

УДК 336.225(477)

В.Ф. Межейнікова,
Національна академія Державної податкової служби України

СУТНІСНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ

Ефективність податкової сфери залишається одним з ключових чинників економічного розвитку держави та фактором фінансової стабільності [1, с. 6-7]. Фіскальна політика держави вимагає цілеспрямованих дій по забезпеченню ринкових перетворень, гармонізації податкових відносин та наповненню бюджетів всіх рівнів [3, с. 110-127]. Позитивні зрушення в економіці протягом останніх років вимагають перегляду пріоритетів у сфері оподаткування, визначення необхідних умов для активізації процесів оптимізації руху грошових потоків, активної участі суб'єктів податкових відносин у процесах формування прозорих конфігурацій грошового обігу в країні.

Світовий досвід свідчить, що без створення умов для розгортання ринкової трансформації економіки та суспільства неможливо досягнути стабільності податкових надходжень, їх прогнозованості та реального вивчення податкового потенціалу як регіонів, так і платників податків держави в цілому [2, с. 17-117]. В той же час вивчення фактично існуючих процесів у сфері оподаткування впливає з необхідності забезпечення виробничо-економічних, фінансово-економічних та соціальних потреб держави [4, с. 150-157].

Вирішення проблем, пов'язаних з адмініструванням податків, сьогодні є важливим науковим напрямом діяльності та напрямом, пов'язаним з практичною діяльністю органів оподаткування.

Комплекс податкових відносин є провідним при формуванні та забезпеченні фінансової стабільності, створенні умов для відновлення виробництва, пожвавленні економічних процесів в економіці держави, але він виявився мало прогнозованим та нестабільним. В країні тривають процеси тінізації економіки, грошові потоки є непрозорими, поза банківською сферою обертаються значні кошти.

Рівень розвитку національної економіки ставить перед суб'єктами податкових відносин різні завдання, проте так чи інакше кінцевим результатом, який необхідно досягти у сфері оподаткування, є забезпечення умов для виконання державою своїх функцій у всіх їх проявах.

Необхідність досягнення, з одного боку, довіри платників податків, а з іншого, – забезпечення фіскальних потреб держави, призводить до ситуації, в якій органи, які забезпечують податкові надходження для вирішення практично необхідних задач, змушені шукати резерви для покращення ефективності своєї роботи та подолання проблем, які виникли.

Існуючі проблеми умовно поділяються на дві категорії:

- проблеми, що вирішуються покращенням внутрішнього менеджменту;

- проблеми, що потребують вдосконалення прийомів, направлених на процеси оподаткування.

Саме в таких умовах виникло поняття “адміністрування податків в Україні” та почало розповсюджуватись в контексті вирішення раніше згаданих проблем органів оподаткування та виконання фіскальної складової забезпечення діяльності держави.

Аналіз податкового адміністрування в Україні показує, що актуальність згаданої теми порушувалась провідними податківцями – М. Азаровим, В. Онищенко, Ф. Ярошенко, та потребувала свого розвитку та наукового обґрунтування. Існуюча практика не має чітко визначених критеріїв та правил податкового адміністрування. В. Онищенко визначав: “У податкових органах України податкове адміністрування розглядається в дещо звуженому розумінні, як система заходів і дій забезпечення податкових надходжень в межах чинного податкового законодавства” [4, с. 3-9].

В умовах необхідності зміцнення ринкових реформ функціонування суб’єктів господарювання коригується прийнятими законами залежно від цілей та задач, які має на меті держава, приймаючи закони [10, с. 377-384].

Платники податків, як суб’єкти податкових відносин, відчують потребу у стабільному та зрозумілому законодавстві, а також у прийнятті прозорих рішень щодо стягнення податків та пов’язаних з ними штрафів, фінансових санкцій, пені тощо [7, 8].

Виникає необхідність забезпечення не лише законодавчого, а й методичного та методологічного забезпечення процесу стягнення податків та підвищення його ефективності, визначення складових податкового адміністрування.

З метою визначення сутнісних аспектів податкового адміністрування та визначення його складових проаналізуємо сукупність взаємовідносин у податковому адмініструванні як систему двох рівнів:

- система взаємовідносин між державою та платниками податків;
- система взаємовідносин між органами оподаткування та платниками податків.

