

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)



Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



№ 3, 2013

[Назад](#)

[Головна](#)

УДК 336.226

В. А. Савчук,

к. е. н., Національний університет ДПС України

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

У статті визначено сутність адміністрування податків. Окреслено основні засади організації адміністрування податків та види робіт, які воно охоплює.

The essence of the tax administration is defined in the article. The basic principles of taxes administration and the types of jobs that it covers are outlined.

Вступ. З виникненням податків держава перед державою постає серйозна проблема – які податки стягувати і в який час, що оподатковувати і за якими ставками, як проконтролювати процес сплати податків, як попередити факти ухилення від оподаткування та ін. Еволюція оподаткування доводить, що для суб'єктів господарювання сплата податків є витратою безповоротною і без розрахунку на еквівалентну послугу конкретному платникові податків.

Небажання сплачувати податки є цілком природним, оскільки будь-який суб'єкт господарювання прагне захистити своє майно, у тому числі й від держави. І це прагнення практично не залежить від ступеня законослухняності: негативні емоції виникають незалежно від волі і бажання. Тому визначальним у діяльності фіскальних органів є підвищення якості обслуговування платників податків, збільшення надходжень платежів до бюджету за рахунок підвищення добровільності сплати податків, економії витрат бюджету на утримання служб, які займаються справлянням податків.

Постановка проблеми. Різним аспектам організації адміністрування податків в Україні присвячені праці О. Данілова, Ю. Іванова, А. Крисоватого, П. Мельника, Л. Тарангул та ін. В контексті світових процесів гармонізації і координації оподаткування розробка теоретичного базису організації адміністрування податків потребує подальших досліджень. Метою статті є узагальнення теоретичних підходів до визначення особливостей організації адміністрування податків у сучасних умовах.

Викладення основного матеріалу. 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 організація справляння податків має бути побудована таким чином, щоб держава могла максимізувати свої доходи за рахунок податків, мінімізувавши при цьому негативний вплив на платників податків. Провідна роль у цьому належить адмініструванню податків.

Поняття адміністрування досить часто використовується в практичній діяльності органів ДПС, у статтях практичного характеру з бухгалтерського обліку та оподаткування. Настільки широке використання раніше невідомого терміна повинно означати, що на сьогоднішній день існує однозначне його трактування, він означає певну діяльність, і всі, хто вживає даний термін, використовують його в одному і тому ж значенні. Однак аналіз практики використання терміну «адміністрування податків» засвідчив зовсім інше. Вітчизняні періодичні видання часто згадуючи про адміністрування не дають чіткого пояснення що це таке і щоразу відносять до сфери адміністрування нові види робіт.

Загальне визначення терміну адміністрування наведене у економічній енциклопедії: адміністрування – управлінська діяльність керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази і розпорядження. Властиве командно-адміністративній системі [4, с. 25]. На нашу думку, робити пряму проекцію даного визначення на тлумачення адміністрування податків не можна. По-перше адміністрування податків властиве не тільки командно-адміністративній системі. По-друге, організація процесу оподаткування залежить від ступеню розвитку держави. В залежності від того, наскільки розвинена держава буде залежати співвідношення морально-етичних та адміністративних спонукань до сплати податків.

А. Дадашев вважає, що адміністрування – це наука, яка формулює принципи ефективного управління податковою системою в даних соціально-економічних умовах і суспільно-політичних обставинах, оцінює податкову систему в світлі певних теоретичних критеріїв [3]. Безперечно, процес адміністрування податків повинен ґрунтуватися на наукових принципах, повинен мати відповідне обґрунтування, але наука про адміністрування, на наш погляд, не повинна бути відірваною від самого адміністрування, як управлінської діяльності, а бути його частиною.

Згідно з науковими поглядами відомого фахівця у галузі адміністративного права А. Селіванова, адміністрування податків – це «...правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків» [9, с. 35]. Таке специфічне розуміння адміністрування податків зумовлено тим, що вчений розглядає тільки юридичний аспект оподаткування.

Ю. Іванов, В. Карпова, Л. Карпов у своїй праці дають наступне визначення: адміністрування податкових зобов'язань – процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права по відношенню узгодження і погашення податкових зобов'язань. Адміністрування податків обов'язково здійснюється на основі сукупності законодавчо закріплених податково-правових норм, які встановлюють процедуру реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права з приводу узгодження і погашення податкових зобов'язань [5, с. 90]. З наведеного трактування можна зробити висновок, що адміністрування податків є поняттям ширшим, ніж адміністрування податкових зобов'язань.

