



РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ:

СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ТА ОРІЄНТИРИ





У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2002

«Основи митної справи»

«Митний контроль та митне оформлення»

2003

«Таможенное оформление морских грузов»

«Основы таможенного дела в Украине»

«Митний контроль на автомобільному транспорті»

2004

«Митний контроль на залізничному транспорті»

«Митне оформлення автотранспортних засобів»

«Основи митної справи в Україні»

«Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»

«Митний контроль на повітряному транспорті»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

«Коментар до Митного кодексу України»

2005

«Порядок заповнення вантажної митної декларації»

2006

«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»

«Історія митної справи в Україні»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

2008

«Основи митної справи в Україні»

2009

«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам» «Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»

«Митне оформлення енергоносіїв»

«Митна безпека»

«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»

2010

«Святой Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»

«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»

2011

«Митні інформаційні технології»

«Особливості митної класифікації товарів»

«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження»

«Розподілені бази даних»

2012

«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»

«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»

«Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»

«Архітектура комп'ютера»

«Комп'ютерна схематехніка»

2013

«Актуальні питання теорії та практики митної справи»

«Історія митної діяльності»

«Механізми державного управління митною справою»

«Формування системи митного аудиту»

2014

«Митна енциклопедія, т. 1»

«Митна енциклопедія, т. 2»

«Митна енциклопедія, т. 3»

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р. Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано в 2015 р.

**У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
ВИЙШЛИ ДРУКОМ:**

2015

«Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»

Редакційна колегія:

П. В. Пашко, д.е.н., професор (голова)

І. Г. Бережнюк, д.е.н.

А. Д. Войцешук, к.е.н., доцент

А. І. Крисоватий, д.е.н., професор

А. А. Мазаракі, д.е.н., професор

Л. Л. Тарангул, д.е.н., професор

В. В. Ченцов, д.іст.н., д.н.д.у.

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ЦЕНТР З ПРОБЛЕМ ОПОДАТКУВАННЯ



**РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ:
СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ТА ОРІЄНТИРИ**

Монографія

*За загальною редакцією д.е.н., професора П. В. Пашка,
д.е.н., професора Л. Л. Тарангул*

**Ірпінь
2015**

УДК 336.221.4(477)
ББК 65.9(4Укр)261.4
Р45

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Національного університету державної податкової служби України
(протокол № 7 від 24 грудня 2015 року)*

Рецензенти:

В. Л. Андрущенко – д.е.н., професор, завідувач кафедри податкової та митної справи Національного університету ДПС України;

І. Є. Криницький – д.ю.н., професор, заступник директора з міжнародних зв'язків Науково-дослідного інституту фінансового права Державної фіскальної служби України;

С. П. Ріппа – д.е.н., професор, директор Навчально-наукового інституту інформаційних технологій та менеджменту Національного університету ДПС України.

Авторський колектив: Пашко П. В. (передмова, п. 2.6), Тарангул Л. Л. (післямова, п. 1.13, п. 2.8), Аністратенко Ю. І. (п. 1.11), Біла В. Р. (п. 2.1), Білоусова О. С. (п. 1.5), Бовкун С. А. (п. 5.3), Брехов С. С. (п. 2.5, 4.4), Гройсман Н. Г. (п. 2.8), Дедушева М. В. (п. 2.7), Добровольський О. І. (п. 5.2), Долгий О. О. (п. 5.1, 5.5), Долгий А. О. (п. 5.5), Долгий О. А. (п. 5.1), Євтушенко Н. О. (п. 2.4), Єніна-Березовська А. О. (п. 4.9), Залізко В. Д. (п. 1.10, 5.4), Іванов Ю. Б. (п. 4.9), Коляда Т. А. (п. 1.1), Коротун В. І. (п. 1.7, 2.5, 4.3), Косован А. В. (п. 5.4), Кужелєв М. О. (п. 4.3), Кулик П. М. (п. 1.4), Литвин Н. А. (п. 5.3), Литвин О. В. (п. 5.2), Луїна І. О. (п. 1.5), Ляшенко Ю. І. (1.4), Майорова Т. В. (п. 1.2), Мартиненков В. І. (п. 1.10), Мельник А. М. (п. 1.9), Мельник В. М. (п. 1.6), Новицька Н. В. (п. 1.8), Новицький В. А. (п. 4.5), Новицький А. М. (п. 4.5), Олалі Н. В. (п. 5.4), Онишко С. В. (п. 1.2), Пашко Д. В. (п. 2.6), Пилипів В. В. (п. 4.8), Проскура К. П. (п. 2.2), Рябченко О. П. (п. 4.2), Рябченко Ю. Ю. (п. 2.1), Селезень П. О. (п. 3.1, 3.2), Сидоренко О. М. (п. 5.5), Скоромцова Т. О. (п. 4.7), Соколовська А. М. (п. 1.3), Сушкова О. Є. (п. 4.6), Тарангул Д. О. (п. 1.12), Тильчик В. В. (п. 2.3), Тильчик О. В. (п. 2.3), Тимченко Л. Д. (п. 3.1, 3.2), Хом'як М. С. (п. 1.9), Чайка В. В. (п. 4.1), Чеховська І. В. (п. 1.12, 2.9).

Р45

Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири: монографія / авторський колектив; за заг. ред. П. В. Пашка, Л. Л. Тарангул. – К. : ТОВ «Новий друк», 2015. – 570 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 29).

ISBN 978-966-337-405-5

Монографія присвячена вивченню теоретико-методологічних та практичних аспектів реформування податкової системи України. Проаналізовано ключові проблеми удосконалення податкового адміністрування, розкрито особливості реалізації фіскального та активізаційного регулюючого потенціалів системи оподаткування. Визначено стратегічні вектори розвитку податкової системи України з урахуванням глобалізаційних та інтеграційних процесів.

Запропоновано заходи щодо посилення протидії виникненню негативних явищ в оподаткуванні та забезпечення дотримання законності у податковій діяльності. Сформовано рекомендації з підвищення ефективності антикорупційної роботи в органах Державної фіскальної служби України.

Монографія розрахована на широке коло читачів: науковців, викладачів, докторантів, аспірантів та практичних працівників.