Наявність такої системи виявляє два аспекти податкового адміністрування:

- юридичний – забезпечення платникам податків законодавчої бази для стягнення податків та захисту їх інтересів (*адміністрування податку*) (рис. 1);
- фінансово-економічний – забезпечення надходжень до бюджетів за рахунок стягнення законодавчо визначених податків (*адміністрування процесів оподаткування*).

Стає зрозумілим, що досягнути прогресу у сфері податкового адміністрування можливо лише встановленням збалансованої взаємодії між головними суб’єктами податкових відносин.

Суть відносин між державою та платниками податків, роль та місце кожного з цих суб’єктів податкових відносин чітко визначені основним законом нашої держави – Конституцією України [5]. Відповідно, держава, як суб’єкт податкових відносин, бере участь у створенні законодавчої бази для стягнення податків та зборів. Платники податків, як суб’єкти податкових відносин, своїм реагуванням на створене податкове середовище або сприяють поживленню процесів, або гальмують їх. Платники податків змушені приймати правила, запропоновані

державою, проте миттєво реагують на зміну пріоритетів законодавчо визначених чинників.

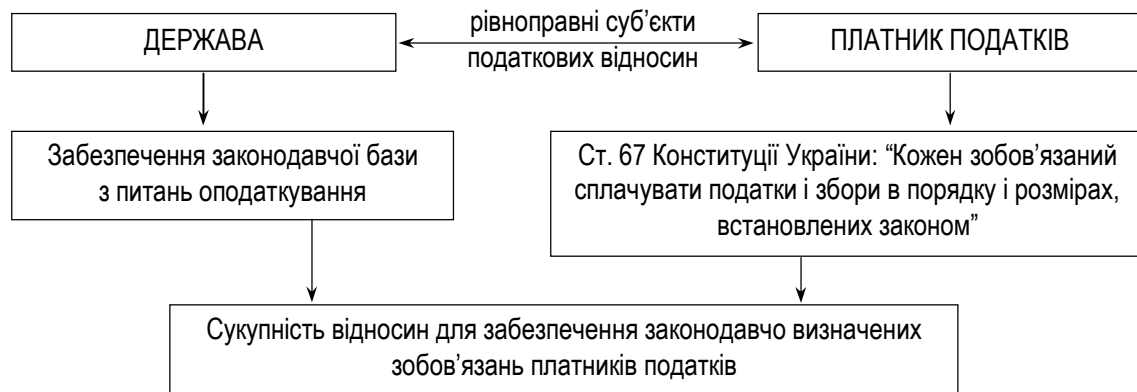


Рис. 1. Схема адміністрування податків

Виникає юридичний аспект податкових взаємовідносин, на якому ґрунтуються як позитивні, так і негативні моменти вирішення проблем оподаткування [10, с. 397-413]. Прорахунки юридичної складової податкових взаємовідносин зменшують податкові надходження до бюджетів, збільшують вірогідність порушень, збільшують навантаження на судові органи.

Спробуємо визначити юридичний аспект податкового адміністрування як адміністрування податків, яке неможливе без участі головних учасників процесу оподаткування – держави та платників податків [5]. Адміністрування податків забезпечується комплексом законодавчих ініціатив, які направлені на створення збалансованих відносин між ними, а також законами й механізмами їх застосування.

Недоліки адміністрування податку, тобто його юридичної складової, віднесеної до компетенції держави, відображені, наприклад, в тому офіційному тлумаченні положення абзацу першого п. 22.3 ст. 22 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" в редакції від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР, яке закріплене в Рішенні Конституційного Суду України від 13 червня 2002 р. № 11-рп/2002 [7].

В умовах законотворчості, які існують на сьогодні в Україні, та реагування на ці умови платниками податків, адміністрування податків займає місце стабілізуючого фактора. Саме чітка та законодавчо закріплена визначеність процесу адміністрування податків для учасників податкових відносин надає елемент прозорості і конкретності при формуванні грошових потоків та створенні бізнес-середовища для розвитку підприємництва.

Інакше кажучи, поняття *адміністрування податків* можна визначити як систему законодавчо визначеної сукупності взаємовідносин між державою, яка є ініціатором створення податкового середовища, та платниками податків.

