених країнах протягом останніх 25 років суттєво не зросло. Встановлено, що зі зростанням реальних доходів на душу населення, як правило, зростає частка прямих податків у ВВП. У складі

прямих податків основне місце займають прибутковий податок і податок на прибуток, а також податок на доходи від капіталу.

Останнім часом спостерігаються такі тенденції у сфері особистого прибуткового оподаткування у розвинених країнах: 1) зменшення кількості ставок, за якими оподатковуються особисті доходи; 2) поступове зниження ставок, яке компенсується зростанням бази оподаткування - реальних доходів населення. У сучасних умовах у більшості розвинених країн максимальна ставка прибуткового податку не перевищує 40%. Разом з тим, існують можливості диференціації ставок у різних країнах, які забезпечуються складністю міграційних процесів.

Для оцінки впливу податків на ціни використовують як мікро рівень, так і макрорівень.

При різній структурі витрат вплив одних податків може посилюватись, інших - послаблюватись, що вимагає проведення комплексної оцінки впливу системи оподаткування як єдиного цілого на ціноутворення як при заданій структурі витрат і змінних ставках податків, так і при змінній структурі витрат і заданих ставках основних податків. Крім структури витрат необхідно враховувати еластичність попиту на продукцію: через механізми перекладності податків висока еластичність послаблює вплив податків на ціни, низька еластичність посилює такий вплив. Можна стверджувати, що ціни товарів визначають обсяги прямих і непрями з податків в умовах скорочення попиту за умови незмінності суми сплачених на одиницю продукції податків. І навпаки - вплив прямих і непрямих податків на ціни зростає в умовах зростання попиту і, відповідно, скорочується вплив податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 22 грудня 2011 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями від 04.07. 2013 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// zakon.rada.gov.ua

2. Чередниченко О.М. Непряме оподаткування в податковій системі України // Фінанси України. – 2003. №11 – с. 98.

3. Чередниченко О. М. Непряме оподаткування в Україні на шляху інтеграції до Європейського Союзу / О. М. Чередниченко // Фінанси України. – 2007. – № 7. – С. 98-104.

4. Офіційний сайт Міністерства фінансів України – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua

5. Оксенюк О.І. Роль податку на додану вартість у формуванні доходів державного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: file:///C:/Users/1/Downloads/inek_2013_1_62.pdf

6. Сударенко О. В. Правові засади бюджетного відшкодування ПДВ в Україні [Електронний ресурс]. – Режим доступу: file:///C:/Users/1/Downloads/VKPI_soc_2012_3_34.pdf.

Мітусов Пилип Олександрович,
студент групи ФМФАз-18-1
ННІ економіки, оподаткування
та митної справи
Науковий керівник:
Осмятченко Володимир
Олександрович

ОПТИМІЗАЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ З УРАХУВАННЯМ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

Постановка проблеми. Система оподаткування юридичних осіб суттєво впливає на економічну поведінку суб'єктів господарювання, зокрема, на процеси розподілу та реінвестування отриманих доходів, інвестиційну та інноваційну активність суб'єктів господарювання.

У сучасних умовах податок на прибуток підприємств є одним з основних податків, які сплачуються юридичними особами, оскільки саме прибуток виступає головною метою діяльності будь-якого суб'єкта господарювання (у цьому контексті не враховані податок на додану вартість та акцизи, суми яких практично повністю перекладаються на кінцевого споживача результату господарської діяльності підприємства).

Мета статті. Незважаючи на значну кількість наукових публікацій з реформування податкової системи України та з запровадження кращих зарубіжних податкових методів стимулювання інноваційної діяльності, рівень практичної імплементації відповідних рекомендацій, бо вони залишаються досить низькими.

Виклад основного матеріалу дослідження. Протягом останніх років податок на прибуток підприємств в Україні знаходиться на чет-

вертій позиції за сумами надходжень до державного бюджету, поступаючись податку на додану вартість, податку на доходи фізичних осіб та акцизному податку. При цьому спостерігається стійка тенденція до зниження фіскального значення податку на прибуток підприємств.

З урахуванням тренду змін у фіскальній ролі податку на прибуток підпри-ємств, наведеного на рис. 1, актуальною проблемою на сьогодні є оптимізація прибуткового оподаткування в Україні, яке, крім фіскального значення, має також високий потенціал для реалізації регулюючої та стимулюючої функцій шляхом оптимізації величини податкових ставок, бази оподаткування, системи податкових пільг тощо.

Така динаміка надходжень від податку на прибуток підприємств пояснюється як зниженням податкових ставок, так і з зростанням частки збиткових підприємств. На такі зміни впливають також можливості податкової оптимізації з боку платників, які закладені у методику обчислення податку.

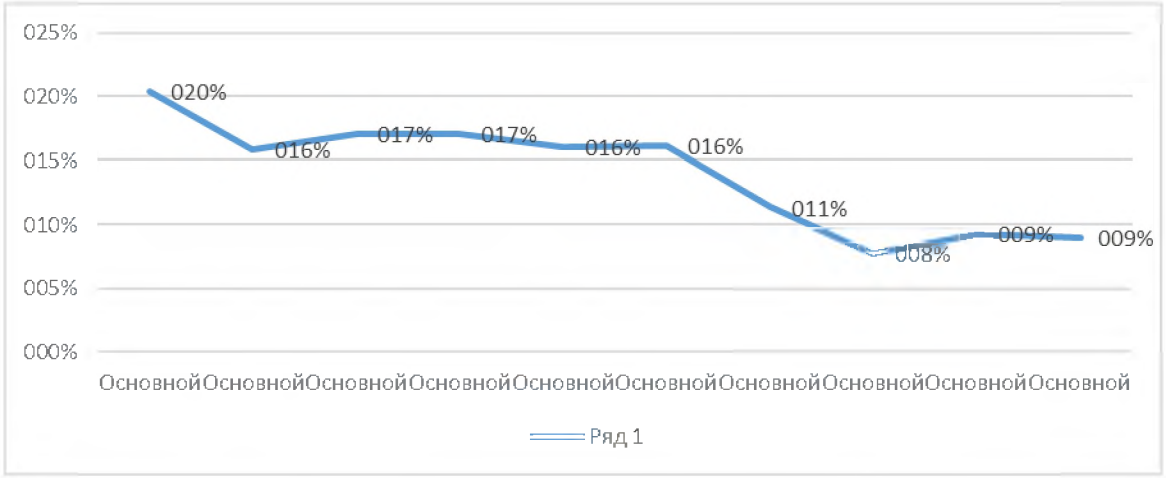


Рис. 1. Загальна динаміка частки податку на прибуток підприємств у податкових надходженнях зведеного бюджету України

Розроблено автором за даними [7].

З урахуванням досить стабільного значення частки податку на доходи фізичних осіб та постійного зниження частки податку на прибуток підприємств у зведеному бюджеті України, певне занепокоєння викликає зростання частки непрямих податків та зборів у загальних надходженнях бюджетної системи та фактичне переорієнтування податкової системи з оподаткування доходів на оподаткування споживання.

В умовах, коли прямі іноземні інвестиції на душу населення в Україні становлять на сьогодні менше 1,1 тис. доларів США (для порівняння показники Естонії - 16,7 тис., Чехії - 10,9 тис., Угорщини -

7,9 тис., Словаччини - 7,7 тис., Латвії - 7,3 тис., Литви та Польщі - 4,8 тис., Румунії - 3,7 тис.) [16], а згідно з дослідженням Global Competitiveness Index 2018-2019 привабливість української податкової системи визначена на 115 місці з 137 (при цьому податкові ставки та податкове регулювання визначені одними з головних перешкод веденню бізнесу в Україні, поряд з високим рівнем інфляції, політичною нестабільністю та рівнем корупції у державі) [17], актуальність питань оптимізації оподаткування підприємницької діяльності є очевидним фактом. А з урахуванням того, що розрив у розмірі ВВП на душу населення між Україною та країнами Євросоюзу останні 25 років збільшився більш, ніж у 2 рази, для своєчасного вирішення накопичених проблем національної економіки необхідна мобілізація дієвих інструментів підвищення інвестиційної привабливості української економіки та активізації інноваційної діяльності.

Основним джерелом фінансового забезпечення функціонування держави є податки, які являють собою головне джерело доходної частини бюджетів усіх рівнів. При цьому, податкова система виступає також важливим інструментом регулювання соціально-економічних процесів як на мікро-, так і на макрорівнях суспільства.

Податок на прибуток підприємств (корпорацій) є невід'ємною частиною систем оподаткування у більшості країн світу. Податковим кодексом України податок на прибуток підприємств визначається, як прямий податок, який підприємства сплачують з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій [1].

Базова ставка податку на прибуток підприємств в Україні становить на сьогодні 18%. Порівнюючи цю ставку зі ставками оподаткування доходів корпорацій у економічно розвинених країнах, можна зробити висновок, що в Україні діє досить низька ставка оподаткування прибутку підприємств. При цьому необхідно зауважити, що безпосереднє порівняння ставок податку на прибуток підприємств (корпорацій) у різних країнах є некоректним, оскільки воно не враховує різницю у підходах до визначення бази оподаткування, надання податкових пільг та знижок тощо.

Для аналізу загального оподаткування доданої вартості суб'єкту господарювання використовується інтегральний показник, який розра-

ховується, як відношення усіх податків та обов'язкових платежів, які сплачує усереднене підприємство, яке діє на внутрішньому ринку до величини отриманого прибутку. За даними Всесвітнього банку загальне податкове навантаження на суб'єкти господарювання в Україні цілком співставне з середнім показником країн Організації економічного співробітництва та розвитку - за підсумками 2017 року показник України становить 37,8%; середній показ- ник за країнами ОЄСР - 40,1% [11].

При цьому показник України суттєво знизився у порівнянні з попереднім роком – за підсумками 2016 року показник становив 51,9% (середній показник за країнами ОЄСР становив 40,9%). Така динаміка показника України свідчить скоріше не про загальне зниження податкового навантаження на економіку країни, а на зміщення акцентів з оподаткування прибутку на оподаткування споживання, що підтверджується динамікою змін у структурі прямих та непрямих податків у зведеному бюджеті України [10].

Тобто, можна зробити висновок про переважно фіскальну орієнтацію податкової системи України та необхідність посилення її регулюючої функції. Слід зазначити, що оподаткування прибутку підприємств в Україні постійно реформується.

На нашу думку, до основних позитивних аспектів проведених реформ можна віднести спрощення механізму справляння податку та запровадження розподілу частини податкових надходжень між державним бюджетом та місцевими бюджетами. У той же час, у системі оподаткування підприємницької діяльності в Україні залишається значна частина недоліків, які призводять до переходу підприємств до тіньового сектору економіки, надмірного застосування методів податкової оптимізації з боку суб'єктів господарювання та, як наслідок, до зниження податкових надходжень бюджетної системи.

Досить неоднозначним на сьогодні виглядає також зниження базової ставки податку на прибуток, яке призвело до тенденції зниження фіскальної ролі оподаткування прибутку підприємств та не призвело при цьому ані до зменшення загального рівня тінізації економіки (за даними Мінекономрозвитку України [21] рівень тіньової економіки за період 2011-2017 коливався у діапазоні 34-43%, а у І кварталі 2018 року становив 37% офіційного ВВП), ані до суттєвої активізації інвестиційних процесів.

Не очевидними на сьогодні залишаються стимулюючі функції прибуткового оподаткування в Україні. Врегулювання потребують також

основні норми податкового законодавства з метою їх єдиної трактовки як платниками податків, так і органами податкового контролю.

Ключовим аспектом реформ оподаткування прибутку суб'єктів господарювання є створення ефективної моделі оподаткування, яка використовує такі методи і форми сплати податків, які стимулюють накопичення та використання капіталу усіма учасниками відтворювального процесу. При цьому в умовах суттєвого зниження надходжень державного бюджету від податків на міжнародну торгівлю та зовнішньоекономічну діяльність, яке відбувається через лібералізацію торгівельно-економічних відносин з Європейським союзом [10] та не має при цьому відповідних компенсаційних механізмів надходжень до бюджетної системи, загострюється питання фіскальної ролі оподаткування прибутку підприємств.

З іншого боку, активізація інвестиційної діяльності та розвиток інновацій можливі за умови ефективного використання інструментів податкового стимулювання, сутність якого полягає у відмові держави від частини податкових надходжень в обмін на збільшення обсягів інвестицій у пріоритетні сфери економіки та на зростання обсягів інноваційної продукції.

За умови, коли зростання обсягів виробництва та відповідне збільшення суми податкових надходжень перевищує суму податкових пільг, податкове стимулювання є економічно вигідним для держави [14; 18].

Про необхідність застосування важелів, у першу чергу податкового стимулювання, для активізації інноваційної діяльності суб'єктів господарювання також свідчать не лише останнє місце України серед Європейських держав за зведеним індексом інновацій у 2018 році (у середньому 5-кратний розрив значення індексу у порівнянні з групою країн-лідерів) та віднесення її до групи «країн, що наздоганяють», але і зниження цього індексу у порівнянні з 2011 р. та збільшення розриву між Україною та країнами Євросоюзу [19].

З урахуванням вищезазначеного, актуальним є вивчення позитивного досвіду податкового стимулювання розвитку ділової активності у країні та його імплементація у податкову систему України. Досить цікавою зарубіжною практикою оподаткування доходів суб'єктів господарювання є застосування диференційованих прогресивних ставок оподаткування залежно від величини оподатковуваного

прибутку, розміру статутного капіталу підприємства, наявності у капіталі підприємства іноземних інвестицій, тощо.

Доцільність запровадження такого підходу при оподаткуванні підприємств в Україні одночасно з розширенням переліку пільг при визначенні величини прибутку, який підлягає оподаткуванню, потребує додаткових наукових досліджень для виваженої оцінки переваг та ризиків такого реформування податкової системи.

Також у зарубіжній практиці можна виділити кілька принципово різних підходів до розподілу надходжень від оподаткування прибутку підприємств (корпорацій) між державним бюджетом та місцевими бюджетами: спрямування надходжень від оподаткування доходів корпорацій у повному обсязі до певної ланки бюджетної системи; розподіл податкових надходжень у певних пропорціях між різними рівнями бюджетної системи (саме такий підхід використовується на сьогодні і в Україні); незалежне оподаткування прибутку суб'єктів господарювання на загальнодержавному та місцевому рівнях, інколи з використанням різних місцевих ставок податку у різних регіонах країни [5].

Запровадження в Україні третього підходу вважаємо на сьогодні нераціональним, оскільки такий крок не має суттєвих стимулюючих переваг в умовах України, але може відчутно ускладнити сплату та адміністрування цього податку та може призвести до небажаної податкової конкуренції та «податкової міграції» між різними регіонами держави.

Важливою спільною рисою оподаткування прибутку корпорацій у найбільш розвинених країнах світу є широке застосування податкових пільг, які мають чітко виражене стимулююче спрямування та становлять для України особливий теоретичний та практичний інтерес. Саме за рахунок широкого застосування податкових пільг, при суттєво вищих ставках оподаткування прибутку корпорацій, загальне податкове навантаження на суб'єкти господарювання у розвинених країнах є співставним, а подекуди і нижчим, ніж у сучасних умовах ведення бізнесу в Україні [11].

Серед основних інструментів податкового стимулювання, які широко використовуються у США, Канаді, Великобританії та країнах Європейського союзу можна виділити:

1. Застосування прискореної амортизації та (або), при збереженні термінів повного зносу основних засобів застосування, збільшених норм амортизації у перші роки їх використання. У деяких країнах регулювання

амортизаційних відрахувань є найбільш вагомим інструментом податкового стимулювання, у інших використовується у більш обмежених масштабах, лише для відносно вузьких груп основних засобів.

2. Досить часто у різних формах використовується пряме зменшення оподаткованого прибутку на повну суму або на лімітовану фіксовану величину, або на частку витрат доходів корпорації, які спрямовуються на регламентовані законом інвестиційні цілі та на здійснення науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (інвестиційний та дослідницький податковий кредити).

3. Третім за масштабами використання, але досить значущим інструментом податкового регулювання, є звільнення від оподаткування прибутковим податком відрахувань до інвестиційних та резервних фондів компаній або спільних колективних фондів групи суб'єктів господарювання.

4. У розвинених країнах часто використовується повне або часткове звіль-нення від оподаткування прибутку новостворених підприємств на певний термін (усіх або деяких, які створюються у певній пріоритетній галузі економіки, або у певних регіонах, або у сфері малого та середнього бізнесу).

5. Відносно самостійним інструментом податкової політики, незалежно від системи податкових пільг, або у якості податкової пільги досить часто використовуються знижені ставки оподаткування прибутку (найчастіше такі ставки використовуються при оподаткуванні дрібних підприємців та середніх компаній, а також товаровиробників аграрного сектору).

6. На співвідношення між величиною розподіленого та нерозподіленого прибутку впливає також політика держави щодо підходів до оподаткування доходів корпорацій та доходів акціонерів - у деяких країнах є можливість вибору між оподаткуванням отриманих доходів на рівні суб'єкта підприємницької діяльності або оподаткуванням виведеного капіталу.

7. Досить специфічним інструментом податкового стимулювання ділової активності у розвинених країнах є відстрочення від сплати податку, яке фактично переносить сплату податку на майбутні періоди та забезпечує компанію додатковими інвестиційними ресурсами в умовах низької доступності або високої вартості залученого капіталу.

8. Досить часто до валових витрат корпорацій дозволяється віднесення частки представницьких витрат, частки витрат на соціальне забезпечення працівників та частини витрат на додаткову освіту персоналу.

Окрім оптимізації прибуткового оподаткування дієвим механізмом активізації інноваційного розвитку та стимулювання інвестиційної діяльності може бути диференціація ставок податку на додану вартість на певні групи товарів, зокрема: на прилади, техніку та устаткування, які реалізуються або передаються навчальним та науководослідним закладам; на обладнання, пов'язане з розвитком альтернативної енергетики, використанням відновлюваних джерел енергії, реалізації енергоощадних, ресурсозберігаючих та природоохоронних технологій тощо [22].

Проведене дослідження дозволяє зробити висновки, що існуюча на сьогодні в Україні система оподаткування прибутку підприємств має суттєві недоліки, які пов'язані як з недостатніми фіскальними властивостями цього податку, так і з необхідністю посилення його стимулюючої функції.

Збалансування потребує також величина податкових ставок, податкова база та систем пільг при оподаткуванні прибутку підприємств. Подальші дослідження у цій царині доцільно здійснювати у напрямі розробки науково-обґрунтованої величини сітки ставок податку в залежності від розміру отриманого суб'єктом господарювання прибутку, визначення оптимальної бази оподаткування прибутку підприємств, розробку системи обґрунтованих цільових (але не особистих) стимулюючих пільг та податкових знижок.

При оптимізації прибуткового оподаткування підприємств може виникнути також необхідність реформування оподаткування доходів фізичних осіб та справляння податку на додану вартість з метою гармонійного поєднання у податковій системі стимулюючих та фіскальних функцій.

Врегулювання проблемних питань, окреслених у цій статті, дозволить підвищити податкову дисципліну платників податків, збільшити загальні податкові надходження бюджетної системи держави, збалансувати податкове навантаження на платників податків, підвищити ефективність податкового стимулювання суб'єктів господарювання та покращити загальний інвестиційний клімат у всіх галузях економіки.

Окремого розгляду потребує також питання узгодження оподаткування прибутку підприємства та виведеного капіталу, особливо у контексті нещодавно ухваленого законопроекту щодо введення в Україні податку на виведений капітал.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 – VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/2755-17

2. Жмурко Н. В., Парфенюк І. П. Зарубіжний досвід країн європейського союзу у сфері удосконалення системи оподаткування та доцільність його застосування в Україні // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.3.

3. Крючкова Н. М. Дієвість податкової політики в рамках регулювання економічного росту / Н. М. Крючкова // Збірник наукових праць IV міжнародної науково-практичної конференції «Evropska veda – 2008». – Прага, 2008. – С. 24-26.

4. UNCTAD [Electronic resource]. — http:// unctad.org/en/Pages/statistics.aspx

5. European Commission [Electronic resource]. — https://ec.europa.eu/commission/index_en

6. Мінекономрозвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA

Сідоренко Іван Васильович,
студент групи ФМФАз-18-1
ННІ економіки, оподаткування
та митної справи
Науковий керівник:
Кашпур Л. А.,
к.н.д.у., доцент

ЕФЕКТИВНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ ПЕРЕВІРОК ОРГАНАМИ ДФС УКРАЇНИ

Постановка проблеми. Протягом всього часу існування української держави вченими, фахівцями в сфері податків постійно йде пошук форм контрольних заходів та способів проведення податкових перевірок, які б сприймалися платниками податків. Проте, наразі, можна стверджувати, що за останні роки зроблено багато роботи, результатом якою послаблено тиск на український бізнес зі сторони податкових органів шляхом проведення податкових перевірок. Разом із тим, як показує сьогодні

протистояння між платниками податків і податковими органами щодо цього питання проблема залишається невирішеною.

Метою статті є аналіз ефективності проведення перевірок контролюючими органами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Найбільш ефективною формою здійснення податкового контролю зі сторони отримання додаткових податкових надходжень в бюджет є податкові перевірки. Відповідно до ПКУ основними видами податкових перевірок в Україні є: камеральні, документальні (планові чи позапланові; виїзні чи невиїзні) та фактичні перевірки. В таблиці 1 відображено дані щодо кількості проведених перевірок органами ДФС України за 2013-2018 роки.

Таблиця 1

Кількість проведених податкових перевірок органами Державної фіскальної служби України, 2013-2018 рр*.

Вид перевірки	Роки						Відхилення 2018/2013
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
Планова	21,6	6,2	4,5	4,2	4,8	5,3	-16,3
Позапланова	200,6	33,1	21,2	16,1	16,6	15,7	-184,9
Зустрічна	71,4	65,7	50,4	22,8	9,6	6,3	-65,1
Всього	293,6	105,0	76,1	43,1	31,0	27,3	-266,3

*Джерело: побудовано автором на основі даних [1]

Дані таблиці 1 свідчать про поступове стрімке скорочення усіх видів податкових перевірок за 2013–2018 р. (з 293,6 тис. перевірок у 2013 році до 27,3 тис. перевірок у 2018 році). Різке зменшення перевірок почалось у 2014 році. Розглянемо причини, у зв'язку з чим зменшилась кількість перевірок. Перш за все це було пов'язано із запровадження органами ДФСУ ризико-орієнтованої системи організації податкового контролю. Так, органи ДФСУ посилюють свою увагу до ризикових суб'єктів господарювання, спрямовуючи свою роботу саме на аналіз ризиків під час планування перевірок. Варто також зазначити, що використання такої системи відбору платників для проведення перевірок сприяє покращенню результатів роботи і відповідно зменшенню кількості виходів працівників ДФСУ на перевірку.

Друга причина, полягає у запровадженні мораторію із 01.01.2015 року перевірок суб'єктів платників податків - середнього

та малого бізнесу строком на два роки, в яких обсяг доходу не перевищував 20 000 000 гривень на рік.

Третя причина це анексія Криму і частину Луганської і Донецької областей, де налічувалась значна кількість промислових підприємств-платників податків.

Четверта причина – з 01.01 2016 року було скорочено перелік і частково змінено обставини, за наявності яких можна проводити позапланову документальну перевірку. Однак, якщо платник податків протягом 10 робочих днів не надає органам ДФС пояснення і відповідні документальні підтвердження на їхній письмовий запит, тоді позапланову перевірку буде проведено.

Крім того, слід врахувати і той факт, що і кількість платників податків зменшилася. Так, станом на 01.01.2018 р. на обліку в органах ДФС перебуває 3,34 млн платників податків, у той час коли у 2013 році їх налічувалося 3,91 млн [1].

Слід зазначити, що дані таблиці 1свідчать, що за кількістю і питомою вагою серед перевірок чільне місце займають саме позапланові перевірки. Так, за даними ДФС України за останні три роки позапланові документальні перевірки більшість ініційовані саме платниками податків та іншими органами (табл.2).

Таблиця 2

Аналіз динаміки позапланових перевірок за причинами їх виникнення у 2016–2018 роках*

Підстава для проведення	Роки					
	2016		2017		2018	
	кількість, тис.	частка, %	кількість, тис.	частка, %	кількість, тис.	частка, %
За ініціативою платника податків, інших органів	9,5	59,0	10,4	62,7	12,6	80,0
За ініціативою Контролюючого органу	6,6	41,0	6,2	37,3	3,1	20,0
Разом	16,1	100	16,6	100	15,7	100

*Джерело: побудовано автором на основі даних [1]

Так, якщо у 2106 році питома вага проведених позапланових перевірок за ініціативою платника чи інших органів становила 59 %, то в 2018

році цей показник зріс до 80 %. Отже, у 2018 році тільки одну з п'яти позапланових перевірок проведено за ініціативою ДФС України [1].

