

УДК 338.45:330.341.1

М. В. КАРМІНСЬКА-БЕЛОБРОВА

НАПРЯМИ РЕФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Обґрунтовано підхід до реформування механізму податкового адміністрування шляхом виділення структурних складових потенціалу оновлення сучасної моделі адміністрування податків.

The ways of reformation of tax administration mechanism by the selection of structural constituents potential of renovation of modern model of administration of taxes are grounded in the article.

Ключові слова: податки, податкове адміністрування, модель адміністрування податків, потенціал оновлення моделі податкового адміністрування.

Західні дослідники слушно відзначають, що вибори виграє і програє податкова політика уряду [8, с. 12]. Адміністрування ж податків виступає орієнтиром податкової політики, є показником її результативності, і тому воно займає провідне місце серед напрямків її вдосконалення.

Питанням стимулюючої і регулюючої функцій податкової системи та її використанню як основного інструменту державного управління соціально-економічними процесами в Україні, а також підвищення ефективності вітчизняної системи оподаткування були присвячені праці С. Бауліна, С. Онишко, А. Жаліло і А. Сменковського, А. Крисоватого, А. Скрипника, І. Луніної, С. Львовичкіна, В. Загорського, С. і А. Нікітіних та М. Степанової, А. Даниленко, Я. Белинської, Л. Тарангул, В. Студенцова, Т. Єфименко та інших авторів.

Відзначаючи вагомість отриманих наукових результатів у сфері теорії та практики функціонування податкової системи, необхідно зауважити, що на сьогодні недостатньо розробленими залишаються проблеми формування дієвої моделі податкового адміністрування, яка б сприяла підвищенню ефективності чинної податкової системи.

Недосконалість податкового законодавства і неприйняття протягом тривалого терміну Податкового кодексу, в якому повинні бути закріплені стабільні засади функціонування вітчизняної податкової системи, недоліки бухгалтерського обліку та статистичної звітності, складність розрахунку сум податкових нарахувань та бази оподаткування – все це є факторами, які суттєво ускладнюють процедуру податкового адміністрування і в кінцевому рахунку значно зменшує ефективність податкового важеля, що має стимулювати успішний розвиток економічних процесів у країні.

Метою статті є обґрунтування концептуального підходу до реформування механізму податкового адміністрування шляхом виділення структурних складових потенціалу оновлення сучасної моделі адміністрування податків.

Адміністрування як основна функція управління містить такі складові:

- а) планування (постановку цілей і завдань);
- б) організацію (створення конкретної формальної структури підпорядкування та розподілу повноважень і завдань між окремими її підрозділами);
- в) керівництво (оперативне прийняття рішень у процесі діяльності, спрямованої на досягнення поставлених цілей, а також координація діяльності підрозділів організаційної структури).

Крім того, адміністрування передбачає ведення обліку, контроль та аналіз досягнутих результатів на всіх етапах діяльності з досягнення поставлених цілей. Комплекс наведених складових характерний не тільки для окремої організації, а й для державного, в тому числі податкового управління.

Однак у реальному житті такий підхід до сутності адміністрування не знайшов повного втілення. Тут варто звернутися до тлумачення терміну „адміністрування” в різних виданнях. Зокрема в “Російсько-українському словнику наукової термінології” вказаний термін дається в контексті юридичної діяльності [7]. В економічній енциклопедії поняття “адміністрування” тлумачиться як діяльність органів управління та керівних осіб, що здійснюється шляхом видання наказів і розпоряджень [4]. Тут адміністрування – це управління, керівництво, завідування. Однак разом з тим роз’яснюється, що в негативному смислі під ним слід розуміти управління, при якому використовуються методи примусу, вимоги беззаперечного виконання наказів без їх обґрунтування і вказується, що воно використовується в адміністративно-командній економіці. Крім того, тут не знаходить свого відображення перелік складових адміністрування як виду діяльності.

Однак таке тлумачення терміну “адміністрування” можна розцінювати як некоректне. Тому для його визначення не тільки необхідно застосовувати системний підхід, який становить методологічну основу державного управління [3], а й звернути увагу на конкретні процеси й функції управління, в яких містяться протиріччя, що існують у реальному житті. Тому існує необхідність для детального розгляду системи адміністрування в цілому визначити його самостійні підсистеми. За допомогою цього підходу можна визначити шляхи вирішення суперечностей у податкових відносинах, а також у процесі фінансового регулювання господарської діяльності в цілому.

