

УДК 336.22

## ТЕХНОЛОГІЯ УПРАВЛІННЯ ПРОЦЕСОМ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Кушал І. М.

## TECHNOLOGY MANAGEMENT OF THE PROCESS OF TAX ADMINISTRATION IN UKRAINE

Kushal I.

*У статті розглянуто ключові складові технології управління процесом адміністрування податків, досліджено функції та принципи податкового адміністрування, чинники податкового адміністрування, механізм податкового адміністрування, процедури та інструменти податкового адміністрування, суб'єкти та об'єкти податкового адміністрування. Означено причинно-наслідковий зв'язок між ефективністю управління процесом адміністрування податків і рівнем довіри між суб'єктами оподаткування. **Ключові слова:** технологія, адміністрування, податок, процес, управління, механізм, контроль*

**Вступ.** В умовах перманентного реформування національного податкового законодавства одним із проблемних питань залишається забезпечення достатнього рівня податкових надходжень, які є основною базою формування доходної частини бюджетів різних рівнів.

Вирішення цього питання безпосередньо залежить від рівня ефективності адміністрування податків. У даному питанні центральну роль відіграє наявна в державі технологія адміністрування податків, а також створення умов для зниження рівня втручання контролюючих органів у діяльність суб'єктів господарювання. Під технологією зазвичай розуміють методи і послідовність виконання робіт для досягнення цілей діяльності [1, с. 196].

Даній проблемі присвячено наукові роботи таких вітчизняних дослідників: Кізіма А. Я., Маслій В. В., Крисоватого І. А., Подлевського А. А., Юрія С. І. та інших.

Незважаючи на глибину наукових наробок у цій сфері та з урахуванням заходів щодо реформування податкової системи та роботи фіскальної служби України, низка питань щодо удосконалення технології управління процесом адміністрування податків залишається невирішеною.

Мета даної статті полягає в дослідженні інструментів та категоріального апарату управління процесом адміністрування податків, що досягається

шляхом вирішення певних завдань: визначення факторів впливу на процес адміністрування податків; дослідження ключових елементів адміністрування податків; окреслення подальших напрямів розвитку технології управління процесом адміністрування податків.

**Викладення основних матеріалів.** Технологія управління процесом податкового адміністрування повинна сприяти як зростанню рівня довіри між двома сторонами податкового процесу та покращенню добровільної сплати податків, так і створенню прозорих процедур взаємодії платників податків і фіскальних органів України.

Висвітлюючи питання щодо технології управління процесом податкового адміністрування та методів її реалізації, необхідно розглянути методичні засад організації управління податкового адміністрування, що реалізується шляхом характеристики відповідних елементів, а саме: мети і завдань податкового адміністрування, функцій та принципів податкового адміністрування, чинників податкового адміністрування, механізмів податкового адміністрування, процедур та інструментарію податкового адміністрування, суб'єктів та об'єктів податкового адміністрування.

Метод податкового адміністрування [2, с. 360] – це сукупність теоретичних, методичних і практичних положень, підходів, способів, прийомів, за допомогою яких здійснюється податкове адміністрування в процесі реалізації податкової політики держави. Податкове адміністрування як особлива організаційно-управлінська діяльність у сфері податкових відносин знаходить свій прояв через реалізацію притаманних йому функцій. Вважається, що основними функціями податків є фіскальна та регулююча. Відтак, метою податкового адміністрування як особливого процесу управління податковими відносинами є повноцінна реалізація вказаних функцій. Фіскальна функція податків реалізується через забезпечення достатніх податкових

надходжень у належних обсягах і належні строки [3, с. 14]. Регулююча функція податків реалізується через створення стимулюючих і дестимулюючих важелів регулювання окремих економічних явищ і процесів з урахуванням завдань державної соціально-економічної політики. Вважається, що у практичному значенні підтвердженням високої ефективності реалізації регулюючої функції податків є дотримання критеріїв і стандартів податкової політики, що визначають провідні міжнародні організації.

Механізм податкового адміністрування зазвичай на практичному рівні включає в себе податкове прогнозування та планування, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення процесів оподаткування, податковий контроль, податкове консультування та інші складові [4, с. 45].

Процес податкового адміністрування реалізується внаслідок функціонування особливого механізму, що на практиці передбачає виконання певних регламентованих нормами права процедур (операцій). Процедура податкового адміністрування ґрунтується на виконанні норм податкового права. Джерелами податкового права є Конституція України [5] (в якій містяться конституційні приписи про загальний порядок функціонування системи оподаткування), Податковий кодекс України [6], інші законодавчі акти, що регулюють відносини у сфері оподаткування. Норми податкового права регулюють, зокрема, порядок взаємодії податкових органів і платників податків, а також визначають їхні права й обов'язки.