**УДК 336.221.4(477)
ББК 65.9(4Укр)261.4**

ISBN 978-966-337-405-5

© Пашко П. В., Тарангул Л. Л., 2015
© Національний університет державної
податкової служби України, 2015

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	8
РОЗДІЛ 1. ЄВРОПЕЙСЬКИЙ ВЕКТОР РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ	10
1.1. Бюджетна стратегія як необхідна передумова реалізації ефективної бюджетно-податкової політики України	10
1.2. Підвищення якості бюджетно-податкових інструментів як стратегічний напрям економічного відновлення України	30
1.3. Особливості сучасної податкової реформи в Україні	50
1.4. Фіскальний потенціал податку на додану вартість в Україні	65
1.5. Державна політика оподаткування прибутку як інструмент стимулювання розвитку національної економіки	88
1.6. Реформування прибуткових податків в Україні	110
1.7. Акцизна політика України в умовах євроінтеграції	126
1.8. Екологічне оподаткування: досвід країн ЄС та вітчизняна практика	142
1.9. Фіскальна ефективність оподаткування нерухомого майна в Україні	169
1.10. Податок на нерухомість як джерело наповнення місцевих бюджетів	192
1.11. Сучасний стан податкової системи у контексті реформування єдиного податку	203
1.12. Удосконалення єдиного соціального внеску та механізму його адміністрування	216
1.13. Напрями удосконалення системи прогнозування податкових надходжень в Україні	225
РОЗДІЛ 2. УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ	232
2.1. Оцінювання ефективності податкового адміністрування в Україні	232
2.2. Формування дієвих гарантій законності функціонування системи адміністрування податків в Україні	253

2.3. Оптимізація засобів забезпечення виконання податкового обов'язку	272
2.4. Система управління податковими ризиками	284
2.5. Перспективи використання електронних систем контролю на ринку підакцизних товарів	294
2.6. Митний аудиторський контроль як пріоритетний напрям удосконалення системи митного адміністрування податків в Україні	304
2.7. Пільгове оподаткування доходів фізичних осіб в Україні та перспективи його вдосконалення	315
2.8. Застосування податкових інструментів як альтернативної форми підтримки українських сімей	346
РОЗДІЛ 3. ТЛУМАЧЕННЯ ДОГОВІРНИХ НОРМ У КОНТЕКСТІ ПОЛОЖЕНЬ МОДЕЛЬНОЇ ПОДАТКОВОЇ КОНВЕНЦІЇ ОЕСР ТА КОМЕНТАРІВ ДО НЕЇ: СТАН, ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ	357
3.1. Правова природа та особливості Модельної податкової конвенції ОЕСР та коментарів до неї у нормативному механізмі співробітництва у сфері оподаткування	357
3.2. Модельна податкова конвенція ОЕСР та коментарі до неї як інструмент тлумачення у контексті вимог Віденської конвенції про право міжнародних договорів	364
РОЗДІЛ 4. НАПРЯМИ ПОСИЛЕННЯ ПРОТИДІЇ ВИНИКНЕННЮ НЕГАТИВНИХ ЯВИЩ В ОПОДАТКУВАННІ	378
4.1. Правові детермінанти вітчизняної податкової політики	378
4.2. Адміністративно-правові засади протидії корупції в оподаткуванні	393
4.3. Агресивне податкове планування як особливий вид мінімізації сплати податків	406
4.4. Домінанти розвитку механізмів протидії агресивному податковому плануванню в Україні	417
4.5. Світовий досвід реалізації механізмів протидії агресивному податковому плануванню	434
4.6. Низькоподаткові юрисдикції та їх використання у схемах податкової оптимізації	448

4.7. Роль інформації в протидії мінімізації сплати податків	465
4.8. Удосконалення трансфертного ціноутворення як інструменту в системі протидії мінімізації податків в Україні.....	478
4.9. Оцінка та ідентифікація податкової поведінки промислових підприємств.....	486
РОЗДІЛ 5. ЗАКОННІСТЬ У ПОДАТКОВІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ТА АНТИКОРУПЦІЙНИЙ АСПЕКТ ПРАВООХОРОННОЇ РОБОТИ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ.....	499
5.1. Нормативно-правові підстави гарантування законності податкової діяльності в Україні	499
5.2. Організаційно-правові засади протидії корупції в органах Державної фіскальної служби України	507
5.3. Поняття та принципи інформаційного забезпечення боротьби з корупцією в органах Державної фіскальної служби України.....	532
5.4. Перспективні шляхи модернізації оцінювання результатів тестування на поліграфі з метою підвищення ймовірності виявлення корупційних дій серед співробітників Державної фіскальної служби України	549
5.5. Концептуальні підходи до формування методики прогнозного оцінювання корумпованості в заходах із запобігання корупції у Державній фіскальній службі України.....	556
ПІСЛЯМОВА	566

напрямі Плану дій BEPS «Перегляд правил підготовки документації щодо ТЦУ». Основним положенням цієї статті є вимога щодо розкриття групою підприємств заінтересованим контролюючим органам різних країн необхідної інформації стосовно глобального розподілу доходів, економічної діяльності, податків, сплачених у різних країнах.

Отже, застосування правил трансфертного ціноутворення в Україні є одним із найбільш пріоритетних напрямів підвищення ефективності адміністрування податків. При цьому необхідно зазначити, що використання вже існуючих правил ТЦУ є лише першим етапом відкритої моделі розвитку економіки України. У рамках зовнішньополітичного євроінтеграційного вектора України запровадження ефективної системи регулювання та контролю за трансфертним ціноутворенням має здійснюватися відповідно до світових тенденцій розвитку протидії агресивному податковому плануванню, одним з інструментів якого є використання трансфертного ціноутворення.

4.9. Оцінка та ідентифікація податкової поведінки промислових підприємств

Вплив, який можуть здійснювати податки на поведінку економічних агентів, є предметом активних наукових досліджень, а їх результати мають важливе значення для вирішення практичних завдань оподаткування, зокрема, можуть дати можливість проведення моніторингу порушень податкового законодавства та запобігання агресивному податковому плануванню.

Останнім часом з'явилася значна кількість публікацій вітчизняних і зарубіжних вчених, присвячених моделюванню поведінки економічних агентів, разом з тим аналіз численних проблем, пов'язаних з оподаткуванням суб'єктів господарювання, свідчить про те, що на сучасному етапі вкрай складною є перспектива кількісного і якісного опису закономірностей функціонування механізму оподаткування. Цей механізм, виконуючи функцію рефлекторного показника стану економіки, одночасно є саморегулюючою системою, що дозволяє коректувати процеси соціально-економічного розвитку в умовах порушення стабільності економічної рівноваги.

