

УДК 336.145.2

К. П. Проскура,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів та кредиту
Київського економічного інституту менеджменту



ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

У статті досліджено сутність адміністрування податків, розкрито механізм податкового адміністрування, запропоновано заходи щодо підвищення його ефективності. Автор наголошує, що спроможність держави вчасно та в належному обсязі фінансувати створення суспільних благ, а отже, виконувати свої функції, залежить від результативності та ефективності податкового адміністрування і дотримання виконавчої дисципліни у впровадженні податкового законодавства.

Ключові слова: податки, адміністрування податків, метод податкового адміністрування, податкові надходження, платники податків.

Е. П. Проскура
ОСОБЕННОСТИ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ
НАЛОГОВ В УКРАИНЕ

В статье исследована сущность администрирования налогов, раскрыт механизм налогового администрирования, предложены мероприятия по повышению его эффективности. Автор отмечает, что возможность государства вовремя и в надлежащем объеме финансировать создание общественных благ и, следовательно, выполнять свои функции, зависит от результативности и эффективности налогового администрирования и соблюдения исполнительской дисциплины при реализации налогового законодательства.

Ключевые слова: налоги, администрирование налогов, метод налогового администрирования, налоговые поступления, налогоплательщики.

K. P. Proskura
FEATURES OF TAX ADMINISTRATION
IN UKRAINE

The essence of tax administration is investigated in the article, the mechanism of tax administration is exposed, and measures to increase its efficiency are proposed. It's marked in the article, that possibility of the state to finance creation of public benefits in time and in proper volume, and, consequently, to execute its functions, depends on effectiveness and efficiency of tax administration and keeping order in the field of implementation of tax law.

Key words: taxes, tax administration, method of tax administration, tax receivables, taxpayers.

Постановка проблеми. Податки є об'єктивно необхідним елементом фінансового господарства будь-якої сучасної держави. За рахунок податків формується переважна більшість доходів бюджетів різних рівнів, що дозволяє акумулювати централізовані фінансові ресурси задля фінансування створення суспільних благ належної якості та кількості. Але платники податків, прагнучи максимізувати фінансову результативність своєї діяльності, цілком природно намагаються мінімізувати податкові зобов'язання (законними або незаконними методами). У таких умовах держава змушена вживати необхідних заходів (зокрема шляхом організації відповідного фінансування) для підтримки функціонування системи податкового адміністрування, основним завданням якої є забезпечення повноти та своєчасності податкових надходжень відповідно до вимог чинного податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічні та науково-практичні засади податкового адміністрування як частини науки про оподаткування розроблено провідними зарубіжними вченими, серед яких: М. Аллінхем, С. Брю, А. Вагнер, Е. Енгель, А. Лаффер, Е. Ліндаль, П. Лоранж, К. Макконел, Ф. Нітті, А. Сандмо, А. Сміт, Ж. Сисмонді, В. Парето, П. Прудон, С. Холл та ін. Процеси управління податковою системою, зокрема у частині організації податкового адміністрування, перебувають у полі зору провідних українських учених-фінансистів. Помітний внесок у дослідження цієї проблеми зробили: В. Андрущенко, Т. Бондарук, З. Варналій, О. Василик, С. Захарін, Т. Єфименко, О. Іванішина, А. Кізіма, А. Крисоватий, Я. Литвиненко, В. Луїна, В. Мельник, П. Мельник, С. Онишко, В. Опарін, А. Соколовська, В. Суторміна, С. Терещенко, О. Тимченко, В. Федосов, С. Юрій та ін. На жаль, нині в Україні бракує системних досліджень, у центрі уваги яких перебували б актуальні пи-

тання податкового адміністрування, підвищення його результативності та ефективності.

Метою статті є дослідження сутності адміністрування податків і особливостей його впровадження в Україні.

Основні результати дослідження. Податкове адміністрування як особливий управлінський процес функціонує в системі певних суспільних відносин. Окремі автори стверджують, що відносини, які виникають під час стягнення податків і зборів, не можуть бути віднесені до управлінських, оскільки у цих відносинах виступає публічний суб'єкт – держава, а не орган адміністративної юрисдикції – податкова адміністрація [1; 2], а тому до управлінських відносин у сфері податкового адміністрування слід відносити лише ті, що виникають у зв'язку із здійсненням податкового контролю, у яких реалізуються адміністративні повноваження податкових органів.