В ракурсі вищевикладеного, слід зазначити, що важливим індикатором ефективності контрольно-перевірочних заходів органів ДФСУ є забезпечення додаткових надходжень до бюджету внаслідок донарахувань сум податкових платежів і застосування штрафних санкцій.

Таблиця 3

Аналіз донарахованих, узгоджених та сплачених грошових зобов'язань платників податків у 2013–2018 роках*

Вид перевірки	Роки						Відхилення 2018/2013
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
Всього донараховано грошових зобов'язань за актами перевірок, млрд грн	20,5	23,2	36,5	28,4	26,6	34,4	+13,9
Всього узгоджених грошових зобов'язань, що підлягають погашенню, млрд грн	7,2	7,96	4,61	6,10	16,30	13,4	+6,2
Рівень узгодження, %	*35*	*34*	*17*	*21*	*61*	*39*	+4
Сплачено всього грошових зобов'язань, млрд грн	6,2	3,3	2,9	3,2	5,1	3,0	-3,2
Рівень стягнення узгоджених зобов'язань, %	*86*	*42*	*63*	*52*	*31*	*22*	-64

*Джерело: побудовано автором на основі даних [2]

Аналіз даних таблиці 3 доводить те, що донарахування сум грошових зобов'язань платників податкових платежів ДФСУ має хвилеподібний характер. Так, найбільша сума донарахувань податкових зобов'язань припадає на 2018 рік, проте у 2015 році найменше значення рівня узгодженних грошових зобов'язань (4,6млрд грн) та їхньої сплати (2,9 млрд грн). У наступних роках донарахування грошових зобов'язань зменшуються досягнувши рівня 26,6 млрд грн в 2017 році, не дивлячись не те, що кількість планових й позапланових перевірок зросла на 5,1 тис. проти 2016 року [1].

Рівень сплати донарахованих узгоджених грошових зобов'язань щорічно знижується, якщо у 2013 році цей показник становив 86 %,

то у 2018 році він зменшився становив 22%. Сплата грошових зобов'язань – це суттєвий показник оцінки діяльності органів ДФСУ, оскільки це є свідченням додаткових доходів бюджету. Так, за даними звіту ДФСУ за 2017 рік зазначається, що бюджет України додатково отримав 5,06 млрд грн, що на 1861,0 млн грн більше ніж 2016 році. Реальний вклад у 2018 році підрозділів аудиту по забезпеченню коштів до бюджету склав 5,6 млрд грн, із них надходження грошовими коштам склало 3,0 млрд грн [1] .

Загалом висновок аналізу показників сум донарахованих, узгоджених та сплачених грошових зобов'язань за результатами перевірки платників податків свідчить про погіршення платіжної дисципліни платників податків. Проте, враховуючи статистичні дані ДФС України щодо кількості перевірок можна констатувати, про зменшення податкового тиску на добросовісних платників податкових платежів, що дає їм можливість для активізації фінансово-господарської діяльності.

На думку В. В. Угрин «впродовж декількох останніх років Україна впевнено крокує на шляху до врегулювання проблемних аспектів, що стосуються податкового контролю. Так, до них можна віднести прийняття належних уніфікованих нормативно-правових актів та перехід до ризикоорієнтованої системи відбору платників податків для здійснення податкового контролю» [2].

Також ми погоджуємося з В. Дерій та Д. Дема , що «для досягнення дійсно ефекту від перевірок слід відмовитися в контрольно-перевірочній роботі органів державного нагляду(контролю), включаючи органи Державної фіскальної служби, від норми щодо необхідності попередження платника податків за 10 днів до початку перевірки. Ця норма не дисциплінує платників податків, а носить більше корупційну складову ніж економічну» [3].

На нашу думку, ми вважаємо, що для удосконалення податкового контролю з метою підвищення його ефективності потрібно:

-запроваджувати форми податкового контролю без прямого контакту із суб’єктами підприємництва, використовуючи сучасні комп’ютерні технології. А для цього потрібно вести для платників обов’язковий електронний документообіг усіх бухгалтерських регістрів (документів), що підтверджують здійснення господарських операцій;

-збільшити терміни проведення перевірок, оскільки провести якісний аналіз діяльності підприємства за три останні роки протягом 30 робочих днів (максимальний строк для великих підприємств) не

реально. Наприклад, строк перевірки великого платника податків в Канаді становить від 3 до 8 місяців, при цьому предметом перевірки може бути діяльність лише за останні 4 роки [4].

- налагодження партнерських взаємовідносин між контролюючими органами та платниками податкових платежів, застосовуючи альтернативні способи вирішення спорів таких як медіація, податковий компроміс тощо.

Всі вищезазначені дії потрібні для підвищення ефективності роботи Державної фіскальної служби, що дасть можливість підвищити податкову дисципліну серед платників податків і збільшити обсяги податкових надходжень до бюджету.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України URL: http:// www. sfs.gov.ua (дата звернення: 09.09.2019).

2. Угрин В. Прагматика здійснення податкового контролю в Україні URL: **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**3. Дема Д., Дерій В. Податкові перевірки: відмінити чи залишити? *Вісник ЖНАЕУ*. 2016. № 2 (57). URL: ir.znau.edu.ua › bitstream › VZNAU_2016_2_2_113-122 (дата звернення: 25.09.2019).

4.Деменко О.Є. Зарубіжний досвід адміністрування податків та можливості його використання в Україні URL: www.irbis-nbuv.gov.ua › cgi-bin › irbis_nbuv › cgiirbis_64 › Nashp_201.. (дата звернення: 26.09.2019).

Цицюра Олександр Ярославович,
студент групи ФМФАз-18-1
ННІ економіки, оподаткування
та митної справи
Науковий керівник:
Вдовиченко Артем Миколайович,
к.е.н., доцент

СУТНІСТЬ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ, АНАЛІЗ ТА ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ

Постановка проблеми. Мета статті - визначення ефективності реформ в податковій сфері враховуючи рівень податкових навантажень на платників податків, обрахунок його рівня в Україні і діагностувати, взявши до уваги цей показник, як впливають податкові реформи на розвиток економіки в країні. В цій статті досліджено різноманітні наукові підходи до розуміння податкових навантажень. Досліджено податкове навантаження з точки зору якості та кількості. Вираховані податкові навантаження від початку незалежності України. Проаналізовано, в чому полягає взаємозв'язок між податковим навантаженням та валовим внутрішнім продуктом в державі. Залежно від змін стратегій в політиці податків в Україні, податкову реформу було розділено на чотири етапи. Також використано показники податкового навантаження які є показником ефективності реформ в податковій сфері, себто, розглянуто, яким чином саме через податкові навантаження, податкові реформи впливають на економічний розвиток держави за всі періоді, коли вона проводилась.

Мета статті. Сформувати оптимальний взаємозв'язок між державою і суб'єктами оподаткування, що забезпечується через збалансувану політику навантаження податками на фізичних, та на юридичних осіб.

Виклад основного матеріалу дослідження. Важливо визначитись із суттю податкового навантаження і методикою його розрахунку. Таким чином, податкове навантаження розглядалося і на рівні держави, і на рівні окремо взятих підприємств [1, с. 88], [2, с. 88], [3, с. 86], [4, с. 75]. Ми провели аналіз визначень податкового навантаження на макрорівні, себто на рівні держави. Визначаючи саме поняття податкового навантаження можна виділити дві сторони: якісну [5 с.

4-5] і кількісну [5, с. 4-5], [6, с. 78], [7, с. 116]. Визначаючи якісну сторону податкового навантаження потрібно виділити декілька поглядів на цю проблему (див. табл. 1):

Податкове навантаження - це «ефект впливу податків на економіку загалом та окремих її платників, пов'язаний із економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямків їх використання» [5, с. 5], [8, с.334]. Дуже схоже визначення дає і І. Берч [7, с.116], тільки в більш коротшій формі.

Таблиця 1

Підходи до визначення поняття «податкове навантаження» і «податковий тягар»

№ п/п	Автор	Визначення
1.	Ю.М.Кушнірчук	*Податкове навантаження* є важливим фіскальним показником, що характеризує сукупний вплив податків на економіку країни загалом чи на окремих суб'єктів господарювання, тобто фактично є показником ефективності бюджетно-податкової політики.
2.	М.А.Новіков	*Податкове навантаження* – це міра впливу податкових платежів на фінансовий стан підприємства.
3.	Фінансово-кредитний економічний словник	Податкове навантаження як економічна категорія являє собою узагальнену характеристику податкової системи країни, вказуючи на вплив податків на окремого платника або народне господарство в цілому, а також на кількісну оцінку такого впливу.
5.	Б.А.Райзберг, Л.Ш.Лозовський, О.Б.Стародубцева	*Податковий тягар* – 1) міра, ступінь, рівень економічних обмежень, створюваних відрахуванням коштів на сплату податків, відволіканням їх від інших можливих напрямів використання; 2) У широкому розумінні слова – тягар, який накладається будь-яким платежем.
6.	А.М.Соколовська, І.А.Майбуров	*Податкове навантаження (тягар)* – це ефекти впливу податків на економіку в цілому та на окремих її платників, пов'язані з економічними обмеженнями, що виникають у результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямів їх використання.

Розроблено автором за даними [4].

Звернемо увагу на те, що такі визначення є не достатньо точними, тому що, при розгляді податкового навантаження як показника ефективності податкової політики, треба розуміти, що мова йде саме про фіскальну ефективність. Але, якщо взяти до уваги економічну і

соціальну сторону податкової політики і проведених податкового реформування, тоді цей показник неодмінно слід вивчати поряд із іншими доказами ефективності і оцінювати враховуючи зміни важливих макроекономічних показників.

В головні задачі держави входять рішення, які повинні розширювати коло платників податків, бо це є одним з основних напрямів для наповнення бюджету. Перекладання податкових платежів із одних об'єктів на інші – це один із методів такого розширення. Підприємство з метою зменшення податкового тягаря теж бажає перенести деякі виплати або хоча б якусь їх частину на іншого платника. Таким чином проблема перекладання податків є однією з найважливіших проблем сьогодення.

Воно може бути повним чи частковим і залежить від того, якою метою керується платник податку. Коли виробник бажає просунути свій виріб на ринок, він вже частково перекладає податок. А якщо виробник присутній на цьому ринку чи його частині - він повністю перекладає податок на споживача.

Тепер, якщо взяти до уваги все що вказано вище, можна створити систему різних визначень розуміння податкового навантаження на макрорівні (табл. 2).

Таблиця 2

Систематизація визначень поняття податкового навантаження та методик його розрахунку на макрорівні

Визначення податкового навантаження				
Якісна сторона		Кількісна сторона		
		Податкове навантаження показує рівень розподілу та перерозподілу ВВП в країні через податкові важелі.		
Податкове навантаження розглядається як показник, що вказує на ефект від впливу податків або ефективність рівня втручання держави на економіку країни та	форма монопольної ціни сукупних суспільних благ, в якій виражається міра вартості (цінності) державних послуг по відношенню до джерел сплати	При розрахунку враховується частина ВВП, що перерозподіляється лише через податкові надходження Зведеного бюджету	При розрахунку враховується частина ВВП, що перерозподіляється не лише через податкові надходження Зведеного бюджету, а й за рахунок внесків до позабюджетних фондів	Враховується не лише податкові надходження та внески до цільових фондів, а й інші складові (трансакційні витрати, витрати на утримання податкових

окремих платників	податків			органів, суми недоїмки, передплати та інші).

Розроблено автором за даними [2, 4].

Існують різні методи розрахунку податкового навантаження, тобто: через формування податкових коефіцієнтів та номінальних податкових ставок, використовуючи середні дійові податкові ставки [2, с. 335]. Стаття приділяє увагу методу яким визначається податкове навантаження вираховуючи податкові коефіцієнти. Так, визначаючи податкове навантаження згідно методу податкових коефіцієнтів використовують різні варіанти для його розрахунку: 1) враховують частину внутрішнього валового продукту, яка перерозподіляється тільки через податкові надходження Зведеного бюджету [3, с. 214]. Вважаємо, що такий розрахунок набагато знижує реальний рівень податкового навантаження на платників податку. 2) береться до уваги тільки частина внутрішнього валового продукту, який перерозподіляється не тільки через податкові зарахування до Зведеного бюджету, але й включно з внесками до позабюджетних фондів [4, с. 87]. Ця методика розрахунку податкового тягаря являється більше вдалою і відображає реальне податкове навантаження, яке лягає на плечі платників податків і зборів. Проте, важливо відмітити, що дехто з науковців розраховуючи податкове навантаження додають до нього суму виплат до позабюджетних цільових фондів, що відрізняються методами їхнього розрахунку. Наприклад Н. Троц розраховуючи податкове навантаження враховує всю суму надходжень до позабюджетних фондів [2, с. 336], а не тільки суму, що були внесені юридичними і фізичними особами, а на нашу думку це не є вірним рішенням. Н. Вишневська і Цимбалюк І. зараховують лише власні доходи до пенсійного фонду, не враховуючи внески до інших позабюджетних цільових фондів [21, с. 184]. А В. Опарін, при розрахунку податкового тягара також не враховує усі внески до позабюджетних фондів, які надходять від платників податків [2, с. 64]. 3) вносяться не тільки податкові зарахування і внески до цільових фондів, але і інші (витрати на утримання податкових органів, суми недоїмки, трансакційні витрати, передплати тощо).

Загалом є різні підходи які визначають рівні податкового навантаження на підприємництво. Керуючись «Методичними рекомендаці-

ями щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єкта господарювання», обчислення рівня податкового тягара робиться базуючись на визначені двох видів податку - податку на прибуток та ПДВ.

Для визначення податкового навантаження з податку на прибуток користуються такою формулою [1]:

ПнП% 100% ПнП ПН д = , (1)

де: ПНПнП - є податкове навантаження із податку на прибуток, %; ПнП - податок на прибуток, тис. грн; Д - це доходи підприємства, які включають усі види діяльності, тис. грн.

Податкове навантаження з ПДВ визначається так [1]:

ПДВ% 100% ПДВ ПН ОП = , (2)

де: ПНПДВ - податкове навантаження із ПДВ, %; ПДВ - податок на додану вартість, тис. грн; ОП - обсяги постачання (без ПДВ), тис. грн.

Зазначимо, що розрахунок таких показників не показує повне податкове навантаження, тому що до уваги береться тільки два види податків. В загальній сукупності податкових платежів значну частку займають інші податкові платежі. Сюди треба внести єдиний соціальний внесок (ЄСВ, який включається в витрати підприємства та змінюється у межах від 36,3 до 49,7% відрахувань до фонду оплати праці.

При визначенні цього показника користуються такою формулою [4]:

% 100% ПП ПН ДВ = , (3)

де: ПП – це сума податкових платежів, тис. грн; ДВ – це додана вартість, тис. грн. Поточний показник показує, яку частину доданої вартості, створеної підприємством потрібно відрахувати на сплату податків, а також її використовуєть підраховуючи рівень податкового тиску на конкретне підприємство чи галузь.

На рівні макроекономіки - податкове навантаження дзеркально показує чи є податкова політика ефективною, іншими словами - кількісно вимірює загальний вплив податкових платежів на тих, хто є їх платником.

Користуючись цим методом було визначено рівень податкового тиску на підприємства в Україні. Усі результати розрахунку приведено в табл. 3. Векторної тенденції щодо зростання або зменшення рівня податкового тягара в Україні за проаналізований період немає. Так, протягом 2013-2015 рр. загалом рівень податкових навантажень знизився з 34,66%

до 32,32%, але вже в період 2016-2017 рр. - знову почав зростати, а вже у 2018 р. напрям знов змінився в сторону зменшення. Таким чином, на протязі періоду останніх шести років загальний податковий тиск зріс на 2,69% враховуючи бюджетне податкове навантаження - на 1,92 %, а податкового навантаження на працю - на 0,77 %.

Таблиця 3

Результати розрахунку рівня податкового навантаження в Україні протягом 2013-2018 рр. [6]

Показники	Роки					
	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Податкові надходження до Зведеного бюджету України, млрд грн	227,155	208,074	234,447	334,693	387,732	376,579
Податок з доходів фізичних осіб	45,886	43,269	51,028	60,225	68,093	72,152
Податок на прибуток підприємств	47,856	42,832	40,358	55,098	55,794	54,993
Податок на додану вартість	92,082	84,558	86,317	130,095	138,826	128,268
ВВП, млрд грн	948,2	913,4	1 094,7	1 313	1 408,8	1 454,8
Рівень бюджетного податкового навантаження, %	23,97	22,77	21,43	25,46	27,53	25,89
Зокрема з податку на доходи фізичних осіб, %	4,83	4,75	4,67	4,57	4,84	4,97
З податку на прибуток підприємств, %	5,04	4,68	3,8	4,18	3,95	3,77
З податку на додану вартість, %	9,72	9,25	7,88	9,80	9,84	8,83
Власні доходи пенсійного фонду, млрд грн	101,5	103,2	119,40	139,3	158,01	166,87
Податкове навантаження на працю, %	10,6	11,28	10,80	10,58	11,22	11,48
Рівень загального податкового навантаження, %	34,67	34,06	32,33	36,05	38,74	37,36

Розроблено автором за даними [6].

Згідно оцінки Pricewaterhouse Coopers, Україна відноситься до однієї з десяти країн які мають найскладніші податкові системи. Податковий тиск на економіку в Україні становить 44 %, на відміну від

країн Центральної та Східної Європи, які входять до ЄС, де, в середньому ця ставка становить близько 30%.

За офіційними даними Міністерства економічного розвитку та торгівлі України, тінізація економіки в нашій країні сягає 35%, а згідно думки експертів - 45%. Консалтингова компанія Boston Consulting Group підрахувала ймовірні суми, які щороку не сплачуються до бюджету України, що становить близько 25 млрд. дол. США. Біля 20% прибутку приховується і держава не отримує надходжень від сплати податків. Тим часом, за кількістю податків Україна знаходиться на 91-му місці в рейтингу із 185 країн світу, які обстежуються щорічно Світовим банком; за податковим тягарем - на 154-му; на 171-му за витратами часу, який використовується на адміністрування податку.

Таким чином, серед країн - своїх сусідів (ЄС, ЦСЄ та СНД), Україна знаходиться на останньому місці, маючи найнижчі показники по ефективності податкової системи та внутрішнього валового продукту на одну особу [7]. Такі дані показані в табл. 4.

Табл. 4

Оцінка ефективності податкової системи України, порівняно з країнами ЄС, ЦСЄ та СНД у 2018 р. (чим менша оцінка – тим краще)

Показник	ЄС	ЦСЄ	СНД	Україна
ВВП на одну особу, тис. дол. США	34,7	8,2	9,7	36
Загальна оцінка	72	88	112	164
Оцінка за кількістю податків	46	78	87	82
Оцінка за податковим навантаженням	113	97	128	152
Оцінка за затратами часу на адміністрування	74	126	108	162

Розроблено автором за даними [4].

Безперечно, 165 місце може свідчити тільки про великий податковий тиск на економіку країни загалом. Щоб бути об'єктивними, треба зробити порівняння показників податкової ефективності України з країнами, схожого рівня внутрішнього валового продукту на одну особу за купівельною спроможностю.

До країн з об'ємом внутрішнього валового продукту на особу 3-6 тис. дол. разом з Україною входять ще 35 країн із 185 обстежуваних Світовим банком. В цей список майже не потрапили європейські країни, в основному це представники Центральної та Південної Америки, Північної Африки та Південно-Східної Азії.

Але треба врахувати той факт, що і серед цих країн податковий тягар в України суттєво перевищує середні показники по групі, наприклад: а) якщо брати усі податками - у 1,5 рази; б) за податком на додану вартість і податком на прибуток - у 1,3 раза; в) податок на працю - майже у 4 рази. А витрати часу на адміністрування податків в Україні - вдвічі перевищують середні показники по групі.

Зв'язок між показниками податкового тиску і ВВП є досить тісним. Країни, що знаходяться в першій половині списку Світового банку і мають високу оцінку результативності податкової системи, в середньому, рівень внутрішнього волового продукту доходить до 29,2 тис. дол. США на одну особу.

Другу половину складають країни з нижчою оцінкою ефективності податкової системи і середній рівень внутрішнього валового продукту на одну особу вимірюється сумою, яка становить 5,3 тис. дол. США. Якщо при середній оцінці ефективності податкової системи за рейтингом у другій половині країн гірша втричі, то внутрішній валовий продукт на особу гірший у 6 разів [7].

Таким чином, податкова система в України є недосконалою та має недоліки , вирішувати які потрібно швидко. Рівень податків в Україні є достатньо високим та стримує розвиток економіки і цим створюється загроза для державної безпеки у сфері економіки.

Основуючись на проведеному аналізі можна зазначити, що податкове навантаження з однієї сторони - це показник, характеристикою якого є рівень перерозподілу внутрішнього валового продукту через податкові і близькі до них відрахування до бюджету (в становищі, якщо при збільшенні цього показнику не погіршується економічна ситуація в країні), з іншої сторони - рівень податкового навантаження на платників податків та на всю економіку (коли збільшення показника відбувається із одночасним погіршенням економічного становища в країні). Тобто, можна стверджувати, що податковий тиск можна використати як дієвий показник впливу реформ в податковій політиці на економічний стан в країні і його можна використати разом з іншими показниками при оцінюванні якості податкової реформи в

Україні. Майбутнє дослідження проведеться по оцінюванню результативності податкових реформ в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1.Єфименко Т. І., Соколовська А. М. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи. – К.: ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. – 492 с.

2.Кушнірчук Ю. М. Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного убезпечення держави / Ю. М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. - 2010. - Вип. 20.11.- с. 161.

3.Новіков М. А. Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення / М. А. Новіков // Сталий розвиток економіки. - 2011. - № 2. - С. 284.

4.Сідельникова Л.П., Костіна Н.М. Податкова система: Навчальний посібник. –2-ге видання, перероблене і доповнене. – Київ: Ліра-К, 2013. – 604 с.

5.Барулин С. В. Налоговый менеджмент / С. В. Барулин, Е. А. Ермакова, В. В. Степаненко. - М.: Омега-Л, 2007. - 272 с.

6.Грязновая А. Г. Финансово-кредитный экономический словарь / под общ. ред. А. Г. Грязновой. - М. : Финансы и статистика, 2004. - С. 609

7.Майбуров И. А. Теория налогообложения: продвинутый курс: учеб. для магистрантов / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - С. 334. - (Серия "Magister")

8.Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. – 2-е изд., исправ. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 479с.

група ФМФАз-18-2 (Вінницька філія)

Бондаренко Вікторія Вікторівна,
студентка групи ФМФАз-18-2 ННІ економіки, оподаткування і митної справи
Науковий керівник:
Бойко Олена Олександрівна,
к.е.н., доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування

ОЦІНКА ВПЛИВУ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВ НА МАКРО- ТА МІКРОРІВНІ

Постановка проблеми Дослідження напрямку та обсягу впливу податку на прибуток підприємств можливе в різних ракурсах. Найчастіше у науковій літературі досліджується питання впливу даного податку на формування доходів Державного бюджету України. Що свідчить про актуальність даної теми, так як соціально-економічний розвиток будь якої держави насамперед залежить від наповненості державного бюджету.

Постановка завдання метою написання статті є оцінка впливу податку на прибуток підприємств на макро-та макрорівні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Про роль податку на прибуток підприємств на макрорівні свідчить, перш за все, його доля в структурі загальних податкових надходжень державного бюджету (табл. 1).

Таблиця 1

Роль податку на прибуток підприємств у формуванні доходів державного бюджету України в 2015-2018 рр.

Показник	2015	2016	2017	2018
Доходи держбюджету, млн.. грн..	501090,9	571610	694510	828212
Податкові надходження, млн. грн.	408 675	503876	605 647	716566
Податок на прибуток підприємств, млн.. грн..	34 711	54344,1	63917,1	95748,6
Доля податку на прибуток підприємств у доходах держбюджету, %	6,93	9,51	9,20	11,56
Доля податку на прибуток підприємств у податкових надходженнях, %	8,49	10,79	10,55	13,36

Дані табл. 1 свідчать про те, що податок на прибуток підприємств складає близько 13% всіх податкових надходжень і близько 12% загальних доходів державного бюджету України. При цьому в динаміці його роль у формуванні бюджетних доходів значно зростає.

«Для того щоб оцінити вплив податку на прибуток підприємств на суб'єктів господарювання слід звернутися до статистичних даних і оцінити приблизні обсяги сплаченого податку різними групами підприємств та в різних галузях економіки. З цією метою проаналізуємо дані Державної служби статистики України щодо фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання. Оцінимо показники великих та середніх підприємств» [3] (табл.. 2).

Таблиця 2

Оцінка впливу прибуткового податку на фінансові ресурси великих та середніх підприємств в Україні в 2018 р.