Основними проблемами досліджень щодо даної проблематики є роз'єднаність і суперечливість факторів розвитку моделей оподаткування в транзитивному періоді. Процес коректування теоретичних положень на основі аналізу практики ще далекий від вироблення цілісної і послідовної наукової системи порушення податкового законодавства великими промисловими підприємствами. Відсутність такої моделі збільшує й без того нестійкий стан податкової системи, ускладнює функцію збору податків, і в цьому випадку об'єктивно

Вихідна розробка математичної моделі, яка надасть можливість оцінити
ключні параметри податкової поведінки великих промислових підприємств.

У цілому основні питання, які досліджувалися за допомогою матема-
тичних моделей, відносяться до аналізу впливу параметрів оподаткування і
контролю на співвідношення декларованого і недеklarованого (тіньового)
доходу. Моделі розрізняються ступенем деталізації видів обкладання, спосо-
бами нарахування податків і штрафів, обліком витрат тінізації доходу.

При цьому основний підхід до моделювання процесу агресивного подат-
кового планування полягає в такому. Передбачається, що економічна система
має функцію суспільної корисності. Розглядаються два стани економіки:
оптимальний – у якому оцінюване явище присутнє, і уявний – у якому його
немає. Значення корисності в цих станах будуть різними – у першому випад-
ку воно менше, тоді можна оцінити, наскільки необхідно збільшити дохід,
щоб компенсувати витрати на оподаткування, щоб значення двох цільових
функцій залишалось рівним. Величина цього компенсуючого доходу є показ-
ником збитку від оцінюваного явища.

Для цього дослідження доцільним є використання аналогічного підходу,
тобто прийняти вихідною умовою, що зміна якого-небудь із параметрів
оподаткування спричинить зміну значень цільових функцій для всіх суб'єктів
податкового процесу, що буде сприяти змінам в їх податковій поведінці, в
тому числі і за певних обставин підприємство може прийняти рішення про
соціальність порушення податкового законодавства з метою зменшення
податкових зобов'язань.

Запропонований у роботі методичний підхід до виявлення податкової
поведінки промислових підприємств заснований на математичній моделі
раціонального вибору, яка, з одного боку, розширена з метою адаптації до
умов реальної української промисловості, а з іншого – модифікована відпо-
відно до сучасних економічних реалій, що зробило її більш придатною для
практичних розрахунків. Порівняно з класичною моделлю М. Аллінгама й
А. Сандмо в ній прийняті такі зміни і доповнення:

1. Передбачається, що підприємства промисловості діють як «homo
economicus», тобто мають винятково економічну мотивацію, і їх вибір опису-
ється максимізацією функції корисності, що представляється у вигляді чис-
лового доходу.

2. Відхилення від оподаткування у вигляді виведення частини доходу в
тіньову сферу супроводжується певними витратами – трансакційними витра-
тами ухилення, які в рамках неокласичних моделей, як правило, не розгляда-
ються. Слід зазначити роботу В. Вишневського, А. Веткіна, в якій викорис-
товуються деякі оцінки подібних витрат, уведених у модель як параметри.

3. У традиційних неокласичних моделях ухилення передбачається, що платник податків діє в умовах абсолютної інформованості про параметри й умови обкладання, ухилення і контролю. Очевидно, це припущення є занадто сильним, особливо щодо ймовірності перевірки.

4. Передбачається, що всі платники податків є потенційними опортуністами – носіями опортуністичної мотивації, яких утримує від приховування доходу тільки економічна не вигідність ухилення від податків, а у випадку ефективності всі платники податків переведуть весь дохід у тіньовий сектор. Навряд чи таке припущення можна вважати адекватним реальній податковій поведінці економічних агентів. Багато дослідників зазначають, що не можна ігнорувати вплив інституціональних основ і норм поведінки при аналізі проблем тіньового сектора й ухилення від податків.

5. Промислове підприємство як економічний агент має екзогенний прибуток (тобто прибуток, рівень якого економічні суб'єкти визначають самі). Це означає, що вони володіють здатністю в даних економічних умовах заробити стільки, скільки вважають за потрібне, щоб забезпечити свій добробут, який розподіляють на декларовану і тіньову частини за правилами, що залежать від типу податкової поведінки агента.

6. Декларований і тіньовий дохід оподатковуються: перший – за законодавчо встановленою ставкою податку, другий – за ставкою податку і штрафу при виявленні порушення податкового законодавства.

7. Приховування доходу вимагає певних витрат, які задаються у вигляді постійного нормативного коефіцієнта до тіньового доходу.

8. Тіньовий дохід може бути виявлений у результаті перевірки, що відбувається з певною ймовірністю.

9. При моделюванні ймовірності порушень податкового законодавства з метою зменшення податкового зобов'язання, на нашу думку, слід виходити з того, що існують різні типи податкової поведінки, які відрізняються диференційованою реакцією на дії держави з податкового контролю.

З іншого боку, при проведенні моніторингу порушень податкового законодавства слід зауважити, що підприємство може відреагувати на зміни в умовах оподаткування як економічний агент, тобто намагатися компенсувати витрати, пов'язані із оподаткуванням, за допомогою розширення виробництва, вкладення додаткових коштів у виробничу інфраструктуру та ін.

Тоді прийняття рішень про агресивне податкове планування визначається обставинами, коли промислове підприємство вирішує:

1) приховувати частину свого прибутку чи ні, і якщо приховувати, то яку частину;

інвестувати кошти в розширення виробництва, не ризикуючи вдаватися до ухилення від оподаткування.

Якщо підприємство обирає перший варіант, то передбачається, що воно може обирає ризикований тип податкової поведінки, якщо факт укриття виявляється податковою інспекцією, то підприємство несе відповідні збитки з огляду штрафних санкцій. Таким чином, прийняте підприємством рішення вважається як наслідок (або частина) рівноважного стану економічної системи, що складається із економічної складової та факторів, що обумовлюють цю складову.