В той же час держава делегує контроль за виконанням своїх рішень (контроль за виконанням законів з питань оподаткування) відповідним органам, в першу чергу – податковим [8].

Ефективність діяльності податкових органів, їх адекватність розвитку ринкових відносин, забезпечення налагодженого механізму нарахування та стягнення податків, використання цього механізму для забезпечення впливу на пропорції суспільного відтворення, зміни економічних пріоритетів та узагальнених показників

фінансових ресурсів формує необхідність вивчення та обґрунтування змін, які відбиваються.

Практика повсякденної роботи податкових органів, на які держава покладає основний тягар забезпечення фіскальної функції, потребує чіткої визначеності та прийняття рішень щодо забезпечення стабільності та прогнозованості податкових надходжень.

Основною метою, яку ставлять перед собою податкові органи, є максимально ефективно обслуговування процесів, пов'язаних зі стягненням окремих законодавчо визначених видів податків та зборів.

Виникає інший аспект податкового адміністрування. Це необхідність визначити сукупність відносин, пов'язаних зі стягненням податків. Як наслідок, виникає інша система взаємовідносин – органи оподаткування та платники податків. Спробуємо визначити ці взаємовідносини як адміністрування процесів оподаткування (рис. 2).

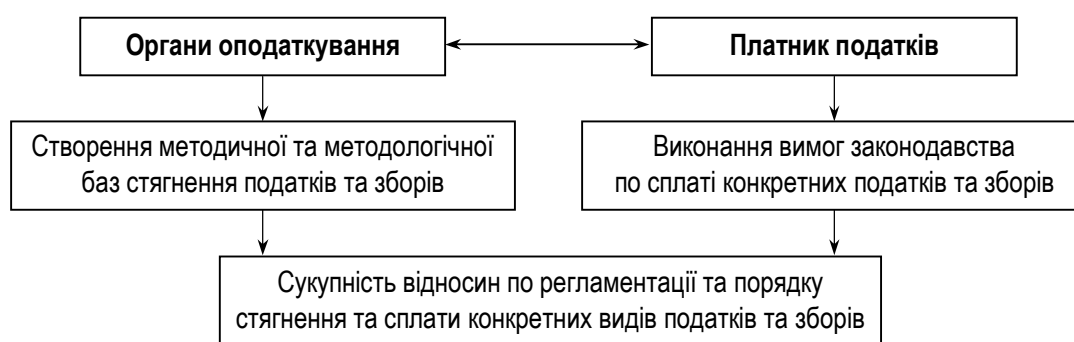


Рис. 2. Схема адміністрування процесів оподаткування

З точки зору вдосконалення взаємовідносин між органами оподаткування та платниками податків, при забезпеченні стягнення та сплати різних видів податків та зборів необхідно встановити паритетні стосунки між податковими органами і платниками податків. Для цього доцільно забезпечити виконання комплексу питань, пов'язаних з функціонуванням цих органів для виконання поставлених перед ними задач.

Якщо аналізувати цей аспект, *адміністрування процесів оподаткування* є прерогативою органів оподаткування та забезпечується створенням методичної та методологічної баз стягнення податків та зборів, а також розробкою податкових роз'яснень для платників податків з питань застосування законодавчих та нормативних актів з питань оподаткування. Саме адміністрування процесів оподаткування направлено на корегування відносини у сфері оподаткування.

На нашу думку, такий підхід повною мірою відповідає реаліям економічних відносин. Тому велике значення має вивчення та створення науково обґрунтованих методів адміністрування процесів оподаткування як системи забезпечення виконання функцій податків в існуючих умовах господарювання.

Покращення адміністрування процесів оподаткування сприятиме:

- підвищенню ефективності збору податків;
- спрощенню технологічних процедур;
- забезпеченню найбільш повного обліку платників податків;
- створенню умов для підвищення вірогідності прогнозування податкових надходжень;

- підвищенню податкової грамотності платників податків;
- зростанню рівня добровільної сплати;
- зменшенню затрат на утримання органів оподаткування.

