

УДК 351.713.001.76(477)

Волощук Р.Є.

кандидат економічних наук,

викладач кафедри «Фінанси і кредит»

Вінницького навчально-наукового інституту економіки
Тернопільського національного економічного університету

НАЦІОНАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ В УКРАЇНІ

NATIONAL FEATURES OF ADMINISTRATION OF TAXES AND DIRECTIONS OF ITS IMPROVEMENT IN UKRAINE

АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена дослідженню особливостей адміністрування податків в Україні, зокрема таких його напрямів практичної реалізації, як облікова, масово-роз'яснювальна, консультативна, прогнозно-планувальна, контрольньо-перевірочна роботи та робота з погашення податкового боргу. Запропоновано шляхи вдосконалення вітчизняної системи адміністрування податків за окремими складовими управлінської діяльності адміністраторів податків.

Ключові слова: адміністрування податків, фіскальні органи, облікова робота, масово-роз'яснювальна та консультативна робота, прогнозно-планувальна робота, контрольньо-перевірочна робота, погашення податкового боргу.

АННОТАЦІЯ

Статья посвящена исследованию особенностей администрирования налогов в Украине, в частности таких его направлений практической реализации, как учетная, массово-разъяснительная, консультационная, прогнозно-планировочная, контрольно-проверочная работы и работа по погашению налогового долга. Предложены пути совершенствования отечественной системы администрирования налогов по отдельным составляющим управленческой деятельности администраторов налогов.

Ключевые слова: администрирование налогов, фискальные органы, учетная работа, массово-разъяснительная, консультационная работа, контрольно-проверочная работа, погашение налоговой задолженности.

ANNOTATION

The article is devoted to the features of tax administering in Ukraine, in particular such its directions of practical realization as an accounting, public consulting and consultative, forecast planning, control verification work and work on repayment of a tax debt. The ways of improving of the national tax administering system for the individual components of administrative activity of tax's administrators are proposed.

Keywords: administration of taxes, fiscal authorities, registration work, public consulting and consultative work, forecast planning work, control verification work, repayment of tax debt.

Постановка проблеми. Адміністрування податків є основою ефективного функціонування податкової системи та забезпечення доходів бюджетів усіх рівнів. Недоліки в управлінні процесом справляння призводять до збільшення податкових правопорушень, зниження надходження податків до бюджету, погіршення інвестиційного клімату, збільшення витрат із мобілізації податків і розбалансованості дій уповноважених державних органів.

Діюча система адміністрування податків в Україні має свої національні особливості, що переважно проявляється в репресивному харак-

тері у формі реалізації наступного контролю, спрямованого на виявлення вже скоєних податкових правопорушень і застосування податкових санкцій. Проте така практика не відповідає підходам, які сформувалися у багатьох розвинутих країнах.

Зазначене вимагає продовження наукових досліджень національних особливостей адміністрування податків із метою обґрунтування варіантів вирішення наявних проблем та актуалізує питання розробки цілеспрямованих практичних дій і заходів щодо підвищення ефективності функціонування системи адміністрування податків в Україні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні питання адміністрування податків досліджували у своїх працях відомі зарубіжні та вітчизняні вчені, зокрема: В. Андрущенко, А. Кізіма, А. Крисоватий, М. Лєруа, В. Мельник, Г. Олейнікова, К. Прокура, А. Соколовська та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на розмаїття наукових поглядів щодо теорії та практики адміністрування податків, ці питання залишаються недостатньо вивченими українською фінансовою наукою. Зокрема, потребують подальшого дослідження питання вдосконалення методичних підходів до адміністрування податків в Україні з урахуванням його національних особливостей.

Мета статті полягає у виявленні особливостей адміністрування податків в Україні та обґрунтуванні методичних підходів, спрямованих на підвищення ефективності національної системи адміністрування податків.