Вважається, що суб'єктами податкових прав відносин можуть бути [1, с. 197]: адміністративно-територіальні утворення (держава, адміністративно-територіальні одиниці), колективні суб'єкти (органи державної влади, органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації) та індивідуальні суб'єкти (громадяни, підприємці – фізичні особи). Найбільший обсяг завдань із забезпечення податкового адміністрування на практичному рівні покладається на державні податкові інспекції – органи й установи державної фіскальної служби. Однак суб'єктами податкового адміністрування можуть бути не лише державні органи, але й юридичні та фізичні особи, які у визначених законом випадках виступають не лише як платники податків, а ще як податкові агенти, що забезпечують окремі процедури управління процесом податкового адміністрування.

Об'єктом податкового адміністрування є податкові надходження (у вигляді податків, зборів, інших обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів. В результаті податкового адміністрування забезпечуються повні і своєчасні (відповідно до затверджених планів) надходження податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Механізм податкового адміністрування спрямований на підтримку високої результативності податкової системи, яка проявляється зокрема через реалізацію всіх притаманних їй функцій.

Процедури адміністрування податків можна розглядати в двох площинах [2, с. 364]: в площині функцій і завдань, які знаходяться в юрисдикції органів державної виконавчої влади, та в площині функцій і завдань, що входять в повноваження системи органів державної фіскальної служби (рис. 1).

Функція організації знаходить своє вираження і в технологіях податкового адміністрування. Світовий досвід в галузі оподаткування, перехід до постіндустріальної стадії розвитку суспільства, коли найбільшою цінністю стають інформація та послуги, рівень та темпи розвитку інформаційно-комунікаційних технологій створюють можливості для побудови ефективного механізму податкового адміністрування. Побудова такого механізму неможлива без типізації, уніфікації, стандартизації процесів податкового адміністрування на базі сучасних інформаційних технологій.

Система податкового адміністрування – це сукупність елементів (інструментів) податкового адміністрування, в результаті дії яких забезпечується процес управління у сфері оподаткування. Система податкового адміністрування складається з таких елементів [7, с. 202]: організація податкових відносин; прогнозування та планування податкових надходжень; адміністративне регулювання податкових відносин; консультативна робота; податковий контроль; адміністрування податкового боргу; впровадження сучасних технологій податкового адміністрування.

Організація податкових відносин, як елемент податкового адміністрування, забезпечується через особливу правотворчу діяльність уповноважених державних органів, а також шляхом ухвалення нормативно-правових актів різного рівня, що регулюють процес управління у сфері оподаткування [7, с. 203].

З методологічної точки зору в організації податкових відносин беруть участь державні органи всіх гілок влади: орган законодавчої влади встановлює законодавчі приписи у сфері оподаткування, обов'язкові до виконання всіма учасниками податкових прав відносин; органи виконавчої влади забезпечують практичну реалізацію процесу управління у сфері оподаткування, в тому числі щодо податкового моніторингу, обліку надходжень, податкового контролю, стягнення податкового боргу тощо; органи судової влади вирішують індивідуальні спори у сфері оподаткування, постановляючи рішення, обов'язкові до виконання відповідними сторонами (учасниками) спору [1, с. 198].

З точки зору економічного дослідження податкове адміністрування забезпечує управління відносинами у сфері оподаткування, а вказане управління проявляється на всіх рівнях регулювання податкової системи. Законодавчий орган затверджує перелік податків, їх елементи та механізми контролю – зазначене є законодавчою підставою для відповідних управлінських дій і розробки необхідного методично-інструктивного забезпечення. Законодавчий орган,



Рис. 1. Процедури адміністрування податків

Джерело: наведено з [2, с. 364]

крім того, щорічно у законі про державний бюджет затверджує показники надходжень різних податків, що є своєрідним завданням для податкових органів у частині мобілізації вказаних надходжень на основі реалізації законодавчо визначеного обсягу прав і компетенції. Отже, законодавчий орган також є своєрідною інституцією податкового адміністрування, оскільки в межах компетенції здійснює державне управління податковими відносинами.

На сьогодні органи фіскальної служби впроваджують сучасні технології при обслуговуванні платників податків; значну увагу приділяють

роз'яснювальній роботі, в тому числі щодо тлумачення основних положень Податкового кодексу, а також вдосконаленню процедур надання податкової звітності та скороченню рівня безпосереднього „контакту” платника податку з представниками контролюючого органу [8, с. 43].