Ймовірність виявлення фактів укриття є фіксованим параметром моделі, скільки не існує залежності між імовірністю виявлення податкових порушень і обсягами податків, однак залежність імовірності податкової перевірки від обсягів витрат підприємства можна вирахувати в рамках запропонованої моделі. У ній аналізується податкова поведінка промислового підприємства в умовах ризику, пов'язаного з ігноруванням сплати податків, розглядається варіант нейтрального відношення до розмірів такого ризику, а також варіант неприйняття даного ризику.

Модель складається з агентів трьох типів: споживачі продукції, безпосередньо виробники продукції – промислові підприємства, а також держава. У цій моделі споживач продукції максимізує свою функцію корисності при відповідних бюджетних обмеженнях, промислові підприємства максимізують свій прибуток, держава збирає податки. Основною активною особою у сфері оподаткування є підприємство, яке ухиляється від оподаткування повністю, частково або платить податки повним обсягом.

У даній моделі передбачається, що уповноважена особа підприємства схвалює рішення щодо ухилення від податків, вибираючи економічно вигідну з погляду своєї цільової функції політику. Цільова функція промислового підприємства при виборі моделі податкової поведінки враховує ймовірність покарання, «вагу» цього покарання, досвід інших аналогічних підприємств у сфері ухилення від сплати податків, тенденції розвитку ринку, можливі податкові вигоди від агресивного податкового планування. Таким чином, запропонований методичний підхід на основі математичної моделі описує варіанти податкової поведінки суб'єкта господарювання і може стати в нагоді податковим органам для підвищення ефективності збору податків, проведення моніторингу порушень податкового законодавства і таким чином забезпечення економічної безпеки держави.

У першому варіанті підприємство, нейтральне до ризику, максимізує свій прибуток, витрачаючи при цьому певну суму фінансових ресурсів

« δ » на створення схем ухилення від оподаткування, і вирішує завдання отримання прибутку на основі ухилення від оподаткування:

$$(1 - a) - sh + \delta / (1 - \delta) (1 - a) / (P / F), \quad (4.1)$$

якщо $h > 0$,

де a – ставка податку на прибуток %;

s – можлива сума штрафу за приховування прибутку, грн;

h – частина прибутку, що оподатковується, %;

δ – витрати на створення схеми ухилення від сплати податків, грн;

P – прибуток від реалізації продукції, грн;

F – імовірність того, що декларований виробником дохід буде проконтрольований у процесі податкової перевірки, %.

У другому випадку підприємство реагує на факт оподаткування частковою відмовою від сплати податків:

$$(1 - a) - sh + \delta / (1 - \delta) (1 - a) / (P / F / N), \quad (4.2)$$

якщо $h > 0$.

де N – частина прибутку, яка приховується від оподаткування, грн.

У третьому випадку підприємство реагує на оподаткування нарощуванням виробничої активності:

$$(1 - a) - sh + \delta / (1 - \delta) (1 - a) / (x / r), \quad (4.3)$$

якщо $h > 0$,

де x – обсяг інвестицій у виробництво, грн;

r – відсоток за користування кредитом, %.

У цій моделі розглядається ситуація, коли для кожного варіанта розвитку подій у податковій сфері є інвестиційний проект, що підвищує продуктивність, впровадження якого не змінює економічних показників діяльності підприємства, але підвищує випуск продукції, що дає змогу компенсувати витрати, які пов'язані з оподаткуванням. Разом з тим впровадження нового проекту вимагає інвестицій, що здійснюються винятково за рахунок кредитів, витрати і випуск продукції є постійними, а максимум прибутковості описується формулою $P - w$, де w – витрати, пов'язані із виробництвом продукції.

У будь-якому випадку, незалежно від значень « P » і « w », отримане значення буде умовною крапкою максимуму, яка не може бути менше « δ », оскільки кожне значення, менше « δ », свідчить про збитковість, відсутність реальної бази оподаткування.

Сфера виробництва включає всіх виробників продукції, причому виробники можуть протягом одного періоду модернізувати виробництво на основі проекту, що забезпечує приріст ефективності при певних обсягах вкладань у виробництво $x(t)$.

З (4.1) випливає, що для промислового підприємства, якщо його податкова поведінка є потенційно опортуністською, немає сенсу ухилятися від сплати податків, якщо $(1 - F) a - P/s < 0$, тобто ймовірність податкової перевірки величина штрафу достатні для забезпечення повних податкових платежів. Надалі передбачається виконання протилежної нерівності, тобто виробник зацікавлений у нарощуванні виробничої активності, якщо $(1 - F) a - P/s > 0$. У першому випадку підприємства керуються тільки співвідношеннями (4.1), тобто серед них немає, безумовно, законслухняних платників податків (всупереч 4.2).

Через розбіжності між (4.1), (4.2) і (4.3) виробники підрозділяються на три типи, кожному з яких належать свої значення параметра « h », тобто «ступінь чесності» визначається залежно від ефективності і розподілу прибутку. Якщо підприємство реагує на факт оподаткування нарощуванням виробничої активності, то його податкова поведінка описується моделлю:

$$R_1 = (1 - a) (P - w) + (x / r), \quad (4.4)$$

де R – ризик можливих втрат, пов'язаних з несплатою податків, грн;

w – витрати, пов'язані з виробництвом продукції, грн.

Якщо виробник зневажає розвитком виробництва, сподіваючись отримати прибуток внаслідок ухилення від сплати, з (4.1) слідує, що :

$$R_2 = (1 - a) (P - w) + (\delta + \alpha), \quad (4.5)$$

де δ – витрати на створення схеми ухилення від сплати податків, грн;

α – корупційні витрати на ухилення від оподаткування, грн.

До першого типу належать підприємства, які повністю ігнорують сплату податків за умови, що:

$$R(1) < \max F = \mu (1), \quad (4.6)$$

де μ – тип податкової поведінки.

Безумовно, в реальній економіці такий варіант неможливий, але його доцільно розглядати з метою отримання повної картини податкової поведінки підприємства.

До другого типу відносяться платники податків, що приховують від оподаткування частину прибутку за умов, що:

$$R(2) \leq \max F = \mu (2) \quad (4.7)$$

До третього типу належать підприємства, які декларують свій прибуток і повністю платять податки за умови, що:

$$R(3) > \max F = \mu (3) \quad (4.8)$$

Позначено через $\mu(i)$, $\sum \mu(i) = 1$ частку виробників типу i , $i = 1, 2, 3$, зумовлену тим, яким чином виконуються умови (4.6) – (4.8).