Виклад основного матеріалу дослідження. Практична реалізація адміністрування податків знаходить свій прояв у напрямках управлінської діяльності контролюючих органів щодо забезпечення процесу справляння податків і зборів. До таких напрямів відносяться: облікова робота, масово-роз'яснювальна та консультативна робота, прогнозно-планувальна та аналітична робота, контрольньо-перевірочна робота та допоміжні види робіт, зокрема погашення податкового боргу [1, с. 137; 2, с. 6; 3, с. 34].

Кожний вид податкових робіт характеризується національними особливостями, хоча й враховує загальносвітові напрацювання в цій сфері.

Передумовою для всіх дій з адміністрування податків є облікова робота відповідних органів. Облікова робота у вітчизняних фіскальних органах умовно поділяється на такі сегменти, як:

- облік платників податків – передумова подальших дій адміністраторів податків та інших напрямів адміністрування податків;

- облік податкових надходжень до бюджету (включаючи прийом та обробку податкової звітності, облік погашення зобов'язань та облік податкового боргу чи переplat).

Ми не будемо зупинятися на детальній характеристиці процедурної частини облікової роботи, що провадиться фіскальними органами, звернемо увагу лише на те, що останні роки в обліковій роботі фіскальних органів відбулись позитивні зміни:

- спрощено процедури постановки на облік платників податків (на сьогодні забезпечено єдність реєстраційних процедур, які провадяться державними реєстраторами щодо суб'єктів господарювання та адміністраторами податків у процесі взяття на облік платників);

- мінімізовано прямі контакти платників зі службовцями при постановці на облік (що призвело до практично повного виключення корупційних ризиків у цьому сегменті фіскально-адміністративної роботи);

- впроваджено та поширено подання податкової звітності в електронній формі (що призвело до зменшення витрат часу та коштів платників).

Підкреслимо, що спрощення процедури обліку відзначилось на зменшенні часу та витрат платників, що, своєю чергою, не відволікає зайвих коштів з обороту, а також на практично повному виключенні корупційних ризиків у цьому напрямі управлінської діяльності адміністраторів податків.

Незважаючи на позитивні зміни в обліковій роботі фіскальних органів, що відбулись в останні декілька років, даному напрямку управлінської діяльності притаманна й низка негативних проявів. Зокрема, порівняльний аналіз даних щодо зареєстрованих платників податків у фіскальних органах із даними органів державної реєстрації щодо зареєстрованої кількості суб'єктів господарювання демонструє певну розбіжність. Наприклад, темп приросту зареєстрованих платників податків – юридичних осіб у контролюючих органах в останні роки варіювався в межах 100,3–103,58%, тоді як аналогічний показник зареєстрованих юридичних осіб в органах державної реєстрації коливався в межах 99,74–102,53% [4; 5]. Причому за роками спостерігалася різноспрямована тенденція зазначеного показника. Найбільше наближення темпу приросту зареєстрованих платників – юридичних осіб у контролюючих

органах до аналогічного показника Державної реєстраційної служби спостерігалось у 2012 р. (102,54% проти 102,22% відповідно). У кількісному вимірюванні середня розбіжність між зареєстрованими платниками – юридичними особами в контролюючих органах та органах Державної реєстраційної служби в останні роки становила 113,98 тис. од. При цьому зареєстрованих органами державної реєстрації суб'єктів протягом аналізованого періоду щороку було більше, ніж обліковуваних платників податків. У чому причина даної ситуації?

Оскільки при постановці на облік використовується принцип «єдиного вікна» та максимальний часовий розрив між вчиненням дій державним реєстратором і фіскальним органом може складати до однієї доби, то за такий проміжок часу отримати різницю в облікових даних на сотні тисяч одиниць об'єктивно неможливо.

