

ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ІНСТИТУТІВ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

FEATURES OF THE FUNCTIONING OF TAX INSTITUTES IN UKRAINE

У статті подано порівняння поглядів вітчизняних та зарубіжних вчених на сутність інститутів оподаткування. З'ясовано роль цих інститутів у податковій сфері України. Здійснено порівняльну характеристику систем оподаткування країн ЄС та України. Виконано аналіз показників, які характеризують досконалість вітчизняних податкових відносин та в зарубіжних країнах. Розроблено класифікація інститутів у податковій сфері. Акцентовано увагу на ролі податкової культури, як одного із основних інститутів. Аргументовано пропозиції щодо удосконалення інститутів оподаткування.

Ключові слова: інститути, оподаткування, класифікація, порівняльні характеристики, податкова культура, податкова система.

В статье представлены сравнения взглядов отечественных и зарубежных ученых на сущность институтов налогообложения. Выяснена роль этих институтов в налоговой сфере Украины. Осуществлена сравнительная характеристика систем налогообложения стран ЕС и Украины. Выполнен анализ показателей, характеризующих

совершенство отечественных налоговых отношений и в зарубежных странах. Разработана классификация институтов в налоговой сфере. Акцентировано внимание на роли налоговой культуры, как одного из основных институтов. Аргументированы предложения по совершенствованию институтов налогообложения.

Ключевые слова: институты, налогообложение, классификация, сравнительные характеристики, налоговая культура, налоговая система.

The article compares views of domestic and foreign scientists on the essence of tax institutes. The role of these institutes in the tax sphere of Ukraine is revealed. A comparative description of tax systems of the EU and Ukraine is carried out. Analysis of indicators characterizing the perfection of domestic tax relations and those in foreign countries is conducted. Classification of institutes in the tax sphere is developed. The emphasis is placed on the role of tax culture as one of the main institutes. Proposals on the improvement of tax institutes are argued.

Key words: institutes, taxation, classification, comparative characteristics, tax culture, tax system.

УДК 336.2

Пасічник Ю.В.

д.е.н., професор кафедри фінансів
Національний університет біоресурсів
і природокористування України

Постановка проблеми. Функціонування економіки в будь-якій країні має базуватися на стабільно функціонуючій суспільній системі з відповідними інституціями (організації, структури) та інститутами (норми, традиції, правила тощо). Одними із важливих складових у цій системі мають бути податкові інститути. Саме на них має базуватися вся економічна підсистема – із механізмами взаємовідносин між господарюючими суб'єктами, платниками податків і фіскальними органами, органами влади і населенням. Від досконалості цих відносин залежить наповнення бюджетів всіх рівнів, а отже, і суспільний розвиток. Зважаючи на перманентні проблеми функціонування податкових відносин в Україні, проблематика реалізації податкових інститутів є актуальною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зважаючи на особливу роль інститутів оподаткування у економіці будь-якої держави, цій проблематиці присвятили свої праці зарубіжні та вітчизняні вчені. Так нині відомі праці класиків соціального та економічного напрямку – Р. Арона, Т. Веблена, Г. Гольма, Дж. Коммонса, Р. Масгрейва, П. Масгрейва, Д. Норта, Г. Спенсера, Дж. Ю. Стигліца, О. Тофлера та інших. Серед сучасних вітчизняних вчених можна назвати: В. Андрущенко [1], В. Вишневського [2], Т. Меркулову [3], О. Сидорович [4] та інших, які досліджували ці проблеми у фундаментальних монографіях. Водночас, беручи до уваги сучасні реалії суспільного розвитку Укра-

їни, зокрема, у податкових процесах, можна дійти висновку, що ця проблематика потребує подальших наукових розробок з метою поліпшення податкових інститутів для оптимізації взаємин донорів та реципієнтів податкових платежів.

Постановка завдання. Метою статті є виявлення особливостей формування інститутів оподаткування в Україні, а завданнями – з'ясування суті інститутів у податковій сфері України, співставлення поглядів зарубіжних та вітчизняних вчених на розвиток цих інститутів та пропозиції по удосконаленню їх застосування.

