

УДК 336.2

Коніна М.О.
*асистент кафедри фінансів та банківської справи
Донецького національного університету економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського*

ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ПОДОЛАННЯ

THE MAIN PROBLEMS OF THE TAX ADMINISTRATION SYSTEM IN UKRAINE AND WAYS OF THEIR RESOLVING

АНОТАЦІЯ

У статті визначено сутність та функції системи адміністрування податків. Проаналізовано сучасний стан податкового адміністрування: податкові надходження, облік платників податків, контрольно-перевірочна робота, податкові консультації. Вказано на основні проблеми організації системи адміністрування податків в Україні та окреслено шляхи їх подолання з урахуванням досвіду розвинутих країн.

Ключові слова: адміністрування податків, податкові надходження, контрольно-перевірочна робота, податковий контроль, податкові перевірки, масово-роз'яснювальна робота, органи Державної фіскальної служби.

АННОТАЦИЯ

В статье определены сущность и функции системы администрирования налогов. Проанализировано современное состояние налогового администрирования: налоговые поступления, учет налогоплательщиков, контрольно-проверочная работа, налоговые консультации. Указаны основные проблемы организации системы администрирования налогов в Украине и намечены пути их преодоления с учетом опыта развитых стран.

Ключевые слова: администрирование налогов, налоговые поступления, контрольно-проверочная работа, налоговый контроль, налоговые проверки, массово-разъяснительная работа, органы Государственной фискальной службы.

ANNOTATION

The essence and the functions of the tax administration system have been defined. The article contains the analysis of the modern tax administration: tax revenue, taxpayer accounting, control and verification, tax consultation. The author points out the main problems of organization of the tax system administration in Ukraine and outlines the ways of their resolving taking into consideration experience of the developed countries.

Keywords: tax administration, tax revenue, control and verification, tax control, tax inspection, public awareness campaigns, authorities of State Fiscal Service.

Постановка проблеми. М. Фрідмен зазначив: «Коли закони перешкоджають людям переслідувати свої власні цілі відповідно до їх власної системи цінностей, люди намагаються знайти манівці. Вони починають обходити закони, порушувати їх чи ж залишають країну... Коли закон вступає в протиріччя з тим, що більшість вважає моральним і справедливим, люди починають порушувати закон – незалежно від того, чи був той установлений в ім'я якогось шляхетного ідеалу (як, наприклад, рівність) чи ж у неприкритому вигляді служить інтересам певної групи» [11, с. 93]. Саме тому державі необхідна така системи адміністрування податків, яка б відповідала потребам її соціально-економічного розвитку, ініціювала пошук шляхів

ділової активності суб'єктів підприємництва, стимулювала інвестиційно-інноваційну діяльність та заохочувала платників до своєчасної сплати податків повною мірою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Систему адміністрування податків досліджували вітчизняні науковці: В. Андрущенко, З. Варналій, О. Воронкова, О. Данилов, О. Десятнюк, Ю. Іванов, А. Кізіма, В. Кміть, А. Крисоватий, В. Мельник, Л. Олейнікова, К. Проскура та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на велику кількість публікацій та досліджень у даній сфері, питання функціонування системи адміністрування податків у сучасних умовах розвитку економіки України, підвищення її ефективності з урахуванням досвіду розвинутих країн залишаються недостатньо дослідженими.

Мета статті полягає в аналізі сучасного стану системи адміністрування податків в Україні, виявленні проблем та напрямів, спрямованих на підвищення її ефективності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податки виступають основним джерелом наповнення дохідної частини державного бюджету та основним інструментом перерозподілу ВВП в Україні, тому проблема повноти та своєчасності надходжень податків, зборів та обов'язкових платежів не втрачає своєї актуальності, особливо в сучасних умовах розвитку фінансової системи України, де кожен суб'єкт господарювання (підприємства, установи й організації та фізичні особи – підприємці) намагається максимізувати власні доходи при мінімальній сплаті податкового зобов'язання.

Важливу роль у забезпеченні ефективної фіскальної політики держави виконує система адміністрування податків – сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль сплати податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [1].

Система податкового адміністрування в традиційному розумінні – це організаційно-управлінська система реалізації податкових відносин, яка включає сукупність форм і методів, використання яких покликане забезпечити податкові надходження в бюджетну систему.