Під адмініструванням податків необхідно розуміти сукупність форм і методів, які забезпечують заплановані надходження до бюджетів різних рівнів при мінімальних витратах на їх збирання. Таким чином, ефективність адміністрування податків виражається у рівні надходжень до бюджетів податкових платежів і критерієм рентабельності адміністрування.

Відносини між платниками податків і державними органами в галузі оподаткування є далекими від гармонії. Свідченням цього виступають такі ознаки:

- а) слабкий розвиток механізму взаємовідповідальності держави та платників податків;
- б) непрозорість податкової політики держави, недосконалість форм і методів інформування платників податків та їх участі у прийнятті рішень;
- в) відсутність чіткого механізму захисту законних прав та інтересів платників податків у податковому законодавстві;

г) відсутність комплексних розрахунків щодо впливу на економічні інтереси платників податків установа нових платежів;

д) відсутність дієвої системи співробітництва між громадськими об'єднаннями, що займаються захистом законних прав та інтересів платників податків, з органами державної влади, які впливають на податкову політику.

Оскільки у взаєминах держави та платників податків наявне ігнорування інтересів останніх, то це суттєво обмежує можливості податкової системи країни як фактору, що спроможний стимулювати економічне зростання країни та суспільного добробуту. Існує потреба в тому, щоб відмовитися від постулату, що дохідність бюджету є пріоритетним державним інтересом. Державне втручання в економічне життя має обмежуватися тільки макроекономічним рівнем і створенням сприятливих економічних умов для бізнесу, антимонопольною політикою, підтриманням конкурентоспроможності вітчизняного товаровиробника. Але неприпустимим з точки зору ринкових умов є втручання держави в діяльність конкретних суб'єктів господарювання, поєднаним з обмеженням їх розвитку, оскільки це заважає державі здійснювати ефективну економічну політику.

Хоча інтереси платників податків та держави є різноманітними і часто не збігаються, серед них існують і спільні. Насамперед, це стосується прагнення до створення нормальних умов діяльності підприємств. Таке прагнення відповідає як інтересам самих суб'єктів господарювання, так і держави. Тобто зацікавленість суб'єктів господарювання в ефективному веденні своєї діяльності є складовою частиною зацікавленості держави у сталості економічного становища країни. Разом з тим, в умовах обмеженості ресурсів між інтересами держави та бізнесу можуть виникати протиріччя. За цих умов загальнодержавні інтереси є пріоритетними, тому що в них проявляється прагнення держави сприяти загальному економічному розвитку та економічній збалансованості, що виступає запорукою ефективного задоволення потреб суспільства. Саме цим необхідно керуватися при формуванні механізму узгодження інтересів держави та суб'єктів господарювання. З цього приводу є слушним зауваження П. Мельника, який відзначає: "Подолання суперечностей між інтересами апарату державного управління та інтересами комерційних структур, по суті, полягає у встановленні балансу в системі інтересів різних соціально-економічних угруповань. Податки за своєю економічною сутністю є актом економічної угоди між усіма зацікавленими сторонами так само, як Конституція є актом громадської і політичної угоди. Продовжуючи паралелі, можна підтвердити, що податкова система дійсно є економічною конституцією України, а тому від її якостей, покладених в її основу рівня довіри та компромісу між усіма сторонами, залежить розвиток соціально-економічної системи всієї країни" [5, с. 82].

Ефективне податкове адміністрування знаходиться у прямій залежності від конкретних умов економічного розвитку і виступає відображенням співвідношення прагнень учасників економічних відносин. Тому при формуванні конкретного механізму адміністрування податків є важливим урахування двох моментів. По-перше, сучасне адміністрування податків залежить від конкретних умов розвитку економіки країни. По-друге, податкове адміністрування одночасно є цілком самостійним процесом і має певну автономність від економічних процесів, що

відбуваються у країні. Останнє зумовлюється існуванням людського фактору, пов'язаного з процесом адміністрування податків, що потребує об'єктивної оцінки та прийняття відповідних рішень. Стимулювання суб'єктивно-мотиваційної складової є резервом підвищення ефективності адміністрування податків.