Вид економічної діяльності	Фінансовий результат до оподаткування (прибуткових підприємств), млн.. грн..	Чистий прибуток (прибуткових підприємств), млн. грн..	Приблизний обсяг сплаченого податку на прибуток, млн.. грн..	Частка податку на прибуток у фінансовому результаті до оподаткування, %
Всього	668753,0	584118,0	84635	12,66
с/г, л/г, р/г	94284,0	93830,8	453,2	0,48
промисловість	278048,8	233663,6	44385,2	15,96
будівництво	14747,2	13022,2	1725	11,70
торгівля; ремонт автозасобів	117627,7	99885,3	17742,4	15,08
транспорт, склади, пошта,кур'єри	31581,1	25975,8	5605,3	17,75
готелі та ресторани	4395,9	3861,4	534,5	12,16
інформація та телекомунікації	23781,6	20241,6	3540	14,89
фінансова та страхова-діяльність	34247,6	32832,4	1415,2	4,13
операції з нерухомістю	22451,9	20743,5	1708,4	7,61
професійна, наукова та технічнадіяльність	33834,8	27681,9	6152,9	18,19
адміністративне та допоміжнеобслуговування	10387,1	9372,2	1014,9	9,77
освіта	360,2	323,6	36,6	10,16
охороназдоров'я та соц.допомога	2220,9	1998,5	222,4	10,01

мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	516,1	444,9	71,2	13,80
інші видипослуг	268,1	240,3	27,8	10,37

«Дані табл. 2 свідчать про те, що на мікрорівні, тобто на рівні окремих підприємств податок на прибуток зменшує суму фінансових ресурсів, які залишаються у суб'єкта господарювання після виконання фінансових та інших зобов'язань по операційній та поза операційній діяльності. При цьому обчислений рівень навантаження податку на прибуток по великим та середнім підприємствам в середньому по Україні в 2018 році склав 12,66% загальної суми прибутку до оподаткування» [2].

«Аналіз обсягів сплаченого податку на прибуток за видами економічної діяльності свідчить про те, що найбільше податкове навантаження податку на прибуток спостерігається в таких сферах господарювання як:

- професійна, наукова та технічна діяльність (податкове навантаження в середньому складає 18,19%);
- транспорт, складська, поштова та кур'єрська діяльність (навантаження податку на прибуток рівне 17,75%);
- промисловість (податкове навантаження в середньому складає 15,96%);
- оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів (навантаження податку на прибуток рівне 15,08%) і т.д.» [4]

«Найменший рівень податкового навантаження податку на прибуток відмічається в таких сферах господарювання як:

- сільське, лісове та рибне господарство (рівень податкового навантаження складає в середньому лише 0,48%);
- фінансова та страхова діяльність (податкове навантаження на прибуток рівне 4,13%);
- операції з нерухомістю (досліджуваний показник рівний 7,61%) і т.д.» [2]

Наочно різницю податкового навантаження на прибуток великих та середніх підприємств України у 2018 році демонструє рис. 1.

«Така різниця рівнів податкового навантаження на прибуток підприємств пов'язана з існуючими податковими пільгами та змінами в обсягах податкових зобов'язань і податкового кредиту, але все ж

таки відображає загальний вплив прибуткового податку на фінансові ресурси підприємств» [1].

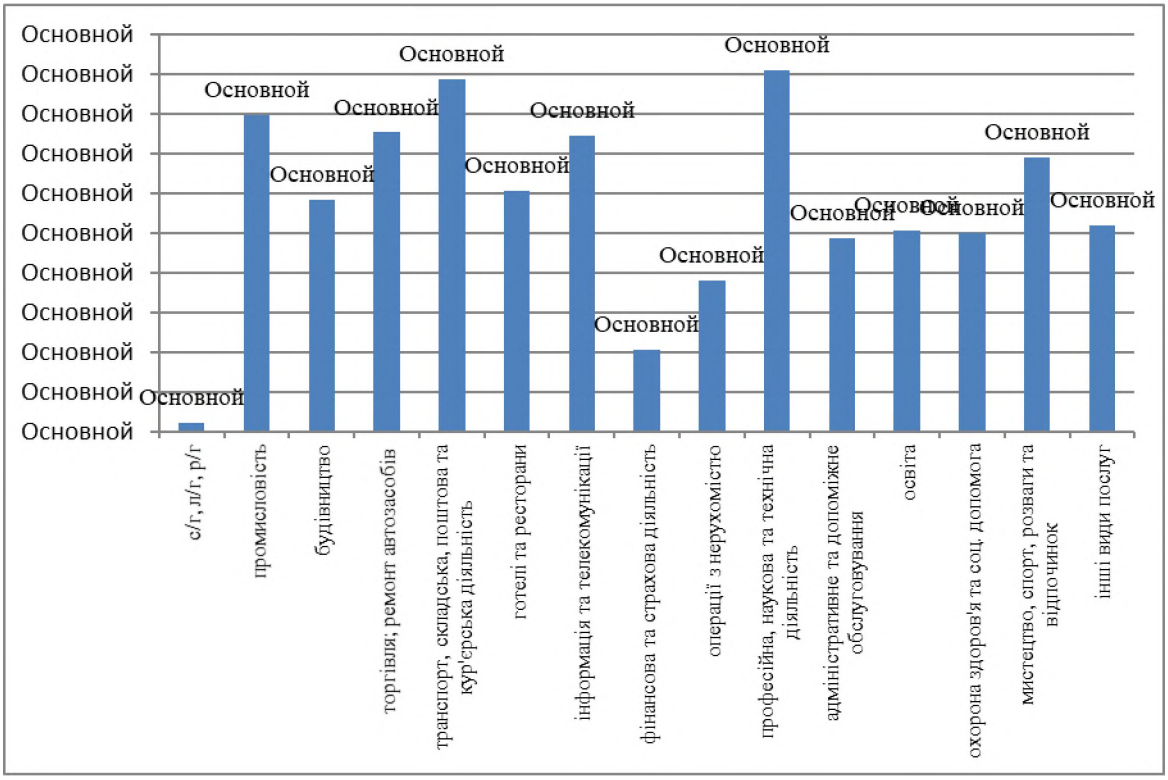


Рис. 1. Рівень податкового навантаження на прибуток великих та середніх підприємств в Україні в 2018 р., %

Актуальним завданням є дослідження рівня податкового навантаження на прибуток підприємств у динаміці протягом останніх років, що відзначалися проведенням податкових реформ. Такий аналіз проведено в табл. 3.

Таблиця 3

Оцінка впливу прибуткового податку на фінансові ресурси великих та середніх підприємств в Україні в 2012-2018 рр.

Показник	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Фінансовий результат до оподаткування (прибуткових підприємств), млн.. грн..	248035,9	209865	233625	387652	443012	593168	668753
Чистийприбуток (прибутковихпідприємств), млн. грн..	210607,6	179260	202705	352980	396745	515461	584118
Приблизнийобсягсплаченогоподатку на прибуток, млн.. грн..	37428,3	30604,9	30920,2	34671,9	46266,7	77707,6	84635
Часткаподатку на прибуток у фінансовомурезультаті до оподаткування, %	15,09	14,58	13,23	8,94	10,44	13,10	12,66

Дані табл.. 3 свідчать про те, що протягом останніх років рівень податкового навантаження на прибуток підприємств в Україні зменшується з 15,09% у 2012 році до 12,66% у 2018 році. Разом з тим, найменший рівень податкового навантаження відмічався в 2015-2016 роках (рис. 2).

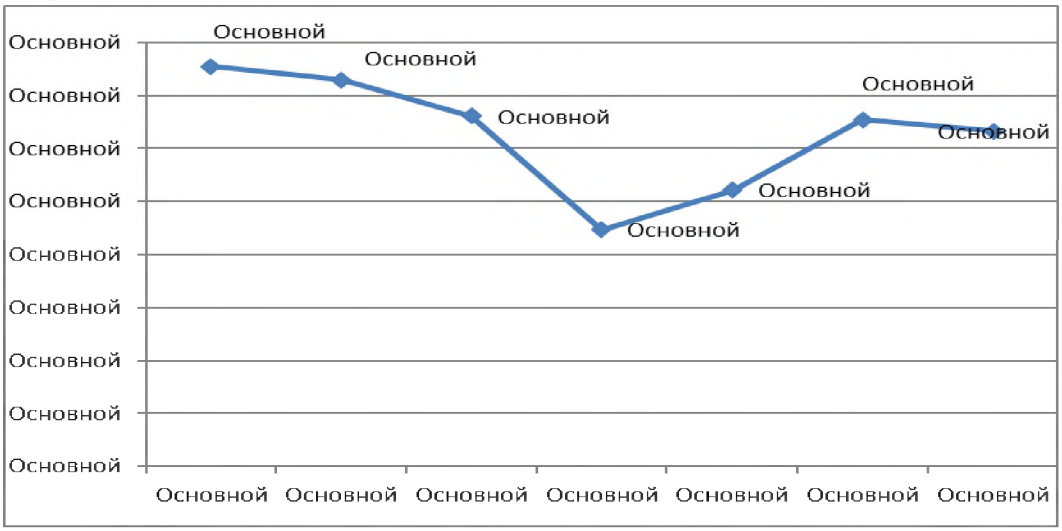


Рис. 2. Рівень податкового навантаження на прибуток підприємств Україні в 2012-2018 рр., %

Такий низький рівень податкового навантаження на прибуток підприємств у 2015 році частково був обумовлений тим, що в цей період діяли так звані «податкові канікули», що передбачали нульову ставку податку на прибуток в ряді випадків.

На сьогодні вплив податку на прибуток можна оцінити як середній (на рівні 12,66%), що відповідає встановленій ставці 18% з урахуванням наявних пільг.

Розглядаючи вплив податку на прибуток підприємств не можна не порівняти його з можливим впливом одного з варіантів оподаткування господарюючих суб'єктів – податку на виведений капітал. Основні аспекти такого порівняння зведені в табл.. 4.

Таблиця 4

Порівняння впливу податку на прибуток та податку на виведений капітал (макро- та мікрорівень)

Податок	Макрорівень (держава)	Мікрорівень (суб'єкти господарювання)
Податок на виведений капітал	стимулювання економічного розвитку держави	стимулювання інвестицій у розвиток підприємства
	збільшення надходжень до бюджету від ПДВ, ПДФО, ЄСВ	нарощування обсягів виробництва, збільшення кількості робочих місць

Податок на прибуток підприємств	не стимулює економічний розвиток держави	стимулює виведення капіталу на користь власників
	забезпечує значні обсяги бюджетних доходів	сприяє існуванню схем з завищенням витрат та заниженням доходів

Висновки Таким чином, можна стверджувати, що податок на виведений капітал, ідеї запровадження якого обговорюються в Україні протягом останніх років, має ряд переваг порівняно з нині діючим податком на прибуток підприємств, як для розвитку окремих суб'єктів господарювання, так і для держави в цілому. Так, підприємства у випадку впровадження податку на виведений капітал отримують додаткові стимули до інвестиційної діяльності, що стимулює економічний розвиток держави. Також у підприємств не виникає бажання занизити фінансовий результат, тобто фінансова звітність стає більш прозорою. Для податківців значно легше в таких умовах забезпечити податковий контроль. В цілому ж, стимулювання економічного розвитку призводить до покращення всіх сторін життя держави та населення. Отже, проведене дослідження засвідчило, що податок на прибуток підприємств відіграє суттєву роль у формуванні доходів державного бюджету, а також впливає на обсяг фінансових ресурсів суб'єктів господарювання. Разом з тим, його порівняння з податком на виведений капітал свідчить, що останній має ряд переваг, тому його впровадження все ще залишається актуальним для України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пенякова Г.Л. Роль податку на прибуток підприємств у формуванні доходів бюджету / Г.Л. Пенякова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – №5(168). – С. 21-25.

2. Смірнова О.М., Стадник М.В. Оцінка рої податку на прибуток підприємстві у забезпеченні економічного розвитку країни // Ефективна економіка. 2014. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2659

3. Фінансові результати до оподаткування підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства у 2018 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2011/fin/fin_rez/fn_ed_vsm/-fn_ed_vsm_u/fn_ed_vsm_u_18.htm

4. Циганок Ю. Податок на виведений капітал vs податок на прибуток: про що сперечаються "у верхах" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ009509

5. Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності у 2018 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/fin/chpr/chpr_ed/chpr_ed_u/chpr_ed_418_u.htm

Гервас Анастасія,
студентка групи ФМФАз-18-2
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Тимрієнко Ірина Юріївна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування ВННІ ДФСУ

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Постановка проблеми. Податки є основним інструментом фіскальної політики, і вони формують основну частину надходжень до бюджету держави. При цьому основним напрямом удосконалення податкової системи є податкова звітність - її підготовка, складання, здача в податкові органи. Внаслідок цього розгляд податкової системи повинен проводитися комплексно, починаючи з системи оподаткування, ведення податкового обліку і закінчуючи складанням і здачею податкової звітності до податкових органів. Податкова звітність не може удосконалюватися без теоретичної обгрунтованості податкового обліку і виділення його в самостійний вид системи бухгалтерського обліку

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняній економіці наукові дослідження комплексу податкової системи в цілому і податкової звітності зокрема набувають все більш актуальний характер. Аналіз спеціальної літератури з досліджуваної теми показує, що вітчизняними авторами мало приділяється уваги питанням вдосконалення податкового обліку, податкової звітності, а також стандартиза-

ції та методиці внутрішнього аудиту податкової звітності. У цій області можна виділити праці вітчизняних учених МалишкінаО.І. Пантелеєва В.П., Т. Микитенко, Т. Міщенко, Г.М. Давідова, Н.С.Шалімова, О. А. Петрика, О. Ю. Редько, Т.О. Меліхова та інших.

Разом з тим багато аспектів податкового обліку, податкової звітності та її внутрішнього аудиту вимагають подальших досліджень, а також уточнення з урахуванням сформованих умов і перспектив розвитку податкової системи підприємства та її контролю.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає в системному розгляді теоретичних і практичних проблем розвитку і вдосконалення податкової звітності та методів її внутрішнього аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах глобалізації обліку та звітності ефективність складання і достовірність податкової звітності є важливими моментами розвитку економіки в цілому.

Досліджуючи проблеми податкової звітності, ми зіткнулися з питаннями теоретично слабкого визначення і обґрунтування податкової звітності як завершального етапу податкового обліку. Необхідність розгляду податкової звітності аргументується виділенням податкового обліку як самостійного виду. В економічній літературі «податковий облік визначається як процес фіксації майна платника податків, господарських операцій, що здійснюються ним та їх результатів для встановлення показників, необхідних для обчислення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету» [1,с.47]. Однак подібний розгляд податкового обліку притаманний і бухгалтерського обліку.

Основна проблема сучасного податкового обліку полягає у відсутності єдиної методичної бази і в недосконалості альтернативних пропозицій по створенню податкового обліку.

Методичне рішення даної проблеми має базуватися на виборі варіанту ведення податкового обліку з точки зору руху інформації і складання звітності. Причому податковий облік не слід розглядати як самостійний вид обліку, скоріше, це частина системи бухгалтерського обліку, що включає в себе, крім податкової, фінансову і управлінську складові.

«Функціонування податкового обліку поза фінансового обліку недоцільно, оскільки це виключає насамперед із системи фінансового обліку цілий ряд облікових процедур, пов'язаних з визначенням податкових зобов'язань організацій, без яких формування достовірної бухгалтерської звітності неможливо» [1, с.48].

На нашу думку, під терміном «звітність» слід розуміти сукупність підсумкових даних системи бухгалтерського обліку підприємства, складену на певну дату. Звітність підприємства для зовнішніх користувачів повинна поділятися на три види: фінансову, статистичну, податкову. Податкова звітність, на наш погляд - це дані про обчислення та нарахування податків, що підлягають перерахуванню до бюджету, а також поверненню з бюджету, підготовлені в установленому порядку і наведені в спеціальних податкових формах податкової звітності.

При використанні організацією регістрів податкового обліку не слід забувати про те, що основою інформаційного забезпечення є первинні документи, які використовуються з метою податкового обліку. Однак це не означає ведення окремих форм первинних документів, або створення нових спеціалізованих регістрів податкового обліку.

Мета податкової звітності, як нам представляється, повинна визначатися в залежності від групи користувачів інформації такої звітності. Так, на нашу думку, користувачів податкової звітності можна розділити на дві основні групи користування: на макрорівні і на мікрорівні.

«Користувачі податкової звітності на мікрорівні використовують податкову звітність на рівні внутрішнього контролю обчислення і повноти погашення податкових зобов'язань, а також рішення про розподіл, перерозподіл чистого прибутку організації, додаткове вкладенні власних коштів засновників» [2, с.172].

На макрорівні податкова звітність застосовується в якості контролю інформації про нарахування та сплату податкових зобов'язань перед державними органами, а також інформації про чистий прибуток, що розподіляється між акціонерами і цікавить потенційних інвесторів.

З нашої точки зору, всі користувачі податкової звітності мають реальний фінансовий інтерес, оскільки в світі ринкових відносин інформація, яка несе фінансовий інтерес чи може надати будь-які економічні вигоди, вже визначає користувача даної інформації як користувача з прямим фінансовим інтересом. Таким чином, на нашу думку, основною метою користувачів податкової звітності як на макро-, так і на мікрорівні є контроль і майбутні вкладення.

«Контроль податкової звітності на мікрорівні, який проводиться відділом (службою) внутрішнього аудиту та фінансово-управлінським персоналом, дозволяє стежити за правильністю обчислення і нарахування податкових зобов'язань, готувати достовірну податкову звітність, контролювати повноту та своєчасність сплати податкових зобо-

в'язань до відповідних органів» [3, с.62]. Тим самим досягаються недопущення помилок у податковій звітності та попередження адміністративно-штрафних санкцій.

Акціонери і засновники підприємства мають прямий фінансовий інтерес і є користувачами мікрорівня, який визначає можливість розширення підприємства шляхом реінвестування за рахунок чистого прибутку організації або повного розподілу чистого прибутку організації між акціонерами (засновниками).

«На макрорівні контрольної метою володіють державні структури, що стежать за правильністю обчислення і нарахування податкових зобов'язань, складання та подання податкової звітності в строк і в установленому порядку» [4, с.306]. В цьому плані основним користувачем на макрорівні з прямим фінансовим інтересом є податкові органи на всіх рівнях державного управління. Однак не можна забувати про зовнішній державний контроль економічної законності ведення підприємницької діяльності підприємств.

«Для ефективної роботи служби внутрішнього аудиту та проведення аудиторських процедур податкової звітності нами пропонується алгоритм роботи служби внутрішнього аудиту» [5, с.106].

Даний алгоритм є основою побудови плану внутрішнього аудиту податкової звітності. Його також можна використовувати для внутрішнього аудиту фінансової та статистичної звітностей. Нами пропонується доповнення до програми внутрішнього аудиту податкової звітності з податку на прибуток підприємств (таблиця 1).

Таблиця 1

Пропоноване доповнення до програми проведення внутрішнього аудиту податкової звітності з податку на прибуток підприємств

Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавці
Перевірка правильності складання податкової звітності	23-24 березня	Спеціаліст з аудиту податків
Перевірка арифметичної точності обчислення податку в Декларації	25-26 березня	Спеціаліст з аудиту податків
Перевірка відповідності сум, вказаних в Декларації, сумам податкового обліку	27-29 березня	Спеціаліст з аудиту податків

Прим.- Складено автором.

Доповнення до програми внутрішнього аудиту створене нами з урахуванням того, що,

- по-перше, на підприємстві ведеться окремий облік, дані податкового та фінансового обліку зберігаються відокремлено;
- по-друге, служба (відділ) внутрішнього аудиту підприємства існує не перший рік, тобто облік на підприємстві здійснюється з використанням алгоритму роботи служби (відділу) внутрішнього аудиту підприємства.

Таким чином, при проведенні внутрішнього аудиту податкової звітності ми не розглядаємо питання побудови облікової системи, вивчення облікової політики для обчислення суми податку, перевірки правильності організації податкового обліку доходів і відрахувань.

«Загальноприйнятою практикою для внутрішнього аудиту фінансової звітності є поділ податкової звітності як об'єкту аудиту на складові елементи, призначені для документування перевірки цих конкретних елементів» [6, с.53]. Однак, на нашу думку, податкову звітність необхідно виділяти як основний елемент об'єкта аудиту нарівні з аудитом фінансової звітності.

Висновки та подальші дослідження. З метою контролю достовірності податкової звітності необхідна стандартизація внутрішнього аудиту цієї звітності. Для регламентації дій служби внутрішнього аудиту нами пропонуються доповнення до програми внутрішнього аудиту податкової звітності з податку на прибуток підприємств.

Подальші дослідження будуть спрямовані на удосконалення методики аналізу показників податкової звітності для визначення ефективності оподаткування, платоспроможності підприємства тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Малишкін О.І. Методологічні аспекти сучасного аудиту податків / О. Малишкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. № 1. – С. 46-53.

2. Пантелеєв В.П. Еволюція визначення „Податкова звітність”/ „Звітність за податками” [Електронний ресурс] / В.П. Пантелеєв // Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – С. 171–176. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua.

3. Микитенко Т. Методологічні основи податкової звітності в Україні / Т. Микитенко, Т. Міщенко //Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 61–69.

4. Давідов Г.М. Звітність підприємств : навч. посіб. / Г.М. Давідов, Н.С. Шалімова. – К. : Знання, 2010. – 623 с.

5. Аудит оподаткування підприємств: навч. посіб. / О. А. Петрик, Г. М. Давидов, О. Ю. Редько та ін.; за заг. ред. О. А. Петрик; передм. Т. І. Ефименко. – К.: ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 352 с

6. Меліхова Т.О. Розвиток зовнішнього та внутрішнього аудиту податків на підприємствах / Т. О. Меліхова //Економіка та держава – 2010. – № 1. – С. 52–56.

Єлькін Максим Олександрович,
студент групи ФМФАз-18-2
ННІ економіки, оподаткування і митної справи
Науковий керівник:
Романенко Світлана Вікторівна,
к.е.н., доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування

АНАЛІЗ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

Постановка проблеми Доходи фізичних осіб у кожній державі підлягають оподаткуванню, в результаті чого певний відсоток таких доходів спрямовується на відповідні бюджетні потреби і, тим самим, опосередковано повертається громадянам у вигляді гарантованих послуг держави. У розвинених країнах світу левову частку надходжень в державний бюджет складають саме податок с доходів фізичних осіб, що і визначає актуальність даної теми.

Постановка завдання Метою даної статті є здійснення аналізу зарубіжного досвіду оподаткування доходів фізичних осіб.

Виклад основного матеріалу дослідження «Ефективність такого перерозподілу доходів громадян залежить від рівня розвитку правових інституцій кожної держави та економічної ситуації в ній» [4, с.772].

В Україні податки та збори з доходів фізичних осіб є важливим джерелом наповнення Зведеного бюджету. «Так, у 2018 році сума ПДФО склала 229900,6 млн. грн., що забезпечило понад 19,41% всіх доходів Зведеного бюджету України» [1]. «Тому податок з доходів фізичних осіб розглядається в нашій державі як важливий чинник наповнення бюджету, а особливості оподаткування доходів громадян

встановлюються на загальнодержавному рівні, тоді як в ряді розвинених держав ПДФО є місцевим, і навіть його ставки можуть затверджуватися органами місцевого самоврядування (наприклад, у Швеції, Данії та Фінляндії, Бельгії та Швейцарії тощо)» [3]. Таким підхід дозволяє оптимально підходити до визначення ставок оподаткування доходів громадян з урахуванням рівня розвитку тих чи інших регіонів держави.

В Україні податкові агенти фізичних осіб (юридичні особи-роботодавці) сплачують ПДФО та військовий збір до місцевого бюджету за місцезнаходженням такої юридичної особи. Вже це наштовхує на доцільність надання права місцевим органами влади мати можливість впливати на рівень оподаткування доходів громадян. У таких умовах ставка ПДФО може стати важливим засобом регулювання трудової міграції населення і економічного розвитку регіонів в цілому.

Також важливим є вивчення досліду розвинених держав щодо принципів та методів оподаткування доходів громадян. Більшість зарубіжних держав застосовують індивідуальне оподаткування фізичних осіб, але в ряді держав поширене також і спільне оподаткування доходів громадян, яке передбачає можливість узагальнення доходів подружжя або дитини та її батьків у цілях оподаткування.

Залежно від обраного підходу виділяють три основні моделі оподаткування доходів фізичних осіб у зарубіжних державах (табл.. 1).

Таблиця 1

Моделі оподаткування доходів фізичних осіб у зарубіжних державах [2]

Модель	Опис моделі
індивідуальна модель або модель роздільного оподаткування	кожна фізична особа виступає самостійним платником податків, самостійно декларує власні індивідуальні доходи та витрати, самостійно сплачує прибутковий податок
сімейна модель або модель спільного оподаткування	платником прибуткового податку виступає ціла сім'я. Саме сім'я декларує свої спільні доходи і витрати, і сплачує один прибутковий податок на всю сім'ю.
змішана модель	правомірними є дві вищезазначені моделі, а для платників податків, що перебувають у шлюбі, надано право вибору, за якою моделлю вони хочуть сплачувати прибутковий податок з доходів громадян

В нашій державі на сьогодні використовується виключно індивідуальна модель оподаткування ПДФО, але доцільним є більш глибоке вивчення сімейної моделі. Її особливість у тому, що за рахунок

такого оподаткування виникає можливість регулювання деяких аспектів соціального життя населення. Наприклад, впровадження спільного оподаткування доходів сім'ї може стимулювати створення сімей, зменшення розлучень тощо. Крім того, з метою стимулювання народжуваності в регіоні, держава (місцеві органи влади) можуть впроваджувати сприятливі ставки оподаткування доходів для сімей з певною кількістю дітей.