На сучасному етапі система податкового адміністрування (тобто система принципів, теоретичних основ і правил, що визначають норми поведінки учасників у процесі реалізації податкових відносин) досліджувалася як система «компромісів» інтересів держави і платників податків, а податковий кодекс – як система «компромісних» правил [4, с. 13].

При розгляді функцій системи адміністрування податків та зборів варто зауважити на основних, які безпосередньо впливають на реалізацію процесу адміністрування, а саме: фіскальна, яка зумовлює мету адміністрування; регулююча – спрямована на вирішення за допомогою механізмів адміністрування завдань державної політики; контрольна, яка забезпечує своєчасність та повноту надходжень від податків та зборів до бюджету. Чималий перелік похідних функцій складають такі, як: аналітична, планування й прогнозування, організаційна, координаційна, управління ризиками, роз'яснювальна та консультативна, облікова, інформаційна, адміністрування заборгованості, юридичне супроводження, апеляційна, організаційно-розпорядча тощо [3, с. 16].

Податкове адміністрування як регламентована законами й іншими нормативно-правовими актами управлінська діяльність, що здійснюється податковими та іншими контролюючими органами, передбачає розв'язання таких основних завдань:

- забезпечення платникам податків зручних умов для виконання їхніх обов'язків щодо розрахунку, декларування та сплати податків і зборів;

- контроль із боку держави виконання платниками своїх обов'язків щодо розрахунку, декларування та сплати податків і зборів, забезпечення їх повного виконання всіма платниками;

- забезпечення захисту законних прав та інтересів платників податків від протиправного втручання з боку органів державної влади;

- вжиття державою заходів примусу щодо платників, які не виконують свої обов'язки.

З урахуванням необхідності розв'язання цих завдань має будуватися система адміністрування податків. При цьому виконання одних завдань покладається на органи державної влади, інших – на платників податків [5]. Адміністрування податків в Україні здійснюють органи Державної фіскальної служби (далі – ДФС).

Складовими частинами адміністрування податків є облік податкових надходжень; облік платників податків; податковий борг та податковий контроль; податкові консультації.

Одним із основних показників результативності податкового адміністрування вважається рівень податкового розриву – співвідношення між запланованими обсягами податків, що передбачаються до виплати, та проведеними платежами (рис. 1).

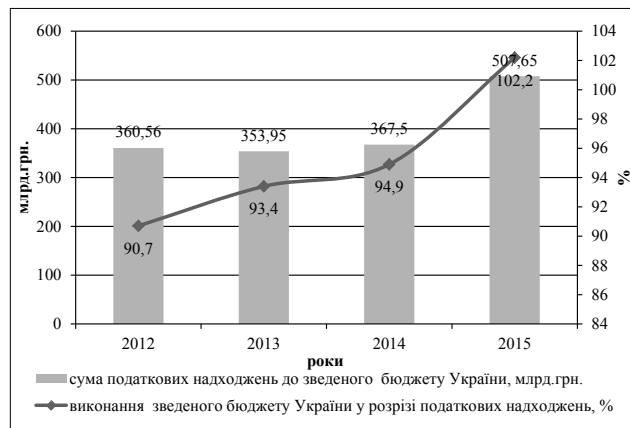


Рис. 1. Фактичні надходження податків, зборів та обов'язкових платежів до зведеного бюджету України за 2012–2015 рр. [7]

Як видно з рис. 1, виконання зведеного бюджету України відбулося лише в 2015 р. на рівні 102,2%. Наявність податкового розриву протягом 2012–2014 рр. пов'язана з тим, що процедура формування державного бюджету здійснюється не за доходами, виходячи з реальної оцінки бази оподаткування та стану економіки країни, а за процедурою бюджетних запитів. А також недовиконання планових показників відбулося через законодавчі зміни, спрямовані на зменшення податкового навантаження на платників податків.

