

РОЗВИТОК ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ DEVELOPMENT OF TAX MECHANISM OF ADMINISTRATION IN UKRAINE

УДК 336.025

Дубовик О.Ю.к.е.н., професор кафедри фінансів
Одеський національний економічний
університет**Любчик О.К.**аспірант кафедри фінансів
Одеський національний економічний
університет

У статті розглянуто теоретичні засади податкового адміністрування. Визначено зовнішні і внутрішні чинники, які впливають на механізм адміністрування податків. Зроблено аналіз основних тенденцій в адмініструванні податків в Україні. Окреслено завдання податкового механізму адміністрування податків у процесах регулювання економічного розвитку. Оцінено дієвість механізму адміністрування податків. Сформульовано напрями розвитку податкового механізму адміністрування.

Ключові слова: податки, адміністрування, податковий механізм, економічний розвиток, регулювання економічних процесів.

В статье рассмотрены теоретические основы налогового администрирования. Определены внешние и внутренние факторы, влияющие на механизм администрирования налогов. Выполнен анализ основных тенденций в администрировании налогов в Украине. Очерчены задания налогового механизма администрирования налогов в

процессах регулирования экономического развития. Оценена действенность механизма администрирования налогов. Сформулированы направления развития налогового механизма администрирования.

Ключевые слова: налоги, администрирование, налоговый механизм, экономическое развитие, регулирование экономических процессов.

The article discusses with the theoretical principles of tax administration. The external and internal factors that influence the mechanism of tax administration are determined. An analysis of the main trends in tax administration in Ukraine has been made. The tasks of the tax mechanism of tax administration in the processes of regulation of economic development are formulated. Validity of the mechanism of tax administration. Formulated directions of development of the tax administration mechanism.

Key words: taxes, administration, tax mechanism, economic development, regulation of economic processes.

Постановка проблеми. Податкове законодавство більшості країн світу надає можливість своїм платникам податків оптимізувати сплату податків шляхом уведення спеціальних режимів оподаткування, надання пільг за галузевою ознакою і т. д. Разом із тим податкові органи постійно спостерігають спроби з боку платників податків уникнути сплати податків або незаконно зменшити базу оподаткування, вигадуючи при цьому нові схеми. Для наповнення бюджету податковими надходженнями фіскальні органи роблять податковий контроль більш жорстким, проте й намагаються зробити його більш гнучким, підтримуючи сумлінних платників податків. Разом із тим, незважаючи на прогресивні досягнення у сфері контролю, в Україні фіскальним органам не вдається суттєво знизити тіньовий сектор. Це пов'язано певним чином із тим, що податкове законодавство здебільшого спрямоване на вдосконалення податкової системи і й у меншому ступеню – на податковий контроль. Тому перед працівниками фіскальної служби, науковцями у сфері оподаткування постає важливе питання визначення напрямів удосконалення та розвитку контролю над надходженнями податків, застосовуючи новітні технології, з одного боку, та принципово нове теоретичне підґрунтя у сфері оподаткування – з іншого.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблематиці податкового адміністрування останнім часом приділяється значна увага. Це пояснюється бажанням уряду та відповідних служб впливати на економічну діяльність суб'єктів господарювання саме економічними методами. Регламентування адміністрування в Україні закладено

у Податковому кодексі України [1]. Питання особливостей адміністрування податків досліджували К.П. Проскура, А.І. Крисоватий, А.М. Соколовська, В.М. Мельник та ін. Процесам реформування системи адміністрування податків присвячено праці таких науковців, як Ю.Б. Іванов, М.І. Крупка, Н.В. Хром'як, Ю.Є. Мостіпан, О.О. Савчук та ін. Незважаючи на значні напрацювання у цій сфері, залишаються питання, які потребують подальшого дослідження. Перш за все це такі питання, як обґрунтування моделі переходу від системи жорсткого адміністрування сплати податків до системи спонукання до сплати податків, подальше дослідження сутності поняття «адміністрування» з погляду виконання функцій податку, податкової системи та реалізації завдань податкової політики.

Постановка завдання. Ураховуючи комплекс проблем у функціонуванні податкового механізму, посилення ролі державного управління метою статті є висвітлення основних напрямів розвитку податкового адміністрування в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Адміністрування як таке має своїм походженням сферу юриспруденції, але цей термін набув широкого вжитку й у царині податків. У вузькому розумінні адміністрування податків іноді визначається як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами для забезпечення справляння податків і зборів. У широкому сенсі під адмініструванням податків і зборів (обов'язкових платежів) розуміється процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань [2]. Податкове адміністрування являє

собою складну ієрархічну структуру, яка складається з багатьох процесів. Не вдаючись до дискусії щодо сутнісного визначення дефініції «адміністрування», зацентруємо увагу на вислові П.В. Мельника: «Зміст адміністрування податків ширший за зміст податкового контролю та є органічною частиною управління податковою системою, внутрішнім чинником її ефективного розвитку» [3].

Функція контролю є однією з головних функцій податку, яка реалізується завдяки податковому механізму. Вважаємо, що саме через цю функцію відбувається нерозривний зв'язок системи податкового адміністрування, податкової системи, податкової політики, що виявляється у можливості регулювання економічних процесів через систему податкового адміністрування.

Таким чином, адміністрування податків можна визначити як комплекс взаємопов'язаних дій фіскальних органів, спрямованих на організацію податкового процесу та здійснення контролю над дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Сучасний стан системи податкового адміністрування в Україні такий, що не завжди повною мірою забезпечує реалізацію функцій податку (контролюючи та регулюючи). Система податкового адміністрування у більшому ступені виконує адміністративні функції (податкове планування, у тому числі перевірок та, власне, перевірки, накладання штрафних санкцій, нарахування пені, стягнення недоїмки і т. д.) та в меншому ступені спрямована на регулювання економічної діяльності. Тому стає актуальним питання модернізації методів і важелів системи податкового адміністрування.