Неможливо комплексно забезпечити потреби держави лише вирішенням проблем органів, на які покладено збір податків та зборів [4, с. 3-9]. Невід'ємною частиною суспільного розуміння проблем оподаткування, стягнення податків та підвищення рівня добровільності їх сплати є врахування проблем платників податків. Тому виникає потреба чітко визначити сферу діяльності кожного з суб'єктів податкових відносин в частині забезпечення сукупності відносин по регламентації та порядку стягнення та сплати конкретних видів податків та зборів.

Сьогодні на шляху ефективного адміністрування процесів оподаткування існують проблеми, які, безумовно, впливають на забезпечення результативності цього процесу. До них можна віднести наступні:

- велика кількість різних податків та зборів;
- проблеми міжбюджетних відносин;
- проблеми формування позабюджетних фондів;
- часті зміни законодавчих та нормативних актів;
- наявність різноманітних пільг у сфері оподаткування;
- велика кількість ліцензійних видів діяльності;
- відсутність уніфікації діяльності контролюючих органів;
- низький рівень інформованості суспільства з питань оподаткування [8].

Для більш чіткого розуміння наведеного розглянемо ефективність адміністрування процесів оподаткування на прикладі податкових органів, оскільки саме вони функціонально забезпечують переважну частину податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів.

Необхідність детального вивчення адміністрування процесів оподаткування розглянемо на прикладі податку на прибуток підприємств (табл. 1), враховуючи динаміку змін протягом 1998-2002 років [9, с. 57; 11, с. 25].

Таблиця 1

Зведений бюджет та питома вага податку на прибуток підприємств, млн. грн.

Показники	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.
Зведений бюджет України (доходи)	28915,8	32876,4	49117,7	53993	60812,1
В тому числі податкові надходження	21848,3	25130,4	31317,5	36714,4	45398,2
Питома вага податкових надходжень у зведеному бюджеті України	75,6	76,4	63,7	67,9	74,6
Податок на прибуток підприємств	5694,4	6352,5	7698,4	8273,4	9398,3
Питома вага податку на прибуток підприємств у загальних податкових надходженнях	26,1	25,3	24,6	22,5	20,7
Питома вага податку на прибуток підприємств у доходах зведеного бюджету України	19,6	19,3	15,6	15,3	15,5

Податок на прибуток підприємств стягується податковими органами на підставі діючої законодавчої бази у відповідних податкових періодах. Законодавчо визначені умови стягнення податку на прибуток підприємств потребують прискіпливого адміністрування процесу оподаткування саме з вищеперерахованих чинників.

Одночасно слід зауважити, що більше 70 змін і доповнень, що внесені в Закон “Про оподаткування прибутку підприємств” за період, що аналізується, ніяк не сприяли покращенню відносин між податковими органами і платниками податків по регламентації та порядку стягнення цього податку [7].

Постійне зниження питомої ваги податку на прибуток підприємств, стягнення якого здійснюються відповідно до визначеної Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” в редакції Закону України від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР бази оподаткування, свідчать про неефективне адміністрування процесу оподаткування податку на прибуток підприємств [7]. Таке становище призводить до втрат надходжень до бюджету. Як наслідок, забезпечення фіскальних потреб держави за рахунок саме цього виду оподаткування виявилось мало прогнозованим та в своїй основі спиралось на фактичні надходження до бюджету. Платник податків як суб’єкт податкових відносин отримав перевагу, оскільки в цілому адміністрування податку (тобто юридичний аспект оподаткування) виявився на його користь.

Аналіз даних, наведених в табл. 1, показує, що сума податкових надходжень у зведеному бюджеті України постійно зростає [9, с. 57; 11, с. 25] (рис. 3).