Наведене розуміння подвійної сутності природи процесу податкового адміністрування надає можливість системно підійти до концепції його реформування в напрямку підвищення його ефективності. Тобто необхідно виявити та реалізувати можливості, що містить у собі оновлення моделі адміністрування податків. У межах подвійної сутності податкового адміністрування можна говорити про таку структуру його потенціалу, що зумовлюють процес його оновлення (рисунок).

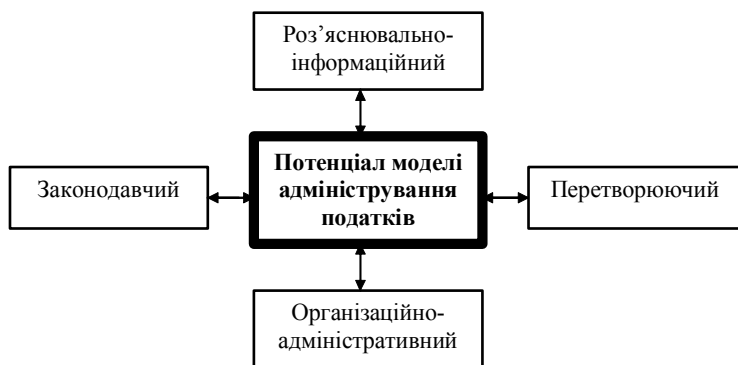


Рисунок. Структура потенціалу моделі адміністрування податків

Одночасно для кожної складової трансформації системи адміністрування податків сукупність однойменних чинників, за допомогою яких можна впливати на її стан (табл.).

Таблиця

Чинники впливу на потенціал оновлення моделі адміністрування податків

| <i>Перетворюючі</i> | <i>Законодавчі</i> | <i>Адміністративні</i> | <i>Роз'яснюючі</i> |
|--|--|--|---|
| Посилення регулюючої функції і соціальної спрямованості податків | Підтримання визначеності та однозначності норм податкового права | Спрямованість на мінімізацію можливостей уникнення оподаткування | Уведення державної програми з формування культури податкових відносин |
| Удосконалення структури податкової системи | Стабільність податкового законодавства | Врахування специфіки окремих підприємств | Взаємодія з засобами масової інформації |
| Відповідність економічній політиці держави | Кодифікація податкового законодавства | Взаємовідповідальність держави і платників | Взаємодія податкових органів з громадськістю |
| Рівномірний розподіл податкового навантаження | Гармонізація податкового права з іншим галузям | Спрощення механізму надання податкових пільг | Упровадження постійних консультативних пунктів |

Із наведеної схеми та таблиці можна побачити, що свідченням існування першого аспекту сутності адміністрування податків, який полягає в його зв'язку з економічними процесами, є його перетворюючий і законодавчий потенціали. Перший полягає в можливості зміни як в економічній політиці як взагалі, так і податкової як її частини зокрема. Такий підхід характеризується узгодженням інтересів держави, суб'єктів господарювання та більшої частини населення. Він полягає в необхідності лібералізації податкової політики країни, у зрозумілості і стабільності податкової системи. Головним у реалізації реформаторського потенціалу оновлення моделі податкового адміністрування виступає спрощення податкової системи, виключення із неї податків, які мають другорядне значення для формування бюджету, впровадження єдиного соціального податку, а також спрощення процедур нарахування і стягування податку на прибуток.

Потреба в тому, щоб здійснити реалізацію законодавчого потенціалу системи адміністрування податків, зумовлена практикою внесення змін і доповнень у податкове законодавство, що в умовах чинного чергового закону про державний бюджет призводить до невиконання запланованих бюджетних показників. Останнє зокрема зумовлюється непередуманими податковими пільгами, прощенням податкового боргу та іншими подібними заходами, які підривають податкову дисципліну, оскільки платники податків очікують проведення подібних заходів і в подальшому.