Виклад основного матеріалу. З початком перших цивілізацій суспільні відносини розвивалися за двома напрямками – офіційні (встановлювалися керівними органами державних утворень) та неофіційні (доповнювали перші). Така взаємопов'язаність відповідає основному принципу функціонування суспільства – дуальності. Так у будь-яких суспільствах – від незначних адміністративних формувань до великих держав – завжди були присутні протилежні процеси: чоловік – жінка, добро – зло, корисне – шкідливе, гарне – погане, моральне – аморальне тощо. Поєднати ці протилежності з формуванням нейтрального, але у напрямі корисного було складно. У цьому контексті щодо податкових процесів доцільно згадати відоме висловлювання Марка Туллія Цицерона (лат. *Marcus Tullius Cicero*, 106 р. до н. е. – 43 до н. е. – дав-

нборимський політичний діяч, видатний оратор, філософ та літератор): «Небесної благодаті потрібно, щоб погодити вигоди відкупників і населення, щоб не принести одних у жертву іншим і зробити так, щоб і вівці були цілі і вовки нагодовані» [5, с. 29].

Беручи до уваги наукову значимість відносин між людьми, з'ясуємо сутність терміну «інститут». Зазначимо, що науковці у різних галузях наук вкладають у нього відповідне значення. Так історики з'ясовують еволюційні механізми розвитку інституцій та інститутів; соціологи досліджують інститути у вияві та впливі на суспільство; представники політичної філософії виокремлюють питання «правильного» та «справедливого» суспільного життя; економісти «вбачають в інститутах засоби суспільного обміну та складові механізму регулювання ринкових відносин» [6]. Подамо також погляди засновників інституціональної теорії Т. Веблена та Д. Норта. Так Т. Веблен стверджував, що суспільству присутні такі способи мислення у відносинах між окремими індивідами і суспільством, які формують правила загальноприйнятої поведінки [7, с. 42]. Д. Норт наголошував, що інститути є «формальними правилами, неформальними обмеженнями і способами забезпечення дієвості обмежень» або як «правила, механізми, що забезпечують їх виконання і норми поведінки, які структурують повторювані взаємодії між людьми» [8, с.18].

У сучасних реаліях розвитку світового соціуму активізується значення інститутів, про що констатують зарубіжні та вітчизняні вчені.

О. Сидорович зазначає, що ефективність функціонування соціально-економічної системи держави значною мірою залежить від межі досконалості інститутів суспільства, обсяг трансакційних витрат яких визначає як рівень конкурентоспроможності інститутів, так і загальну конкурентоспроможність держави в глобальному просторі. Саме тому дослідження сутності та форм вияву інститутів оподаткування на сучасному етапі характеризуються особливою актуальністю та практичною значущістю. [4, с.41]. Про роль інститутів у суспільних процесах розмірковує Р. Мертон: «... дослідники, що не беруть до уваги неформальні правила гри, ризикують проґавити багато важливих спонукальних мотивів та стримувачів, що визначають політичну поведінку» [9, с.32].

Якщо правила або норми співіснування індивідів у суспільстві є сприйнятливими, то забезпечується гармонійність, якщо ні – конфлікти. Тут актуальним буде висловлювання Михайла Васильовича Ломоносова (1711- 1765, російський учений-натураліст, геохімік, поет), який в оді «Розмова з Анакреоном» (Анакреонт (Анакреон, др.-грецьк. Ἀνακρέων, 570/559 — 485/478 до н. е., давньогрецький поет) зауважив (подається в оригіналі):

Возьмите прочь Сенеку:

Он правила сложил

Не в силу человеку,

И кто по оным жил ? [10].

З'ясуємо особливості функціонування інститутів оподаткування в Україні. С. Гречко у цьому контексті зазначає: «На сучасному етапі розвитку економічних відносин вітчизняні інститути оподаткування є не достатньо дієвими, про що свідчить низка фактів: зростаюче невдоволення суб'єктів підприємницької діяльності, рівень тінізації економіки, масштабність корупції на державному та місцевому рівні, значний податковий тиск на платників, складна та довготривала процедура сплати податків тощо. Підтвердженням недостатньої ефективності системи оподаткування в Україні є надзвичайно низькі позиції в міжнародних рейтингах, що характеризують податкові інститути країни. Одним з показників, що визначають рівень розвитку податкової системи, є податкове навантаження на платників податків» [11, с.61].

Продовжуючи виявлення особливостей інститутів оподаткування, порівнюємо відповідні критерії (табл. 1).

Основною особливістю є підхід, який визначає об'єкт оподаткування. Так у країнах ЄС оподатковується вартість житла, а в Україні – абстрактні метри з розрахунку мінімальної заробітної плати, що є неспівставленим щодо майнового статку наших співвітчизників.