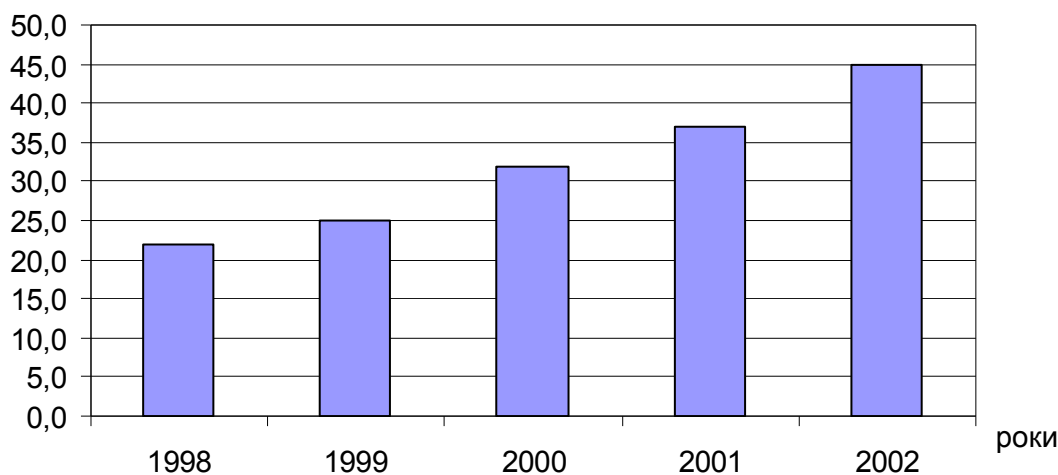


Рис. 3. Податкові надходження у загальних надходженнях зведеного бюджету України у 1998-2002 рр., млрд. грн.

Зрозуміло, що зростання в абсолютному вимірі податкових надходжень у загальних надходженнях зведеного бюджету України не повною мірою відображають процеси, які відбуваються при оподаткуванні.

В той же час можна помітити постійне зниження *питомої ваги* податку на прибуток підприємств у загальних податкових надходженнях (див. табл. 1), як зображено на рис. 4.

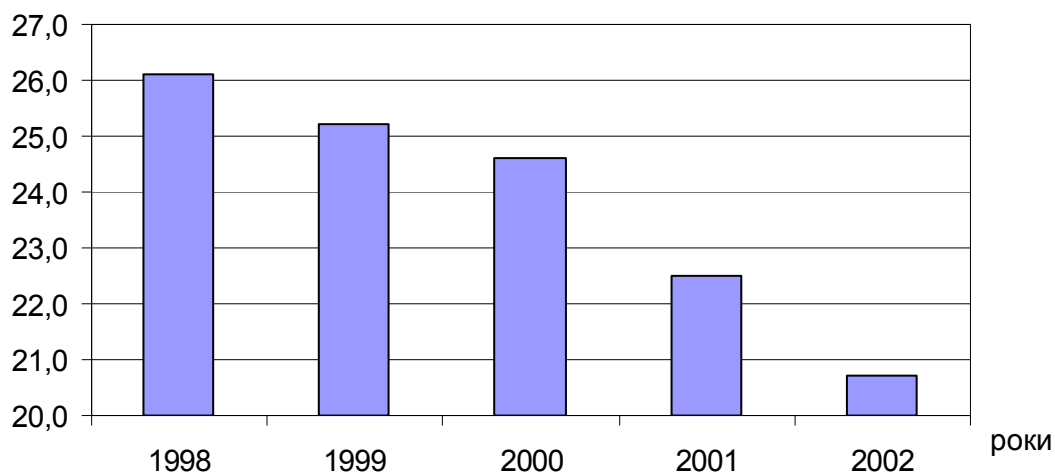


Рис. 4. Питома вага податку на прибуток підприємств у податкових надходженнях України у 1998-2002 рр., млрд. грн.

Висновки. Відсутність науково обґрунтованих критеріїв адміністрування процесу оподаткування податку на прибуток підприємств не дозволяє підвищити ефективність його адміністрування, вплинути на ситуацію та забезпечити суб'єктам податкових відносин рівні та справедливі правила гри.

Зауважимо, що ефективність адміністрування процесів оподаткування залежить від багатьох чинників, в першу чергу, від взаємовідносин, які пов'язують діючих суб'єктів податкових взаємовідносин при адмініструванні процесів оподаткування. Такими є органи оподаткування та платники податків, і вони, безумовно, впливають один на одного. Підвищення ефективності їх фінансових відносин можливе за таких умов:

- реформування органів оподаткування за чітко визначеними цілями та відповідною фінансовою підтримкою з боку держави;
- розуміння органами стягнення податків та зборів необхідності встановлення паритетних відносин між суб'єктами податкових відносин;
- покращення в роботі по наданню податкових роз'яснень та донесенню їх змісту до платників податків;
- створення прозорості та зрозумілої для платників податків системи стягнення податків та зборів;
- підвищення рівня інформованості платників податків з питань оподаткування;
- створення умов для розуміння платниками податків цільового використання сплачених податків та зборів;
- забезпечення інших умов: створення науково обґрунтованих методів та прийомів адміністрування, досягнення високого рівня виконання технологічних процесів, створення відповідних програмних продуктів, забезпечення постійного фінансового моніторингу господарської діяльності та інші.