На етапі зняття з обліку часові інтервали вчинення дій не визначені настільки чітко, тому різниці облікових даних можливі. Але за чинним порядком спочатку реєструється державним реєстратором припинення юридичної або фізичної особи – СПД, тільки після цього платник податку знімається з обліку фіскальною службою. Отже, у даному випадку різниці можливі в напрямі перевищення облікових даних фіскальної служби над органами державної реєстрації. Ми ж маємо зворотню ситуацію, що дає змогу говорити про недостатню ефективну організацію облікової роботи органів адміністрування податків, яким все ще не завжди вдається вчасно поставити на облік окремих суб'єктів господарювання. Очевидно, причина – у недостатньо тісній взаємодії з органами державної реєстрації (незважаючи на використання принципу «єдиного вікна»).

Облікова робота слугує базою для прогнозно-планувальної та аналітичної роботи фіскальних органів. Органи Державної фіскальної служби України у своїй практичній діяльності здійснюють прогнозування та аналіз надходжень податків і зборів, визначають джерела податкових надходжень, розробляють плани щодо забезпечення ритмічного, стабільного надходження податків і зборів до бюджету. Відповідними підрозділами здійснюються: розрахунки бази оподаткування з метою складання прогнозних та планових показників податкових надходжень; аналіз динаміки податкових надходжень; аналіз чинників, що впливають на стан податкових надходжень, тощо. Причому при здійсненні прогнозно-планових розрахунків використовуються різноманітні методи прогнозування й планування: факторні, трендові, експертні, методи кореляційно-регресійного аналізу та ін.

Проте, за словами А.І. Крисоватого, у вітчизняній практиці робота із прогнозування податків і зборів знаходиться у «неопрацьованому, тобто початковому стані» [6, с. 57]. К.П. Прокура додає, що результат такої роботи повинен передбачати не лише виявлення основних

проблем системи, а й визначення конкретних шляхів їх усунення на основі наявних та вишуканих можливостей [7, с. 222].

Аналіз показників виконання планових завдань фіскальними органами щодо забезпечення податкових надходжень до бюджету свідчить про певні проблеми в прогнозно-планувальній та аналітичній роботі вітчизняних адміністраторів податків. Так, протягом останніх п'яти років планові завдання або перевиконувалися, або недовиконувалися. Отже, точністю даних напрям управлінської діяльності не характеризувався. Причому різниця фактичних і планових показників податкових надходжень коливалась у межах 2–9%. Наприклад, у 2012 р. виконання планових завдань щодо забезпечення податкових надходжень становило 90,7%, у 2013 р. – 93,4%, у 2014 р. – 94,9% і у 2015 р. – 102,2% [8]. Із представленої динаміки видно, що хоча в останні роки в даному напрямі управлінської діяльності фіскальних органів спостерігалися негативні прояви (крім 2015 р.), загальна тенденція виявилася позитивною.

Загалом, можна стверджувати, що значні відхилення у виконанні планових завдань свідчать про неточність планування й прогнозування та спричинену ними неефективність відповідного напрямку управлінської діяльності. За умови ж упевненості в точності розрахунку прогнозних і планових показників причиною його значень, менших стовідсоткового показника, є неефективність дій фіскальних органів щодо забезпечення надходжень податків і зборів до бюджету. Інколи поряд із цим називають кризу неплатежів, погіршення фінансово-економічної ситуації в країні тощо. Але дані причини підлягають прогнозуванню, а їх неврахування в розрахунках планових показників свідчить все ж про недосконалість методик даного напрямку управлінської діяльності фіскальних органів.

Важливим показником рівня цивілізованості суспільних відносин у країні є рівень законотворчої сплати податків. Очевидно, що чим вищий цей показник, тим менше витрачає держава ресурсів на виконання функцій і процедур адміністрування податків. Тому поряд з іншими механізмами стимулювання законотворчої сплати податків вітчизняні фіскальні органи широко використовують консультативну та масово-роз'яснювальну роботу серед платників податків.