У 2015 р. у повному обсязі податковими органами виконано завдання Міністерства фінансів України з: податку на додану вартість із вироблених в Україні товарів – 101,3% (+1,3 млрд. грн.); податку на доходи фізичних осіб – 105,8% (+2,5 млрд. грн.); ввізного мита – 106,6% (+2,5 млрд. грн.); акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) – 106,2% (+2,3 млрд. грн.); акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів – 103,5% (+0,8 млрд. грн.); частини чистого прибутку (доходу), що вилучається до держбюджету – 215,5% (+2,2 млрд. грн.) тощо. Також із початку 2015 р. платникам податків на рахунки відшкодовано 68,4 млрд. грн. податку на додану вартість. Бюджетний ресурс на відшкодування використано на 105,1% (+3,3 млрд. грн.). До місцевих бюджетів надходження платежів склали 104,6 млрд. грн., із них 95,1% забезпечені ДФС [7].

Ефективність податкових надходжень до бюджету залежить від повноти обліку платників податків. Станом на 31.12.2015 р. на обліку в органах Державної фіскальної служби перебувало 3,45 млн. платників податків, із них

1,31 млн. юридичних осіб, 2,14 млн. фізичних осіб – підприємців, у т. ч. 220 тис. платників ПДВ.

У 2015 р. органами ДФС проведено 4,5 тис. планових документальних перевірок суб'єктів господарювання, що на 1,7 тис., або на 28%, менше, ніж у 2014 р. Крім того, проведено 21,2 тис. позапланових документальних перевірок (на 11,9 тис., або на 36%, менше, ніж у 2014 р.) та 50,4 тис. зустрічних звірок (на 15,3 тис., або на 23%, менше, ніж у минулому році). У 2013 р. проведено 33 тис. позапланових перевірок, що на 3,3 тис. менше, ніж за відповідний період минулого року, а також 71,4 тис. зустрічних звірок, що на 58,7 тис. менше, ніж за відповідний період минулого року (рис. 2) [7].

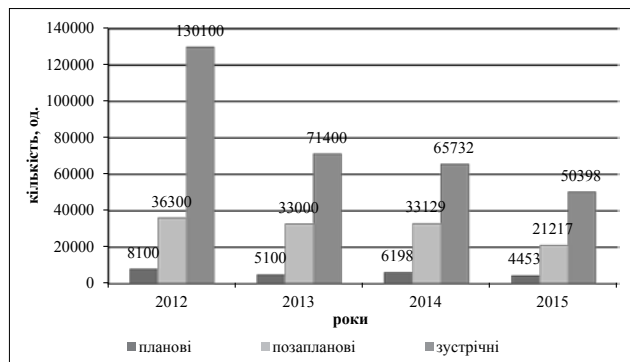


Рис. 2. Динаміка кількості перевірок суб'єктів господарювання органами ДФС за 2012–2015 рр. [7]

За результатами всіх перевірок у 2013 р. донараховано до бюджету 7,2 млрд. грн. узгоджених податкових зобов'язань. У 2012 р. підрозділами податкового та митного аудиту було проведено 8,1 тис. планових перевірок суб'єктів господарювання, у 2013 р. – вже 5,1 тис., а в 2015 р. кількість проведених перевірок скоротилася на 27,6% у порівнянні з попереднім періодом, відповідно, і зменшилася сума донарахувань узгоджених податкових зобов'язань – на 42,5% (табл. 1) [7].

Протягом 2012–2015 рр. робота органів ДФС спрямовувалась на зниження адміністративного тиску на сумлінних платників податків та підвищення ефективності контрольно-перевірочних заходів стосовно ризикових суб'єктів господарювання [7].

Зниження результативності контрольно-перевірочної роботи в 2014–2015 рр. з 76,2 тис. грн. до 60,5 тис. грн. пов'язане насамперед із дією Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», згідно з яким встановлено мораторій (особливий порядок) на проведення контролюючими органами перевірок підприємств, установ та організацій, фізичних осіб-підприємців. Протягом січня-травня 2015 р. перевірки могли проводитися лише за наявності дозволу, наданого розпорядженням Кабінету Міністрів України, за рішенням суду, на вимогу службових осіб у випадках, передбачених Кримінальним процесуальним кодексом України, або за заявкою суб'єкта господарювання.

Проведення перевірок передбачене за наявності відповідних умов:

- дозволу Кабінету Міністрів України, відповідно до Кримінального процесуального кодексу України або заявки суб'єкта господарювання (до кінця червня 2015 р.);
- при обсязі доходу суб'єкта господарювання понад 20 млн. грн. за попередній календарний рік – із дозволу Кабінету Міністрів України, за заявкою суб'єкта господарювання та згідно з вимогами Кримінального процесуального кодексу України (до кінця 2016 р.) [2].