Звичайно, при такому підході часто виникають суперечності при визначенні осіб, яких можна вважати сім'єю, адже сьогодні значна частина сімей не є офіційно зареєстрованими, навіть більше того, в ряді держав узаконені шлюби представників однієї статі. Тому дані питання мають бути чітко визначені в законодавстві.

Однією з держав, яка обрала для себе сімейну модель оподаткування доходів громадян, є Франція. Відповідно, платником прибуткового податку в цій державі є так звана «податкова сім'я», що може включати офіційно одружених чоловіка та дружину або ж партнерів у незареєстрованому шлюбі. Ці партери можуть бути, як різної, так і однієї статі. До складу «податкової сім'ї» можуть також входити матеріально залежні діти та непрацездатні особи, незалежно від того, чи перебуває така особа в сімейних зв'язках з основними членами сім'ї, чи ні.

Сімейна модель оподаткування доходів фізичних осіб у Франції передбачає необхідність визначення долі кожного члена сім'ї у її доходах і податкових зобов'язаннях. При цьому визначається так звана «податкова частка». Це відбувається наступним чином: загальна сума податку розраховується з урахуванням визначеної кількості одиниць споживання, на які розділяють загальний дохід усієї родини. «При цьому кожному члену сім'ї присвоюється своя «податкова частка»: обидва з подружжя (партнерів)у сім'ї отримують по одній «податковій частці», третій і четвертий членироднини отримують по половині частки, а кожен наступний член сім'ї (п'ятий, шостий і т.д.) також отримує по одній частці. Тобто, якщо у французькій сім'ї двоє батьків і двоє дітей, то їх «податкова сім'я» складається з трьох часток, якщо у повній родині троє дітей, то така «податкова сім'я» складається з чотирьох податкових часток» [2, с.106]. Далі при розрахунках визначають розмір доходу родини, який припадає на одну «податкову частку» і так обчислюють належну ставку податку і його розмір.

При сімейній моделі оподаткування важливим питанням є також визначення часу, коли дитину можна вважати окремою сім'єю і оподат-

ковувати окремо від батьків. У Франції таким періодом вважають 18 років. Діти, які досягли вісімнадцятиріччя оподатковується в індивідуальному порядку. Разом з тим, існує й ряд винятків, що дозволяють продовжити застосування сімейної моделі прибуткового оподаткування для родин, діти яких старше 18 років. Зокрема, таке право мають родити, діти яких продовжують навчання після досягнення 18 років.

Досить часто в історії становлення податкових систем зарубіжних державах виникали проблемні питання та судові розгляди, пов'язані з правом населення обирати модель оподаткування фізичних осіб. В ряді випадків визнавалися неконституційними рішення податкових органів, оскільки визнавалося, що перебування людини в шлюбі не повинно мати для неї негативних чи позитивних податкових наслідків, оскільки це порушує її конституційні права.

Тому значна частина держав запровадила в себе змішану модель оподаткування доходів громадян. Наприклад, така модель діє в Німеччині, Ізраїлі та США.

Так, наприклад, в Німеччині сім'ї в офіційному шлюбі можуть обирати між індивідуальнимта спільним оподаткуванням. Якщо пара обирає сімейну модель, то для потреб оподаткування обчислюється їх спільний дохід, далі він розподіляється на однакові дві частини (порівну) і вже виходячи з отриманої суми обчислюється належна податкова ставка і розмір податку до сплати. При цьому варто зауважити, що в Німеччині йде мова не про спільне оподаткування сім'ї з дітьми, а лише про спільне оподаткування подружжя, тоді як доходи дітей оподатковуються переважно окремо.

Основною перевагою такої моделі є те, що фізичні особи можуть самостійно обрати найбільш вигідну для себе схему оподаткування власних доходів.

Разом з тим, основним недоліком змішаної, а також і сімейної моделі, є значна складність розрахунків. Тому значна частина розвинений держав також обрала лише індивідуальну модель оподаткування доходів громадян. Ця модель потребує менше витрат на адміністрування податку і вважається більш конституційною та справедливою.

Так, обчислення розміру податку з доходів фізичних осіб при індивідуальній моделі, як правило, здійснює роботодавець кожної окремої особи (так це відбувається і в Україні). Якщо ж у державі впроваджена сімейна модель оподаткування, то роботодавець вже не може здійснювати облік та сплату податку за всіх членів сім'ї, працюючих

в різних місцях. Тому цей обов'язок лягає на податкові структури або ж на самих громадян. В останньому випадку громадяни також потребують постійного консультування і допомоги податкових органів. Тобто, модель спільного прибуткового оподаткування доходів громадян потребує значним витрат часу працівників податкових органів і тому є також менш економічно вигідною для держави.

Зважаючи на недоліки сімейної та змішаної моделі оподаткування доходів громадян, виключно індивідуальну модель оподаткування доходів фізичних осіб на сьогодні використовують європейські держави (наприклад, Великобританія, Італія, Швеція) а також країни Північної Америки (Канада) та Азії (Японія) і т.д.

«Деякою мірою позитивним можна вважати диференційований підхід до оподаткування доходів громадян, так, наприклад, у Німеччині початкова ставка податку на прибуток фізичних осіб становить 0% на доходи, менші за $9 тис. Починаючи з доходів на суму від $9 тис. до $11,5 тис. податок на прибуток фізичних осіб становить 2,56%» [4, с.773].

В цілому ж, країни Європи мають різні ставки ПДФО (рис.1).

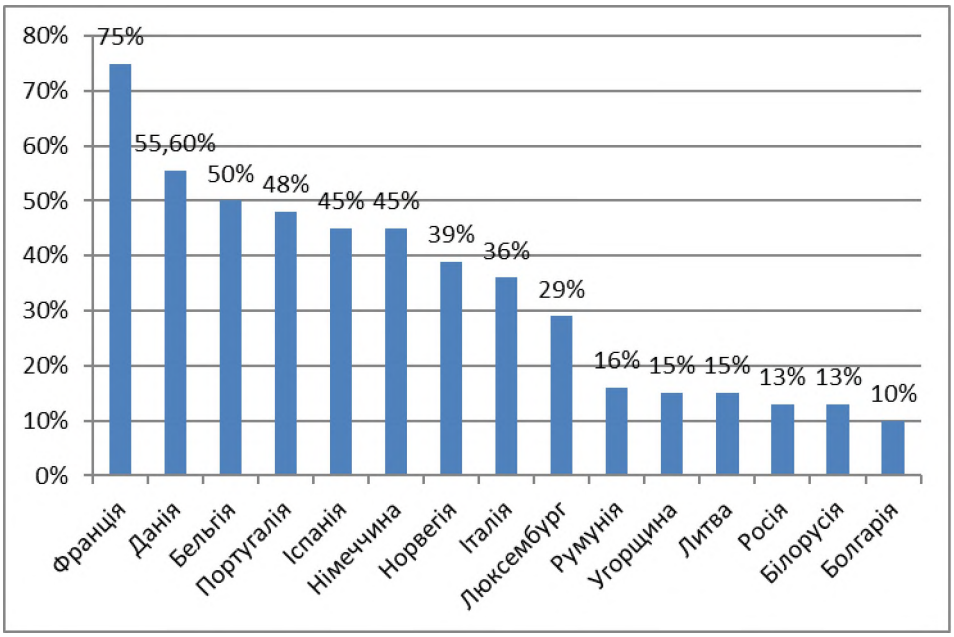


Рис.1. Ставки ПДФО у ряді країнах Європи

Висновки Як бачимо, в Україні ставка ПДФО (18%) нижча у порівнянні з рядом розвинених держав. Але доходи нашого рівня в європейських країнах часто оподатковуються за мінімальними ставками. Тому прогресивна шкала прибуткового податку була б для України також актуальною. Але її впровадження потребує значного навантаження на податкових агентів та податкові служби і тому

ускладнить податкове адміністрування. Виходячи з цього, на сьогодні дане питання не є основним в оптимізації податкового менеджменту України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Доходи зведеного бюджету України // Сайт Мінфіну України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/income/2018/

2. Килинкарова Е. В. Налоговое право зарубежныхстран : учебник для бакалаври ата и магистратуры / Е. В. Килинкарова. – М. : ИздательствоЮрайт, 2014. – 354 с.

3. Мельник І.Б. Зарубіжний досвід щодо оподаткування доходів фізичних осіб [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://intkonf.org/melnik-ib-zarubizhniy-dosvid-schodo-opodatkuvannya-dohodiv-fizichnih-osib/

4. Швець Ю.О., Бахметова Я.Ю. Оподаткування доходів фізичних осіб: проблеми та перспективи в Україні та ЄС // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – Випуск 17. – С. 771-775.

Кінзерський Анатолій Володимирович,
студент групи ФМФАз-18-2
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Тимрієнко Ірина Юріївна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування ВННІ ДФСУ

ОСНОВНІ СХЕМИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПДВ ТА ЗАСОБИ БОРОТЬБИ З НИМИ

Постановка проблеми. Значну частку у формуванні дохідної частини Державного бюджету займає податок на додану вартість.

Активне використання вітчизняними платниками даного податку різних податкових схем давно призвело до протистояння бізнесу та

держави. Але якщо ще кілька років тому знання податкових органів про податкове планування були частково обмежені і носили безсистемний характер, а в практиці пред'явлення претензій в суді була відсутня однаковість навіть в схожих проблемах ухилення від сплати ПДВ, то сьогодні ситуація різко змінилася.

Знання та досвід щодо податкових схем, які набули податкові органи в ході проведення перевірок і в судових спорах, систематизуються ними з тим, щоб в подальшому можна було їх легко і просто викривати.

Однак, незважаючи на це, з'являються все нові і нові схеми, хоча в сьогоднішніх умовах питання своєчасного і повного наповнення бюджету податковими надходженнями стає все більш важливим. Недобросовісні платники податків, використовуючи різноманітні схеми мінімізації ПДВ, завдають чималих збитків державі, а значить, кожному з її громадян. Цим пояснює актуальність теми даного дослідження в сучасних умовах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняній економіці, де значна частина капіталу обертається в тіньовому секторі, наукові дослідження причин та форм ухилення від сплати податків досліджують як юристи, так і економісти. Серед вітчизняних учених слід відзначити праці І.Вільцанюка, П.Чирухіна, І.Атаманенко І., А.Антонищак, Т. Мельничук, І.Мініна та ін.

На сьогодні питання про ухилення від сплати податків є дискусійним і потребує методологічного та науково-прикладного аналізу проблеми законного зменшення податкових зобов’язань з боку платників податків.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є вивчення податкових схем щодо ухилення від сплати податку на додану вартість.

Виклад основного матеріалу дослідження. Причини недостатнього рівня надходжень ПДВ до бюджету пов'язані з поширеною практикою ухилення від його сплати. «Чимало підприємницьких структур будують свій бізнес таким чином, аби уникнути сплати ПДВ, застосовуючи для цього схеми мінімізації платежів, від легальних до кримінальних. Зловживання з ПДВ стали вже хронічними і створюють загрозу для стабільності національної економіки» [1].

Розглянемо деякі шляхи ухилення від сплати ПДВ та засоби боротьби з ними:

1. Використання фірм-одноденок.

Фірма-одноденка - це організація, створена не для ведення реальної економічної діяльності, а виключно з метою ухилення від сплати податків (тобто отримання необгрунтованої податкової вигоди). Іншими словами, фірми-одноденки - це існуючі «на папері» контрагенти, які в реальності не володіють ознаками самостійних юридичних осіб, і які своїми фіктивними діями полегшують платнику податків його податкове навантаження. Такого роду фірми можуть існувати протягом одного або декількох місяців, здійснювати операції, що ведуть до виникнення податкових зобов'язань, після чого припиняти свою діяльність.

На думку ДФСУ, «використання в господарській діяльності «одноденок», тобто включення в ланцюжок господарських зв'язків осіб, які не виконують свої податкові зобов'язання, є одним з найпоширеніших способів ухилення від сплати податків та отримання необгрунтованих податкових вигод» [2].

При цьому податківці виділяють два основних напрямки отримання необгрунтованої податкової вигоди з використанням фірм - «одноденок».

Перший: «одноденки» дозволяють створювати фіктивні витрати і отримувати відрахування за непрямими податками (ПДВ) без відповідного руху товару (робіт, послуг). В даному випадку організація (яка бажає отримати необгрунтовану податкову вигоду) укладає господарські договори з особою, що не виконує свої податкові зобов'язання, причому діяльність «фірми-одноденки», як правило, прямо або побічно підконтрольна одержувачеві необґрунтованої податкової вигоди та перераховує йому певну суму (в тому числі суму ПДВ). З боку контрагента умови договору фактично не виконуються, представляються тільки необхідні первинні документи, що підтверджують здійснення операцій. Таким чином, дотримуються формальні вимоги до документального підтвердження здійснених витрат і прийняття до відшкодування сум ПДВ.

Друге: «одноденки» дозволяють перенести податкове навантаження платника податків на особи, які не виконують податкові зобов'язання. Зазвичай це відбувається шляхом включення посередника (перепродавця) між виробником і кінцевим продавцем. «Ця схема характерна при реалізації товарів, що мають низьку собівартість, коли виробник (або імпортер) реалізує продукцію «фірми-одноденки» з мі-

німальною націнкою, виходячи з якої і платить податки. Далі «одноденка» реалізує той же товар особі, яка здійснює збут кінцевим споживачам, але вже з істотною націнкою, що дозволяє останньому значно збільшити витрати і розмір податкових відрахувань по ПДВ» [3]. Виходить, що виробник і кінцевий продавець платять податки по мінімуму, а основне податкове навантаження припадає на «одноденку», яка податки не сплачує.

Разом з тим, жодна «фірма-одноденка» не виникає сама по собі, і за кожною обов'язково стоїть хтось, який бажає незаконним шляхом знизити обсяг своїх податкових зобов'язань і «перевести в готівку» гроші. Тому при виявленні у будь-якій організації ознак «одноденки», податкові органи негайно беруть її під свій пильний нагляд, уважно спостерігаючи за тим, хто надалі матиме зв'язки з цією організацією.

Фірму-одноденку можна виявити на різних стадіях.

І. На стадії реєстрації слід відзначати такі ознаки:

- нова фірма використовує організаційно-правову форму ТОВ і має мінімальний розмір статутного капіталу;

- масові заявники (брали участь в реєстрації 10 і більше юридичних осіб);

- суміщення ролі засновника і керівника організації в особі одного громадянина;

- адреса «масової» реєстрації (реєстрація 10 і більше організацій за однією адресою);

- заява на державну реєстрацію завірена нотаріусом, підпис якого раніше підроблювався.

ІІ. Ознаки, які виявляються на етапі постановки компанії на податковий облік:

-приміщення, що знаходиться за адресою її реєстрації, імовірно не пристосоване для діяльності (недостатня площа, порушені санітарні норми і т.д.);

- часта зміна (більше одного разу на місяць) місця постановки на податковий облік;

- заява власника приміщення, що воно нікому не надавалося.

ІІІ. Ознаки, які виявляються в ході діяльності компанії:

- компанія часто «втрачає» первинні документи. При цьому «втрачені» документи довго або взагалі не відновлюються;

-нерітмічний характер бізнесу компанії;

- компанія проводить одиничні непрофільні операції;

- компанія використовує нестандартні засоби розрахунку (вексель, бартер, поступка прав вимоги);

- відсутність економічної доцільності операцій.

2. Реімпорт товарів (помилковий експорт). «Проблема лжеекспорту не нова - перевіркою податкової чесності експортерів податкові органи змушені були зайнятися практично відразу після того, як в Податковому кодексі з'явилася стаття, яка зобов'язує відшкодовувати з бюджету експортерам податок на додану вартість» [4].

«Джерелом відшкодування ПДВ при експорті товарів (робіт, послуг) є суми податку, сплачені на всіх етапах створення і перепродажу товару всередині країни. Тому теоретично проблем з відшкодуванням ПДВ не повинно виникати, повертається те, що раніше було сплачено. Однак на практиці податкові органи фізично не можуть проконтролювати повну сплату ПДВ всіма підприємствами» [4].

Основні методи лжеекспорту:

1) надання фіктивних документів про відправку товару на експорт;

2) експорт неіснуючого товару;

3) афери з використанням «фірм-одноденок».

Запобігання подібного роду порушень можливо лише при тісній координації дій органів податкового та митного контролю. Митні органи зазвичай обізнані про діяльність підприємств, які одночасно здійснюють як експортні, так і імпортні операції, і особливо уважно працюють з тими з них, чиї зовнішньоекономічні операції викликають підозру. Боротьба з помилковим експортом також є ефективною при функціонуванні такого порядку відшкодування ПДВ, коли виплата суми податку, що відшкодовується або її залік в рахунок інших податкових платежів неможливий до моменту перетину експортним товаром митного кордону держави.

3. Дроблення бізнесу як спосіб ухилення від сплати податків.

На практиці досить поширеною схемою податкової оптимізації є поділ однієї великої організації, яка сама по собі не має можливості перейти на спеціальний податковий режим в силу існуючих обмежень і не може скористатися всіма відповідними привілеями, на кілька дрібних організацій (наприклад, шляхом проведення реорганізації у формі поділу (виділення) або створення нових організацій замість відокремлених підрозділів).

«Дочірні підприємства, що виникають, створюються таким чином, щоб відповідати вимогам, які встановлені законом щодо платників єдиного податку, що сплачується при застосуванні спрощеної системи оподаткування. Після цього кілька формально самостійних організацій фактично продовжують свою діяльність як єдина юридична особа, але використовують при цьому пільгові режими оподаткування. Головна ж організація укладає з знов створеними підприємствами агентські договори на надання послуг» [5].

Для контролерів зазвичай неважко розпізнати ситуацію, в якій платник податків діє несумлінно.

Перший факт, на який вони звертають увагу в ході виявлення схеми, полягає в тому, що кілька організацій, які застосовують спеціальні податкові режими, є взаємозалежними. Ця обставина відразу наводить податкові органи на думку, що відносини взаємозалежності сприяють необґрунтованому застосуванню таких режимів.

Справедливості заради варто відмітити, що сам факт взаємозалежності організацій не може безумовно свідчити про їх несумлінність, він все-таки виступає в ролі своєрідної «відправної точки» по розкриттю податкової схеми.

Дуже небезпечний показник, який підтверджує недобросовісну поведінку платника податків - одна виробнича база і загальні витрати декількох організацій. Юридично роздробивши бізнес, «оптимізатори» не надають значення тому, що діяльність раніше і новостворених організацій ведеться за однією адресою, всі організації орендують одні і ті ж приміщення, спільно використовують основні засоби і кадровий персонал і т.п. В результаті у податківців додається доводів, які б свідчили про застосування схеми.

Якщо фактор знаходження за однією адресою носить чисто формальний характер (хоча активно використовується контролюючими органами як доказ єдності створених структур) і сам по собі ще ні про що не свідчить, то інші факти спільного використання організаціями ресурсів наводять на серйозні підозри. Так, податкові органи остаточно переконаються в наявності схеми, якщо зіткнуться з такими обставинами, як робота організацій в єдиному режимі, наявність загальних приміщень для діяльності, найм фактично одного і того ж персоналу.

Крім того, приводом для підозр є безліч інших чинників (загальні контрагенти, загальні працівники, відсутність ділової мети у створенні нових організацій і ін.).

Для боротьби з іншими схемами ефективними заходами можуть стати, по-перше, постійне проведення податкових перевірок, в основному зустрічних, по-друге, ефективна робота з населенням, по-третє, підтримання необхідного професійного і кваліфікаційного рівня податкових інспекторів.

Разом з тим, «як свідчать офіційні статистичні дані, кількість викритих злочинів у сфері господарської діяльності продовжує бути незначною у порівнянні з усіма облікованими правопорушеннями: якщо за 3 останніх роки, їх частка складала лише 1,6%, то у 2017-2018 рр. взагалі впала до позначки 1,2%. Так, правоохоронними органами у 2018 році було зафіксовано 6297 правопорушень, у 2017 році було 6 940 вказаних правопорушень, в той час як у 2016 році їх кількість складала – 7 628, у 2015 році – 8 418, а у 2014 році – 11 104» [6, с.146].

«Аналізуючи цю категорію злочинів, треба зазначити, що загальна кількість виявлених правопорушень в господарській сфері протягом останніх 4-х років продовжує стрімко зменшуватись, що однозначно свідчить про послаблення боротьби з економічною злочинністю» [6, с.146].

З 2016 року у вільному доступі з'явилась статистична інформація Генеральної прокуратури України про кримінальні правопорушення, вчинені на підприємствах, установах, організаціях за видами економічної діяльності по ст. 199–235 ККУ (табл.1).

Таблиця 1

Аналіз злочинів у сфері господарської діяльності [2; 6]

Види економічних злочинів з них:	2014	2015	2016	2017	2018
Фіктивне підприємництво, ст.205 ККУ	891	858	885	681	784
Легалізація (відмивання) доходів,одержаних злочинним шляхом, ст.209 ККУ	291	296	221	159	243
Ухилення від сплати податків та зборів, ст.212 ККУ	3069	1899	1748	1203	1099

Висновки та подальші дослідження. Таким чином, важливим завданням для податкових органів є своєчасне виявлення і припинення злочинної діяльності з боку платників податків з метою несплати ПДВ. У даній статті ми розглянули основні методи ухилення від сплати ПДВ в Україні, серед яких виділили: використання «фірм-одноденок», реімпорт товарів (помилковий експорт), дроблення бізнесу та інші.

Недосконалість законодавства, існування так званих прогалин у нормативно-правовій базі стимулює діяльність господарюючих суб'єктів, спрямовану на зменшення сплати податків. Все це свідчить про необхідність прийняття з боку податкових і правоохоронних органів заходів по здійсненню більш активної перевірочної діяльності по відношенню до платників податків-платникам ПДВ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вільцанюк І. Боротьба проти ухилення від сплати податків [Електронний ресурс] / І. Вільцанюк, П. Чирухін. – 2015. – № 1 (16). – Режим доступу : http://www.polpravozhit.in.ua/2015/01/blog-post_16.html

2. Звіт про кримінальні правопорушення, вчинені на підприємствах, установах, організаціях за видами економічної діяльності за січень-грудень 2017 року. Генеральна прокуратура України: офіц. вебсайт. / [Електронний ресурс] .– Режим доступу: http://www.gp.gov.ua /ua/stst2011.html?

3. Мінін І. Г. Тіньовий сегмент податкового простору та шляхи його легалізації [Електронний ресурс] / І. Г. Мінін // 76 Ефективна економіка. – № 3. – 2013. – Режим доступу : http:// www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1905

4. Атаманенко І. Методи оптимізації оподаткування в системі податкового планування [Електронний ресурс] / І. Атаманенко. – Режим доступу : http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/VisnykLvivskogo-Nats-agrar-univer/APK/2010_2/files/10aisotp.pdf

5. Антонищак А. Щодо поліпшення умов ведення бізнесу в Україні / А. Антонищак, Й. Бучинський // Юрид. газ. – 2015. – 16 черв. – № 24–25 (470–471).

6. Мельничук Т.В. Кількісно-якісний аналіз економічної злочинності в Україні/Т.В.Мельничук//Вісник Південного регіонального центру Національної академії наук України. – 2016.– №9. – С.142–148

Оніщук Юрій Сергійович,
студент групи ФМФАз-18-2
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Тимрієнко Ірина Юріївна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування ВННІ ДФСУ

ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ

Постановка проблеми. Аналіз світового досвіду свідчить про те, що загроза соціального конфлікту активізується в тому випадку, коли приблизно 30% населення активно незадоволені своїм власним життєвим рівнем. «На сьогоднішній день в Україні сформувалася глибока поляризація доходів населення, внаслідок чого виникло принципово нове явище - глибокий поділ суспільства на дуже багатих (приблизно 1% населення - олігархи, фінансові магнати), багатих (близько 7-9%) і бідних (близько 70% населення). Що стосується середнього класу, який виступає основою стабільного розвитку будь-якого суспільства, то його частка є незначною і не може бути достатньою гарантією безпечного розвитку» [1, с. 159].