Даний сегмент системи адміністрування податків тією чи іншою мірою справляє позитивний вплив на діяльність платників податків, адже він містить механізми превентивного впливу щодо порушень і спрямований на підвищення рівня податкової грамотності та податкової культури населення, на забезпечення правильного розуміння платниками норм податкового законодавства. Це, своєю чергою, дає можливість платникам зекономити додаткові кошти, призначені на отримання вар-

тісних податкових консультацій недержавних структур, приватних спеціалістів.

Протягом останніх років спостерігається активізація масово-роз'яснювальної та консультативної роботи за такими сегментами, як надання інформаційних послуг через мережу Інтернет, розміщення публікацій у пресі. Незважаючи на проведені заходи масово-роз'яснювальної та консультативної роботи фіскальних органів, рівень законотворчої сплати податків відзначався негативною тенденцією (у середньому в межах 90% без урахування тіньового сектору економіки та менше 50% з його врахуванням), що свідчить про певні проблеми в даному напрямі адміністрування податків. Зокрема, потребують оптимізації фінансування та централізації заходи на телебаченні, радіо та виступи в друкованих ЗМІ. Слід відзначити, що заходи за допомогою телебачення зазвичай проводяться на регіональних телеканалах і мають характер локального поширення, а тому торкаються лише певної частки платників податків. Що ж стосується заходів на центральних каналах щодо податкової справи, то вони мають епізодичний характер. Ми розуміємо, що організація масово-роз'яснювальної роботи за допомогою телебачення та радіо на центральному рівні потребує значно більшого фінансування ніж на регіональному рівні. Однак у цьому випадку, на нашу думку, варто було б не розпорошувати бюджет масово-роз'яснювальної роботи на локальні заходи, наприклад виступи на телебаченні або радіо місцевого значення, а спрямувати кошти на такі заходи в масштабах країни (наприклад, за допомогою центрального телебачення або радіо). Це дасть більший ефект, оскільки охопить значне коло платників податків у межах всієї країни.

Із метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства органи ДФС здійснюють контрольно-перевірочну роботу.

У розвитку контрольно-перевірочної роботи з моменту запровадження Податкового кодексу відстежуються тенденції, які свідчать про загальне прагнення держави до зниження фіскально-адміністративного тиску на платників і забезпечення покращання наслідків функціонування системи адміністрування податків для ринкового середовища (зокрема, протягом 2011–2015 рр. скоротилися кількість податкових перевірок та кількість перевірених платників податків, чому сприяло запровадження ризикоорієнтованої системи відбору суб'єктів податкового контролю).

За результатами контрольно-перевірочної роботи, проведеної в 2011–2014 рр., порушення податкового законодавства було виявлено в середньому у 88% випадків від кількості пере-

вірених платників. Причому в останні роки спостерігається тенденція до зменшення виявлених порушень (наприклад, за юридичними особами зменшення становило 26,7 відсоткових пункти) [4].

Своєю чергою, перевірки супроводжувались значним обсягом сум донарахованих платежів (в аналізованому періоді спостерігалась зростаюча тенденція щодо донарахованих сум грошових зобов'язань), що свідчить про негативний стан виконання платниками вимог податкового законодавства. Поряд із цим мають місце й некваліфіковані дії посадових осіб фіскальних органів під час проведення податкового контролю, що підтверджується скасуванням в аналізованому періоді донарахованих платежів від 13,5% до 45,4% від загального обсягу донараховуваних [4].

Отже, останні роки система адміністрування податків відзначилась неоднозначними ефективністю та впливом на діяльність суб'єктів господарювання в частині контрольно-перевірочної роботи. З одного боку, зусилля податківців були спрямовані на виявлення порушників податкового законодавства шляхом проведення податкових перевірок, що дало змогу збалансувати конкурентне середовище та налагодити рівні конкурентні умови для суб'єктів господарювання (як тих, що в повному обсязі виконують свій податковий обов'язок, так і тих, що використовують різноманітні способи з метою ухилення від сплати податків). З іншого боку, в аналізованому періоді спостерігались незаконні донарахування сум за наслідками контрольно-перевірочної роботи, що негативно впливало на господарську діяльність платників через відволікання ресурсів з обороту. У цьому контексті зазначимо, що ефективність контрольно-перевірочної роботи полягає не стільки в самих донарахуваннях, скільки в ступені доведеності позиції органів адміністрування податків. Якщо значна частка донарахувань потім скасовується в апеляційному чи судовому порядку, то така контрольно-перевірочна робота не може вважатися ефективною не лише через ненадходження цих коштів до бюджету, а й через надлишковий фіскально-адміністративний тиск на платників, зумовлений незаконними або недостатньо обґрунтованими діями та рішеннями.