Рис. 3. Динаміка надходжень у рахунок погашення податкового боргу та його частки в податкових надходженнях зведеного бюджету України за 2012–2015 рр. [7]

Таблиця 1

Аналіз показників ефективності контрольно-перевірочної роботи органами ДФС України в 2014–2015 рр.

Показники	2012	2013	2014	2015	Темп росту 2015-2014, %
Кількість проведених перевірок, од.	174500	109500	105059	76068	72,4
Донараховано узгоджених податкових зобов'язань, млн. грн.	6983,0	7200,0	8000,0	4600,0	57,5
Надійшло за актами документальних перевірок, млн. грн.	6564,0	6833,0	3300,0	2900,0	87,9
Ефективність контрольно-перевірочної роботи на 1 грн. донарахувань, тис. грн.	40,0	65,8	76,2	60,5	79,4

За результатами аналізу можна дійти висновку, що протягом періоду з кінця 2014 р. та повністю 2015 р. практично не проводилися перевірки суб'єктів малого та середнього бізнесу (дохід яких менше 20 млн. грн.), проте особлива увага була зосереджена на великих платниках податків, кількість яких поступово зменшується – з 2,1 тис. у 2013 р. до 1,7 тис. у 2015 р.

Ефективність податкового адміністрування також залежить і від наявності податкового боргу, оскільки його збільшення призводить, відповідно, до зменшення доходів бюджету та розбалансування системи державних фінансів (рис. 3) [7].

Як видно з рис. 3, за підсумками 2013 р. загальну суму податкового боргу до зведеного бюджету було скорочено з 19,15 до 18,79 млрд. грн., або на 365 млн. грн., а за рахунок вжитих заходів, спрямованих на погашення податкового боргу, до державного бюджету надійшло 19,7 млрд. грн., що на 11,5 млрд. грн. більше, ніж у 2014 р.

Для погашення податкового боргу органами ДФС застосовувались як заходи упереджувального характеру, так і безпосередньо заходи стягнення.

Донарахування по податковим зобов'язанням та податковий борг платників податків перед бюджетом країни пов'язані з нестабільністю нормативно-законодавчої бази, що призводить до невизначеності в податковій сфері та сприяє ухиленню від оподаткування, тому досить актуальною є проведення масово-роз'яснювальної роботи серед платників податків. Протягом 2015 р. у 467 центрах обслуговування платників було надано майже 3,6 млн. адміністративних послуг по 92 видам адміністративних послуг (58 податкових та 34 митних) [7].

Податкова консультація – допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування нарахування та сплати податків чи зборів, контроль справляння яких покладено на такий контролюючий орган (рис. 4) [7].

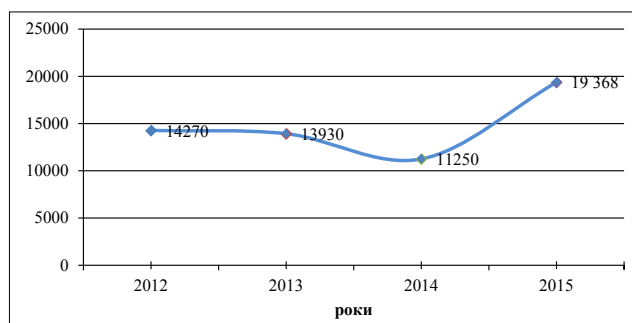


Рис. 4. Динаміка наданих податкових консультацій органами ДФС протягом 2012–2015 рр. [7]

Як видно з рис. 4, кількість наданих податкових консультацій до 2014 р. мала тенден-

цію до зниження, але за результатами 2015 р. цей показник становив на 8 118 од. більше – 19 368 консультацій, як письмових, так і усних. Починаючи з 1 вересня 2015 р. контролюючі органи на районному рівні мають право надавати консультації виключно в усній формі. У письмовій та електронній формах надаються консультації в Автономній Республіці Крим, містах Києві та Севастополі, областях міжрегіональними територіальними органами, центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику (тобто Державною фіскальною службою України).