Однією з основних проблем, яку прагне розв'язати вітчизняний уряд, є досягнення справедливого оподаткування, яке полягає в тому, що кожен громадянин країни повинен платити в бюджет податки пропорційно доходам. Здавалося б, концентрація зусиль на одній меті гарантує успіх. Однак, на нашу думку, особливих успіхів досягнуто не було. Справедливість вітчизняного оподаткування може бути досягнута тільки в результаті реформування податкової системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різним аспектам оподаткування в Україні присвячені дослідження Баланди Л. А., Мельник І. Б., Швеця Ю. О., Бахметова Я. Ю., Непочатенко О. О., Шевчука І. В. та ін. Незважаючи на величезну кількість публікацій, присвячених оподаткуванню, все ще тривають дискусії щодо того, за рахунок яких податків переважно повинен наповнюватися бюджет дер-

жави, якого виду прибуткового оподаткування (юридичних або фізичних осіб) потрібно віддати перевагу в частині виконання регулюючої функції.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є вивчення проблем оподаткування фізичних осіб, розробка та обґрунтування основних напрямків удосконалення механізму оподаткування доходів фізичних осіб в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження.

У центр будь-якої податкової системи покладено оподаткування особистих доходів. Це викликано не тільки тим, що всі суспільні відносини так чи інакше замикаються на людині, працівникові, а й тим, що рівень індивідуального оподаткування багато в чому визначає рівень оподаткування іншими податками.

«Забезпечення реалізації основної функцій податків в системі суспільного перерозподілу матеріальних благ забезпечується державою шляхом проведення податкової політики, пов'язаної з регулюванням економічного і соціального розвитку суспільства. Податки з населення, крім фіскальних потреб, регулюють рівень доходів громадян, стимулюють або обмежують трудову активність населення, виконують функцію соціального захисту населення» [2].

З проведенням в нашій країні перетворень, виникненням відсутніх раніше фінансових інститутів (страхових компаній, комерційних банків, бірж і т.п.) населення стало активним учасником фінансового ринку з всім його інструментарієм. Прибуткове оподаткування охоплює практично всі категорії населення і економічно можливі форми доходу, що наділяє його потенційною справедливістю. Воно найбільш повно відповідає одному з основних принципів оподаткування - рівнонапруженості, коли сума податку в ідеалі залежить від платоспроможності платника.

«Прибуткове оподаткування громадян в усіх країнах будується за єдиними принципами, володіє великими можливостями впливу на рівень реальних доходів населення, дозволяє за допомогою системи пільг, вибору об'єкта і ставок оподаткування стимулювати стабільні доходи бюджету за рахунок підвищення ставок податку, у міру зростання доходів громадян» [3].

Цілі справляння та основні риси прибуткового податку в Україні багато в чому схожі з прийнятими в більшості промислово розвине-

них країн. Його місце в податковій системі визначається наступними факторами:

- прибутковий податок - це особистий податок, тобто об'єктом оподаткування є не усереднений дохід, а дохід, отриманий конкретним платником;

- прибутковий податок більшою мірою відповідає основним принципам оподаткування - загальності, рівномірності і ефективності;

- податок регулярно надходить до бюджету, що важливо з точки зору поповнення бюджетних коштів;

- основний спосіб стягнення даного податку - у джерела виплати доходу - є досить простим і ефективним механізмом контролю за своєчасністю перерахування коштів до бюджету.

Роль податку на доходи фізичних осіб конкретизується висновками, одержаними в результаті аналізу надходжень податкових платежів в бюджетну систему України.

«Так, у 2018 році до зведеного бюджету України надійшло 211,2 млрд грн ПДФО, що становить 17,9% загального обсягу зведеного бюджету. Проти 2017 року надходження ПДФО зросло майже на чверть (на 23,8% – на 40,6 млрд грн). Із загального обсягу ПДФО більше половини (65,4% – 138,2 млрд грн) надійшло до місцевого бюджету та 73,0 млрд грн – до державного бюджету» [4], (рис. 1).

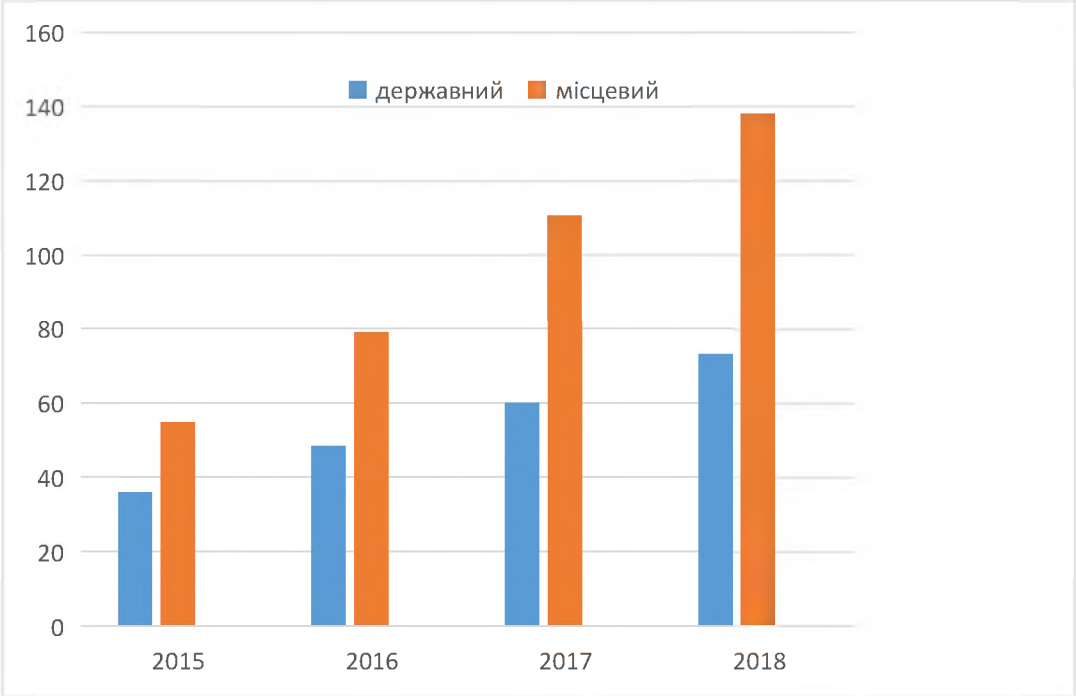


Рисунок 1 - Динаміка надходження ПДФО до державного та місцевого бюджетів, млрд грн

Податок на доходи фізичних осіб є податком, який регулює доходи громадян, надходження в державний і місцеві бюджети, і являє собою загальний регулятор суспільного добробуту і забезпечення економічної рівноваги між основними групами населення, регіонами і територіальними утвореннями.

«Розвиток вітчизняного прибуткового оподаткування наочно показав, як державна ідеологія впливає на економічні процеси. Прибутковий податок, який найбільше зачіпає матеріальний добробут громадян, неодноразово піддавався кардинальним методологічним змінам, побувавши пропорційним, диференційованим, з простою і складною прогресією. Ці зміни підкреслюють необхідність пошуку збалансованості інтересів держави та громадян в прибутковому оподаткуванні. Прибутковий податок в державному бюджеті становить не найбільшу суму, але цінність його в тому, що кожен, вкладаючи в загальну скарбницю частину свого доходу, тим самим виконує найперший зі своїх громадянських обов'язків» [5].

Не зважаючи на всі переваги, як для громадян, так і для держави, прибутковий податок має низку недоліків, пов'язаних з особливостями об'єкта оподаткування та механізму справляння, що надає значні можливості для ухилення від його сплати. Тому немає жодної податкової системи, в якій би оподаткування доходів громадян не піддавалося змінам, що найчастіше являють собою боротьбу держави з ухиляннням від оподаткування [6].

В Україні широко застосовуються як мінімум 5 схем ухилення від сплати повного «пакета» податків при виплаті зарплат в комерційних структурах.

1. Касова. Це найпоширеніша схема виплати зарплати в конвертах, згідно з якою накопичується і використовується неврахована в касі готівку. Частина необлікованих товарів і послуг продається без видачі чеків, а зібрані від такої діяльності кошти спрямовуються на виплати зарплат.

2. Підприємницька. В цьому випадку потрібно мати в штаті компанії одну фізособу-підприємця (або домовитися з дружнім керівництву приватником). Щомісяця підприємство може перераховувати йому, скажімо, 200 тис. грн нібито за якийсь товар, після чого підприємець знімає перераховані йому кошти і повертає готівку в компанію для виплати зарплати. Всі витрати по даній схемі - це єдиний податок і єдиний соцвнесок. Куди більш солідними були б платежі при офіційній виплаті праців-

никам 200 тис. грн: 44 тис. грн довелося б заплатити єдиного соцвнеску, приблизно 36 тис. грн - податку з доходів фізосіб і 3 тис. грн перерахувати військового збору - всього 83 тис. грн.

3. Торговці. Торгові центри наймають персонал не на повну ставку, а лише на пів-окладу. Це називають навіть не роботою, а стажуванням. Після її закінчення працівнику оголошують, що він не підійшов. Іноді торгові компанії роблять ще простіше: оформляють співробітників не на повний робочий день, а лише на 2-3 години. Це дозволяється Трудовим кодексом. В результаті персоналу нараховується зовсім мізерна зарплата, а решта сплачується в конвертах.

4. Фінансова допомога. При такій схемі співробітники пишуть заяву на отримання довгострокової поворотної допомоги, яка не обкладається податком, і отримують достатньо значні суми: їх вистачає на виплату реальної зарплати не одного, а декількох працівників. Термін повернення може встановлюватися просто позамежний - до 10 років. Така допомога може щомісяця надаватися кожному із співробітників по черзі. Зрозуміло, що вона йде на виплату зарплат іншим працівникам.

5. Дивіденди. Нарахування міфічних дивідендів застосовується в компаніях, чиї працівники є ще і її співвласниками. Наприклад, в штаті значаться три акціонера - генеральний директор, фінансовий директор і головний бухгалтер. Кожен з них, окрім мінімальної зарплати, отримує щоквартально велику суму у вигляді дивідендів - по 100 тис. грн. З них потрібно заплатити лише один невеликий податок - 5% суми. Сукупно вони сплачують до держбюджету лише 15 тис. грн. У цьому випадку їм не доводиться платити жоден соцвнесок (на ньому економиться 66 тис. грн), ні податок з доходів громадян (54 тис. грн). У підсумку замість 120 тис. грн до держбюджету сплачуються лише 15 тис. грн.

При цьому в ДФСУ стверджують, що все жорсткіше борються з такими явищами. Зокрема, організовують перевірки за заявами колишніх співробітників компаній і знаходять «чорну бухгалтерію» - документи, в яких працівники розписуються за реально отримані в «конвертах», але офіційно не враховані гроші.

Висновки та подальші дослідження. Таким чином, виявлено ряд факторів, що визначають особливу роль податку на доходи з фізичних осіб в загальній системі оподаткування:

- об'єктом оподаткування даним податком служить саме дохід, який одержує платник податку;

- його платниками є практично все працездатне населення країни;

- податок на доходи фізичних осіб - достатньо стабільне і стійке джерело доходів бюджету;

- податок на доходи фізичних осіб займає одне з основних місць в податковій системі України і його зміни відповідають цілям податкової політики, що проводиться державою.

Вдосконалення оподаткування фізичних осіб є основним шляхом боротьби з ухиленнями від його сплати і вимагає подальшого вивчення оцінки податкового навантаження на населення і аналізу індівідуальної платоспроможності як принципа побудові податкової системи держави. Вважаємо, що платоспроможність населення повинна бути основним критерієм для розрахунку податкового навантаження на населення кожного регіону.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баланда Л. А. Загрози надмірної поляризації доходів населення України // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу.– 2008.– № 3(2).– С. 156 – 160

2. Мельник І. Б. Зарубіжний досвід щодо оподаткування доходів фізичних осіб. URL: http:// sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf (дата звернення: 05.10.2019).

3. Швець Ю. О., Бахметова Я. Ю. Оподаткування доходів фізичних осіб: проблеми та перспективи в Україні та ЄС. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 17. С. 771–775. URL: http://global-national.in.ua/archive/17-2017/155.pdf (дата звернення: 12.10.2019).

4. Звіт державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL: http:// sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf (дата звернення: 09.10.2019).

5. Непочатенко О. О. Оновлений механізм справляння податку на доходи фізичних осіб: проблеми та перспективи. Економіка. Управління. Інновації. 2016. Вип. 1 (16). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_1_16 (дата звернення: 12.10.2019).

6. Шевчук І. В. Іноземний досвід оподаткування доходів фізичних осіб та можливості його адаптації в Україні. URL: http://ir.znau.edu.ua/handle/123456789/257 (дата звернення: 07.03.2019). Економіка і організація управління •№ 1 (33) 2019

7. Податковий кодекс України: Кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 р. Дата оновлення: 01.03.2019. URL: http:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 09.10.2019).

Прудченко Антоніна Анатоліївна,
студентка групи ФМФАз-18-2
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Бойко Олена Олександрівна,
к.е.н., доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування

ШЛЯХИ ВПЛИВУ НА ЕКСПОРТ ОКРЕМИХ ВИДІВ ПРОДУКЦІЇ ЗА РАХУНОК ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ

Постановка проблеми. Серед важливих напрямків підтримки ЗЕД підприємств можна виділити заходи податкового регулювання. При цьому можливим інструментом стимулюючого впливу на експортерів виступає система відшкодування ПДВ, виплаченого на внутрішньому ринку при закупівлі товарів у випадку їх подальшого експорту. Разом з тим, такий механізм не завжди є вигідним та доцільним з точки зору бюджетних надходжень. Крім того, з ним пов'язаний значний обсяг податкових порушень.

Постановка завдання Метою даної статті висвітлення основних шляхів впливу на експорт окремих видів продукції за рахунок оподаткування ПДВ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Тому одним з важливих питань, яке повинно бути враховано в процесі оптимізації ПДВ з метою стимулювання ЗЕД, є питання протидії ухиленню від сплати податків представниками агробізнесу. «Як відзначають експерти, саме сільське господарство є лідером серед усіх галузей господарства України за тіньовою зайнятістю, а також за використанням схем ухилення від оподаткування, так, вважається, що тіньовий сегмент аграрного ринку значною мірою сформований за рахунок необлікованого та незадекларованого виробництва, згідно різних експертних оцінок тіньо-

вий сегмент на ринку зерна досягає 40%, а тіньовий ринок виробництва олії оцінено понад ніж у 20 млрд.грн. на рік» [5].

При цьому результати контрольно-перевірочної роботи ДФС України дають можливість стверджувати, що на аграрному ринку існує кілька основних тіньових схем, зокрема і схеми з використанням відшкодування ПДВ.

Так, у випадку застосування найбільш поширених тіньових схем первинний «продаж» зерна, що має на меті виключно його «легалізацію»,супроводжується оформленням так званих «зустрічних транзитів» або «скруток». При цьому підприємства декларують нереальні операції придбання товарів певної номенклатури (наприклад, продуктів харчування, сигарет і т.д.), а постачання тієї продукції, на яку є попит підприємств реального сектора економіки. Також поширеною є діяльність псевдовиробників і суб'єктів підприємництва, які нібито купують зерно у неплатників ПДВ, в т.ч. у фізичних осіб-підприємців, які не моглизабезпечити такі обсяги виробництва зерна.

«На наступному етапі господарських відносин таке легалізоване зерно стає об'єктом купівлі-продажу псевдо постачальниками, які фактично не здійснюють економічної діяльності, при оформленні від імені таких псевдо постачальників здачі зерна на зернові склади, відбувається оформлення спеціальних складських документів, які засвідчують прийняття зерна на зберігання, а при продажі – переоформленняна інших власників, так закінчується процедура легалізації зерна, при цьому зустрічними транзитами та псевдопостачальниками власні податкові зобов'язання з ПДВ, що виникають при декларуванні нереальних операцій з постачання зерна перекриваються за рахунок схемного податкового кредиту» [5].

Також тіньові схеми поширені й на ринку олії. Так, ряд виробників даної галузі намагаються ввести в обіг насіння соняшника та соєві боби невідомого походження. Для приховання цього факту використовується схема нібито приймання на давальницьких умовах сировини на переробку від псевдо постачальника і випуск готової продукції нібито з цієї давальницької сировини.

Зважаючи на це, ДФС України протягом 2017-2019 років неодноразово наголошувала на необхідності вирішення проблем оподаткування аграріїв податком на додану вартість.

На початку 2019 року ДФС проаналізувала особливості функціонування ринків зерна і олійних культур, а також вплив даних ринків

на обсяги надходження ПДВ до державного бюджету. В результаті такого аналізу було встановлено, що сума відшкодування ПДВ від експорту зернових культур та олій по найбільших експортерах (таких було визначено 42 підприємства)значно перевищує загальну суму фактичного надходження ПДВ відусіх виробників товарів вказаних груп. За 1,5 роки таке перевищення склало 32,2 млрд.грн. Причиною такої ситуації ДФС України вважає високу долю тіньового ринку аграрної продукції.

З метою вирішення цієї проблеми ДФС розглянула декілька шляхів оптимізації, а також варіантів зміни принципів оподаткування аграрної продукції ПДВ. Протягом 2019 року проводилося консультативне обговорення даної проблеми працівниками ДФС України, галузевими асоціаціями, Мінагрополітикою з метою пошуку оптимального шляху вирішення проблеми. Зокрема, ДФС України пропонувала до обговорення доцільність звільнення від сплати ПДВ операцій з постачання на митній території України та вивезення в митному режимі експорту зернових культур, насіння олійних та олій рослинного походження.

Запропонований ДФС варіант мав на меті забезпечення скорочення втрат бюджету, перш за все, за рахунок унеможливлення тіньових схем, в основі яких лежить ухилення від оподаткування при нетиповому експорті товарів. За такою схемою працюють, зокрема, крупні рітейлери. «Як засвідчили оперативні дані ДФС, лише три крупні підприємства, що працюють у сфері рітейлу і не пов'язані з сільським господарством, експортували зернота олію на суму біля 3,4 млрд.грн., у результаті вони отримали право на зменшення податкових зобов'язань за операціями з роздрібної торгівлі, сума втрат бюджету при цьому склала близько 0,6 млрд. грн., за попередніми розрахунками ДФС України, що були проведені з урахуванням загальних фактичних обсягів експорту зерновий культурта олії, вигода державного бюджету у випадку підтримки даної пропозиції склала б більше 30 млрд грн на рік [3].

Експерти ДФС передбачали, що в разі скасування оподаткування ПДВ, аграрії будуть звільнені й від бюджетного відшкодування суми сплаченого ПДВ. Це призведе до фінансових втрат сільськогосподарських підприємств та збільшення рівня собівартості аграрної продукції. У результаті може виникнути ситуація, в якій сільгоспвиробникам стане невигідно експортувати зернові та олійні. Тому для

нівелювання такого ефекту ДФС пропонувала компенсувати втрати аграріїв за допомогою механізму державної підтримки.

Однак запропонований варіант оптимізації ДФС зустрів значний опір громадськості, експортерів, виробників аграрної продукції тощо. Його використання могло б забезпечити позитивний вплив на бюджет України, але при цьому він мав би негативний вплив на експортну діяльність та сільськогосподарське виробництво.

«Слід зауважити, що в 2017 році також розглядався схожий шлях впливу на олійну галузь, експерти у сфері аграрного бізнесу зазначали, що відміна експортного ПДВ на сою, ріпак та соняшник для українських аграріїв призведуть до прямих фінансових втрат, в результаті чого аграрний сектор недоотримає 9-10 млрд грн [6].

Незважаючи на це, у грудні 2017 року Верховна Рада України прийняла так звані «соєво-ріпакові правки», які позбавили виробників та експортерів права отримувати державну фінансову підтримку через механізм відшкодування ПДВ при експорті сої (з 01.09.2018 до 31.12.2021) та за експорту насіння ріпаку (з 01.01.2020 до 31.12.2021). «А з 1 вересня 2018 року почали діяти додаткові норми, запроваджені Законом 2440-VIII, якими було повернуто право відшкодовувати ПДВ, але лише для підприємств-виробників, які самостійно вирощують вищевказану продукцію на сільськогосподарських землях, компанії-експортери, які не мають статусу сільгоспвиробника, так і залишилися поза системою відшкодування ПДВ, що фактично виштовхнуло їх із ринку, а сам ринок зробило менш конкурентним» [2].

Результатом таких податкових нововведень стало значне скорочення кількості експортерів сої в Україні. Так, в середньому у 2017/2018 маркетинговому році кількість підприємств-експортерів сої складала 134 підприємства, а в 2018/2019 маркетинговому році цей показник склав лише 81 підприємство. Значно скоротився і загальний обсяг сої. У 2018/2019 маркетинговому році він скоротився майже в 2 рази і досягнув мінімального рівня за останні п'ять років. Представники бізнесу зазначають, що «без відшкодування ПДВ експорт олійних фактично втрачає свій економічний сенс, саме тому багато трейдерів-експортерів вже сьогодні опинилися поза ринком і не мають стимулу закуповувати й реалізовувати сою за кордон, що, відповідно, є причиною зниження експортного попиту на зазначену культуру з України» [2].

Таким чином, існує суперечливість у даному питанні. Так, збільшення надходжень до бюджету при відміні експортного ПДВ для виробників зернових та олійних культур спричиняє негативний вплив на експорт.

Але при цьому слід враховувати стратегічні цілі України. Зокрема, наша держава є однією з найбільших аграрних держав світу і має всі перспективи для розвитку на лише сільськогосподарського виробництва, але й харчової промисловості. Тому в Україні слід використовувати дієві механізми стимулювання не сировинного експорту, а експорту готової продукції. Саме цьому можуть сприяти окремі пропозиції ДФС у сфері оподаткування аграріїв-експортерів ПДВ.

Зокрема, можна погодитися з тими експертами, які вважають за доцільні зміни в оподаткуванні експортерів насіння олійних культур. Так, на думку експертів, стимулюючі заходи по внутрішній переробці олійних культур дозволять перейти від експорту сировини до експорту переробленого продукту. «Для початку аграріям доведеться пристосуватись до падіння цін на сою та ріпак, але це буде лише короткостроковим ефектом: якщо зросте переробка сої та рапсу, то Україна займе домінуючу нішу на світовому ринку олії в цілому, що дозволить нашій державі зайняти стратегічне місце у плані світової харчової безпеки і посилить міжнародні позиції України» [6].

Ще одним додатковим позитивним моментом пропонованих ДФС нововведень могло б стати спрощення оподаткування в цілому. Так, відміна для виробників зерна та олії, які не матимуть статусу платників ПДВ, обов'язку подання звітності з цього податку та податкових накладних для їх реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних створить суттєвий дерегуляційний ефект і матиме позитивний стимулюючий вплив на дані ринки.

Висновки Зважаючи на вищевказане, можна стверджувати, що особливості оподаткування ПДВ здатні значно вплинути на ЗЕД підприємств, зокрема стимулювати експорт продукції або ж зменшити обсяги вивезення продукції за рахунок спрямування господарюючих суб'єктів на її внутрішню переробку тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гуцул І. Податкове стимулювання інвестиційної та зовнішньоекономічної діяльності в умовах глобалізації / І. Гуцул // Світ фінансів. - 2013. - Вип. 1. - С. 150-155.

2. Душник І. Наслідки «соєвих правок» – чи почують депутати експортерів? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://eba.com.ua/naslidky-soyevyh-pravok-chy-pochuyut-deputaty-eksporteriv/

3. ПДВ з експорту зерна та олії: ДФС пропонує обговорити звільнення від оподаткування // Інтерактивна бухгалтерія. – 18 січня 2019 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://interbuh.com.ua/ua/documents/onenews/126510

4. Перспективи // Вісник: офіційно про податки. – 16 березня 2019 р. – №10 (1010) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100011480-perspektivi-17

5. Фіскали назвали основні схеми ухиляння сплати ПДВ в АПК [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://agroreview.com/news/fiskaly-nazvaly-osnovni-shemy-uhylyannya-splaty--pdv-v-apk?page=8

6. Через відміну експортного ПДВ на технічні та олійні культури аграрії щорічно втрачатимуть 10 мільярдів гривень прибутку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://superagronom.com/news/2802-cherez-zmini-u-podatkovomu-kodeksi-agrariyi-schorichno-vtrachatimut-10-milyardiv-griven-pributku-onovlyuyetsya

Саврась Ірина Вікторівна,
студентка групи ФМФАз-18-2
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Бойко Олена Олександрівна,
к.е.н., доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування

МОЖЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ДЛЯ ОПТИМІЗАЦІЇ РОБОТИ ФІСКАЛЬНИХ ОРГАНІВ УКРАЇНИ

Постановка проблеми. У процесі розробки шляхів удосконалення діяльності фіскальних структур в Україні варто враховувати

перспективні досягнення розвинених держав у цій сфері. Саме вивчення зарубіжного досвіду у сфері оподаткування може стати важливим джерелом інформації для генерування стратегічних ідей подальшого вдосконалення вітчизняної податкової служби.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Пру актуальність таких досліджень свідчить частота звернення до них в наукових колах. Цьому питанню присвячені роботи таких сучасних дослідників як К.І. Хіміч та Л.Г. Маркова [12], О.В. Рускіна[9], А.Ф. Лось [2] та ін.