Також вагомою проблемою у функціонуванні податкових інститутів є корупція. У цьому контексті подамо інформацію громадської організації «Трансперенсі Інтернешнл Україна» станом на березень 2017 р.: «...проблема корупції досі лишається у трійці найактуальніших для нашої держави – це засвідчили 56% респондентів. На питання, чи знизився рівень корупції за останні чотири роки, 72% українців відповіли заперечно. Спроби уряду змінити цю ситуацію 86% опитаних оцінюють негативно. Найкорумпованішими українці назвали: державних службовців (65%), парламент (64%), працівників податкової сфери (62%), суддів (61%), представників місцевих органів влади (55%), поліцію (54%), керівників бізнесу (46%), релігійних лідерів (32%). І це не дивно, адже 38% наших співгромадян протягом останнього року давали хабар при взаємодії з органами влади. При цьому вважають за непотрібне повідомляти про корупцію 42% опитаних, адже 16% – переконані, що це нічого не змінить, а 14% бояться наслідків такого викриття. Можна назвати українців досить сміливими викривачами, адже майже кожен третій житель Європи та країн Центральної Азії не повідомляє про корупцію через страх помсти» [15].

Таблиця 1

Порівняльна характеристика систем оподаткування країн ЄС та України (існуюча модель та перспективна)

Критерій порівняння	Країни ЄС	Україна	
		Діюча модель	Перспективна модель
Податок на нерухоме майно	Об'єктом оподаткування виступають земля та будівлі. У деяких країнах один і той самий закон регулює оподаткування як землі, так і будов [14]	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка [12]	
База оподаткування податком на нерухоме майно	Основою для обчислення бази податку є ринкова вартість оподатковуваних об'єктів. У Великобританії та Північній Ірландії, Франції за основу береться орендна вартість оподатковуваного об'єкта [14].	Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток [12].	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та плата за землю будуть об'єднані в податок на нерухоме майно [11].
Пільги з податку на нерухоме майно	Пільги надаються або соціально незахищеним платникам податків, або за типами нерухомості, що забезпечує здійснення суспільно корисних видів діяльності, або за об'єктами, що перебувають у державній власності [13, 14].	База оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи – платника податку, зменшується: для квартири/квартир – на 60 кв. метрів; для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на 120 кв. метрів; для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток), – на 180 кв. метрів [12].	
Надходження до бюджетів	Місцевий (повністю або частково)	Місцевий	
Встановлення державою ставок оподаткування податком на нерухомість	Найчастіше національним урядом визначаються мінімальні та (чи) максимальні ставки, при цьому місцеві органи влади коригують ставки податків у дозволених межах. [13, 14].	Місцеві ради обов'язково встановлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю). Місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання відповідно до вимог цього Кодексу щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) [12].	

Джерело: складено автором за: [11,12,13, 14]

З'ясуємо роль податкової культури. Щодо цієї проблематики Д. Норт зазначає: «...внутрішньо обов'язкові для людини стандарти поведінки... є частиною тієї спадщини, яку ми називаємо культурою, завдяки якій неформальні вирішення проблем обміну, знайдені в минулому, переносяться в сьогодення і роблять колишні неформальні обмеження важливим джерелом безперервності в ході тривалих соціальних змін» [8, с. 57]. Доволі виважену позицію займає Й. Шумпетер, який розумів податкову культуру штучним витвором податкових діячів та економістів, який став потрібним у ході формування національних податкових систем [1]. Б.Нерре – професор Гамбурзького університету – під поняттям податкової культури розуміє специфічну для конкретної країни сукупність усіх формальних і неформальних інститутів, пов'язаних з устроєм національної податкової системи та її практичним функціонуванням, які історично властиві культурі цієї країни, а також залежності та зв'язки, спричинені способом життя [16]. В. Андрущенко розглядає податкову культуру, як різновид культури грошових відносин, форму прикладної,

утилітарної етики, що передбачає конкретні процедури і правила, які відрізняють правильне від неправильного, моральне від аморального [1].

З урахуванням особливостей інститутів оподаткування Україна займає останні місця серед інших країн світу за рівнем розвитку податкової системи (табл. 2). Зазначимо, що рівень податкового навантаження в Україні визначається за методикою, запропонованою Світовим банком у рамках оцінки ведення бізнесу в різних країнах світу. Сплата податків є одним з 10 індикаторів, що показують рівень регулювання підприємницької діяльності в країні, вони враховують час і вартість виконання підприємцем вимог держави щодо реєстрації нового підприємства і ведення його діяльності, здійснення торгівельних операцій, забезпечення виконання контрактів, оподаткування та закриття підприємства. Сам індикатор «Сплата податків» складається з трьох показників: кількість платежів протягом року, витрати часу на підготовку податкової звітності і сплату податків для трьох основних податків (ПДВ, податок на прибуток, внески на соціальне страхування) [11, с. 61].