В. Мельник вважає, що адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [7, с. 127]. Позитивним у даному визначенні є акцент на законодавчому регулюванні процесу адміністрування, що робить його легітимним. Проте дискусійним є положення щодо соціального сприйняття правил оподаткування. Явище несприйняття процесу оподаткування виникає незалежно від того, хорошими законами він регулюється чи ні. Корені його існування сягають у психологію – у будь-якому випадку платнику податків не хочеться віддавати частину заробленого доходу державі. А от межі і сила опору оподаткуванню залежать і від якості законів, що регулюють процес оподаткування, і від специфіки перерозподільних відносин в державі. Про однозначне соціальне сприйняття можна говорити тільки при високому рівні податкової культури в країні, як з боку платників, так і з боку держави.

І. Таранов вважає, що адміністрування податків та податковий менеджмент – найбільш соціально виражені сфери управлінських дій. Недоліки податкового адміністрування призводять до різкого зниження надходжень податків до бюджету, збільшують імовірність податкових злочинів, порушують баланс міжбюджетних відносин, нагнітають соціальну напруженість у суспільстві. Він ототожнює адміністрування і управління оподаткуванням і вважає, що управління оподаткуванням можна визначити як сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення за допомогою яких органи державної влади та управління скеровують податковий механізм у визначеному законодавством напрямку та координують податкову діяльність при відчутних змінах в економіці та політиці [10, с. 335 – 337].

Таки чином, адміністрування являє собою безперервний цілеспрямований процес, який включає сукупність взаємопов'язаних процедур, функцій, операцій і

методів, спрямованих на здійснення мотивуючого впливу на платників податків і персонал органів, які здійснюють роботу в рамках адміністрування податків. При цьому лінійні і функціональні можливості даної системи залежать від змісту і обсягу реалізації елементів адміністрування. До особливостей адміністрування можна віднести жорстку ієрархічність структур, необхідність уніфікації функцій на різних рівнях управління, врахування регіональних відмінностей платників податків, а також динамічність законодавчої бази з питань регулювання оподаткування. Організація адміністрування податків по суті є комплексною діяльністю, направленою на створення специфічного продукту, який здатний задовольняти потреби суспільства у збиранні податків, що вказує на дворівневий характер функцій адміністрування, з одного боку – необхідно наповнити бюджет, з іншого – не зашкодити господарській діяльності платників податків.

Ю. Іванов, Л. Карпов, К. Петросянц адміністрування податків у вузькому сенсі трактують як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами для забезпечення справляння податків і зборів. Автори самі зазначають, що «...у цьому контексті адміністрування податків розглядається тільки з боку однієї групи суб'єктів податкового права, що є некоректним, з огляду на необхідність забезпечення паритету інтересів учасників податкових відносин» [1, с. 11]. На нашу думку, неточність такого трактування полягає в тому, що до сучасного процесу адміністрування податків залучаються не тільки контролюючі органи, але й органи, які займаються обґрунтуванням податкової політики. На такому трактуванні адміністрування податків наголошує К. Швабій, який вважає, що у найбільш широкому контексті до адміністрування податків можна також відносити елементи дискреційної політики, які спрямовані на врегулювання циклічності соціально-економічного розвитку суспільства за допомогою податкових інструментів. Прикладом цього може бути податкова амністія, зміна податкових законів тощо [12, с. 520].

Таки чином, можна підвести підсумок, що адміністрування податків у вітчизняній науковій літературі розглядається у декількох аспектах (рис.1).



Рис. 1. Багатоаспектність трактування сутності адміністрування податків

Джерело: побудовано автором

Слово «адміністрування» походить від латинського «administratio» і означає керівництво, управління. Отже, адміністрування означає управління, тоді адміністрування податків має означати управління у сфері оподаткування. Управління у самому широкому своєму розумінні означає цілеспрямоване впорядкування впливів на той чи інший об'єкт чи керівництво діями даного об'єкту. Можна припустити, що адміністрування податків являє собою реалізацію управляючим суб'єктом своїх управлінських функцій у сфері оподаткування. При цьому варто відмітити, що управляючий суб'єкт може бути як особою, яка виступає від імені держави (у випадку державного управління), так і особою, яка виражає приватні інтереси (у випадку недержавного управління). В останньому випадку мова йде про реалізацію правовідносин на підприємствах, які регулюються внутрішніми правилами – наприклад, управлінська діяльність податкового менеджера. Проте сьогоденні інтерес викликані діяльністю саме державних органів влади у сфері оподаткування. Іншими словами, між сьогоденні терміном «адміністрування податків» і «державним управлінням у сфері оподаткування» можна провести паралель. Підсумовуючи наведені вище визначення, можна зробити висновок, що адміністрування податків як процес характеризується економічними і юридичними відносинами, які мають бути науково обґрунтованими (рис. 2).