Значною мірою світовий досвіт позитивних нововведень в організації роботи податкових структур уже впроваджено і в Україні, але все ж таки у цьому напрямку реалізовані ще не всі перспективні шляхи вдосконалення.

«Як підкреслює К.І. Хіміч, основними напрямками таких досліджень є вивчення моделей організаційних структур; дослідження структурних компонентів системи податкового адміністрування; аналіз напрямів адміністрування податків та зборів; вивчення нормативно-правового забезпечення в діяльності податкових органів; аналіз податкової звітності в зарубіжних державах (рис. 3.1)» [12, с.151].



Рис. 3.1. Основні напрямки вивчення зарубіжного досвіду з метою оптимізації роботи податкових структур України [12, с.151]

Особливу увагу варто звернути на досвід побудови організаційних структур фіскальних органів влади. Це питання особливо актуальне для України, оскільки протягом останніх років відбувалося непродумане реформування в даній сфері.

«У наукових джерелах виділяють три основні моделі організаційних структур фіскальних органів:

1) модель, що побудована за видами податків, в основі такої моделі лежить структуризація податкової служби відповідно до існуючих в державі податків та зборів, при такому підході в структурі пода-

ткового органу виділяють підрозділи, що контролюють надходження конкретного податку (збору), така модель вважається сьогодні найменш ефективною, оскільки не забезпечує узгодженої роботи податкових структур і створює значні складності перевірки окремих платників податків;

2) модель, що побудована за функціональними напрямками, при такому підході в структурі фіскальних органів виділяють окремі підрозділи, що реалізують різні функції (наприклад, підрозділ інформаційно-консультативної діяльності, контрольно-перевірочний підрозділ, підрозділ по роботі з податковим боргом тощо), при використанні такої моделі податковий менеджмент дещо ефективніший, але все ж таки така організаційна структура теж має недоліки, зокрема, це, як і в попередній моделі, невисокий рівень орієнтації на платників податків, що створює незручності співпраці платників і державних податкових службовців, не забезпечує високий рівень довіри до податкових структур;

3) модель, що побудована за окремими видами платників податків, така схема організації податкових структур є найбільш сучасною і максимально сприяє покращенню процесів співпраці фіскальних структур та платників податків, за такого підходу в структурі податкового органу влади виділяють окремі підрозділи по роботі з великими підприємствами, середніми підприємствами, малими підприємствами, платниками податків-фізичними особами, така побудова організаційних структур податкових органів забезпечує більш ефективне врахування особливостей платників податків різних груп, вона вже впроваджена в Італії, Великобританії, Німеччині» [2, с.117].

У цьому аспекті слід зазначити, що на сьогодні організаційна структура управління ДПС побудована за змішаною моделлю, в якій поєднано функціональний підхід (модель «за функціями») та модель «за групами платників податків». При використання функціонального підходу для побудови організаційної структури управління ДПС свідчить те, що в ній виділено такі департаменти:

- Департамент інформаційно-сервісної підтримки;
- Департамент податкових перевірок, трансфертного ціноутворення та міжнародного оподаткування;
- Департамент методологічної та нормотворчої роботи;
- Департамент правового забезпечення;
- Департамент по роботі з податковим боргом;
- Департамент з питань запобігання та виявлення корупції;

- Департамент внутрішнього аудиту;
- Департамент боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;
- Головне слідче управління фінансових розслідувань і т.д.

Разом з тим, у структурі управління ДПС присутні елементи моделі «за групами платників податків». При це, зокрема, свідчить виділення у структурі ДПС Офісу великих платників податків, реєстрація якого як державної юридичної особи відбулася 30 липня 2019 року. Офіс великих платників податків ДПС знаходиться за адресою: 04119, м.Київ, вул. Дегтярівська, 11 г.

Таким чином, Україна сьогодні використовує позитивний досвід розвинених держав щодо побудови організаційних структур управління податковими органами за більш прогресивними моделями («за функціями» та «за групами платників податків»). Разом з тим, з урахуванням значних особливостей оподаткування малих підприємств, а також фізичних осіб, оптимізації організаційної структури ДПС (а також і покращенню обслуговування платників податків різних видів) могло б сприяти виділення в ній не лише Офісу великих платників податків, але й окремого Департаменту платників податків-малих підприємств та Департаменту платників податків-фізичних осіб. Тобто, перспективи оптимізації структури ДПС пов'язані з більш повним впровадженням в її роботу організаційної моделі «за групами платників податків».

Окремим аспектом вдосконалення структури ДПС має бути вирішення питання про організаційний механізм податкових розслідувань, які традиційно відносяться до повноважень податкової міліції (згідно ст. 348 Податкового кодексу України [7]). Але при цьому невирішеною проблемою в Україні тривалий час є підпорядкованість податкової міліції. Протягом останніх років вона функціонувала у структурі Державної фіскальної служби України. Значна кількість науковців, а також і політиків вважали це недоліком, який, на їх думку, створював можливості для корупційних діянь працівниками ДФС.

У цьому аспекті корисним є зарубіжний досвід, який, зокрема. свідчить, про доцільність відокремлення функцій податкової міліції від функцій адміністрування податків. Такий підхід до організації податкових розслідувань використовується у ряді розвинених держав, зокрема в Німеччині, Швейцарії,Данії, Норвегії, де податкові служби не мають повноважень у сфері фінансових розслідувань.

«Також позитивним у цьому питанні є досвід колишніх республік СРСР. Наприклад, у Казахстані ще в 2005 році відбулася реорганізація Агентства з боротьби з економічною і корупційною злочинністю (фінансової поліції) у самостійний державний орган, що отримав пряму підлеглість президенту країни, міжнародна спільнота визнала такий крок позитивним, результати діяльності фінансової поліції Казахстану у сфері протидії корупції в фінансовій сфері був відзначений у 2010 р. на GRECO Ради Європи» [4, с.169].

Зважаючи на позитивний зарубіжний досвід, для України також доцільно забезпечити незалежність фінансових розслідувань, що потребує виведення даних функцій зі структури ДФС та нової ДПС. «Зараз для цього вже створено всі умови. 25 вересні 2019 року Кабінет Міністрів України своєю постановою № 846 тимчасово залишив функції податкової міліції в Державній фіскальній службі, але лише до моменту створення нового Бюро фінансових розслідувань, яке планується створити як максимально незалежну структуру, не підпорядковану ДПС» [10].

«Також зарубіжний досвід може бути використаний для оптимізації механізму роботи фіскальних органів України, перш за все, це пов’язано з перспективами впровадження єдиного рахунку для сплати податків, це може значно спростити процес адміністрування та сплати податків для платників, а спрощення оподаткування – це одна з основних сучасних тенденцій розвитку фіскальних органів у всьому світі» [9, с.119].

Значні кроки у цьому напрямку в Україні уже зроблено. Так, 4 жовтня 2019 року Верховна Рада України прийняла законопроект № 1051 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [8].

При цьому усі витрати на здійснення платежів лягають на ДПС та Казначейство, а платникам податків потрібно буде лише сплатити комісію тільки за поповнення Єдиного рахунку.

«Нововведення повинне запрацювати з 1 січня 2021 року, хоча у проекті було заплановане його впровадження з 1 липня 2020 року), також слід зауважити, що єдиний рахунок все ж таки буде не єдиним, залишиться рахунок щодо сплати ПДВ та рахунок щодо сплати акцизного податку СЕАРПСЕ, також через єдиний рахунок не можна буде сплатити чистий прибуток державним і комунальним підприємствам» [6].

«Існують також інші напрямки спрощення механізмів адміністрування податків в Україні, зокрема, це стосується спрощення податкової звітності, зарубіжний досвід свідчить про те, що це цілком можливо, наприклад, у Нідерландах та Бельгії декларація з ПДВ складається лише з 1 сторінки» [13, с.145].

«Звичайно, для реалізації таких завдань необхідна значна кількість кваліфікованих співробітників Державної податкової служби, при цьому значна їх частина має бути задіяна не лише у перевірках та інших контрольних процедурах, а саме в інформаційно-консультативній роботі, це може значно збільшити витрати на утримання ДПС, але натомість забезпечить віддачу у вигляді високого рівня податкових надходжень, зменшення помилок, посилення довіри до податкових органів з боку платників податків, однією з тенденцій розвитку фіскальних структур у розвинених державах є збільшення їх фінансових, матеріальних та людських ресурсів» [9, с.119]. І результатом цього стає покращення загальної податкової дисципліни.

В цілому, аналіз зарубіжного досвіду свідчить про те, що в країнах Європи чисельність працівників податкових служб значно більша, ніж на сьогодні в Україні. Так, в Україні Кабінет міністрів України затвердив граничну чисельність працівників центрального апарату і територіальних органів Державної податкової служби в таких межах:

- чисельність апарату ДПС – 1628 осіб;
- чисельність працівників територіальних органів – 28 752 осіб.

Для порівняння кадрового забезпечення податкової служби України та країн Європи використаємо досвід декількох держав з різними схемами організації податкових структур. Результати аналізу представлені в табл. 1.

Таблиця 1

Кадрове забезпечення податкових служб України та країн Європи

Показник	Україна	Болгарія	Франція
Чисельність працівників податкової служби, осіб	30380	7976 [3]	80000 [1]
Кількість населення, осіб, млн. чол.	44,8	7,1	66,99
Кількість працівників податкової служби в розрахунку на 1 млн. жителів, осіб	678,13	1123,38	1194,21

Дані табл. 1 свідчать про те, що порівняно з країнами Європи чисельність працівників ДПС в Україні є значно меншою у розрахунку на кількість жителів. «Незважаючи на це, в науковій літературі часто підкреслюється, що в нашій державі має місце надмірна кількість персоналу податкової служби» [5, с.115]. Але проведені порівняння свідчать про те, що чисельність працівників в Україні може бути навіть збільшена для забезпечення ефективного консультування та інформування платників податків, а також ефективного контролю у сфері оподаткування.

Висновки Таким чином, з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду в Україні доцільно: 1) проводити подальшу оптимізації організаційної структури податкової служби на основі моделі «за групами платників податків», (наприклад, виділяючи при цьому Департамент оподаткування суб'єктів малого бізнесу та Департамент оподаткування фізичних осіб); 2) продовжити впровадження Єдиного рахунку для сплати податків та спрощення підготовки і подання податкової звітності; 3) покращити інформаційно-консультативну роботу з платниками податків, що може потребувати збільшення штату працівників ДПС. Досвід розвинених держав свідчить, що такі напрямки є ефективними кроками на шляху до покращення податкової дисципліни населення та підвищення рівня довіри до податкових служб.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бурцева О.Є. Порівняльний аналіз податкових систем країн ЄС / О.Є. Бурцева, О.О. Власов // Ефективна економіка. – 2017. – № 12[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6011

2. Лось А. Ф. Адаптація оподаткування суб'єктів господарювання України до податкових систем в розвинутих країнах світу / А. Ф. Лось // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2013. – № 4(1). – С. 116-124.

3. Националнаагенция за приходите / Сайт Національної агенції з питань податків Болгарії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://nap.bg/page?id=516

4. Ніпіаліді О. Перспективи створення служби фінансових розслідувань: українські реалії та зарубіжний досвід / О. Ніпіаліді // Актуальні проблеми правознавства. – 2017. – Випуск 3 (11). – С. 165-171.

5. Олійник О.Д., Мулявка Д.Г. Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу: монографія – Ірпінь, 2016. – 166 с.

6. Онищенко В. Єдиний рахунок 2020 / В. Онищенко // Головбух – 8 жовтня 2019 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.golovbukh.ua/article/7833-diniy-rahunok-2020?ustp=W

7. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

8. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: законопроект № 1051 від 4 жовтня 2019 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JI00042V.html

9. Рускіна О. В. Фіскальне регулювання: міжнародний досвід та уроки для України / О.В. Рускіна // Наукові записки НаУКМА: зб. наук. пр..- Київ. Економічні науки. – 2017. Т.2 – Вип.1. – С. 116-123.

10. Функції податкової міліції залишили в ДФС // Економічна правда. – 28 вересня 2019 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.epravda.com.ua/news/2019/09/28/652071/

11. Фурса Т. П. Фіскальний механізм: зарубіжний досвід та українські реалії / Т. П. Фурса, С. М. Синиця // Інтелект XXI. – 2016. – № 5. – С. 32-36.

12. Хіміч К.І. Досвід адміністрування податків у країнах з розвиненою економікою та можливості йогоадаптації в Україні / К.І.Хіміч, Л.Г. Маркова // Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії:Економічні науки. – 2010. – С. 150-156.

13. Шевчук М. Інформаційне забезпечення органів фіскальної служби України як елемент стратегічного плану розвитку країни / М. Шевчук // Підприємництво, господарство і право. – 2017. – №6. – С.144-147.

Салюк Леся Олександрівна,
студентка групи ФМФАз-18-2
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Тимрієнко Ірина Юріївна,
к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування ВННІ ДФСУ

ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ ІНСТРУМЕНТІВ МИТНОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Постановка проблеми. Митні платежі є одним з основних джерел доходів бюджетної системи України. «В світі склалася тенденція, коли митні платежі складають 1/3 частину державного бюджету, а податкові платежі – 2/3 його частини. В Україні митні платежі, формують майже 2/3 Державного бюджету України» [1].

«Разом з тим митні платежі (в$) в серпні цього року скоротились на 9,7% порівняно із серпнем 2018р. ($998 млн проти $1105 млн). При тому, що обсяг імпорту зріс - $ 5,036 млрд у 2019 відносно $4,957 млрд у 2018 році. В уряді падіння митних платежів пояснюють низькою вартістю імпортної нафти, пільговим імпортом обладнання для зеленої енергетики і тим, що "Нафтогаз" оформляє частину газу не в режимі імпорту, а в режимі "митний склад"» [2].

В сучасних умовах митні платежі, з одного боку, є важливим регулятором, що сприяє більшій відкритості ринку, з іншого, одним з найбільш поширених зовнішньоторговельних інструментів протекціонізму. Вони багато у чому визначають місце країни в міжнародному поділі праці і забезпечують значну частину доходів держави. При цьому протягом останніх десятиліть спостерігається неухильне зниження ставок імпортних мит.

У зв'язку з тим, що митні платежі є сукупністю різних видів платежів (ввізне і вивізне мито, акцизи, ПДВ і інші), актуальним є визначення економічної сутності цих видів платежів, особливо митних зборів і податків. Також актуальною є проблема вибору основи нарахування різних видів платежів, визначення рівня їх оптимальних ставок.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Обрана тема стосовно сучасного етапу розвитку економіки поки недостатньо розроблена, хоча проблеми економічної ролі митних платежів знаходяться в фокусі уваги ряду наукових досліджень. В Україні даній проблематиці присвячені роботи ТолочкоВ. М., Музики Т. Ф., Гребельника О.П., Легкоступ І. І., Кацуби К. В., Губи М.О. та ін.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є визначення ролі митних платежів у регулюванні ЗЕД і вироблення рекомендацій щодо вдосконалення структури митного тарифу України, який не суперечать міжнародним зобов'язанням і національним інтересам держави.

Виклад основного матеріалу дослідження.

У вітчизняній літературі питання про природу митних зборів викликає інтерес не тільки економістів, а й юристів. І тими, і іншими використовується один підхід - співвіднесення мит з податками. Але економісти при цьому розкривають економічний зміст митних платежів, юристи ж з'ясовують їх сутність як правового явища.

«Інтерес до даного питання представників економічної та юридичної науки пояснити нескладно. Мита, як і податки, відносяться до економічних відносин особливого роду, оскільки складаються не між економічними суб'єктами, а між ними і державою. Дані відносини спочатку закріплюються в правових нормах, які є втіленням загальних правил поведінки. Оскільки в дійсності економічні суб'єкти і держава взаємодіють один з одним згідно з правовою нормою, їх відносини набувають характеру правовідносин, що становить об'єктивну основу юридичного знання» [3, с.31].

Рівень формального розгляду природи мит цілком може влаштовувати юриста. Економіст же повинен її оцінювати з точки зору змісту економічних явищ. Як відомо, внутрішні кордони цього змісту становить зв'язок між доходами і витратами - головними складовими економічної діяльності взагалі. В економіці, як в природі, нічого не з'являється з нічого. Доходи одних економічних суб'єктів є витратами інших. Якщо на боці держави мито, перераховане в доходи бюджету, являє собою певний вид доходів, то на стороні декларанта, що сплатив мито - це певний вид витрат, що, на наш погляд, має входити в змістовну характеристику мит.

Отже, митні збори представляють собою специфічну форму відносин держави і суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності з приводу

формування доходів бюджету, а значить, виступають інструментом державного впливу на економіку. Їх економічна природа складна і суперечлива. Вони одночасно виступають втіленням доходів і витрат, беруть участь в процесі ціноутворення, перебуваючи на кордоні його внутрішнього і зовнішнього механізму.

В умовах становлення нових економічних відносин, становлення митної системи України, природно було б основний акцент зробити на фіскальній функції митних платежів.

Хоча, законодавчо закріплене поняття митних платежів не відрізняється чіткістю, і не закріплює ті суттєві ознаки, які були б характерні виключно для митних платежів, але воно визначає види податків і зборів, що входять до їх складу.

Існують таки види митних платежів:

« -мито;

- акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції);

- податок на додану вартість із ввезених на митну територію України товарів (продукції)» [4].

«Контекст нарахування митних платежів по відношенню до податкової бази має певні особливості. Більшість митних платежів є квотарними, тобто їх сума обчислюється залежно від обсягу податкової бази і об'єкта оподаткування та ставок податку. Для більшості митних платежів - це митна вартість, але в окремих випадках застосовуються і інші бази. Так, при нарахуванні комбінованого мита - це може бути мінімальна вартість, а при розбіжності митної вартості з фактурною вартістю може використовуватися остання при нарахуванні податку на додану вартість)» [5, с.205].

Джерело митних платежів може бути безпосередньо пов'язане з об'єктом оподаткування, у разі якщо оподатковувані товари приносять дохід, а також не мати відношення до об'єкта оподаткування, наприклад, коли оподатковується майно або предмети особистого користування, що ввозяться понад лімітовану суму безмитного імпорту.

Отже, критерієм визначення митних платежів повинен бути не тільки об'єкт оподаткування, а й суб'єкт, тобто ті органи та системи державного регулювання зовнішньоекономічної діяльності, які виконують контролюючі функції по нарахуванню або сплаті даного виду платежів.

З огляду на це, під митними платежами потрібно розуміти ті види податків і зборів, які нараховуються в установленому порядку при переміщенні через митний кордон країни товарів та інших предметів під контролем митних служб. «Дана дефініція дозволяє не тільки чітко визначити об'єкти оподаткування (товари, предмети та ін.), а й суб'єкти системи митного оподаткування, до яких відносяться, крім держави і митних органів, безпосередні платники податків і зборів, тобто юридичні та фізичні особи, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність. При цьому слід акцентувати увагу на характерну особливість митних платежів, а саме: односторонній рух вартості від юридичних та фізичних осіб до держави» [5, с.206].

Серед великого спектра функціональних завдань, які виконують митні платежі головними є:

• фіскальні, тобто митні платежі є джерелом поповнення бюджету країни;

• стимулюючі, що спрямовані на розвиток національного виробництва;

• регулятивні, які формують обсяг і структуру експорту, імпорту, споживання.

На етапі трансформації економічних відносин домінує фіскальна функція митних платежів, але в міру формування ринкової моделі господарювання митні платежі стають важливим фінансовим інструментом регулювання економіки.

Таблиця 1

Характеристика основних функцій митних платежів [5]

	Фіскальна	Регулююча	Бюджетна
Властивості	Трансферні (розкриває процес акумуляції доходів від непрямих податків на зовнішньоекономічну діяльність в Держбюджет)	Врівноважує фіскальну функцію відповідно до завдань економічної політики держави	Оцінює функціональну продуктивність системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності
Ознаки	Виявляється через об'єкт, базу оподаткування, ставку податку	Виявляється через систему податкових пільг	Виявляється через бюджетний процес країни
Призначення	Акумулює доходи до Держбюджету	Регулювання зовнішньоекономічної діяльності	Кількісно та якісно відображає хід розподільчого процесу

Роль	Визначає частку фінансових ресурсів, що може бути акумульована до Держбюджету, перелік суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, на які будуть поширені обов'язки по сплаті податків; конкретні об'єкти, які будуть піддаватися оподаткуванню, права та обов'язки, які необхідно покласти на учасників зовнішньоекономічної діяльності - платників податків	Встановлює економічно обґрунтовану взаємодію податкової системи з макроекономічними показниками, системою державного регулювання ЗЕД, валютним регулюванням, бюджетним фінансуванням, ціноутворенням	Контроль формування податкових надходжень, їх повноту і своєчасність перерахування до Держбюджету

За формою взаємовідносин між платником і державою податки, які контролюють митні органи, є непрямими, тобто вони стягуються до бюджету держави за допомогою цінових механізмів, причому конкретні платники податків не завжди є їх носіями.

Згідно з бюджетною класифікацією, мито є податком на зовнішню торгівлю, а акцизний збір і податок на додану вартість - це внутрішні податки.

Слід зазначити, що існує ціла група платежів, пов'язаних з відповідальністю суб'єктів господарювання за порушення правових норм у сфері митного законодавства. Це, перш за все, штрафи за порушення митних правил; доходи від реалізації конфіскованих або прийнятих на зберігання предметів; безпосередньо конфіскована валюта, а також валюта, конфіскована після закінчення терміну зберігання; доходи від реалізації конфіскованих цінностей; національна валюта, заборонена до ввезення.

Висновки та подальші дослідження. Таким чином, можна вважати, що митні платежі є тією основою, за рахунок якої формуються митні доходи країни. Під митними доходами розуміють всю сукупність грошових внесків, які утворені в результаті справляння або стягнення митних платежів, від реалізації конфіскованих предметів контрабанди, від стягнення штрафів, пені тощо.

Платниками митних платежів є фізичні та юридичні особи, які здійснюють митне оформлення. Митне оформлення та пропуск товарів через митний кордон може здійснюватися тільки після сплати належних платежів або при наданні митним органом в установленому порядку відстрочення їх сплати.

Отже, приходимо до висновку, що різнобічна система використання митних платежів дає можливість державі ефективно регулювати зовнішньоекономічну діяльність з метою реалізації економічних інтересів держави в світовій системі господарства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Толочко В. М., Музика Т. Ф. Огляд механізму стягування податків в Україні та деяких країнах світу. URL: http://modern-pharmacy.com.ua/oglyad-mehanizmu-styaguvannya-podatkiv-vukrayini-ta-deyakih-krayinah-svitu (дата звернення: 10.10.2019).

2. Легкоступ І. І., Кацуба К. В. Податкові системи в умовах глобалізації: проблеми взаємодії та перспективи розвитку. Бізнес Інформ. 2019. №14. С. 259 – 263. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2014_3_10 (дата звернення: 10.10.2019).

3. Губа М.О. Митне оподаткування як чинних удосконалення митної справи в Україні // Губа М.О., Губа О.І// Вісник Академії митної служби України. Серія “Економіка”, №2(50), 2013-С.30-35

4. Податковий кодекс України: Кодекс України №2755-VI від 02.12.2010 р. Дата оновлення: 01.03.2019. URL: http:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 10.10.2019).

5. Гребельник О.П. Митна справа. [текст] підручник, 4-те вид.оновл./ О.П. Гре-бельник - К.:Центр учбової літератури,2014.- 472 с.

6. Звіт державної фіскальної служби України за 2018 рік. URL: http:// sfs.gov.ua/data/files/240396.pdf (дата звернення: 10.10.2019).

Сергієць Володимир Петрович,
студент групи ФМФАз-18-2
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Бойко Олена Олександрівна,
к.е.н., доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування

ПЕРСПЕКТИВИ ЗБІЛЬШЕННЯ ОБСЯГУ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ЗА СПРОЩЕНОЮ СИСТЕМОЮ ОПОДАТКУВАННЯ

Постановка проблеми. На сьогодні в Україні досліджуються різні шляхи оптимізації оподаткування малого бізнесу. Основною проблемою в даному напрямку є боротьба з ухиленням від сплати податків І-ІІІ груп платників єдиного податку. Науковці, політики та податківці-практики пропонують декілька основних шляхів оптимізації системи спрощеного оподаткування (ССО). Найбільш активно впроваджується в життя сьогодні підхід, спрямований на посилення контролю за обсягами доходів представників малого бізнесу, зокрема за рахунок активного впровадження реєстраторів розрахункових операцій (РРО). Саме цей аспект оптимізації ССО взято до уваги в новоприйнятих законопроектах № 1053-1 та № 1073, що були ухвалені у вересні 2019 року.