Індикатори функціонування податкових систем

Рік	Кількість платежів на рік	Час для сплати податкових платежів (годин)	Сукупна податкова ставка (у відсотках до комерційного прибутку)	Місце України серед інших країн світу за рівнем розвитку податкової системи
2009	99	848	58,4	180 місце серед 181 країни
2010	147	735	57,2	181 місце серед 183 країн
2011	135	657	55,5	181 місце серед 183 країн
2012	135	657	57,1	181 місце серед 183 країн
2013	28	491	55,4	165 місце серед 185 країн
2014	28	390	54,9	184 місце серед 185 країн

Джерело: [11]

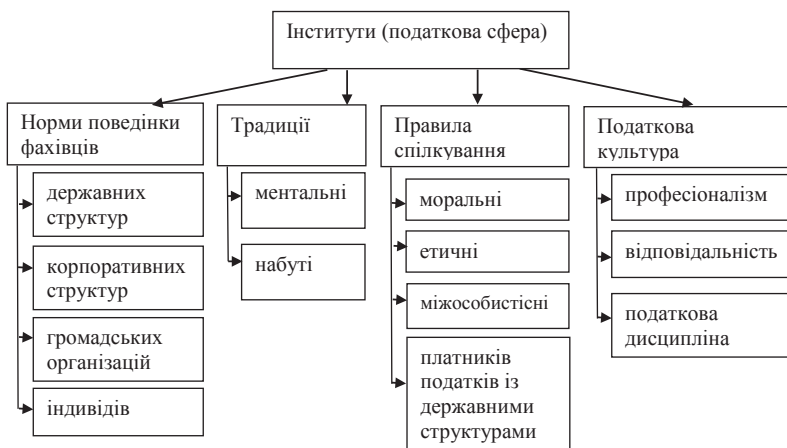


Рис. 1. Класифікація інститутів у податковій сфері

Джерело: складено автором

Для порівняння зазначимо, що середня сукупна податкова ставка у світі складає 44,8 % від комерційних прибутків, середня кількість податкових платежів за рік – 28,5, а середня кількість часу для здійснення цих платежів – 277 годин на рік [11, с. 61].

Отже, з урахуванням виконаного дослідження можливо запропонувати класифікацію інститутів у податковій сфері (рис. 1).

Є очевидним, що роль інститутів оподаткування у податковій сфері України є вагомим і впливає на всю суспільну систему, а особливостями є:

рівень довіри платників податків до фіскальних органів є незначним;

значна роль неформальних правил у функціонуванні податкової системи;

наявність корупційної складової у податковій системі;

вагомий вплив ментальної складової на інститути оподаткування.

З метою оптимізації функціонування цих інститутів запропонуємо такі заходи:

поступове впровадження тих інститутів, які позитивно себе зарекомендували в зарубіжних країнах;

суттєве посилення громадського контролю за функціонуванням податкової системи;

відкритість роботи фіскальних органів;

спрощення податкових процедур.

Висновки з проведеного дослідження. Розвиток податкової системи України реалізується в складних соціально-економічних умовах, проте, вибраний шлях з європейським вектором зумовлює удосконалення всіх її складових, зокрема, й інститутів. Виконане дослідження переконує в наявності неефективних інститутів, що не сприяє формуванню справедливої податкової системи. Виявлені особливості інститутів оподаткування та запропоновані заходи покликані поліпшити функціонування всієї податкової системи, і тому є доцільність продовження наукових розробок у цьому напрямі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): [монографія] / В. Л. Андрущенко; Т. В. Тучак. – К.: Алерта, 2013. – 384 с.
2. Вишневский В. П. Налогообложение в эмерджентной экономике: теоретические основы и направления политики: моногр. / В. П. Вишневский; НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2012. – 128 с.
3. Меркулова Т. В. Формальный и неформальный институты налога: взаимосвязи и противоречия / Т. В. Меркулова // Наукові праці ДонНТУ. – Сер. "Економічна". – Вип. 91. – С. 64–70.
4. Сидорович О. Ю. Інститути оподаткування: форми прояву та логіка функціонування / О. Ю. Сидорович. – Світ фінансів, 2 (47), 2016. – С. 28- 42.
5. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах / И. И. Янжул, СПб. – 3-е изд., 1899. – С. 29.
6. Кармазіна М. "Інститут" та "інституція": проблема розрізнення понять / М. Кармазіна, О. Шурбована. Український центр політичного менеджменту [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.politik.org.ua/vid/magcontent.php3?m=1&n=59&c=1308>.