Проблема повноти та своєчасності надходження податків до бюджету актуалізує роботу ДФС України щодо адміністрування податкового боргу, що здійснюється через різноманітні засоби впливу на платників податків для забезпечення погашення ними податкового боргу самостійно або через заходи примусового стягнення.

Загалом, робота органів ДФС з адміністрування податкового боргу є надзвичайно важливою, адже його накопичення безпосередньо впливає на функціонування та стабільність фінансової системи держави, а недопущення зростання податкового боргу та його скорочення варто вважати одним із головних завдань

діяльності фіскальних органів на найближчу перспективу. На важливість даного напрямку вказує той факт, що податковий борг (без урахування податкового боргу платників, щодо яких порушено справу про банкрутство або прийнято рішення суду про призупинення стягнення) в аналізованому періоді становив від 2,6% до 6,8% обсягу податкових надходжень до Зведеного бюджету України. Причому податковий борг в останні роки мав тенденцію до зростання. Так, якщо податковий борг за податковими зобов'язаннями платників податків до Зведеного бюджету України за результатами 2013 р. становив 14,4 млрд. грн., то вже за підсумками 2014 р. – 28,8 млрд. грн. [4].

Про загрозливий стан податкового боргу свідчить порівняльна характеристика аналізованого показника із рівнем бюджетного дефіциту. Так, за результатами 2013р. наявний податковий борг становив 22,6% від дефіциту Зведеного бюджету України, а за підсумками 2014 р. – 39,9%. Наприклад, за умови повного погашення податкового боргу можливо б було б профінансувати цілі напрями видаткової частини бюджету держави.

Отже, за результатами проведеного дослідження можна стверджувати, що ефективність функціонування національної системи адміністрування податків протягом останніх років мала тенденцію щодо підвищення та була відносно високою, однак наявні резерви її подальшого підвищення. Оцінка ефективності окремих напрямів адміністрування податків дала такі результати та викрила наступні проблеми:

- недостатньо ефективною є організація облікової роботи органів адміністрування податків, яким все ще не завжди вдається вчасно поставити на облік окремих суб'єктів господарювання. Зокрема, наявна різниця в даних обліку реєстраційної та фіскальної служб. Причина вбачається у недостатньо тісній взаємодії між фіскальними органами та органами державної реєстрації (незважаючи на використання принципу «єдиного вікна»);

- напрям прогнозно-планувальної та аналітичної роботи характеризується слабким методичним забезпеченням. Зокрема, розрахунок планових показників надходжень є неточним, а їх виконання відбувається із суттєвими відхиленнями;

- протягом аналізованого періоду відбувалося підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи на етапі погашення донарахованих сум і контролю їх надходження, про що свідчить зростання частки платежів, які надійшли в рахунок погашення донарахованих сум, з 57,4% у 2011 р. до понад 80,0% у 2014 р. Поряд із цим частка скасованих (зменшених) платежів складала від 13,5% до 45,3%. Причому з 2012 р. намітилася тенденція до її зростання. Отже, на етапі здійснення донарахувань та їх обґрунтування ефективність контрольно-перевірочної роботи дещо знижується;

– ефективність адміністрування податкового боргу залежить від вирішення низки проблемних питань (значні суми наявного податкового боргу, що підлягає списанню; зростання податкової заборгованості), які впливають на ефективність системи в цілому.