Підприємство типу $\mu(1)$ (4.6) не зацікавлено в нарощуванні виробництва, незважаючи на високу ймовірність податкових перевірок та штрафів, повністю ухиляється від сплати податку.

При виконанні (4.7) підприємство $\mu(2)$ платить частину податку. Частки $\mu(i)$ змінюються при зміні параметрів податкової перевірки, податкових ставок, заробітної плати і відсотка. Разом з тим поза залежністю від обсягів виробництва різні типи підприємств отримують дохід, який складається з двох частин: доходу, отриманого легально, і доходу, який отриманий у результаті ухилення від оподаткування.

При виконанні (4.8) підприємства $\mu(3)$ повністю платять податки за умови, що мають прибуток, тобто є база для оподаткування. При цьому тип податкової поведінки підприємства промисловості залежить від кількості в галузі законослухняних підприємств, оскільки саме їх наявність формує в галузі відповідний податковий клімат.

Нехай ξ – частка законослухняних підприємств (ξ – постійна величина у цій моделі, яка дорівнює «1»), $1 - \xi$ – частка, що ухиляється від оподаткування, τ – потенційні обсяги реалізації продукції. Тоді взаємозв'язок податкової поведінки підприємств і обсягів споживання можна описати такою формулою:

$$c = (1 - \tau\xi) / \tau\xi, \quad (4.9)$$

де c – відносний показник, який характеризує податкову поведінку під впливом обсягів реалізації продукції.

Підприємства в цій моделі максимізують корисність, яка залежить від обсягу реалізації продукції. Цей підхід поширюється на всі типи підприємств, тобто на законослухняних суб'єктів господарювання і тих, хто ухиляється від сплати податків, тобто йдеться про те, що ринкова кон'юнктура також впливає на тип податкової поведінки.

Суттєву роль в аналізі впливу економічних параметрів на суспільні втрати відіграють витрати виробництва і можливі штрафні санкції, розподіл виробників за типами. У зв'язку з тим стоїть завдання – продемонструвати вплив цих параметрів на вибір підприємством одного із трьох розглянутих вище типів поведінки при поданні податкової декларації.

Вплив цих факторів вимірюється величиною граничного надлишкового навантаження (Marginal Excess Burden) (MEB).

$$MEB = [(de / dz / dg) / g] - h, \quad (4.10)$$

де de , dz , dg – зростання доходу за рахунок різних схем ухилення від сплати податків;

g – вартість основних фондів підприємства;

h – частка прибутку, що оподатковується.

Збільшення доходу за рахунок повного ухилення від оподаткування описує таке рівняння:

$$MEBy = [(de / dg / dz) / g] - h = [(1 - P)a - Ps](1 - \alpha)(F - w) - (1 - \alpha)(F - w) + (\delta + \alpha), \quad (4.11)$$

де $[(1 - P)a - Ps](1 - \alpha)(F - w)$ - очікуваний дохід від ухилення, якщо $h > 0$;
 $[(1 + \delta / 1 - \delta)(1 - \alpha)(F - w) + (1 - P)a - Ps](1 - \alpha)(F - w) = R_2$ - ризик можливих втрат, пов'язаних з несплатою податків.

Збільшення доходу за рахунок часткового ухилення від оподаткування описує таке рівняння:

$$MEByч = [(de / dg / dz) / g] - h = [(1 - P)a - Ps](1 - \alpha)(F - w) - (1 - \alpha)(F - w) + (\delta + \alpha) / N \quad (4.12)$$

Збільшення доходу за рахунок інвестицій можливе за умови:

$$MEBi = [(1 - P)a - Ps](1 - \alpha)(F - w) - (1 - \alpha)(F - w) + (x / r) \quad (4.13)$$

Тобто можна стверджувати, якщо за найбільш суттєвий параметр, який визначає модель податкової поведінки, взяти її тип, то отримаємо багатofакторну модель, коли податковий агент вибирає певний тип поведінки під впливом великої кількості факторів, таких як ризик можливих втрат, обсягів прирощування доходу за рахунок різних схем ухилення від сплати податків (de, dz, dg), обсягів споживання продукції (u), кількості підприємств з певним типом податкової поведінки (c). Враховуючи ці фактори, підприємство приймає рішення про доцільність використання схем агресивного податкового планування.

Відповідно, отримано три рівняння, перша частина яких описує економічну складову податкової поведінки, а друга - вплив факторів на прийняття рішення керівництвом підприємства стосовно типу податкової поведінки.

$$1) MEBy / R + u/c = [((1 - P)a - Ps)(1 - \alpha)(F - w) - (1 - \alpha)(F - w) + (\delta + \alpha)] / [(1 - \alpha)(F - w) + (\delta + \alpha)] + [(1 - \kappa)((1 - \xi) + \xi) / (1 - \tau\xi)] : \tau\xi, \quad (4.14)$$

$$2) MEByч / R + u/c = [((1 - P)a - Ps)(1 - \alpha)(F - w) - (1 - \alpha)(F - w) + (\delta + \alpha)] / [N / (1 - \alpha)(F - w) + (\delta + \alpha)] + [(1 - \kappa)((1 - \xi) + \xi) / (1 - \tau\xi)] : \tau\xi, \quad (4.15)$$

$$3) MEBi / R + u/c = [((1 - P)a - Ps)(1 - \alpha)(F - w) - (1 - \alpha)(F - w) + (x / r)] / [(1 - \alpha)(F - w) + (x / r) + (1 - \kappa)((1 - \xi) + \xi) / (1 - \tau\xi)] : \tau\xi. \quad (4.16)$$