7. Веблен Т. Теория праздного класса / Т. Веблен ; перевод с английского С. Д. Сорокиной. – М. : Прогресс, 1984. – С. 120.

8. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. / Д. Норт. – М. : Фонд экономической книги "НАЧАЛА", 1997. – 189 с.

9. Мертон Р. Социальная теория и социальная структура / Р. Мертон. – М.: АСТ : Хранитель, 2006. – 873 с.

10. Ломоносов М.В. Полн. собр. соч.: В 10 т. Т. 8. М.; Л., 1959. С. 761-767.

11. Гречко А. В. Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції / Гречко А. В. Проблеми економіки, № 3, 2014. – С. 60-70.

12. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України : документ 2755-17; редакція від 10.09.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

13. Серебрянский Д. М. Міжнародний досвід гармонізації бухгалтерського та податкового обліку з податку на прибуток / Серебрянский Д. М., Смірнова О. М., Огороднікова І. І. – Ірпінь : НДІ фінправа, 2013. – 75 с.

14. Гармонізація податкового законодавства : українські реалії : монографія / [Білецька Г. М., Кармаліта М. В., Куц М. О.]. – К. : Алерта, 2012. – 222 с.

15. Кожен третій українець готовий відмовитися платити хабар // Офіційний веб-сайт громадської організації «Трансперенсі Інтернешнл Україна». 24 березня 2017 р. – Режим доступу : http://ti-ukraine.org/_publications/kozhen-tretij-ukrajinet-hotovyj-vidmovytsya-platyty-habar/

16. Nerre B. Do social and cultural norms matter? – The Concept of Tax Culture/ Extended version. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/Tax/norms/pdf>

ДЕРЖАВНА АУДИТОРСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ ЯК ЦЕНТРАЛЬНИЙ ОРГАН ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ STATE AUDIT SERVICE OF UKRAINE AS A CENTRAL AUTHORITY OF PUBLIC FINANCIAL CONTROL

У статті досліджується особливості функціонування урядового центрального органу контролю – Державної аудиторської служби України. Встановлено, що державний фінансовий контроль, який здійснюється Державною аудиторською службою України є вагомим функцією управління фінансовою системою, що спрямована на упередження та запобігання фінансово-економічних порушень у сфері використання бюджетних коштів.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, аудит, інспектування, ревізія, моніторинг.

В статті досліджується особливості функціонування державного центрального органу контролю – Государственной аудиторской службы Украины. Определено, что государственный финансовый контроль, осуществляемый Государ-

ственной аудиторской службой Украины является весомой функцией управления финансовой системой, направленной на предупреждение и предотвращение финансово-экономических нарушений в сфере использования бюджетных средств.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, аудит, инспектирование, ревизия, мониторинг.

The article deals with the peculiarities of functioning of the government central control body – the State Audit Office of Ukraine. It was established that the state financial control carried out by the State Audit Office of Ukraine is a significant function of management of the financial system, which is aimed at preventing and preventing financial and economic violations in the use of budget funds.

Key words: state financial control, audit, inspection, audit, monitoring.

УДК 336.1

Табенська Ю.В.

к.е.н., доцент кафедри фінансів, банківської справи та підприємництва Чернівецький торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету

Постановка проблеми. Державний фінансовий контроль, який здійснюється центральними органами виконавчої влади є вагомим функцією управління фінансовою системою, що спрямована на упередження та запобігання фінансово-економічних порушень у сфері використання бюджетних коштів та сприяє соціально-економічному розвитку країни. Від своєчасності та обґрунтованості рішень щодо державного фінансового контролю певним чином залежить результативність бюджетної, податкової та соціальної політики в сукупності. Крім того, на ефективність даного контролю впливають рівень узгодженості та системності контрольних дій уповноважених

органів, інституційні засади функціонування фінансового контролю та якість інструментарію його здійснення.

У сучасних умовах господарювання посилюється необхідність поглиблення теоретико-методологічних засад державного фінансового контролю з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду стосовно його потенційної імплементації. Доцільним є удосконалення підходів щодо визначення пріоритетних напрямів державного фінансового контролю центральних органів виконавчої влади, зокрема, Державної аудиторської служби України на середньострокову перспективу, що сприятиме посиленню рівня керованості в системі державних фінансів.