Рівень розвитку трансформаційної національної економіки ставить перед суб'єктами податкових відносин різні завдання, які потребують коригування залежно від змін внутрішніх економічних відносин, впливу зовнішніх чинників,

умов господарювання та фінансово-господарського стану суб'єктів господарювання, інших складових ринкових відносин.

Своєчасне врахування всіх цих чинників в ході адміністрування процесів оподаткування сприятиме:

- створенню ефективних умов діяльності органів оподаткування;
- створенню сприятливого середовища для розвитку підприємницької діяльності;
- забезпеченню практично обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення адміністрування податків, тобто внесення державою відповідних змін у взаємовідносини з платниками податків;
- усуненню елемента випадковості при прогнозуванні бюджетних надходжень;
- вирішенню проблем, пов'язаних зі стягненням та сплатою податків та зборів, зокрема збільшенню рівня добровільної сплати податків:
 - створенню зрозумілої для платників податків системи податкових взаємовідносин;
 - зменшенню рівня напруги між бюджетами різних рівнів.

Таким чином, податкове адміністрування у всіх його аспектах є предметом вивчення та наукових досліджень для забезпечення комплексного підходу до розв'язання проблем оподаткування, інноваційної активності у сфері оподаткування, забезпечення структурних реалій української економіки. Створення науково обґрунтованої системи податкового адміністрування сприятиме підвищенню рівня розвитку національної економіки, підвищенню ефективності стягнення податків, забезпечить умови для виконання державою своїх функцій, стимулює розвиток підприємницької діяльності та її активність, збільшить довіру платників податків та забезпечить їх участь в економічних перетвореннях держави.

Підсумовуючи викладене, необхідно зазначити, що формулювання стратегічних задач, класифікація за різними критеріями, дослідження та вивчення адміністрування процесів оподаткування пов'язано з особливостями діяльності платників податків, швидкістю змін юридичного аспекту податкових взаємовідносин, моніторингом податкових змін, активністю ринкових перетворень в державі, темпами детінізації економіки, модернізацією податкових органів, впливом зовнішньоекономічних чинників на діяльність суб'єктів господарювання, рівнем довіри платників податків до фіскальних органів. Тому подальше дослідження податкових взаємовідносин в умовах трансформаційної економіки сприятиме створенню системи чітко визначеної гармонізації та цілеспрямованих дій по забезпеченню ринкових перетворень, одним із шляхом досягнення якої є вдосконалення системи податкового адміністрування.

Список літератури

1. Азаров М. Податкова політика в Україні: принципи і реалії // Вісник Податкової служби України. – 1998. – № 15. – С. 6-7.
2. Азаров М.Я., Кольга В.Д., Онищенко В.А. Все про податки. – К.: Експерт-Про, 2000. – 489 с.
3. Андрущенко В. Фінансова думка заходу в ХХ столітті (концептуалізація і проблематика державних фінансів). – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
4. Аудит адміністративної діяльності: Теорія та практика. – К.: Основи, 2000. – 243 с.
5. Конституція України від 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради. – 1996. – № 30. – С. 141.

6. Онищенко В. Податкове адміністрування // Економіка: проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2001. – С. 3-9.
7. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.94 № 334/94-ВР (зі змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради. – 1995. – № 4. – С. 28.
8. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.91 № 1251-ХІІ // Відомості Верховної Ради. – 1991. – № 39. – С. 510.
9. Статистичний щорічник України за 2002. – К.: Консультант, 2003. – 663 с.
10. Стігліц Дж.Е. Економіка державного сектора: Пер. з англ. – К.: Основи, 1998. – 854 с.
11. Україна у цифрах у 2002 році. – К.: Консультант, 2003. – 271 с.