Постановка завдання. Метою написання даної статті є розкриття основних перспектив збільшення обсягу податкових надходжень за спрощеною системою оподаткування

Виклад основного матеріалу дослідження. В рамках вказаних законопроектів передбачається досягнення високої ефективності податкового контролю у спрощеній системі оподаткування за рахунок декількох основних аспектів:

1) розширення кола платників податків, що зобов'язані використовувати РРО;

2) впровадження суворіших штрафів за порушення норм оподаткування малого бізнесу;

3) запровадження системи платного інформування по фактам порушень податкового законодавства.

Таким чином, збільшення контролю за правильністю оподаткування в малому бізнесі сприятиме, перш за все, розширення кола платників єдиного податку, що зобов'язані використовувати РРО.

Через РРО повинна здійснюватисяреалізація товарів та послуг через інтернет, реалізація складної побутової техніки, лікарських засобів, виробів медичного призначення. Крім того, нові законопроекти зобов'язують застосовувати реєстратори розрахункових операцій також інших платників єдиного податку II–IV груп, які працюють на ринку громадського харчування (ресторани, кафе і т.п.), на ринку туристичних послуг (турагентства, турфірми) та ринку тимчасового розташування (готелі, хостели), а також підприємців, що реалізують ювелірну продукцію, працюють у сфері роздрібної торгівлі вживаними товарами (через магазини, а не на ринках). Така новація матиме кілька позитивних аспектів:

- дозволить більш чітко контролювати обсяг доходів платників єдиного податку II-IV груп. Тобто, такий захід сприятиме профілактиці можливому ухиленню від сплати податків за рахунок заниження реальних обсягів доходу платниками єдиного податку II–IV груп;

- сприятиме покращенню якості обслуговування платників податків, оскільки кожен зможе отримати чек на придбаний товар і бути впевненим, що цей товар не є контрабандним.

При цьому законотворці дають підприємця час для адаптації до нових умов роботи. Так, для вказаних груп підприємців використання РРО запроваджується з 1 жовтня 2020 року, але обов'язковим воно стане тільки з 1 січня 2021 року. Отже, представники малого бізнесу матимуть час на ознайомлення з новими правилами роботи, вибору та апробації способу застосування РРО.

Крім того, не можна говорити про посилення податкового тиску на платників податків після впровадження аналізованих податкових інновацій, адже з 1 січня 2021 року заплановане збільшення граничного обсягу доходів платників єдиного податку II групи. Так, їх доходи можуть доходити до 2,5 млн. грн. (порівняно з 1,5 млн. грн. на сьогодні). У результаті цього заходу значна частка підприємців, які зараз перебувають на III групі оподаткування, перейдуть до II групи, податкове навантаження у якій порівняно менше.

На платників єдиного податку I групи обов'язок використання РРО не поширюється, як зараз, так і в плановій перспективі. Також дія ухвалених законопроектів не буде стосуватися фізичних осіб, які

реалізуютьна ринках власні вживані речі або продукти власного підсобного господарства.

Також не створює додаткового тиску на підприємців і необхідність придбання РРО, оскільки законопроектами передбачена можливість використання замість традиційних РРО спеціальних програм, які можна буде встановити навіть на планшети чи смартфони. І при цьому вказані програми будуть безкоштовними, як і навчальні та інструктивні матеріали щодо користування такими програмами.

Покращенню податкової дисципліни у спрощеній системі оподаткування сприятиме також впровадження суворіших штрафів за порушення норм оподаткування малого бізнесу (табл. 1).

Таблиця 1

Штрафи за порушення правил застосування РРО (діючі та планові) [3]

Вид порушення	Штрафи	
	діючі	заплановані
Непроведення, неповне проведення розрахункових операцій через РРО, невидача розрахункового документа	• 1 грн – за перше порушення; • 100% вартості проданих товарів – за кожне наступне порушення	• 150% вартості проданих товарів (робіт, послуг), але не менше ніж 50 нмдг (850 грн) – за перше порушення; • 250% вартості проданих товарів, але не менше ніж 100 нмдг (1700 грн) – за кожне наступне порушення
Невикористання розрахункової книжки	20 нмдг (340 грн)	50 нмдг (850 грн)
Проведення розрахункових операцій через РРО без використання режиму попереднього програмування найменування цін товарів та обліку їх кількості	5 нмдг (85 грн)	50 нмдг (850 грн)
Неподання до органів ДПС звітності, пов'язаної із застосуванням РРО	10 нмдг (170 грн)	50 нмдг (850 грн)

Таким чином, запланований обсяг штрафів значно більший, ніж розмір діючих на сьогодні штрафів за різні види порушень щодо правил застосування РРО. Тому можна стверджувати, що нові норми

сприятимуть дотриманню податкової дисципліни платниками єдиного податку II-IV груп.

Також одним з механізмів, які можуть забезпечити суттєве посилення податкової дисципліни у сфері малого бізнесу, є система виплати винагород інформаторам за дані про факти порушення правил використання РРО.

«Законотворці пропонують виплати так званого «кешбеку», тобто компенсації частини штрафних санкцій, які сплатив продавець товарів за наслідками перевірки, яку провели за скаргою покупця, таку норму мають додати до пункту 113.4 ПК» [3].

Спеціально розроблена інформаційна система має забезпечити покупцям можливість перевірити в своєму електронному кабінеті справжність отриманого від продавця товарів чи послуг чека та надіслати скаргу на продавця. Податківці планують впровадження двох рівнів перевірок звернень та скарг покупців (замовників послуг):

– на першому рівні передбачені камеральні перевірки. Вони плануються до проведення в тому випадку, якщо продавець не підтверджує факт продажу товару(послуг);

– на другому рівні передбачено проведення фактичних перевірок, підставами для яких будуть ситуації, коли продавці не з'являться для проведення камеральної перевірки.

«В рамках таких перевірок податківці перевірятимуть дотримання правил застосування РРО, правильність оприбуткування товарів, дотримання правил їх облік, а також порядку ведення касових операцій» [3].

На сьогодні норма вказаних вище законопроектів про виплати «кешбеку» викликала протест у підприємців та і в частини суспільства в цілому. При цьому основні нарікання пов'язані з наступним:

1) по-перше, представники малого бізнесу побоюються, що їх роботу можна буде заблокувати шляхом простого повідомлення у податкову службу про ніби то порушення правил застосування РРО;

2) по-друге, супротив суспільства викликає сама ідея підтримки інформаторів, оскільки це буде створювати напругу в суспільстві, пов'язану з можливістю «доносів» на «свого ближнього».

Що стосується першого фактору, то ДПС намагається створити умови, за яких не можливі неправомірні скарги на малий бізнес. Так, будь-який заявник, що захоче подати інформацію про податкове порушення, повинен буде ідентифікувати свою особу через власний

електронний кабінет платника податків. Отже, такий покупець фактично дасть згоду на перевірку правомірності дій продавця, а також на встановлення контактів з покупцем і перевірку правдивості його інформації. Анонімні скарги не передбачені, їх просто неможливо буде здійснити.

«По відношенню до другого наведеного факту, то для України дійсно система інформування про податкові порушення є відносно новою, але зарубіжний досвід свідчить про перспективність та ефективність такого механізму громадського контролю за дотриманням норм законів, так, у Німеччині система скарг на різноманітні правопорушення розвинена надзвичайно сильно, за надання інформатором даних, які доводять факт ухилення від сплати податків, фіскальні служби виплачують такому інформаторові винагорода врозмірі 10% від суми, нарахованої за несплату податків» [2, с.83].

«У США також діє система податкових інформаторів, зокрема, податкові перевірки в цій державі можуть бути ініційовані за інформацією, отриманою від платного інформатора, якому за результатами таких перевірок виплачують до 15% донарахованої суми податків та зборів» [4, с.98]. Система податкових інформаторів функціонує в США ще з 1867 року, а в 2016 році повноваження whistleblowers (податкових інформаторів) були навіть розширені. Роботу з податковими інформаторами в США здійснює спеціальний підрозділ (Whistleblowers Office) у структурі податкової служби США (IRS).

«У Великобританії теж існують податкові інформатори,але суми винагород у цій державі порівняно менші, ніж у США, працівники податкових служб Великобританії часто скуповують податкову інформацію про порушення в інсайдерів банків, аудиторських служб тощо. І в США, і в Великобританії податковим інформаторам гарантують нерозголошення їх імені, це можливо лише за рішенням суду» [1].

В цілому, наведені приклади зарубіжних держав свідчать про те, що платні податкові інформатори можуть значно сприяти виявленню податкових порушень, випадків ухилення від оподаткування тощо. Тому запровадження таких підходів при контролі дотримання правил застосування РРО, зокрема суб'єктами малого підприємництва, є виправданим та обґрунтованим.

Висновки Таким чином, на сьогодні в Україні значні перспективи посилення контролю за оподаткуванням малого бізнесу пов'язані з розширенням кола платників єдиного податку, що зо-

бов'язані використовувати РРО, а також зі збільшенням розміру штрафів за порушення в даній сфері та з використанням даних платних інформаторів по порушення правил застосування РРО.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гетманцев Д. Доносы и доносчики: как дать в руки фискалов эффективный инструмент, не нарушив при этом права человека? / Д. Гетманцев // ZN,UA. – 2018. – Выпуск №33 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zn.ua/business/donosy-i-donoschiki-293897_.html

2. Мулявка Д. Г. Повноваження фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу / Д. Г. Мулявка, О. Д. Олійник // Альманах міжнародного права. - 2015. - Вип. 8. - С. 81-88

3. Нижник Т. РРО-2020: всім ФОПам, драконівські штрафи і кешбек за порушення продавця / Т. Нижник // Expertus: головбух [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://1gl-vip.expertus.ua/#/document/16/27734/

4. Соловйова Ю.О. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу / Ю.О. Соловйова // Економіка та право. – 2009. – №3. – С.97-101.

Собко Олександр Олександрович,
студент групи ФМФАз-18-2
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Романенко Світлана Вікторівна,
к.е.н., доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування ВННІ

ВЕКСЕЛЬНИЙ ОБІГ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Постановка проблеми. Сучасна економічна ситуація в Україні дає поштовх у розвитку обігу боргових зобов'язань банків, промислових підприємств, підприємств торгівлі та обслуговування. Дефіцит грошової маси, що знаходиться в обігу, і великі обсяги взаємних неплатежів викликали активізацію використання в господарському оборотіцінних паперів, у т.ч. векселів. Поширення векселя обумовлено відносною простотою, розвиненістю форм і тривалою світовою практикою застосування цього борговогозобов'язання.

При цьому вексель може стати головним фінансовим інструментом, який дозволить вирішити актуальну проблему нинішньої економічної ситуації - проблему неплатежів. Слід зазначити, що за останній час при розвитку вексельних відносин зміст векселя значно розширюється, на основі досвіду роботи все більше виявляються його позитивні сторони, що доводить його значимість в сучасній економіці країни.

Отже, актуальність теми даного дослідження обумовлена тим, що основною проблемою нинішньої економічної ситуації є проблема залучення в господарський оборот додаткових коштів в зв'язку з нестачею обігових коштів підприємств. Цю проблему можна вирішити шляхом застосування у господарському обороті векселів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.Теоретичні та практичні аспекти вексельного обігу досліджували як зарубіжні, так і вітчизняні науковці, серед яких Фещенко Н, Галушка Н., Ємельсон А., Васильєва В., Скочило Н., Золотухін О.[1-6] та інші.

Разом з тимзалишаються недостатньо розробленими питання щодо перспектив розвитку вексельного обігу в Україні, що визначає необхідність подальшої наукової роботи у цьому напрямку.

Постановка завдання.Метою даного дослідження є розробка методів і моделей оптимізації вексельного обігу, що забезпечують залучення в економічний оборот додаткових коштів.

Виклад основного матеріалу. Вексель - різновид кредитних грошей - вже кілька століть застосовується у світовій торговій практиці, а зараз освоюється вітчизняними підприємствами і банками на внутрішньому ринку.

«Вексель - це різновид боргового зобов'язання, складеного в строго визначеній формі, що дає безперечне право вимагати сплати вказаної у векселі суми після закінчення терміну, на який він виписаний» [1, с. 23].

Суперечливий, неоднозначний характер вексельної форми економічних відносин полягає в тому, що, з одного боку, вексель пов'язаний і обслуговує дійсний капітал, виробництво і послуги, впливаючи на них, з іншого боку, вексель має самостійний рух, переходить від одного суб'єкта до іншого поза зв'язком з дійсною господарською діяльністю.

У західній практиці вексель в якості багатооборотного документа, як правило, не використовується. В Україні ж вексельний обіг, розвиваючись в умовах глибокої кризи виробництва і кредитно-грошової системи, став своєрідною формою грошей, тобто виникнувши з розвитком і витісненням з обігу грошей, він повернувся до колишньої форми.

«У процесі економічної еволюції залишилися, по суті, два предмета мінового обороту - гроші і векселі, все відмінності яких є наслідком того факту, що учасники вексельного обігу користуються грошима, які ними ж емітовані, і необхідний контроль за зобов'язаними за векселями особами. З цієї точки зору, готівкові гроші можна розглядати по суті як прості векселі з абсолютною довірою до векселедавця і визнанням того, що платіж за вексельними зобов'язаннями абсолютно гарантований» [2, с. 138].

З огляду на аналіз структури і стану вексельного ринку, можна сказати, що він є частиною ширшого фінансового ринку і має велике значення в господарському житті країни. Вексельний ринок пропонує великий вибір інструментів для інвестиційних та розрахункових операцій, будучи привабливим для суб'єктів різних областей бізнесу. Грамотне використання інструментів цього ринку дає можливість на-

дання допомоги при вирішенні проблем, що стоять перед інвестором, і може принести йому додатковий прибуток.

«В умовах побудови ринкових відносин в Україні вексель став одним із інструментів подолання неплатоспроможності підприємств, зростання обіговості оборотних коштів, підвищення ділової активності суб'єктів підприємницької діяльності, альтернативним джерелом залучення інвестиційних ресурсів тощо. Роль цього фінансового інструмента змінилась під впливом структурної перебудови економіки та розгортання кризових явищ в системі господарювання країни» [3, с. 470].

На сьогоднішній день практика використання суб'єктами підприємницької діяльності векселів у господарській діяльності нараховує вже не один рік.

Особливо значні «обороти» вексельний обіг набрав після введення заборони на здійснення операцій по поступці вимоги і переказу боргу й на багатьох підприємствах по фактичних обсягах використання перевершив грошову і навіть бартерну форми розрахунків. За допомогою векселя, як розрахунково-кредитного інструмента, можна погасити взаємні борги по ланцюжку дебіторів і кредиторів, зберігти оборотні кошти, забезпечити цільове використання кредиту і т.д.

«Під час здійснення вексельного обігу у господарській діяльності та на підприємствах слід дотримуватися концепції вексельного права як підгалузі господарського права. Отже, правильне використання векселів сприяє розвитку діяльності підприємств, швидшому збуту продукції, товарів, робіт і послуг, вирішенню фінансово - економічних проблем» [4].

Вексельний обіг – одне з найскладніших питань у теорії і практиці управління, адже вексель, будучи ринковим інструментом управління, дає підприємству змогу:

- по-перше, продовжити термін платежу за векселем відповідно до потреб підприємства;
- по-друге, сприяє підвищенню вартості фірми за рахунок зменшення обсягів протермінованої заборгованості та зростання оборотності дебіторсько-кредиторської заборгованості;
- по-третє, заборгованість за векселем є надійнішою, оскільки він є найліквіднішим фінансовим інструментом (може бути реалізований у будь-який момент).

Завдяки зазначеним властивостям вексель набув широкого застосування в світі, необхідним стало його використання і в національній економіці України.

У міжнародному масштабі вексельний обіг за останні десятиріччя суттєво розширив сфери використання. Світове співтовариство консолідувало зусилля з вдосконалення однотипного вексельного законодавства і у 1988 році Організація об'єднаних націй прийняла Конвенцію ООН «Про міжнародні переказні векселі і міжнародні прості векселі (Конвенція ЮНСІТРАЛ)».

«Однією з головних функцій вексельного обігу є оформлення короткотермінового кредиту. Дана функція починає діяти в момент зацікавленості постачальника продукції реалізувати її покупцеві, але на час укладання угоди покупець не має належної суми грошей, тому виписує вексель як ґарант здійснення майбутнього платежу, тобто боргове зобов'язання, сума якого з урахуванням відсотка за кредит і терміну платежу, як правило, перевищує величину суми укладеної угоди» [5, с.116].

Крім того, вексель виконує функцію платежу, адже він дає змогу отримати гроші ще до настання терміну платежу (вексель можна продати або закласти під заставу в комерційному банку). При цьому банки, отримавши вексель до настання терміну платежу, виконують функцію кредитора, утримують його у себе, стягуючи при цьому обліковий відсоток.

Вексель є одним із складних розрахунково – кредитних інструментів, він одночасно виконує функцію платежу (боргових зобов'язань), а також функцію цінного паперу, який, в свою чергу, виступає об'єктом різних угод.

Аналізуючи статистичні дані щодо використання векселів на сучасному етапі економічного розвитку, можна стверджувати, що «питома вага дебіторської та кредиторської заборгованості за векселями в загальній структурі заборгованості підприємств України є незначною і склала у 2018 р. 4,2% та 7,7%, в тому числі простроченої – 0,6% та 1,9% дебіторської та кредиторської заборгованості відповідно. В той час, як питома вага простроченої заборгованості за товари, роботи, послуги, яка не оформлена векселями, становить 55,3% та 56,4%, що значно вище, ніж за векселями» [4].

Дані факти свідчать про необхідність формування більш динамічного та потужного вексельного ринку в Україні, а саме вексельних програм, які допоможуть у взаєморозрахунках між підприємствами.

Банківські векселі також успішно застосовуються в схемі вексельного кредиту. Юридична особа може отримати кредит у вигляді набору векселів на загальну суму кредиту. Кредит може бути отриманий векселями з різними термінами платежу під конкретні потоки платежів. При цьому зміна терміну векселів тягне за собою зміну відсоткової ставки по вексельному кредиту.

Умовами звернення до вексельному кредиту виступають:

- Підприємство - покупець товару має потребу в оборотних коштах;

- Продавець товару відмовляється поставити товар з відстрочкою платежу, тобто надати комерційний кредит через відсутність впевненості в оплаті товарного векселя.

Щоб підвищити ліквідність векселя, покупець звертається в банк і укладає з ним кредитний договір, відповідно до якого він (як позику) отримує від останнього прості безвідсоткові векселі, що видаються йому замість грошей і виписані банком на клієнта. До моменту пред'явлення векселів до оплати на суму договору (рівну номінальній вартості виданих векселів) нараховується знижена відсоткова ставка. Після того, як векселі пред'явлені до оплати (останнім власником), позичальник зобов'язаний оплатити зазначені вище відсотки, після чого на суму позики починають нараховуватися відсотки за ринковими (поточними) ставками. В обох випадках відсотки по позиці, і основна сума боргу виплачуються позичальником (першим власником векселів).

Таким чином, «для інвестора банківський вексель - перш за все, об'єкт вкладення вільних коштів з метою отримання доходу у вигляді дисконту або відсотків. Можливість дострокового погашення боргового зобов'язання банку забезпечує векселедержателю ліквідність даного фінансового активу, а використання векселя в якості заставного засобу дозволяє отримати кредит і залучити в свій оборот додаткові грошові кошти» [6, с.17].

Банківський вексель може застосовуватися і як платіжний засіб при взаєморозрахунках, а також як об'єкт торгівлі. Для емітента банківський вексель -ефективний засіб залучення вільних грошових коштів юридичних і фізичних осіб.

Вексель може виступати не тільки, як засіб кредитно – розрахункових операцій, його можна розглядати як цінний папір, що дозволить вирішувати задачу реформування відносин власності.

Висновки.Виникнувши як інструмент залучення вільних грошових коштів в банківський оборот, фінансовий вексель, в умовах неплатоспроможності вітчизняних підприємств, став використовуватися як один із шляхів подолання кризи неплатежів.

При цьому вирішити проблему ефективного функціонування вексельного обігу можливо на основі системного підходу. На нашу думку, запровадження окремих заходів щодо надання пріоритетності такій важливій властивості векселя як цінного паперу, дозволить максимально прискорити процеси приватизації, причому, насамперед, за рахунок нерентабельних підприємств-боржників.

Юридична конструкція векселя як цінного паперу наділяє його можливостями більш ефективного виконання фінансових зобов'язань порівняно з іншими цивільними зобов'язаннями. За наявності досить конструктивного механізму переходу від фінансової відповідальності до майнової створюються умови, за яких векселі стають одним з дійових інструментів ринкової економіки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Фещенко Н.М. Вексельний обіг в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення / Н.М. Фещенко // Економіка, фінанси, право. – 2007. – № 3. – С. 22–24

2. Галушка Н. Й. Проблеми становлення вексельного ринку в Україні в умовах загострення фінансової кризи / Н. Й. Галушка // Економічний простір. – 2009. – № 22/1. – С. 138–146.

3. Ємельсон А. С. Шляхи удосконалення правового регулювання обігу векселів у сфері господарювання / А. С. Ємельсон, С. М. Грудницька // Вісник Донецького національного університет. – 2009. – № 1. – С. 469–477.

4. Васильєва В.В. Фінансовий ринок.[Електроннийресурс – Режим доступу до ресурсу : http://pfor.com/book_331_glava_28_3.-Veksel._Problemi_vekselnogo.hml

5. Скочило Н. Вексельний обіг в Україні: Проблеми становлення і розвитку / Н. Скочило // Українська наука: минуле сучасне, майбутнє. – 2008. – № 13. – С. 113–117.

6. Золотухін О. Вексельний облік на підприємстві// Універсальний журнал для бухгалтерів і керівників агро- підприємств: Баланс-Агро. – 2011. – №18. – С. 16–19.

Токар Григорій Олександрович,
студент групи ФМФАз-18-2
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Романенко Світлана Вікторівна,
к.е.н., доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування

ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ОПТИМІЗАЦІЇ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В УКРАЇНІ

Постановка проблеми. На сьогодні одним з важливих податків в українській економіці є акцизний податок. Його роль не обмежується економічним впливом на економіку за рахунок наповнення бюджету, а пов'язується з можливістю позитивного впливу на екологію та здоровий спосіб життя населення, що і визначає актуальність даної теми.

Постановка завдання метою даної статті є формування основних шляхів оптимізації акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зокрема, це стосується акцизного податку на тютюнові вироби. Він також демонструє чітку тенденцію зростання економічної ролі. «Так, протягом останніх років в Україні відмічається тенденція посилення фіскальної ролі акцизного податку з тютюнових виробів, у 2018 році він забезпечив 34% загального обсягу надходжень акцизного податку до державного бюджету України і 59,1% надходжень акцизного податку з вітчизняних товарів» [3, с.136].

З метою оподаткування акцизом тютюнової продукції в Україні застосовується комбінована ставка акцизного податку, яка складається з адвалерної та специфічної складових. При цьому на сьогодні чинний розмір ставки акцизного оподаткування в нашій державі сут-

тєво відрізняється від таких у країнах ЄС, відповідно відрізняється й вартість тютюнових виробів.

Тому однією з проблем акцизного оподаткування в Україні на сьогодні є контрабанда підакцизних товарів, що призводить до ряду негативних наслідків, в т.ч. до втрат бюджету від ненадходження акцизного податку. Особливо значні обсяги контрабанди приходяться на незаконне транскордонне переміщення тютюнових виробів. Тому, як підкреслюють науковці, одним з заходів оптимізації адміністрування акцизного податку в Україні є забезпечення належного контролю за переміщенням тютюнових виробів через кордон та боротьба з контрабандою задля запобігання ухиленню від сплати акцизу.

На основі зарубіжного досвіду у сфері боротьби з контрабандою тютюнових виробів, науковці виділяють декілька основних напрямів протидії контрабанді:

- нормативно-правові заходи (встановлення ставок акцизу, норм маркування, законодавчих норм контролю і т.д.);
- контрольні заходи (в т.ч. податкові перевірки, якість адміністрування акцизного податку, а також робота правоохоронних органів);
- заходи міжнародного співробітництва, обміну інформацією тощо.

«До найпоширеніших підходів до боротьби з незаконною торгівлею тютюновими виробами серед країн ЄС науковці відносять норми ліцензування та маркування, забезпечення ефективного національного обліку, відстеження та простеження руху тютюнових виробів, а також норми податкової гармонізації» [1, с.99].

Саме тому в розвинених країнах світу одним з популярних напрямків реформування акцизного оподаткування є гармонізація ставок акцизного податку з закономірним їх підвищенням. Особливо часто цей засіб регулювання застосовується щодо реалізації товарів, шкідливих для здоров'я, зокрема до тютюнових виробів. Підвищення ставок акцизного оподаткування тютюнових виробів є обґрунтоване з точки зору декількох основних аспектів:

1) по-перше, цей захід сприяє збільшенню податкових надходжень до бюджету;

2) по-друге, він стимулює населення до відмови від паління, оскільки ціни на тютюнові вироби зростають і це створює перевитрати кінцевих споживачів.