Особливий напрям організації податкових відносин – розробка й обговорення законодавчих змін, спрямованих на удосконалення механізму податкового адміністрування. Цю роботу можуть виконувати будь-які органи, в тому числі законодавчої і виконавчої влади, а також наукові установи,

експертні та громадські організації і навіть окремі громадяни (громадяни мають конституційне право на звернення, в якому можуть викладатися будь-які пропозиції, в тому числі і щодо внесення змін до законодавства). Але важливо розуміти, що реальним суб'єктом вказаного процесу є лише орган, уповноважений ухвалювати певне управлінське рішення. Такий орган приймає рішення щодо того, чи вносити відповідні зміни до нормативно-правової бази [9, с. 284].

Наступний елемент податкового адміністрування – прогнозування та планування податкових надходжень. Це складний процес визначення майбутніх параметрів (показників) податкових доходів до бюджетів усіх рівнів, що базується на відповідній методології. Під плануванням податкових надходжень розуміється процес розробки планів щодо акумуляції у бюджетах різних рівнів доходів у вигляді податків, зборів та інших обов'язкових платежів [10, с. 27]. Методологія прогнозування та планування обсягу податкових надходжень, в тому числі у розрізі різних податків, різних територій (регіонів) і різних податкових періодів, розвивається разом із розвитком економічної науки, зокрема економіко-математичного моделювання, фінансового прогнозування, фінансового аналізу.

Основні аспекти організації діяльності щодо прогнозування та планування обсягу податкових надходжень врегульовано правовими нормами (зокрема, нормами Бюджетного кодексу та підзаконними актами). При цьому практичні розрахунки податкових надходжень здійснюються на основі науково обґрунтованих методик (закріплених у відповідних інструкціях) [9, с. 18].

Організація фінансового контролю взагалі та податкового контролю зокрема є важливою функцією держави, яка забезпечує умови нормального функціонування фінансової системи, оскільки ринкові умови не відміняють необхідності систематичного контролю фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ усіх форм власності, вжиття заходів щодо попередження й ліквідації недоліків [11, с. 38]. Податковий контроль як елемент управління податковою системою є об'єктивно необхідним, адже він спрямований на підтримку нормального функціонування фіскальної системи держави через виявлення відхилень (порушень податкового законодавства), виправлення цих відхилень (стягнення заборгованості), попередження негативних явищ у майбутньому (зокрема, через систему санкцій).

Згідно з п. 61.1 ст. 61 Податкового Кодексу України [6], податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за

дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Метою податкового контролю слід вважати забезпечення зміцнення податкової системи держави через здійснення моніторингу і перевірки виконання платниками податків вимог податкового законодавства.

Основним завданням податкового контролю слід визнати перевірку дій і рішень платників податків щодо законності, повноти та своєчасності внесення податків, зборів та обов'язкових платежів [12, с. 590]. Податковий контроль здійснюється від імені держави, а процес податкового контролю регулюється правовими нормами й реалізується на засадах державного примусу.

**Результати досліджень.** Одним із засобів спрощення та удосконалення процесу адміністрування податків є розробка технологічних карт [2, с. 358-368]. Останні представляють собою повний та послідовний опис процедур щодо адміністрування того чи іншого виду податку. В узагальненому вигляді технологічні карти мають такий вигляд (рис. 2).

Такі технологічні карти можуть бути розроблені за кожним загальнодержавним та місцевим податком і збором, адміністрування яких проводиться на певній території. Застосування технологічних карт в процесі адміністрування податків дозволяє не тільки полегшити процедури адміністрування, а і підвищить їх ефективність [2, с. 366].

Платники податків, виконуючи податкові зобов'язання та формуючи таким чином доходи бюджету, витрачають частину своїх доходів (прибуток або заробітну плату), тобто змушені начебто «штучно» погіршувати свій фінансовий стан. Зовсім не дивно, зважаючи на небажання платників погіршувати свій добробут, що стосовно них як учасників податкових відносин застосовуються примусові засоби, а основним методом податкового регулювання в цих умовах виступає імперативний. Але в умовах громадянського суспільства, яке набуває в умовах посткризового розвитку все більш характерних рис, імперативність не означає вседозволеність. Імперативність, крім обов'язковості, означає також відповідальність держави за правильність обраної моделі податкової політики [13, с. 147].

На державу покладається відповідальність як за формування привабливого податкового клімату, так і за ефективність механізму загального податкового адміністрування. Прорахунки у цій сфері призводять до програшу у міжкрайній податковій конкуренції і, як наслідок, відпливу основних чинників виробництва на інші ринки. Можливості маніпулювання параметрами податкового механізму (в тому числі щодо зміни ставок податків) у макроекономічному регулюванні пов'язані з результатами виробництва, обсягом та структурою споживання, кредитною активністю, розвитком продуктивних сил та економічних відносин.