Зараз існують сотні нормативних актів, основними характеристиками яких є складність прочитання їх змісту і невизначеність, наслідком чого є різне їх тлумачення як представниками податкових органів, так і платниками податків. Оскільки податкове законодавство не відрізняється досконалістю і визначеністю, можна говорити про те, що існує законодавчий потенціал оновлення, зокрема існує необхідність прийняття Податкового кодексу, на який наголошують спеціалісти протягом усього існування в Україні ринкової економіки.

У реалізації характеристик, пов'язаних із суб'єктивним аспектом сутності податкового адміністрування, має йтися про роз'яснювально-інформаційний та організаційно-адміністративний потенціали її оновлення. Ефективність функціонування податкової системи залежить від того, наскільки прозорим і справедливим є процес податкового адміністрування. Це пов'язано з вибором платника податків системи сплати податків, методами і формами перевірконої роботи з платниками податків, механізмами застосування санкцій за порушення податкового законодавства, оптимізацією системи податкових пільг тощо.

З характеристиками людського аспекту сутності адміністрування податків пов'язане використання при його оновленні роз'яснювально-інформаційного потенціалу. Це стосується впровадження нових принципів взаємовідносин держави і платників податків, які базуються на розумінні платником податків необхідності їх сплати на тій підставі, що сплачені зрештою повинні повернутися у вигляді послуг, які надаються державою. Для реалізації інформаційно-роз'яснювальної складової потенціалу оновлення моделі податкового адміністрування потрібно, щоб у процесі такої роботи платникам податків наочно показувалися напрями використання податкових коштів. На такому підході наголошували дослідники ще на початкових етапах становлення податкової системи України [2].

Значення використання комплексу таких факторів в економічній літературі пояснюється низкою обставин [1]. Перша полягає в тому, що світовий досвід функціонування податкових систем наближається до того, що зміни в режимах оподаткування, комбінаціях податків та маневрування податковими ставками вичерпують свій перетворюючий потенціал. Унаслідок цього виникає необхідність у реалізації людського фактору вдосконалення оподаткування через застосування адміністративно-організаційних та роз'яснювально-інформаційних ресурсів. По-друге, слід враховувати той факт, що принципи і методи державного управління є більш консервативними, ніж менеджмент бізнесу і значно відстають від останнього. Таким чином, актуалізується питання знаходження оновлюючого потенціалу моделі адміністрування податків, що зумовлює необхідність поглиблення теоретичних і практичних основ вирішення даної проблеми.

Необхідною складовою процесу адміністрування податків виступає податковий контроль, який забезпечує повне і своєчасне надходження податкових платежів і запобігає ухиленню від оподаткування. Його об'єктом є платники податків, а суб'єктом – податкова служба та її органи.

Однією з найважливіших рис податкового контролю є те, що його діяльність має державно-владний характер, який реалізується завдяки контролюванню нарахувань і сплати податкових та інших обов'язкових платежів на основі повноважень, наданих чинними нормативно-правовими актами, в яких передбачаються заходи відповідальності, застосовувані проти порушників податкового законодавства у вигляді несприятливих для правопорушника наслідків як фінансового, так і організаційного характеру.

Державно-владна характеристика контролю у сфері оподаткування витікає із особливостей відносин у податковій сфері і ґрунтується на тому, що податки виконують фіскальну функцію, а також на припущенні можливості небажання сплати податків певною частинною їх платників. Застосування державно-владних повноважень податкового контролю стає особливо актуальним в умовах, недосконалого податкового законодавства і недостатньо розвинутої організацій роботи контролюючих органів.

Важливим показником результативності функціонування податкового контролю в державі виступає його ефективність. Ефективність діяльності органів податкового адміністрування визначається в першу чергу ступенем і динамікою надходження податкових платежів та обсягу податкових боргів. У свою чергу, в якості показників ефективності податкового контролю використовується сума донарахувань податків та нарахованих штрафів за порушення податкового законодавства у співвідношенні із загальною сумою зібраних податкових платежів; кількість проведених документальних перевірок фізичних та юридичних осіб та ін. [6].

Отже, підвищення ефективності функціонування системи податкового контролю і системи адміністрування податків у цілому полягає у зменшенні витрат держави на стягування податків за рахунок удосконалення методів і прийомів роботи контролюючих органів, їх відповідності реальним умовам і масштабам підконтрольної сфери, а також у скороченні часу, що витрачається на безпосередні контакти з платниками податків.