Рис. 2. Структура процесу адміністрування податків

Джерело: побудовано автором

В частині визначення юридичних відносин адміністрування податків ми погоджуємось з Ю. Івановим, Л. Карповим, К. Петросянц, які обґрунтовують, що у податковому адмініструванні виникають такі правовідносини: 1) загально-регулятивні (спрямовані на визначення кола суб'єктів податкового адміністрування); 2) конкретно-регулятивні (спрямовані на визначення конкретної поведінки суб'єктів податкового процесу); 3) комплексні (які виникають на стику загально-регулятивних і конкретно-регулятивних відносин); 4) охоронні (спрямовані на реалізацію заходів державно-примусового характеру) [1, с. 12].

Стосовно економічних відносин, то до їх складу належать:

1) відносини, що виникають при прогнозуванні необхідного обсягу податкових надходжень на відповідний період;

2) відносини, що виникають при обґрунтування бази оподаткування;

3) відносини, що виникають при обґрунтування переліку податків і зборів, співвідношення прямих і непрямих податків, податків з юридичних і фізичних осіб;

4) відносини, що виникають при визначенні розмірів податкових платежів та застосуванні податкових пільг.

Таким чином, адміністрування податків будемо визначати як управлінську діяльність держави у сфері обґрунтування і розробки податкової політики, організації процесу оподаткування та забезпечення своєчасної і повної сплати податків і зборів платниками податків. Адміністрування податків можна поділити на такі гілки: фінансове адміністрування та адміністрування податкових зобов'язань. Зважаючи на те, адміністрування податків – складний процес, з'ясуємо, які види управлінської діяльності відносяться до його сфери.

Організація процесу адміністрування податків повинна передбачати, по-перше, мінімальні витрати на організацію процесу адміністрування, по-друге, передбачати мінімальне спілкування платників податків з податковими органами. Саме тому важливо визначити, які види робіт мають належати до сфери адміністрування податків в цілому та до сфери адміністрування податкових зобов'язань зокрема.

Ю. Іванов, В. Карпова, Л. Карпов вважають, що рамках податкового адміністрування здійснюються такі заходи:

- постановка на облік,

- декларування податкових зобов'язань,

- визначення податкових зобов'язань контролюючими органами,

- зміна термінів виконання податкових зобов'язань,

- повернення зайво сплачених податків,

- стягнення несплачених податків,

- застосування забезпечувальних заходів (податкова застава, податкове поручительство, адміністративний арешт активів),

- оскарження рішень контролюючих органів та ін. [5, с. 91].

На нашу думку, наведені види діяльності стосуються такого напрямку адміністрування податків, як адміністрування податкових зобов'язань.

В. Мельник обґрунтовує, що адміністрування включає такі напрямки роботи: облікова робота: облік платників податків та облік надходжень податків;

масово-роз'яснювальна та консультативна робота; прогнозно-аналітична робота; контрольно-перевіркова робота [7, с. 137].

Запропоновані В. Мельником напрями робіт стосуються сфери адміністрування податкових зобов'язань, окрім прогнозно-аналітичної роботи. Прогнозно-аналітична робота може здійснюватись як у рамках фіскального адміністрування (прогнозування надходжень податків і зборів при зміні ставок оподаткування, введенні податкових пільг, складання бюджету держави на наступний рік тощо), так і у рамках адміністрування податкових зобов'язань (прогнозування податкових надходжень в розрізах регіональних ДПС та ДПІ).

Т. Яроцька вважає, що визначення терміну адміністрування податків є обумовленим особливістю об'єкта управління. Представлений об'єкт управління характеризується, по-перше, нематеріальною сферою виробництва, по-друге, великими обсягами інформації, а також специфікою праці. З огляду на це податкове адміністрування містить шість елементів: підготовка опису податку; визначення податкової бази податку; розрахунок та грошовий переказ податку; перевірка на відповідність дій платника податку податковому законодавству; опротестування; примушення, санкції [13, с.13].