Вітчизняна податкова система для платників податків характеризується високим рівнем адміністративних витрат (на 1 грн. таких витрат припадає 22 грн. надходжень від податкових платежів). Наприклад, у США вже тривалий час для збору 100 доларів податків потрібно не більше 1 долара адміністративних витрат; у Данії 1 крона витрат на адміністрування податків генерує 113 крон податкових надходжень, в Угорщині 1 форинт – 77 форинтів надходжень, у Мексиці 1 песо – 33 песо [12].

Система адміністрування податків в Україні спрямована на забезпечення добровільної сплати податків і створення зручних умов платникам, фактично ж превалює контрольна функція та створення зручних умов для роботи адміністратора податків, причому саме податкові органи доволі часто дають приклад можливості безкарного порушення податкового законодавства [5].

Таким чином, незважаючи на позитивні зрушення в системі адміністрування податків протягом останніх років (перевиконання показників зведеного бюджету, зменшення фіскального тиску на платників податків та кількість перевірок), все ж таки в даній системі залишається низка невирішених питань.

Стратегічною метою України протягом останніх років є інтеграція до Європейського Союзу, тому основним завданням у сучасних умовах є адаптація вітчизняної системи адміністрування податків до тих норм, які діють у країнах ЄС.

Так, у розвинутих європейських країнах адміністрування пов'язане з добровільною сплатою податків і створенням максимально зручних умов для виконання платниками своїх обов'язків. Лише за умови неналежного їх виконання вживаються заходи покарання і примусу, при цьому адміністратор сам неухильно дотримується норм і процедур податкового законодавства. А забезпечене контролюючими підрозділами зростання бази оподаткування за рахунок несумлінних платників податків (детінізації економіки) має збільшити бюджетні доходи держави без створення додаткового податкового навантаження на сумлінних платників [5]. Заслугує на особливу увагу слова В. Пинзеника, який вважає, що «вся система виходить з утопічної ідеї, яка йде з радянських часів, – тотального контролю. Це нічого не дає, бо неможливо заглянути в кишеню кож-

ної людини. Але це створює зручну можливість контролю за обраними й тиску на окремих». Він пропонує замінити цю систему філософією контролю відхилень, тобто контролювати потрібно не тих, хто платить, а тих, хто ухиляється від оподаткування. Ідеальна податкова система потребує низьких ставок, а система адміністрування має базуватися на проблемі відхилень. Упровадити дану пропозицію можна через застосування системи електронних декларацій, що дає змогу без виїзду, без контактів та перевірок виявляти відхилення. Дана система буде дуже просто працювати – якщо в одного суб'єкта господарювання є мінус, значить, в його партнера має бути обов'язковий плюс. Там, де будуть невідповідності – це відхилення, ці люди підлягають контролю [9].

Протягом останніх років у системі адміністрування податків в Україні були позитивні зрушення, а саме: прийняття Податкового кодексу, запровадження горизонтального моніторингу для великих платників податків, накладення мораторію на перевірку бізнесу, зменшення податкового навантаження на платників податків, електронне адміністрування ПДВ та ін. Проте все ще існують проблеми в даній сфері – неякісне та неефективне податкове законодавство, яке ще й постійно змінюється та суперечить нормам інших законодавчих актів; низький рівень фінансової грамотності платників податків, а в деяких випадках і органів ДФС. Усе це призводить до масштабної корупції, розвитку тіньового сектору економіки та, як результат, ухилення від сплати податків (згідно з міжнародним рейтингом Doing Business-2015, за результатами 2015 р. за показником «оподаткування» Україна займає 107-е місце через те, що в середньому на рік на підготовку, подання звітності та сплату основних податків підприємць витрачав 350 год.) [10].

Отже, доцільно звернути увагу на досвід таких країн як Швеція, Данія, Велика Британія, де застосовується найбільш ефективна, прозора та проста системи сплати податків – Єдиний рахунок. Ця система дає змогу платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання по всім податкам та зборам, обов'язковим йому до сплати, та стовідсотково запобігає помилок при перерахуванні коштів. При цьому податкова служба має реальну картину про стан розрахунків платників податків із бюджетами, а саме ситуація, коли в одного платника податків одночасно по одному податку обліковується переплата, а по іншому – податковий борг, є неможливою [6].