На наш погляд, зміст поняття податкового адміністрування значно ширший. По-перше, навіть якщо платник, сплачуючи податки, вступає, згідно з теорією, у відносини не з певним органом, а з державою, його дії піддаються управлінському впливу, тобто ці дії стали результатом певної управлінської діяльності конкретних державних органів (парламенту, який запровадив податок, або органу податкової служби, який встановив форму податкового звіту та визначив рахунок для зарахування коштів). По-друге, з точки зору інституційної економіки, управління податковими відносинами – це не лише адміністративні рішення адміністративних органів відносно платників. Це насамперед створення особливого середовища, у якому платники виявляють бажання сплачувати податки добровільно (без примусу). Для цього, зокрема, податкові органи ухвалюють рішення, спрямовані на спрощення звітування про сплату податків (наприклад, із використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій).

По-третє, платники податків, вступаючи у відносини з державою, орієнтуються на роз'яснення податкових органів (зокрема щодо строків та обсягів сплати податків), які відповідно до закону виконують певні функції у сфері оподаткування.

Метод податкового адміністрування – це сукупність теоретичних, методичних і практичних положень, підходів, способів, прийомів, за допомогою яких здійснюється податкове адміністрування у процесі реалізації податкової політики держави. Висвітлюючи питання про метод податкового адміністрування, необхідно надати обґрунтування методологічних засад його організації, що можна здійснити шляхом характеристики відповідних елементів податкового адміністрування, як-от: мета і завдання, функції, принципи, чинники, механізм, процедура, інструментарій, суб'єкти, об'єкти.

Виділимо такі елементи системи податкового адміністрування:

- організація податкових відносин (законодавче регулювання податкової системи, визначення правових засад формування та реалізації податкової політики, організація загального управління у сфері оподаткування, розробка проектів законодавчих змін тощо);
- прогнозування і планування податкових надходжень;
- адміністративне регулювання податкових відносин (у тому числі облік платників податків, відстрочення та розстрочення податкових платежів, призначення штрафів, встановлення податкових компромісів, розгляд скарг платників податків);
- консультативна робота (масово-роз'яснювальна діяльність, надання податкових консультацій в індивідуальних випадках, тлумачення податкового законодавства);
- податковий контроль (контроль за виконанням податкового законодавства, широке використання методів непрямого контролю, розробка заходів із протидії ухиленню та уникненню оподаткування, а також профілактика податкових правопорушень);
- адміністрування податкового боргу (облік податкового боргу, вжиття заходів для стягнення податкового боргу, включаючи арешт майна боржника, вилучення готівки боржника, а також кримінальне переслідування);
- упровадження сучасних технологій податкового адміністрування (інформатизація процесів податкового адміністрування, впровадження ризик-орієнтованих методик податкового адміністрування, спрощення податкового обліку і звітності, уніфікація оподаткування, електронне звітування).

Схематично елементи системи податкового адміністрування представлено на рис.

Особливою податкового адміністрування як економіко-правової категорії є відсутність його визначення в законодавчих актах. У Податковому кодексі України в

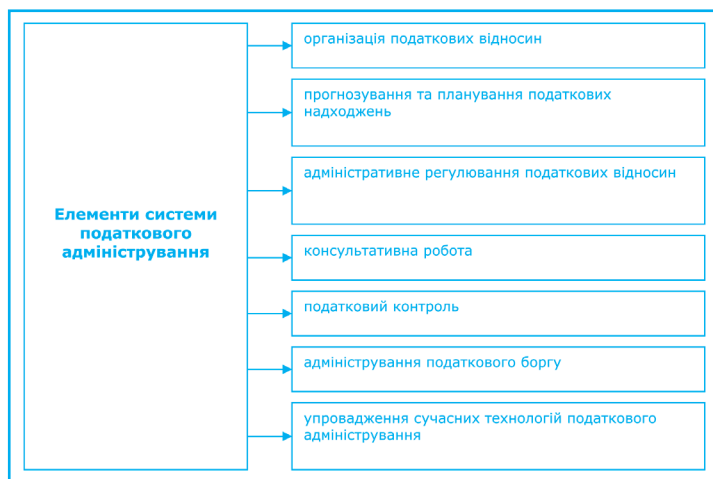


Рис. Елементи системи податкового адміністрування

Джерело: Авторська розробка

розділ II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» викладені правові норми щодо загальних особливостей податкового адміністрування. У ч. 1 ст. 40 Податкового кодексу України зазначено: «Цей розділ визначає порядок адміністрування податків і зборів..., а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи» [3].

За результатами аналізу позицій і визначень, закріплених у наведених джерелах [3; 4], можемо запропонувати власне бачення визначення податкового адміністрування.

Податкове адміністрування – це нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин.