На нашу думку, таке трактування напрямів роботи в рамках адміністрування податків об'єднує фіскальне адміністрування та адміністрування податкових зобов'язань, проте упускає з виду такі важливі моменти як визначення кола платників податків, прогнозування величини бази оподаткування та ін. Таким чином, підсумовуючи наявні підходи до класифікації робіт, які здійснюються в рамках адміністрування податків, вважаємо, що сфера адміністрування охоплює наступні дії (рис. 3).

Як видно з рисунку, на сферу фіскального адміністрування та адміністрування податкових зобов'язань припадає приблизно однакове функціональне навантаження. Варто підкреслити, що дія фіскального адміністрування розповсюджується в основному на макрорівень і широко використовує методи економічного прогнозування, від якості фіскального адміністрування залежатиме ефективність податкової політики держави в цілому.



Рис. 3. Види робіт, які охоплює адміністрування податків

Джерело: побудовано автором

Адміністрування податкових зобов'язань розповсюджується на мікрорівень, фактично воно покликане здійснити задум фіскального адміністрування через систему реєстрацію, обліку податкових платежів, контрольно-перевірочну та масово-роз'яснювальну роботу з платниками податків. Від того, наскільки вдало буде організований адміністративний процес на місцях, залежатиме не тільки ступінь наповнення бюджету держави, але і відношення платників податків до податкової системи в цілому. В даному випадку головним є пошук оптимальної лінії спілкування платників податків і органів адміністрування податкових зобов'язань.

Таким чином, об'єктом адміністрування податків можна визначити стан нарахування і сплати податків до бюджету, а об'єктом адміністрування податкових зобов'язань – процес узгодження і погашення податкових зобов'язань платників податків.

Мета адміністрування податків полягає у забезпеченні своєчасного наповнення бюджету держави у необхідному обсязі за рахунок податкових надходжень при мінімальному негативному впливі на економічну діяльність платників податків. Мета адміністрування податкових зобов'язань лежить в межах мети адміністрування податків і полягає у забезпеченні погашення податкових зобов'язань платників, запобігання виникненню недоїмок та необґрунтованих переплат, шляхом оптимального втручання в господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених адміністративних механізмів і контрольних процедур.

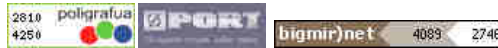
Висновки. Таким чином, адміністративній основі справляння податків належить особлива роль. У числі чинників системи адміністрування податків, що справляють вплив на ефективність податкової системи, своєчасність і повноту надходжень податків до бюджету, слід виділяти урегульованість питань взаємовідносин з платниками податків, якість проведення масово-роз'яснювальної роботи, обґрунтованість методики адміністрування податкових зобов'язань, її затратність та адекватність економічним умовам, оптимальність структури органів, що задіяні у системі адміністрування податків та ін. Від обґрунтованості системи адміністрування податків та її адекватності економічним реаліям часу залежить здатність держави контролювати дотримання податкового законодавства платниками податків, регулювати економічні процеси та приймати ефективні рішення з питань оподаткування.

Список використаних джерел

1. Адміністрування податків. Навч. посібник для самостійної підготовки магістрів спеціальності 8.050114/ Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов, К.В. Петросянц. За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків: ХНЕУ, 2005. – 276 с.
2. Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн./ За заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: «Видавничий дім «Комп'ютерпрес», 2004. – 240 с.

3. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. – М.: Книжный мир, 2002. – 216 с.
4. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1./ Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред) та ін.. – К.: ВЦ «Академія», 2001. – 864 с.
5. Иванов Ю.Б., Карпова В.В., Карпов Л.Н. Налоговый менеджмент: Уч. пособие. – Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006. – 488 с.
6. Крисоватий А.І. Теоретичні засади податку як соціально-економічної категорії // Фінанси України. – 2003. – №2. – С.4.
7. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу. Монографія. – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.
8. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь.: АДПСУ, 2001. – 362 с.
9. Селиванов А.. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34 – 38.
10. Таранов І.М. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні// Фінансова система України. Зб. наук. праць. – Острого: В-во «Національний університет «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – Ч.1. – С. 220 – 227.
11. Фридман и Хайек о свободе. – М.: Политфакт-Референдум, 1990. – 243 с.
12. Швабій К.І. Ефективність адміністрування податків в Україні: методологія та аналіз// Фінансова система України. Зб. наук. праць. – Острого: В-во «Національний університет «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – Ч.3. – С. 519 – 527.
13. Яроцька Т. Р. Шляхи вдосконалення системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні// Автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н., Ірпінь, НУДПСУ. – 2007. – 18 с.

Стаття надійшла до редакції 06.03.2013 р.



ТОВ "ДКС Центр"