Суб'єкти господарювання сплачують податки не тому, що це так потрібно робити, а тільки для того, що за їх несплату доведеться сплачувати ще й фінансові та адміністративні санкції. Це говорить про те, що в нашій державі не має ніякої залежності між сплаченими податками та рівнем наданих державних послуг. Тому необхідно запроваджувати таку модель взаємовідно-

син держави з платниками податків, в якій всі суб'єкти податкових відносин є рівноправними, і діяльність кожного з них є підконтрольною та підзвітною – модель «взаємних зобов'язань». Платник розглядається вже не як об'єкт контролю, а як рівний партнер, який сплачує платежі податкового характеру за отримання належних послуг та гарантій із боку держави [8].

Висновки. Система адміністрування податків в Україні перебуває під впливом податкової політики, виступає як основний елемент податкової системи. У результаті надмірного регулювання податкових відносин виникають несприятливі умови для ділової активності суб'єктів господарювання, що стимулює корупцію, ухилення від сплати податків, зростання рівня тіньової економіки та зниження інвестиційної привабливості. Отже, основними шляхами вдосконалення вітчизняної системи адміністрування податків є:

- відновлення довіри платників податків до контролюючих органів (при проведенні перевірки органи ДФС повинні зосереджувати свої дії виключно на ті операції, які призводять до ухилення від оподаткування та/або заниження суми сплачених податків; а також особливу увагу потрібно приділяти злісним неплательщикам податків та суб'єктам господарювання, які взагалі ухиляються від оподаткування, оскільки через їх неправомірні дії бюджет недоотримує податкових надходжень та в повному обсязі держава не може виконувати свої функції;

- податковий менеджмент повинен стати пріоритетним у діяльності контролюючих органів через повне та своєчасне інформування про зміни в податковому законодавстві, застосування тих чи інших норм чинного законодавства, надання допомоги платникам щодо правильності заповнення податкових декларацій, інформування про їх права та обов'язки тощо;

- автоматизація всіх організаційних процесів адміністрування податків, а саме введення в дію «Електронного кабінету платників податків», забезпечення ефективності функціонування сервісу «Пульс податкової», підключення податкових органів до всіх публічних реєстрів, що практично унеможливить реєстрацію фірм, що мають ознаки фіктивності для виведення «коштів з обороту» (реєструються на осіб, паспорти яких були викрадені чи загублені), сприяння запровадженню єдиного рахунку для сплати податку та запровадження новітніх технологій;

- створення умов для невідворотності покарання за невиконання податкового законодавства як платниками податків, так і самими контролюючими органами;

- забезпечення правомірності та неупередженості при застосуванні податковими органами процедури податкового компромісу.

Виконання вище перелічених заходів заходи зробить можливим проведення податкової реформи в Україні, що в результаті призведе до покращання фінансового стану нашої держави.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо усунення окремих неузгодженостей норм законодавства» ; редакція від 02.08.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1200-18>.
3. Адміністрування податків, зборів, платежів : [навч. посіб.] / В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко ; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса : Атлант, 2015. – 314 с.
4. Воронкова О.М. «Міжнародний досвід оцінювання ефективності податкового адміністрування та його значення для України» / О.М. Воронкова // Наука та економіка. – 2011. – № 3(23). – С. 12–18.
5. Ільяшенко В.А. Удосконалення системи адміністрування податкових платежів до державного бюджету / В.А. Ільяшенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1953>.
6. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/povodomlenia_2012_povodomlenia-modernizatsia/print-59283.html.
7. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.
8. Паславська Р.Ю. Основні напрями реформування вітчизняної системи адміністрування податків / Р.Ю. Паславська // Формування ринкової економіки в Україні : науковий збірник. – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2014. – Вип. 31. – Ч. 2. – С. 135–140.
9. Пинзеник В. Податкова керується філософією тиску / В. Пинзеник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://gazeta.ua/articles/economics>.
10. Україна в глобальних рейтингах: підсумки 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravda.com.ua/cdn/graphics/rating/story/?attempt=1>.
11. Фридман и Хайек о свободе. – М. : Политфакт-Референдум, 1990. – 243 с.
12. Чернякова Т. Критерії ефективності процесу податкового адміністрування / Т. Чернякова // Часопис економічних реформ. – 2011. – № 3. – С. 34–38.