У наведеному визначенні вказано, що:

- податкове адміністрування здійснюється не лише виконавчими органами, а й повноважними державними органами всіх гілок влади, але лише тими, які наділені відповідними повноваженнями;
- податкове адміністрування – це нормативно регламентована діяльність, що базується на виконанні правових приписів;
- податкове адміністрування – це організаційно-розпорядча діяльність, яка передбачає видання розпоряджень повноважними органами та виконання цих розпоряджень іншими учасниками;
- податкове адміністрування спрямоване на практичне управління процесами оподаткування, тобто процесами визначення податкової бази, обрахунку суми податку, сплати податку і звітування про виконання податкового обов'язку;
- основною метою податкового адміністрування є забезпечення виконання вимог податкового законодавства, що передбачає як забезпечення податкових надходжень у повному обсязі та в належні строки, так і перевірки дотримання учасниками податкових відносин приписів відповідних нормативно-правових актів, а також вжиття заходів, спрямованих на мінімізацію податкової девіації в майбутньому.

Процедура податкового адміністрування ґрунтується на податковому праві, яке є сукупністю юридичних норм (правових приписів), що визначають правила поведінки учасників правовідносин у сфері оподаткування. Джерелами податкового права є Конституція України (у якій містяться конституційні приписи про загальний порядок функціонування системи оподаткування), Податковий кодекс України, інші законодавчі акти, що регулюють відносини у сфері оподаткування, зокрема порядок взаємодії податкових органів і платників податків, а також визначають їхні права та обов'язки. Як вказують правознавці, метод податкового права є фінансово-правовим і передбачає використання імперативних норм (ідеться про безумовний характер імперативності), у яких закріплено зобов'язання щодо передачі коштів платників податків до бюджетів [5].

Однією з важливих методологічних проблем податкового адміністрування є визначення кола суб'єктів та об'єктів податкового адміністрування, оскільки від цього залежить розуміння специфіки взаємодії учасників відповідних відносин, а отже, і предмет дослідження динаміки ефективності податкового адміністрування.

Адміністрування податків – це практичне втілення управлінсько-розпорядчого процесу, реалізація механізму управління податковими відносинами, що орієнтовано на досягнення конкретних результатів. Виходячи з того, що основними функціями податків є фіскальна та регульовальна, податкове адміністрування має за мету повноцінне виконання вказаних функцій. Фіскальна функція податків реалізується через забезпечення податкових надходжень у належних обсягах і належні строки. Регульовальна функція податків здійснюється через створення

стимулювальних та дестимулювальних важелів регулювання окремих економічних явищ і процесів з урахуванням завдань державної соціально-економічної політики. Вважається, що у практичному значенні підтвердженням високої ефективності реалізації регулювальної функції податків є дотримання критеріїв та стандартів податкової політики, які визначаються провідними міжнародними організаціями.

Отже, на підставі проаналізованих наукових позицій і авторського розуміння поняття податкового адміністрування можемо зробити висновок, що метою податкового адміністрування є організація управлінсько-розпорядчого процесу у сфері оподаткування, який спрямовано на повноцінну реалізацію функцій податків, передусім забезпечення податкових надходжень у належних обсягах та належні строки, а також підтримку практичного регулювання окремих економічних явищ і процесів з урахуванням завдань державної соціально-економічної політики.

Податкове адміністрування як особливий управлінсько-розпорядчий процес здійснюється за допомогою певного механізму. Механізм податкового адміністрування – це сукупність форм, прийомів, методів, методик організації податкових відносин та управління оподаткуванням з метою забезпечення своєчасних і достатніх податкових надходжень, а також підтримки в державі належної податкової дисципліни.

Виділимо перелік чинників, що визначають особливості процесу податкового адміністрування: специфіка розвитку суспільства та громадських інституцій, ступінь розвиненості громадянського суспільства; суспільні настрої, ментальність, звички, що виявляються зокрема в морально-етичних якостях податківців і платників податків; стан та динаміка розвитку продуктивних сил і виробничих відносин; роль держави та державного апарату в регулюванні економічних відносин; характер політичного процесу, рівень політичної культури, політичні вподобання більшості виборців; стан розвитку гуманітарної сфери; рівень доходів платників податків (юридичних і фізичних осіб), можливості здійснення ними належних заощаджень; майнове розшарування в суспільстві; стан судово-правової системи (включаючи правові традиції, правову культуру, правосвідомість, рівень корупції, прояви правової девіації); розвиток податкової системи як особливої системи економічного регулювання, у тому числі стан податкової реформи; управлінські традиції (переважно демократичне або переважно авторитарне), зокрема стан професійної підготовки службовців податкових органів; стан матеріально-технічного і технологічного забезпечення функціонування податкових органів, включаючи наявні механізми збору, обробки, передачі та аналітичного узагальнення податкової інформації; система санкцій за порушення податкового законодавства.