Рис. 2. Проект технологічної карти в узагальненому вигляді  
Джерело: наведено з [2, с. 366]

Трансформація податкових відносин відбувається насамперед внаслідок розвитку економічної системи, становлення її елементів. Податкове регулювання спрямоване на здійснення позитивного впливу на загальні тенденції економічного розвитку або окремих елементів економічної системи (регіональні, галузеві, кластерні тощо) [1, с. 199]. В таких умовах, як правило, спостерігається зниження показників результативності й ефективності податкового адміністрування. Ухвалюючи рішення про застосування податкової пільги для товаровиробників певної галузі, органи влади враховують можливість розширення інвестиційної активності у майбутньому за рахунок акумуляції цими товаровиробниками додаткових фінансових ресурсів (прибутку, амортизації).

**Висновки.** Технологія управління процесом адміністрування податків в умовах трансформаційних змін ґрунтується на теоретико-методологічній платформі інституційної економіки. Теоретичні й методологічні засади трансформації економічної системи, яка знаходиться на етапі посткризового розвитку, формують потребу у створенні раціональних важелів податкового адміністрування податків, що у свою чергу надає змогу не тільки опанувати сутність і характер різноспрямованих тенденцій у сфері оподаткування, але й сприяє підтримці довіри до державної податкової політики на засадах партнерства і компромісу.

**Література**

1. Проскура К. П. Методологічні засади податкового адміністрування / К. П. Проскура, О. М. Капустян // Гроші, фінанси і кредит. – 2012. – № 8. – С. 195-202.
2. Шалімова Н. С. Сутність та загальні принципи адміністрування / Н. С. Шалімова, О. А. Магопець // Вісник КНТУ. – 2014. – №3. – С. 358-368.
3. Мельник В. М. Проблеми технології адміністрування основних бюджетоутворюючих податків в Україні // Науковий вісник (Одеський державний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців). – 2007. – № 10. – С. 13-25.
4. Коротун В. І. Удосконалення технологій адміністрування податків в Україні / В. І. Коротун // Наукові праці НДФІ. – 2012 – №2. – С. 45-49.
5. Конституція України від 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 141.
6. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248. – Режим доступу : [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
7. Крисоватий А. І. Планування та прогнозування податкових надходжень : [навч. посібник] // А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Маслій. – Тернопіль: ТНЕУ, 2011. – 260 с.
8. Юрій С. І. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні : [монографія] // С. І. Юрій, А. І. Крисоватий, А. І. Кошук. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 292 с.
9. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період : ефективність та напрями