Така багатofакторна модель може бути спрощена за рахунок ділення її складових на загальний знаменник, який у цьому випадку визначений як: $[(1 - P)a - Ps](1 - \alpha)(F - w) - [(1 - \alpha)(F - w) + (1 - \kappa)(1 - \xi + \xi) / (1 - \tau\xi)] / \tau\xi$:

$$1) [(1 - P)(a - Ps)(1 - \alpha)(F - w) - (1 - \alpha)(F - w) + (\delta + \alpha)] / [(1 - \alpha)(F - w) + (\delta + \alpha) + (1 - \kappa)(1 - \xi) + \xi / (1 - \tau\xi)] / [\tau\xi / (1 - P)(a - Ps)(1 - \alpha)(F - w)] - [(1 - \alpha)(F - w) + (1 - \kappa)(1 - \xi) + \xi / (1 - \tau\xi)] / \tau\xi = \delta + \alpha, \quad (4.17)$$

$$2) [(1 - P)(a - Ps)(1 - \alpha)(F - w) - (1 - \alpha)(F - w) + (\delta + \alpha)] / N / [(1 - \alpha)(P - w) + (\delta + \alpha)] + (1 - \kappa)(1 - \xi) + \xi / (1 - \tau\xi) / [\tau\xi / (1 - P)(a - Ps)(1 - \alpha)(F - w)] - [(1 - \alpha)(F - w) + (1 - \kappa)(1 - \xi) + \xi / (1 - \tau\xi) / \tau\xi] = (\delta + \alpha) / N, \quad (4.18)$$

$$3) [(1 - P)(a - Ps)(1 - \alpha)(F - w) - (1 - \alpha)(F - w) + (x / r)] / [(1 - \alpha)(P - w) + (x / r) + (1 - \kappa)(1 - \xi) + \xi / (1 - \tau\xi)] / [\tau\xi / (1 - P)(a - Ps)(1 - \alpha)(F - w)] - [(1 - \alpha)(F - w) + (1 - \kappa)(1 - \xi) + \xi / (1 - \tau\xi) / \tau\xi] = x / r. \quad (4.19)$$

Отримані результати можуть бути приведені до виразів, які будуть визначені вище як моделі податкової поведінки промислового підприємства.

Якщо: $[(\delta + \alpha) - (\delta + \alpha) / N] / x / r < 0, \quad (4.20)$

то такий результат свідчить про вкрай опортуністську поведінку підприємства у сфері оподаткування, тобто виконуються умови, наведені у формулі (4.6).

Якщо: $[(\delta + \alpha) - (\delta + \alpha) / N] / x / r > 0, \quad (4.21),$

то такий результат свідчить про ситуаційну поведінку підприємства у сфері оподаткування, тобто виконуються умови, наведені у формулі (4.7).

Якщо: $[(\delta + \alpha) - (\delta + \alpha) / N] / x / r = 0, \quad (4.22),$

то такий результат свідчить про однозначно позитиву поведінку підприємства у сфері оподаткування, тобто виконуються умови, наведені у формулі (4.8).

У цих формулах застосовані такі позначення:

δ – витрати на створення схеми ухилення від сплати податків (грн), дорівнює 10 % від прибутку;

α – корупційні витрати на ухилення від оподаткування (грн), дорівнює 10 % від прибутку;

N – частина прибутку, яка приховується від оподаткування;

x – обсяг інвестицій у виробництво;

r – відсоток за користування кредитом, дорівнює 13,5 %.

Умовою економічної рівноваги буде стан, коли відношення прибутку до ймовірності того, що декларований виробником дохід, проконтрольований у процесі податкової перевірки, буде дорівнювати витратам, пов'язаним із використанням схем агресивного податкового планування. При цьому немає жодного значення, що підприємство може отримувати той же прибуток, використовуючи інвестиції у виробництво, оскільки це не впливає на показники економічної діяльності промислових підприємств.

Цей висновок, отриманий у результаті застосування методу математичного моделювання, цілком логічний із погляду реальної економіко-правової ситуації, яка склалася в промисловості. Йдеться про те, що оскільки сучасні правові механізми оподаткування дають змогу підприємствам цілком легально, в рамках чинного законодавства і майже без ризику використовувати схе-

**Розділ 4. Напрями посилення протидії
виникненню негативних явищ в оподаткуванні**

агресивного податкового планування, отримувати надлишкові доходи, то можливо чекати від них позитивної податкової поведінки, оскільки вона передбачає принципи поведінки «економічної людини».

Водночас цей висновок не заперечує того, що підвищення рівня моніторингу порушень податкового законодавства та ефективності проведення податкових перевірок здатне вплинути на податкову поведінку підприємств у цілому.

На основі отриманих результатів та застосовуючи формули (4.20), (4.21), (4.22) (на прикладі підприємств коксохімічної промисловості (далі – КХЗ), маємо можливість визначити тип податкової поведінки КХЗ (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

**Розрахунок типу податкової поведінки підприємств
коксухімічної промисловості**

Показники, тис. грн			
Р, прибуток	δ, витрати на створення схеми ухилення	α, корупційні витрати на ухилення	х, фінансові інвестиції
КХЗ № 1			
80 4571,0	80 457,1	80 457,1	1 918 307,0
Розрахунок $[160\ 914,2 - (160\ 914,2 \times 0,30)] - [1\ 918\ 307,0 \times 0,135] = -146\ 331,39 < 0$			
КХЗ № 2			
28 463,0	2 846,3	2 846,3	130 317,0
Розрахунок $[56\ 928,0 - (56\ 928,0 \times 0,158)] - [130\ 317,0 \times 0,135] = 30\ 340,59 > 0$			
КХЗ № 3			
58 437,0	5 843,7	5 843,7	115 058,0
Розрахунок $[116\ 874,0 - (116\ 874,0 \times 0,368)] - [115\ 058,0 \times 0,135] = 58\ 331,54 > 0$			
КХЗ № 4			
- 1 355,0	0,0	0,0	0,0 = 0,0
Розрахунок $[0,0 - 0,0] - [0,0 \times 0,0] = 0,0$			
КХЗ № 5			
3 889,0	3 88,9	3 88,9	1 126,0 > 0
Розрахунок $[777,8 - (778,8 \times 0,42)] - [1\ 126,0 \times 0,135] = 298,69$			
КХЗ № 6			
264 198,0	26 419,8	26 419,8	2 500,0 > 0
Розрахунок $[52\ 839,6 - (52\ 839,6 \times 0,13)] - [2\ 500 \times 0,135] = 45\ 632,96$			

Таким чином, КХЗ № 4 можна віднести до типу підприємств, які мають однозначно позитивну податкову поведінку, КХЗ № 1 відноситься до типу підприємств, які характеризуються опортуністською податковою поведінкою,

Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири

коли сума отриманого прибутку, обсяги збуту, інвестиційна активність явно не відповідають обсягам сплати податків, інші КХЗ (№ 2, 3, 5, 6) використовують ситуативний тип податкової поведінки, управляють оподаткуванням, сплачуючи частину податків, коли інша частина легально виводиться із сфери оподаткування.