Механізм податкового адміністрування як складова фіскального механізму повинен забезпечити державу стійкими та надійними податковими надходженнями (від 60 до 90% доходів бюджетів сучасних держав формуються завдяки податкам), створивши таким чином умови для виконання державою покладених на неї функцій шляхом фінансування створення відповідних суспільних благ. Механізм податкового адміністрування має забезпечити раціональну реалізацію моделі фіскального регулювання, що запроваджена в державі. Механізм податкового адміністрування на практичному рівні зазвичай містить податкове прогнозування і планування, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення процесів оподаткування, податковий контроль, податкове консультування та інші складові. Мета і завдання податкової політики можуть бути досягнуті (виконані) лише за умови побудови та функціонування ефективного механізму податкового адміністрування.

Сьогодні актуальними є проблеми розробки механізмів впливу оподаткування на оптимальний розподіл і перерозподіл доходів, підтримку конкуренції, розвиток фінансових ринків, ціну й цінність державних послуг. Досить

гостро постало питання уникнення подвійного оподаткування, організації міжнародного співробітництва, протидії податковим злочинам. Серед інших значущих питань – проблема підвищення ефективності податкового адміністрування. Цей напрям розробляється науковцями в контексті загальної проблеми необхідності збалансування державних фінансів.

Актуальним напрямом розвідок є прогнозування та планування податкових надходжень за окремими видами податків залежно від змін бази оподаткування з урахуванням конкретних макро-, мезо- і мікропараметрів. Не менш значущою проблемою для науки та практики є обґрунтування і методологія застосування непрямих методів нарахування податкових платежів [6; 7].

Нині, в результаті світової фінансово-економічної кризи, значна увага при здійсненні адміністрування податків приділяється протидії уникненню від оподаткування, вивченню «податкової поведінки» платників в умовах нестабільності, визначенню податкоспроможності платників, прогнозуванню та моделюванню податкових ставок і бази оподаткування.

Висновки. Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки:

1) податки є об'єктивно необхідним елементом фінансового господарства будь-якої сучасної держави. За рахунок податків формується переважна більшість доходів бюджетів різних рівнів, що дозволяє акумулювати централізовані фінансові ресурси задля фінансування створення суспільних благ належної якості та належної кількості;

2) система податкового адміністрування, як і будь-яка інша система, складається з окремих елементів. Елементи податкового адміністрування відбивають зміст та особливості конкретних функцій органів управління у сфері оподаткування;

3) механізм податкового адміністрування на практичному рівні зазвичай містить податкове прогнозування і планування, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення процесів оподаткування, податковий контроль, податкове консультування та інші складові. Мета і завдання податкової політики можуть бути досягнуті (виконані) лише за умови побудови й функціонування ефективного механізму податкового адміністрування;

4) за допомогою податкового адміністрування забезпечуються повні та своєчасні (відповідно до затверджених планів) надходження податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Механізм податкового адміністрування спрямований на підтримку високої результативності податкової системи, яка виявляється зокрема у належній реалізації всіх притаманних їй функцій.

Література

- Крисоватий А. І. Планування та прогнозування податкових надходжень : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Маслій; Терноп. нац. екон. ун-т, Ф-т фінансів. – Т. : ТНЕУ, 2011. – 260 с.
- Мельник В. М. Проблеми технології адміністрування основних бюджетоутворюючих податків в Україні / В. М. Мельник // Науковий вісник : Одеський державний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – 2007. – № 10(470). – С. 13–25.
- Податковий кодекс України // Все про бухгалтерський облік. Спецвипуск. – 2012. – № 17–18. – 24 лютого.
- Податковий менеджмент : підручник / [Ю. Б. Іванов и др.]. – К. : Знання, 2008. – 525 с.
- Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посіб. / Н. Ю. Пришва. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 365 с.
- Проскура К. П. Модель управління податкового навантаження на макrorівні / К. П. Проскура // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 5. – С. 9–16.
- Скрипник А. В. Вплив непрямих податків на фінансовий стан підприємства в умовах фінансової кризи / А. В. Скрипник, К. П. Проскура // Науковий вісник Національного університету Державної податкової служби України (економіка, право). – 2009. – № 1(44). – С. 98–107.

Стаття надійшла до редакції 9 березня 2012 року