Висновки. Таким чином, виходячи з викладеного, вважаємо за необхідне забезпечити вдосконалення вітчизняної системи адміністрування податків за окремими напрямками управлінської діяльності адміністраторів податків, зокрема:

– у частині облікової роботи фіскальних органів пропонується реалізувати такі заходи: недопущення реєстрації платників податків за наявності доказів відсутності намірів здійснювати подальшу діяльність; посилення вимог до здійснення контролю над тим, щоб засновниками і керівниками юридичних осіб і фізичних осіб – СПД – платників податків виступали реальні особи; створення інформаційного ресурсу, що міститиме відомості про юридичних осіб і фізичних осіб – СПД – платників податків, які не подають бухгалтерську та податкову звітність; спрощення процедури ліквідації недобросовісних або проблемних платників податків, за якою неподання протягом півроку у фіскальний орган звітності є підставою для внесення в реєстр запису про ліквідацію платника податків;

– прогнозно-планувальна та аналітична робота повинна удосконалюватися шляхом постійного розвитку інформаційних систем та інструментів аналізу і прогнозування; використання новітніх економіко-математичних методів і прогнозних моделей; створення карт за територіями, видами діяльності, окремими групами платників податків; підвищення науково-технічного рівня кадрового потенціалу; створення й управління інформаційними технологіями в центральному апараті й територіальних фіскальних органах. В основі цієї роботи – централізація обробки даних на територіальних та загальнонаціональному рівнях за рахунок створення центрів обробки даних;

– масово-роз'яснювальна та консультативна робота вимагає посилення, зокрема шляхом розвитку інституту незалежних податкових консультантів з врахуванням зарубіжного досвіду, правового виховання платників податків, формування їх податкової культури та дисципліни, використання методів впливу громадської думки на несумлінних платників податків, боржників бюджету;

– контрольно-перевірочну роботу слід удосконалювати в напрямках попередження податкових правопорушень і виховання податкової дисципліни, створення бази сумнівних контрагентів, організації взаємодії і обміну інформацією з правоохоронними органами із включення

платників податків у план перевірок; використання електронного обміну документів між банками, органами казначейства та реєстрації з метою оперативного отримання інформації; розширення переліку критеріїв для включення платника податків до плану проведення виїзних податкових перевірок, упровадження податкового моніторингу як режиму розширеної інформаційної взаємодії платників податків і фіскального органу;

– у частині адміністрування податкового боргу мають бути реалізовані заходи, спрямовані на: спрощення, прискорення та забезпечення доступності отримання права на розстрочення й відстрочення податкового боргу; обмеження максимального розміру пені; законодавче визначення права податкової застави не як обов'язкового елементу у застосуванні зміни строків сплати податків і зборів, а як самостійного способу забезпечення обов'язку зі сплати податкових платежів.

Упровадження зазначених пропозицій у практичну діяльність сприятиме підвищенню ефективності функціонування системи адміністрування податків в Україні. Проте викладених пропозицій недостатньо для комплексного вдосконалення всієї системи адміністрування податків. Для цього необхідно також забезпечувати на постійній основі модернізацію фіскальних органів з урахуванням досягнень сучасних технологій, що потребує подальших наукових розробок у системі адміністрування податків.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : [монографія] / В.М. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.
2. Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями розбудови : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / Т.Л. Томнюк ; ТНЕУ. – Тернопіль, 2009. – 20 с.
3. Волощук Р.Є. Напрями практичної реалізації адміністрування податків та фактори впливу на нього / Р.Є. Волощук // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 7. – С. 33–37.
4. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sfs.gov.ua>.
5. Офіційний веб-сайт Державної реєстраційної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.drsvu.gov.ua>.
6. Крисоватий А.І. Податковий менеджмент : [навч. посіб.] / А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 304 с.
7. Проскура К.П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації : [монографія] / К.П. Проскура. – К. : Емкон, 2014. – 376 с.
8. Офіційний веб-портал Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua>.