Отримані результати дають можливість запропонувати підхід, який дасть змогу оцінювати частину прибутку N (%), яку КХЗ потенційно можуть приховувати від оподаткування на основі найбільш вагомих економічних показників, які впливають на податкову поведінку КХЗ за умови, що показник $(\delta + a)$ є однаковим для всіх КХЗ. Відповідно, в такій моделі його можна не враховувати, оскільки він не вплине на результати розрахунків.

$$N = 100 \% / [(P / F) / (x / r)], \quad (4.23)$$

за умови, що $P < x$

$$N = 100 \% / [(x / r) / (P / F)], \quad (4.24)$$

за умови, що $P > x$,

де $r = 13,5 \%$;

$F = 100 \% / n \times k$;

n – кількість днів у році (365);

k – кількість податкових перевірок.

У цьому випадку, ґрунтуючись на даних про кількість податкових перевірок підприємств КХП, вірогідність податкової перевірки для КХЗ становила: $F = 100 \% : 365 \times 68 = 18,6 \%$.

Така модель буде правильною для всіх типів КХЗ, незважаючи на тип їх податкової поведінки, за умови наявності бази оподаткування. Відповідно до цієї моделі є змога розрахувати потенційні обсяги прибутку, які КХЗ можуть приховати від оподаткування (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Розрахунок потенційних обсягів прибутку, який КХЗ можуть приховати від оподаткування

Підприємства коксохімічної промисловості	Показники			
	Р, тис. грн	F, %	x, тис. грн	г, %
КХЗ № 1	804 571,0	18,6	1 918 307,0	13,5
Розрахунок	$N = 100 \% \times [(804\,571,0 / 18,6) / (1\,918\,307 / 13,5)] = 30,0 \%$			
КХЗ № 2	28 463,0	18,6	130 317,0	13,5
Розрахунок	$N = 100 \% \times [(28\,463,0 / 18,6) / (130\,317,0 / 13,5)] = 15,8 \%$			
КХЗ № 3	58 437,0	18,6	115 058,0	13,5
Розрахунок	$N = 100 \% \times [(58\,437,0 / 18,6) / (115\,058,0 / 13,5)] = 36,8 \%$			
КХЗ № 4	- 1 355	18,6	0,0	13,5

Розділ 4. Напрями посилення протидії
виникненню негативних явищ в оподаткуванні

Продовження таблиці

розрахунок	Збитковість підприємства, відсутність інвестиційної активності не дають змоги провести розрахунок			
КХЗ № 5	3 889,0	18,6	1 190,0	13,5
розрахунок	$N = 100 \% \times [(1\ 190,0 / 13,5) / (3\ 889,0 / 18,6)] = 42,0 \%$			
КХЗ № 6	264 198,0	18,6	2 500,0	13,5
розрахунок	$N = 100 \% \times [(2\ 500,0 / 13,5) / (264\ 198,0 / 18,6)] = 1,3 \%$			

Таким чином, запропонований методичний підхід на основі математичної моделі дозволяє зробити висновок, що у будь-якому випадку КХЗ будуть намагатися повністю уникнути оподаткування, але в реальному житті така податкова поведінка є нерациональною, хоча й бажаною для підприємств подгалузі.

Разом із тим розрахунки, наведені в табл. 4.4, свідчать, що КХЗ мають певні потенційні можливості приховувати частину прибутку від оподаткування. Відповідно, у реальному житті маємо три типи податкової поведінки КХЗ. На нашу думку, це, в першу чергу, залежить від відношення показника ризику податкової перевірки до показників, які визначають інвестиційну активність КХЗ, чим вищою є інвестиційна активність КХЗ, тим більший обсяг прибутку вони намагаються приховати від оподаткування. Такий висновок, зроблений на основі математичних розрахунків, збігається з висновком про те, що КХЗ буде здійснювати агресивне податкове планування, незважаючи на те, що інвестиції у виробництво можуть компенсувати КХЗ витрати, пов'язані із сплатою податків.

При цьому на увагу заслуговує той факт, що саме потенційні можливості приховати прибуток визначають інвестиційну активність КХЗ, що підтверджує вже висловлену думку про те, що саме за рахунок коштів, які були отримані від схем агресивного податкового планування КХЗ, нарощують свій інвестиційний потенціал, отримують додатковий прибуток, частина якого знову переміщується в податкову тінь.

Разом із тим ризикований характер цих операцій визначає той факт, що КХЗ намагаються, як правило, приховати частину прибутку, що стосується намагань підприємств зберегти рівень прибутковості за рахунок підвищення обсягів виробництва, такі рішення приймаються під впливом оцінки обсягів вкладень у виробництво і кредитної ставки.

Такі висновки є загальними і не висвітлюють нових фактів щодо механізмів агресивного податкового планування, але результати моделювання збігаються з результатами інших моделей, що дає змогу говорити про коректність цієї моделі.

Але поряд із традиційним поглядом на проблему агресивного податкового планування такий методичний підхід на основі математичної моделі дозволяє зробити висновок: існуюча система оподаткування створює належні умови для агресивного податкового планування, забезпечує стан економічної рівноваги КХЗ за будь-якої обраної моделі опортуністської податкової поведінки, при цьому в існуючих умовах підприємства коксохімічної галузі промисловості можуть обрати будь-яку модель податкової поведінки, майже не ризикуючи отримати проблеми, пов'язані з викриттям схем ухилення та наслідками такого викриття. Така математична модель повністю відповідає тенденції збільшення кількості податкових перевірок і зростанню податкових порушень, оскільки існуючий податковий режим не створює належних умов для контролю за сплатою податків у коксохімічній промисловості, що свідчить про те, що цей факт стає все більш зрозумілим для податківців та викликає їхню активність у сфері податкових перевірок.

У цілому запропонований методичний підхід дає підстави стверджувати, що основний мотив, яким керуються підприємства, обираючи шлях агресивного податкового планування, – це мотив одержання необґрунтовано високих доходів, у якому, безумовно, є елементи і особистого збагачення, і впевненості суб'єктів оподаткування у своїй безкарності.