Тобто, підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби має позитивні наслідки і в економічному, і в екологічному аспекті. При цьому вони залежні один від одного. Якщо попит на тютюнові вироби значно скоротиться, то це може спричинити зменшення обсягів виробництва та реалізації тютюнових виробів. У свою чергу, такі зміни призведуть до скорочення надходжень акцизного податку та ПДВ від реалізації тютюнових виробів. Тобто, при вираженому екологічному ефекті (зменшенні рівня споживання тютюнових виробів населенням) можливий негативний економічний ефект. Якщо ж попит на тютюнові вироби зменшиться незначно, то втрати бюджету будуть компенсовані за рахунок зростання надходження акцизного податку.

Зважаючи на вказані переваги підвищення ставок акцизного податку, такий засіб реформування в системі оподаткування реалізації тютюнових виробів використовують більшість держав. В Україні протягом тривалого часу також застосовується цей метод регулювання ринку тютюнових виробів. Так, починаючи з 2008 року, спостерігається постійне зростання специфічної ставки акцизного податку на тютюнові вироби.

При цьому до 2015 року в Україні існували різні ставки акцизного податку по відношенню до сигарет з фільтром і без фільтра. Такий механізм акцизного оподаткування тютюнових виробів не був досконалим. Він не відповідав вимогам Директиви Ради ЄС 2011/64 від 21.06.2011 року і призводив до популяризації серед населення сигарет без фільтра, оскільки ставка акцизу на таку продукцію була вдвічі нижчою порівняно з акцизом на сигарети з фільтром. У результаті акцизне оподаткування не мало позитивного впливу на стан здоров'я населення України. З 2015 року такі негативні аспекти акцизного оподаткування тютюнових виробів було ліквідовано.

На сучасному зростання ставок акцизу на тютюнові вироби продовжується і обумовлене воно євроінтеграційними причинами, зокрема вимогами директиви ЄС від 21.06.2011 року № 2011/64/EU. «В рамках дотримання вказаних вимог в Україні заплановане значне зростання ставки акцизного податку на тютюнові вироби щороку протягом 2018-2024 років, планується довести розмір акцизу до 90 євро/1000 штук (на початок 2025 року), при цьому питома вага акцизу у загальній вартості сигарет повинна складати не менше,ніж 60%, тобто, прості підрахунки з урахуванням курсу євро свідчать, що мініма-

льна ціна однієї пачки сигарет в Україні (20 шт. у пачці) повинна складати в 2025 році близько 100 грн» [4].

Але експерти зазначають, що значне підвищення ставок акцизного податку в Україні може спричинити ряд негативних наслідків, перш за все, до збільшення обсягів контрабанди сигарет. «Про можливість таких наслідків свідчить досвід зарубіжних держав, які також пройшли аналогічний етап адаптації акцизного законодавства до вимог директив ЄС, в ряді нових членів ЄС такі дії призвели до росту обсягів споживання нелегальної тютюнової продукції» [2, с.59].

«І це при тому, що в зарубіжних державах, які нещодавно набули членствав ЄС, оптимізація ставок акцизного податку проводилася досить тривалий термін – протягом 12-15 років, тоді як в Україні запланований прискорений графік підвищення ставок акцизного податку натютюнові вироби» [3, с.137]. Тому це створює ще більші ризики негативних змін на ринку тютюнових виробів України у вигляді тінізації ринку, зростанні долі фальсифікату та контрабанди на ринку сигарет тощо.

Крім того, зміна ставок призводить також до популяризації заходів оптимізації сплати акцизного податку з тютюнових виробів у формі форстолінгу. В основі такого механізму оптимізації лежить створення значних запасів на складах виробників тютюнової продукції із марками, які були придбані ще до підвищення ставок акцизного податку. Тобто, знаючи про підвищення акцизного податку на певне число року товаровиробники збільшують обсяги виробництва тютюнових виробів до такої дати. Це допомагає їм мінімізувати сплату податкових зобов'язань у майбутні періоди – після підвищення ставки акцизу. Отже, в даному випадку наявність чіткого плату та термінів підвищення акцизних ставок застосується виробниками тютюнових виробів для мінімізації оподаткування. Такий метод відповідає нормам законодавства, але при цьому створює негативний вплив на формування доходів бюджету. Тому країни Європи розробили ряд заходів протидії форстолінгу. Їх вивчення може бути корисним і для України.

«Науковці підкреслюють, що країни Європи для боротьби з форстолінгом використовують наступні заходи:

1) встановлення квот щодо обсягу виданих акцизних марок для виробника або імпортера;

2) обмеження обсягу тютюнових виробів, які можуть бути випущені для споживання;

3) встановлення кінцевої дати продажутовару з відповідними акцизними марками по каналам оптової торгівлі, або одночасно оптової і роздрібної торгівлі;

4) перерахунок суми податкових зобов'язаньз акцизного податку на дату фактичної реалізації продукції споживачу» [3, с.134].

В Україні також вживаються деякі з таких заходів. Так, у 2017 році законодавцями було запроваджено механізм обмеження придбання марок акцизного податку у IV кварталі. При цьому обсяг реалізації марок акцизного податку для виробника або імпортера тютюнових виробів за місяць не може бути більший як 115% його середньомісячного обсягу реалізації за попереднітри місяці. Отже, фактично це квотування акцизних марок, яке активно застосовується в європейській практиці. Наочно його механізм представлено на рис. 1.

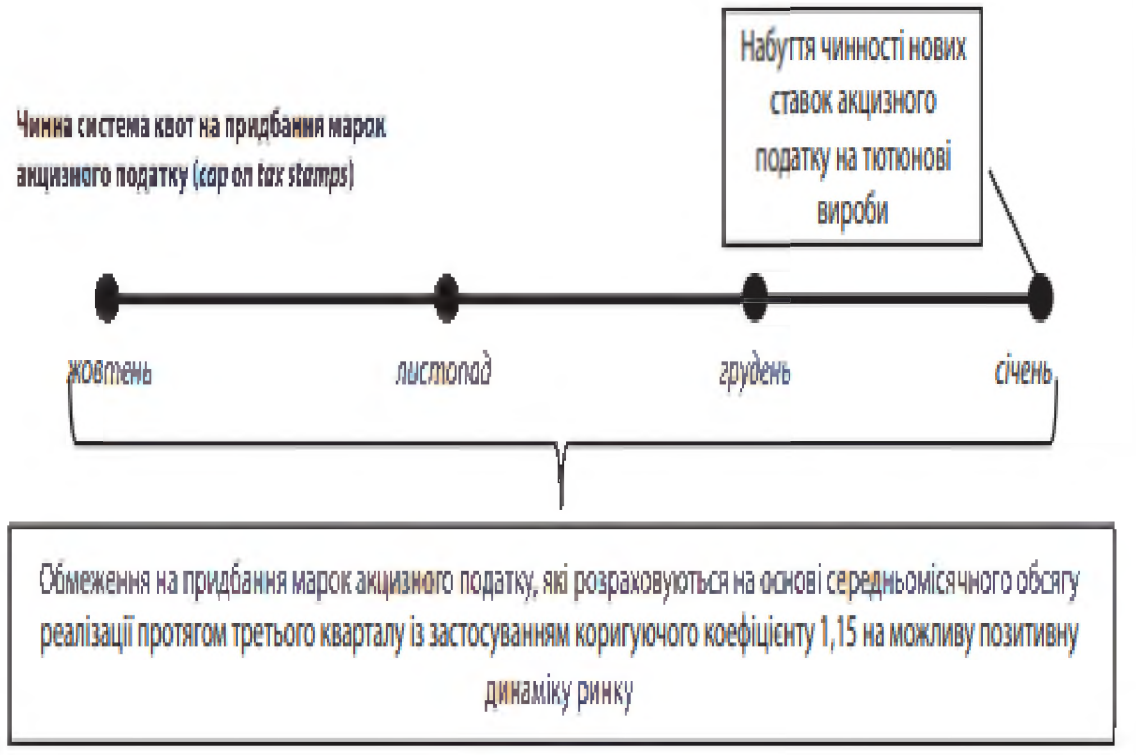


Рис. 1. Механізм антифорстолінгового регулювання в Україні [3, с.140]

Водночас такі заходи на сьогодні оцінені як недостатні і тому експерти пропонують запровадження й інших механізмів боротьби з

форстолінгом в Україні. Досвід європейських держав також свідчить, що впровадження одного методу часто не дає бажаних наслідків, тоді держави ЄС поступово оптимізують боротьбу з форстолінгом, впроваджують нові методи і часто використовують декілька з них одночасно. «При цьому показником ефективності антифорстолінгових заходів є рівномірність надходження акцизного податку до бюджету, що визначається як коефіцієнт варіації, наприклад, досвід Польщі свідчить, що за допомогою ряду заходів протидії форстолінгу можна скоротити коефіцієнт варіації надходжень акцизного податку з тютюнових виробів з 71,1% до 14,9%; у Словаччині ефект становив ще більше скорочення аритмічності надходжень акцизного податку (коефіцієнт варіації знизився з 178,4% до 21,2%)» [2, с.33].

Таким чином, для України також варто доповнити боротьбу з форстолінгом новими методами. «Експерти відмічають, що найбільш ефективним у даній сфері є захід встановлення кінцевої дати продажу підакцизних товарів з відповідними марками акцизного податку у всіх ланках торгівлі. перевагами такого заходу є те, що:

- по-перше, він відповідає вимогам директив ЄС, не залежить від системи оподаткування і невимагає перерахунку зобов'язань або використання контрольного періоду і при цьому забезпечує стабільністьнадходження акцизного податку протягом року;
- по-друге, він не залежить від системи маркування тютюновихвиробів і не передбачає додаткових витрат на адміністрування податку та контроль за обігом підакцизних товарів, не спотворює існуючих ринкових умов» [3, с.142].

Виходячи з цього, для України обґрунтованим може стати впровадження даного заходу в систему боротьби з форстолінгом на ринку тютюнових виробів.

Висновки Таким чином, для України на сьогодні залишаються актуальними питання забезпечення контролю ринку тютюнових виробів для ефективній протидії контрабанді та фальсифікації продукції, тінізації ринку, а також оптимізація засобів боротьби з форстолінгом. Звичайно ж усе це має відбуватися на фоні продовження наміченого плану підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атаманчук Н.І. Особливості правового регулювання акцизного податку з тютюнових виробів // Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. – 2019. – № 1. – С.97-100.

2. Діалектика реформування акцизного оподаткування тютюнових виробів в Україні: євроінтеграційний аспект / за заг. ред. В. І. Коротуна. Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. – 100 с.

3. Коротун В. І., Новицька Н. В., Хлєбнікова І. І.Заходи протидії форстолінгу тютюнових компаній: європейський досвід та висновки для України // Проблеми економіки. – 2019. – № 2 (40). – С. 134-144.

4. Онищенко В. Акцизний податок 2019 / В. Онищенко // Головбух від 3 червня 2019 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.golovbukh.ua/article/7442-aktsizniy-podatok-2019?ustp=W

Юрченко Діана Вікторівна,
студентка групи ФМФАз-18-2
ННІ економіки, оподаткування та митної справи
Науковий керівник:
Бойко Олена Олександрівна,
к.е.н., доцент кафедри фінансів, обліку та оподаткування

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ІНФОРМАЦІЙНОЇ, ОБЛІКОВОЇ, АНАЛІТИЧНОЇ ТА НОРМОТВОРЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ФІСКАЛЬНОЇ (ПОДАТКОВОЇ) СЛУЖБИ

Постановка проблеми. Тенденції розвитку системи державного управління в Україні на сучасному етапі характеризуються розробкою та впровадженням ряду реформ у різних сферах, однією з яких є оподаткування. Одним із функціональних напрямків діяльності органів ДФС в рамках адміністрування податків та забезпечення його ефективності є інформаційна діяльність, в ході якої органи ДФС інформують інші державні структури про планові та фактичні надходження податків, зборів, єдиного внеску.

Про актуальність аналізу ефективності інформаційної, облікової, аналітичної та нормотворчої діяльності фіскальної (податко-

вої) служби свідчать і наукові дослідження, і практичні результати діяльності податкових органів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі аспекти даної теми неодноразово розглядалися у різноманітних наукових дослідженнях. Найбільш повний аналіз системи адміністрування податків проведено в монографічних роботах та навчальних посібниках. Наприклад, такими є дослідження науковців І.С. Хомутенко, А.В. Луценко [1] та ін. Також проблемам адміністрування податків присвячені численні дисертаційні дослідження, зокрема роботи М.В. Вікторчук [2], Д.С. Степанової [43] та ін. Окремі питання адміністрування податків розкриваються на сторінках періодичних видань. Прикладом таких публікацій є дослідження наступних науковців: Л.І. Бобошко [4], А.О. Нікітішин і К.А. Яковенко [5] та ін. Також питання оптимізації адміністрування податків та зборів розглядається в рамках науково-практичних конференцій, про що свідчать матеріали таких авторів як М.В. Слободянюк [6,7], Л.А. Ковальчук [8], К.С. Лисак [9] та ін.

Постановка завдання. Тому метою дослідження у даній статі виступає аналіз ефективності інформаційної, облікової, аналітичної та нормотворчої діяльності фіскальної (податкової) служби

Виклад основного матеріалу дослідження. Для забезпечення ефективної діяльності у сфері адміністрування податків ДФС забезпечує інформування територіальних структур про обсяги планових податкових надходжень, тобто про індикативні показники податкових доходів. В рамках даного напрямку діяльності у 2018 році ДФС забезпечила доведення до територіальних органів 20 наказів ДФС про обсяги індикативних показників та уточнених планових показників.

У сфері управління ризиками в 2018 році органами ДФС було організовано та проведено роботу щодо актуалізації на постійній основі інформації стосовно очікуваних надходжень платежів до бюджетів та сплати єдиного внеску. Також протягом року органами ДФС надавалася Державній казначейській службі України тричі на місяць об'ємна і достатня інформація щодо прогнозу податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, а також надходжень єдиного внеску, надходжень на депозитні рахунки митниць ДФС та бюджетного відшкодування ПДВ.

З метою забезпечення ефективного адміністрування єдиного внеску органами ДФС щомісячно надавалися до Пенсійного фонду України та до Міністерства фінансів України оперативні дані щодо планових обсягів надходжень єдиного внеску, зокрема у розрізі окремих регіонів держави.

Важливим функціональним напрямком діяльності податкових органів у сфері адміністрування податків є аналітична діяльність. Так, у 2018 році ДФС Україні забезпечила моніторинг виконання доходів бюджетів по тим платежах, контроль за справлянням яких покладено на фіскальну службу. Зокрема, це не лише податкові надходження, але й надходження єдиного внеску. Моніторинг забезпечувався зокрема за рахунок формування щоденних аналітичних матеріалів для керівництва ДФС щодо фактичного та прогнозного стану виконання планових показників.

З метою оцінки втрат зведеного бюджету у 2018 році було проведено аналіз втрат державного та місцевих бюджетів через недоотримання податків та інших обов'язкових платежів з населених пунктів Донецької та Луганської областей, на території яких органи державної влади тимчасово не здійснюють або здійснюють не в повному обсязі свої повноваження. Зазначена інформація надавалась Міністерству закордонних справ України, Міністерству економічного розвитку і торгівлі України та Міністерству фінансів України.

ДФС України в 2018 році було здійснено розрахунки прогнозних показників по податках та зборах на 2019 рік, опрацьовано Бюджетні висновки Верховної Ради України до проекту Закону України про Державний бюджет України на 2019 рік, схвалені Постановою Верховної Ради України від 18 жовтня 2018 року № 2602-VIII «Про висновки та пропозиції до проекту Закону України про Державний бюджет України на 2019 рік», підготовлено експертний висновок до проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2019 рік» та направлено Міністерству фінансів України пропозиції до помісячного розпису прогнозних показників доходів Державного бюджету України на 2019 рік.

Також було вивчено та проаналізовано низку законопроектів щодо внесення змін до податкового, бюджетного законодавства та оцінено їх вплив на дохідну частину бюджету, зокрема законопро-

ект «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» (реєстр. № 9260 від 05.11.2018) з наданням вартісних оцінок по закріплених за ДФС платежах.

З метою посилення обґрунтованості прогнозних розрахунків закріплених платежів у 2018 році наказами ДФС від 27.03.2018 № 160 та від 06.06.2018 № 366 до наказу ДФС від 27.04.2017 № 305 було внесено зміни в частині приведення його норм у відповідність із структурою територіальних органів ДФС та змінами, внесеними до Податкового кодексу України.

Протягом 2018 року в ДФС України проводилася діяльність по запровадженню світової практики податкового адміністрування. При цьому враховувалися рекомендації міжнародних експертів у податковій сфері, зокрема результати проведеної вперше в Україні у 2018 році діагностичної оцінки податкового адміністрування з використанням інструменту TADAT, яка була передбачена Планом заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки (відповідно до розпорядження КМУ від 24.05.2017 № 415-р).

Для забезпечення ефективності аналітичної та контрольної роботи податкової служби, перш за все, необхідні добре організовані обліково-звітні процедури. Тому важливим функціональним напрямком роботи податкових служб в рамках адміністрування податків є обліково-звітна діяльність.

У 2018 році ДФС України забезпечила ведення оперативного обліку податків, зборів, митних платежів та єдиного внеску відповідно до вимог нормативно-правових актів.

Відповідно до ст. 42 ПКУ органами ДФС було розроблено та реалізовано заявку на внесення змін до ІТС «Електронний кабінет» щодо формування Витягу про стан розрахунків платників з бюджетами та цільовими фондами за даними органів ДФС.

Також проводилася робота по забезпеченню та перевірки достовірності облікових і звітних показників щодо розрахунків платників податків з бюджетами різних рівнів та цільовими фондами за рахунок внесення необхідних змін до ІТС «Податковий блок».

В рамках інформаційної та обліково-звітної діяльності ДФС України було сформовано звіти та зведені інформації щодо основних показників діяльності ДФС за формами та у порядку складання, що затверджені відповідними нормативними документами. Всього протягом 2018 року було сформовано 4982 звіти, зокрема про суми надходжень платежів до бюджетів, про суми нарахованих податків і зборів, надміру сплачених податків і зборів, податкового боргу, податкових пільг та про стан розрахунків із сплати єдиного внеску тощо).

Крім того, в 2018 році органами ДФС України було забезпечено розміщення відповідних матеріалів на офіційному веб-порталі ДФС та на Єдиному державному веб-порталі відкритих даних.

З метою забезпечення ефективного адміністрування податків ДФС України у 2018 році було сформовано та затверджено Реєстр великих платників податків на 2019 рік. При цьому до переліку підприємств, віднесених до групи великих платників податків на плановий 2019 рік було включено 1500 суб'єктів господарювання. Це на 136 суб'єкта господарювання або на 9,97% більше порівняно з аналогічним показником 2018 року, коли перелік великих платників податків містив інформацію про 1364 господарюючих суб'єкта.

За результатами проведеної роботи до переліку підприємств-великих платників податків на плановий 2019 рік було включено 369 підприємств, відібраних вперше, і 1131 підприємство, що вже перебували в даному переліку у попередніх роках і знаходилися на обліку в Офісі великих платників податків ДФС. Разом з тим, з переліку було виключено 225 суб'єктів господарювання, які за показниками роботи в 2018 році не досягли критеріїв, що є необхідними для віднесення їх до групи великих платників податків.

Відповідно до проведеної роботи за юридичними адреси відібраних платників податків було спрямовані відповідні інформаційні повідомлення про те, що їх включено до Реєстру ВПП на 2019 рік. Також повідомлення оголошували, що такі платники податків повинні перейти на обслуговування до контролюючих органів в якості великих платників.

Після формування переліку великих платників деякі підприємства з даного переліку прийняли рішення про припинення діяль-

ності. Тому органами ДФС проводилася робота щодо актуалізації Реєстру великих платників податків на 2019 рік. За результатами цієї роботи з Реєстру було виключено 26 суб'єктів господарювання.

Крім того, 55 юридичним особам, які включено до Реєстру ВПП на 2019 рік і які станом на 29.12.2018 не подали до Офісу ВПП заяв за формою 1-ОПП для переходу на обслуговування до контролюючих органів, що здійснюють супроводження великих платників, направлено повідомлення за формою № 2-ВПП щодо зміни основного місця обліку та переведення їх на облік у контролюючий орган, що здійснює супроводження великих платників податків, чи інший контролюючий орган, а також проведено роботу щодо введення даних рішень до ІТС «Податковий блок».

ДФС України також проводить активну діяльність у сфері моніторингу фінансово-господарських операцій платників податків на наявності податкових ризиків. Так, з метою виявлення та упередження порушень податкового законодавства на постійній основі органами ДФС України протягом 2018 року здійснювався комплексний аналіз діяльності суб'єктів господарювання, у тому числі суб'єктів, які формують податковий кредит з ознаками ризику та які використовують його для зменшення податкового зобов'язання.

ДФС взято участь у розробці постанови Кабінету Міністрів України від 21 лютого 2018 року № 117 «Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних», яка регламентує порядок здійснення автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям оцінки ступеня ризиків.

Так, з 22.03.2018 всі податкові накладні/розрахунки коригування перевіряються на наявність об'єктивних ознак ризиків порушення норм податкового законодавства та, у разі їх виявлення, реєстрація таких податкових накладних/розрахунків коригування зупиняється.

За результатами проведеної аналітичної роботи протягом 2018 року виявлено та доведено для вжиття заходів переліки суб'єктів господарювання з ознаками ризиковості до територіаль-

них органів ДФС, зокрема 3314 «вигодонабувачів» та 1503 «вигодоформуючих суб'єктів».

Оцінка відповідності критеріям оцінки ступеня ризиків, достатніх для зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, здійснюється ДФС шляхом проведення постійного автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних/розрахунків коригування критеріям ризиковості платника податку, критеріям ризиковості здійснення операцій та показникам позитивної податкової історії, які визначені ДФС та погоджені з Міністерством фінансів України.

Висновки В цілому, проведений аналіз дає змогу зробити висновок про те, що органи ДФС України протягом останніх років забезпечують ефективну інформаційну, облікову, аналітичну та нормотворчу діяльність, що сприяє покращенню процесу адміністрування податків, зборів та інших платежів у державі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч.посіб. / [В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко]; за заг. ред. В.П. Хомутенко – Одеса: «Атлант», 2015. – 314 с.

2. Вікторчук М.В. Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції: дис.. канд.. юр. наук: 12.00.07. – Х., 2016. – 219 с.

3. Степанова Д. С. Фіскальні ефекти адміністрування податків в Україні: дис.. канд.. екон. наук: 08.00.08 – К., 2015. – 220 с.

4. Бобошко Л.І. Транспортний податок в Україні: стан та перспективи // Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України. – 2017. – № 1. – С. 25-36.

5. Нікітішин А.О., Яковенко К.А. Вплив податків на виконання дохідної частини державного бюджету в умовах фінансової децентралізації на прикладі Вінницької області // Молодий вчений – 2018. – № 5 (57). – С. 739-742.

6. Слободянюк М.В. Проблеми та напрями удосконалення механізму податкових надходжень місцевих бюджетів // Сучасний стан та перспективи розвитку фінансової системи України: збірник

наукових праць VI Всеукраїнської науково-практичної Інтернет – конференції. – Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ, 2017. – С. 308-316.

7. Слободянюк М.В. Теоретичні аспекти формування податкових надходжень місцевих бюджетів // Сучасний стан та перспективи розвитку фінансової системи України: збірник наукових праць VI Всеукраїнської науково-практичної Інтернет – конференції. – Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ, 2017. – С. 300-308.

8. Ковальчук Л.А. Шляхи покращення управління наповненням місцевого бюджету у контексті зарубіжного досвіду // Сучасний стан та перспективи розвитку фінансової системи України: збірник наукових праць VI Всеукраїнської науково-практичної Інтернет – конференції. – Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ, 2017. – С.132-138.

9. Лисак К.С. Роль місцевих податків у формуванні місцевих бюджетів України // Сучасний стан та перспективи розвитку фінансової системи України: збірник наукових праць VI Всеукраїнської науково-практичної Інтернет – конференції. – Вінниця: Видавничо-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ, 2017. – С.163-168.

Наукове видання

Серія «Наукові роботи студентів УДФСУ»

ЗБІРНИК СТАТЕЙ ЗДОБУВАЧІВ ВИЩОЇ ОСВІТИ ДРУГОГО (МАГІСТЕРСЬКОГО) РІВНЯ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВОГО ІНСТИТУТУ ЕКОНОМІКИ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА МИТНОЇ СПРАВИ

У чотирьох частинах

Частина 1

Відповідальний за випуск ***Швабій К. І.***

Відповідальний редактор ***Панура Ю. В.***

Форматування та комп'ютерна верстка ***Шамардак Н. М.***

Матеріали друкуються в авторській редакції.

Здано до друку 20.11.2019. Формат 60×84/16.
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Друк. арк. 19.9.
Тираж 300 примірників. Замовлення № 832.

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром Університету ДФС України
08200, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016