- модернізації / К. П. Проскура. – К. : ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.
10. Бідюк О. О. Адміністрування податків : міжнародний досвід та українські реалії / О. О. Білюк // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду : зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу, 5 жовтня 2012 року. – К. : Алерта, 2012. – С. 25-29.
  11. Волощук Р. Є Підходи до визначення сутності і принципів організації адміністрування податків/ Р. Є. Волощук // Наукові праці НДФІ. – 2011. – Вип.1 (54). – С. 34- 43.
  12. Адміністрування податків, зборів, платежів : [навч. посібник] / [В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса : «Атлант», 2015. – 314 с.
  13. Лисенко В. В. Інформаційне забезпечення виявлення податкових злочинів / В. В. Лисенко, О. В. Лисенко // Податкові регулятори соціально-економічного розвитку України : зб. матер. наук.-практ. семінару, 21 квітня 2011 р. / Держ. подат. служба України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з пробл. оподат. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2011. – 212 с.
- ### References
1. Proskura K. P. Metodolohichni zasady podatkovoho administruvannya / K. P. Proskura, O. M. Kapustian // Hroshi, finansy i kredyt. – 2012. – № 8. – S. 195-202.
  2. Shalimova N. S. Sutnist ta zahalni pryntsyry administruvannya / N. S. Shalimova, O. A. Mahopets // Visnyk KNTU. – 2014. – №3. – S. 358-368.
  3. Melnyk V. M. Problemy tekhnolohii administruvannya osnovnykh biudzhetoovtorivnych podatkiv v Ukraini // Naukovyi visnyk (Odeskyi derzhavnyi ekonomichnyi universytet. Vseukrainska asotsiatsiia molodykh naukovtsiv). – 2007. – № 10. – S. 13-25.
  4. Korotun V. I. Udoskonalennia tekhnolohii administruvannya podatkiv v Ukraini / V. I. Korotun // Naukovi pratsi NDFI. – 2012 – №2. – S. 45-49.
  5. Konstytutsiia Ukrainy vid 28 chervnia 1996 r. // Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy. – 1996. – № 30. – S. 141.
  6. Podatkovi kodeks Ukrainy : vid 02.12.2010 r. № 2755-VI [Elektronnyi resurs] // Ofitsiinyi visnyk Ukrainy. – 2010. – № 92. – St. 3248. – Rezhym dostupu : www.rada.gov.ua.
  7. Krysovatyi A. I. Planuvannya ta prohnozuvannya podatkovykh nadkhodzhen : [navch. posibnyk] // A. I. Krysovatyi, A. Ya. Kizyma, V. V. Maslii. – Ternopil: TNEU, 2011. – 260 s.
  8. Yurii S. I. Suchasni tendentsii rozvytku yevropeiskoho opodatkuvannya ta novitnia paradyhma podatkovoi polityky v Ukraini : [monohrafiia] // S. I. Yurii, A. I. Krysovatyi, A. I. Koshuk. – Ternopil : TNEU, 2010. – 292 s.
  9. Proskura K. P. Podatkove administruvannya v Ukraini v postkryzovyi period : efektyvnist ta napriamy modernizatsii / K. P. Proskura. – K. : TOV «Emkon», 2014. – 376 s.
  10. Bidiuk O. O. Administruvannya podatkiv : mizhna-rodnyi dosvid ta ukrainski realii / O. O. Biliuk // Reformuvannya systemy splaty podatkiv ta zboriv z urakhuvanniam mizhnarodnoho dosvidu : zb. nauk. prats za mater. nauk.-prakt. kruhloho stolu, 5 zhovtnia 2012 roku. – K. : Alerata, 2012. – С. 25-29.
  11. Voloshchuk R. Ye Pidkhody do vyznachennia sutnosti i pryntsyviv orhanizatsii administruvannya podatkiv/ R. Ye. Voloshchuk // Naukovi pratsi NDFI. – 2011. – Vyp.1 (54). – S. 34- 43.
  12. Administruvannya podatkiv, zboriv, platezhiv : [navch. posibnyk] / [V.P. Khomutenko, I.S. Lutsenko, A.V. Khomutenko]; za zah. red. V.P. Khomutenko. – Odesa : «Atlant», 2015. – 314 s.
  13. Lysenko V. V. Informatsiine zabezpechennia vyjavlennia podatkovykh zlochyniv / V. V. Lysenko, O. V. Lysenko // Podatkovi rehulyatory sotsialno-ekonomichnoho rozvytku Ukrainy : zb. mater. nauk.-prakt. seminaru, 21 kvi-tnia 2011 r. / Derzh. podat. sluzhba Ukrainy, Nats. univ. DPS Ukrainy, Nauk.-dosl. tsentr z probl. opodat. – Ir-pin : Natsionalnyi universytet DPS Ukrainy, 2011. – 212 s.
- Кушал И. Н. Технология управления процессом администрирования налогов в Украине.**
- В статье рассмотрены ключевые составляющие технологии управления процессом администрирования налогов, исследованы функции и принципы налогового администрирования, факторы налогового администрирования, механизм налогового администрирования, процедуры и инструменты налогового администрирования, субъекты и объекты налогового администрирования. Установлена причинно-следственную связь между эффективностью управления процессом администрирования налогов и уровнем доверия между субъектами налогообложения. Определены основные цели, составляющие, направления совершенствования механизма администрирования налогов и ожидаемые результаты от внедрения предложенных мероприятий в соответствии с приоритетами устойчивого развития Украины.*
- Ключевые слова:** технология, администрирование, налог, процесс, управление, механизм, контроль
- Kushal I. Technology management of the process of tax administration in Ukraine**
- The article considers the key components of the technology for managing the administration of taxes, the functions and principles of tax administration, the factors of tax administration, the mechanism of tax administration, procedures and instruments of tax administration, subjects and objects of tax administration are examined. A causal relationship has been established between the efficiency of managing the process of tax administration and the level of trust between taxation subjects. The main components, directions of improving the mechanism of administration of taxes and expected results from the introduction of the proposed activities in accordance with the priorities of sustainable development of Ukraine are determined.*
- Keywords:** technology, administration, tax, process, management, mechanism, control
- Кушал Ирина Николаевна**, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування, Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля, inkushal7@gmail.com

Рецензент: д.е.н., проф **Костирко Л.А.**

Стаття подана 20.06.2017.