Однак слід враховувати той факт, що первинні витрати держави на створення матеріальної бази податкового адміністрування та податкового контролю можуть бути досить високими. Тому важливо, щоб ці витрати в якомога короткий час окупилися за рахунок зниження витрат на поточне утримання податкових органів.

Ефективність системи адміністрування податків визначається також якісними характеристиками контролю у сфері оподаткування, якими вважаються повнота, рівень достатності і впорядкованість роботи контролюючих органів. Але дослідження цього питання вказують на відсутність ґрунтовних розробок теоретичних основ податкового контролю, що не може сприяти підвищенню його ефективності.

Звертає на себе увагу той факт, що в проектах податкового кодексу відсутнє відображення чіткого механізму прав платників податків на захист від неправомірних дій органів податкової служби та відповідальності останніх за порушення податкового законодавства, тобто приведення його у відповідність статті 55 Конституції України, що гарантує право на оспорування в судовому порядку неправомірних рішень органів державної влади (якими і є податкові органи). Важливим є питання встановлення порядку узгодження інтересів суб'єктів податкових відносин з інтересами всього суспільства. Об'єктивно прагнення суб'єктів господарювання до збільшення свого прибутку в поєднанні з державною підтримкою сприяють підвищенню ефективності суспільного виробництва, а це, у свою чергу, виступає однією з найважливіших основ суверенітету держави. Саме такій концепції мусять відповідати податкові відносини. Таким чином, змістом стратегії реформування в податковій сфері та конкретних заходів у цій галузі повинна виступати узгодженість інтересів платників податків і держави.

Запропонований концептуальний підхід до оновлення системи адміністрування податків шляхом визначення потенціалу її складових надає можливість цілеспрямованого пошуку узгодженого розв'язання багатofакторного питання досягнення компромісу у взаємовідносинах між платниками податків, з одного боку, та державою в особі її податкових органів – з іншого. Державна політика в галузі оподаткування і побудова податкової системи повинні створювати умови для того, щоб реалізація власних інтересів суб'єктами податкових відносин одночасно сприяла вирішенню загальнодержавних проблем. Таким чином, податкову систему слід розглядати не тільки як відображення суто державних інтересів, а й з точки зору інтересів окремих суб'єктів господарювання, а це дасть можливість сформулювати принципово новий погляд на принципи реформування податкової сфери, зробити оцінку способів цих перетворень з точки зору узгодження загальнодержавних і приватних інтересів.

Виділення структурних складових потенціалу оновлення сучасної моделі адміністрування податків дає можливість досягти збільшення ефективності її функціонування. Поєднання в межах даної концепції якісних і кількісних характеристик відносин у податковій сфері у перспективі сприятиме забезпеченню досягнення узгодження інтересів платників податків і держави, а отже, й підвищенню рівня податкової дисципліни. Наслідком таких перетворень зрештою стане сталий економічний розвиток держави.

Література:

1. Андрущенко В. Л. Фінансове адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27–35.
2. Василик О. Д. Вдосконалення податкової системи України / О. Л. Василик, К. В. Павлюк // Фінанси України. – 1997. – № 10. – С. 37–42.
3. Государственное управление: теория и практика / под ред. В. Б. Аверьянова. – К. : Юринком Интер, 1998. – С. 12.
4. Економічна енциклопедія : в 3 т. / відп. ред. С. В. Мочерний. – К. : Академія. 2000. – Т. 1. – 864 с.
5. Мельник П. В. Розвиток податкової системи у перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпінь : Академія ДПС, 2001. – 320 с.
6. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації) / В. А. Онищенко. – К. : Ред. журналу “Вісник податкової служби України”, 2002. – С. 13.
7. Русско-украинский словарь научной терминологии: Общественные науки / [И. Ф. Андреш, С. А. Воробьёва, Н. В. Кравченко и др.]. – К. : Наук. думка, 1994. – 6000 с.
8. Экономика налоговой политики / пер. с англ. ; под ред. М. П. Довере. – М. : ИД “Филингъ”, 2001. – С. 12.

Надійшла до редколегії 12.0.5.2010 р.