Очевидним виходом з цієї ситуації є удосконалення процесів моніторингу порушень податкового законодавства, підвищення штрафів і поліпшення податкового контролю. Збільшення штрафних санкцій змінює тип поведінки так, що більш обережна і поміркована стосовно сплати податків поведінка стає більш ефективною для підприємства при тому ж стані контролю, і її можна розглядати, як компромісний тип поведінки, що погодить інтереси обох сторін – підприємства і держави. Разом з тим не можна не погодитися з В. Вишневським і А. Веткиним, які вважають, що для зменшення масштабів застосування агресивного податкового планування потрібно вдосконалення демократичних інститутів, здатних відновити розірваний зв'язок між сплатою податків і одержанням вигод від споживання суспільних благ. На їхню думку, необхідна реальна боротьба з корупцією і зловживаннями суспільною владою в корисливих інтересах, що в сучасних умовах є досить проблематичним.

Безпосередньо із точки зору макроекономіки проблема сплати податків суб'єктами господарської діяльності переходить зі сфери суто економіки до сфери фіскального переслідування, де важливою складовою є проведення моніторингу порушень податкового законодавства як заходу забезпечення економічної безпеки держави, який би дозволив виявити економічні індикатори, що дають можливість визначати потенційну схильність підприємства до агресивного податкового планування.

РОЗДІЛ 5

ЗАКОННІСТЬ У ПОДАТКОВІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ТА АНТИКОРУПЦІЙНИЙ АСПЕКТ ПРАВООХОРОННОЇ РОБОТИ В ОРГАНАХ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

5.1. Нормативно-правові підстави гарантування законності податкової діяльності в Україні

Ще понад десять років тому в наукових дослідженнях з проблем податкової діяльності наголошувалося: «... в Україні і сьогодні податкова діяльність держави не сприяє повною мірою формуванню ефективної, динамічної економіки. Постає проблема адекватності податкової політики сьогодишнім завданням, завданням сучасного етапу розвитку держави. Поряд з абсолютною фіскальною роллю податкової системи, спостерігається недооцінювання як інструменту економічної політики. Поле податкової діяльності держави обмежується і підпорядковується виконанню суто фіскальних функцій. Формується дистанціювання податкової політики від нагальних завдань суспільного, в тому числі господарського, розвитку. Ця проблема особливо загострюється з огляду на новий етап розвитку перехідної економіки, в якій фактично ввійшла Україна, коли змінюються як цілі, так і інструменти економічної політики»⁵⁹⁰. Ми вважаємо, ці твердження повною мірою випливають і на податкові реалії сьогодення.

Актуальність й одночасно складність обраного напрямку дослідження зумовлюється перш за все тим, що тлумаченню категорії «податкова діяльність» в юридичній науці належної уваги не приділено. На нашу думку, ця система юридично значимих дій та регламентованих нормами права процедур і операцій представників уповноважених державою органів та платників податків у сфері правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням, метою реалізації яких є своєчасне й повне виконання податкового зобов'язання для задоволення потреб держави в грошових коштах шляхом забезпечення їх надходження до Державного і місцевих бюджетів у передбачені

Телішук М. М. Податкова діяльність держави в перехідній економіці України: дис. ... кандидата економічних наук: 08.01.01 / Телішук Микола Миколайович. – К.: Національна академія наук України, Інститут економіки НАН України, 2003. – 236 с.

Наукове видання
**РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ:
СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ТА ОРІЄНТИРИ**
Монографія

Авторський колектив

Аністратенко Юлія Іванівна	Мельник Анастасія Миколаївна
Біла Вікторія Русланівна	Мельник Віктор Миколайович
Білоусова Олена Станіславівна	Новицька Надія Володимирівна
Бовкун Євген Андрійович	Новицький Віталій Андрійович
Брехов Сергій Сергійович	Новицький Андрій Миколайович
Гройсман Наталія Геннадіївна	Олалі Наталія Василівна
Дедушєва Марина Володимирівна	Онишко Світлана Василівна
Добровольський Олег Ігорович	Пашко Даляна Василівна
Долгий Андрій Олександрович	Пашко Павло Володимирович
Долгий Олександр Олександрович	Пилипів Віталій Володимирівич
Долгий Олександр Андрійович	Проскура Катерина Петрівна
Євтушєнко Наталія Олександрівна	Рябенко Олена Петрівна
Єніна-Березовська Анастасія Олександрівна	Рябенко Юрій Юрійович
Залізко Василь Дмитрович	Селєзєнь Павло Олександрович
Іванов Юрій Борисович	Сидоренко Олексій Миколайович
Коляда Тетяна Анатоліївна	Скоромцова Тетяна Олександрівна
Коротун Володимир Іванович	Соколовська Алла Михайлівна
Косован Анатолій Вікторович	Сушкова Олена Євгенівна
Кужєєв Михайло Олексійович	Тарангул Дмитро Олександрович
Кулик Петро Любомирівич	Тарангул Людмила Леонідівна
Литвин Наталія Анатоліївна	Тильчик В'ячеслав В'ячеславович
Литвин Олексій Валерійович	Тильчик Ольга Віталіївна
Луніна Інна Олександрівна	Тимченко Леонід Дмитрович
Ляшенко Юрій Іванович	Хом'як Мирослав Степанович
Майорова Тетяна Володимирівна	Чайка Вікторія Василівна
Мартинєнков Валентин Ігорович	Чеховська Ірина Василівна

Редакційна колегія надала змогу авторам висловити думки щодо власного бачення шляхів реформування податкової системи України.

Відповідальний редактор
Редактори

Д. Ф. Салахова
І. Є. Бойко
М. М. Грабарчук
Н. І. Грицюк
Л. Б. Дьомєна
О. В. Лисенко

Технічний редактор

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Національного університету ДПС України,
вул. К. Маркса, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна, 08200

Дизайн та верстка ТОВ «Новий друк»
Здано до друку 25.12.2015. Формат 60×84/16
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman». Друк офсетний.
Друк. арк. 36.75.
Тираж 300 прим. Замовлення № 573.
ТОВ «Новий друк»,
вул. Магнітогорська, 1, м. Київ, Україна, 02660
тел.: 536-1526