Певні функції адміністрування податків як системи знайшли свій вираз у виділенні відповідного механізму, наприклад прогнозування. Такий перетин не є дублюванням, а лише визначений специфікою методів, які застосовуються у тому чи іншому механізмі.

Для аналізу виберемо тільки ті функції, які не дублюються в інших механізмах, зокрема ті, що характеризують економічний розвиток крізь призму податків.

Згідно з рейтингом Світового банку та International Finance Corporation, система адміністрування податків в Україні визнана однією з найскладніших у світі. У 2011 р. Україна займала 181-е місце серед 183 країн світу за показниками умов сплати податків (182-е – Республіка Конго), у 2012 р. – 183-є. Згідно з даними рейтингу, у 2013 р. ситуація поліпшилася, Україна піднялася на 18 позицій і зайняла 165-е місце. Крім того, країна увійшла до списку десятки країн – найбільших реформаторів сфери адміністрування податків (6-е місце). У 2017 р. в рейтингу легкості

сплати податків Paying Taxes Україна піднялась на 23 позиції і посіла 43-є місце серед 190 країн світу. У 2018 р. Україна за рейтингом Doing Business посіла 76-е місце [4; 5].

Формуючи такий рейтинг, спеціалісти Світового банку Doing Business щороку здійснюють міжнародний порівняльний аналіз податкових систем 155 країн світу щодо простоти адміністрування податків. Зазначимо, що час, який українські підприємці витрачають на адміністрування податків, у 2013 р. значно скоротився порівняно з 2006 р. Хоча, звичайно, 491 година на рік – неефективний для нашої держави показник, однак якщо порівнювати з 2012 р., помітні позитивні зрушення в напрямі зменшення витрат часу на сплату податків. У середньому до 2015 р. українські підприємства здійснювали 28 податкових платежів, витрачаючи на це 491 годину на рік та сплачуючи близько 55,4% свого прибутку. У 2018 р. показник податкового навантаження знизився до 37,8%, що менше, ніж у Євросоюзі (40,5%) і в середньому у світі (39,6%), але час, який потрібно витратити для сплати податків, залишається високим – 328 годин. Середній показник для країн Центральної Азії та Східної Європи – 230 годин, у ЄС – у середньому 161 година. Найменше часу на сплату податків витрачають естонці – лише 50 годин. Тож у списку цих країн за витратами часу Україна посідає передостаннє місце [6].

На функціонування механізму адміністрування податків впливають зовнішні та внутрішні чинники, серед яких:

- рівень законодавчого забезпечення стягнення податків;
- рівень дотримання податкового законодавства як платниками податків, так і фіскальними органами;
- готовність платників податків до співпраці з фіскальними органами;
- рівень професійної підготовки працівників фіскальних органів;
- рівень фінансово-економічних знань платників податків;
- зацікавленість владних органів управління у підтримці чи взагалі збереженні життєдіяльності підприємств;
- тіньовий сектор економіки.

Наведені вище чинники, на нашу думку, комплексно впливають на стан системи адміністрування податків. Вплив кожного з них визначає поведінку суб'єктів оподаткування, сприйняття ними адміністративних процедур та взагалі придатність до втілення в реальність податкової політики.

Важливу роль у функціонуванні системи адміністрування податків відіграють простота і справедливість податкової системи, координація податкового законодавства з принципами, на яких

ґрунтується оподаткування в зарубіжних країнах, послідовність у проведенні податкової політики тощо. Уряди закордонних держав головну умову забезпечення зростання ефективності оподаткування вбачають у підвищенні добровільності сплати податків.

Іншим непрямим чинником, що впливає на систему управління податками і зборами, є комп'ютеризація адміністративних процедур. Запровадження комп'ютерних технологій у процеси адміністрування податків забезпечує зменшення кількості помилок під час складання декларацій та скорочення часу на їх обробку, дає платникам податків змогу заощаджувати свої час і кошти.

Результативність функціонування системи адміністрування податків можна відобразити за допомогою певних показників, наприклад стану виконання планових надходжень до бюджету (аналіз представлений у табл. 1). У світовій практиці результативність визначається за допомогою показників податкового розриву та витрат на мобілізацію податків і зборів.

Як видно з даних табл. 1, податковий розрив має незначні коливання, але чи свідчить це про проблеми у плануванні надходжень податків до бюджетів?

Причинами несплати можуть бути: наявність податкових недоїмок; ухиляння від оподаткування; збільшення кількості неподаних декларацій; нерозуміння платниками податкового законодавства і, як наслідок, неправильний розрахунок окремих податків та/чи загальної величини податкових зобов'язань, які підлягають сплаті; необхідним є врахування чинника інфляції, який штучно впливає на збільшення надходжень; суттєвий вплив на надходження податків в Україні здійснює тіньовий сектор.

Спеціалісти МВФ за показниками податкового розриву виокремлюють чотири групи країн [7]. Для кожної групи встановлено граничні розміри податкового розриву.

Так, до першої групи належать країни з незначною його величиною (до 10%). Для другої групи країн величина податкового розриву коливається у межах від 10% до 20%, тобто адміністрування

податків забезпечується на достатньому рівні. До третьої та четвертої груп належать країни, у яких показник податкового розриву становить 20–40% та перевищує 40%. Системи адміністрування податків у цих країнах є низькоефективними, для них характерними є недостатнє використання передових технологій, низький рівень податкової культури, високий рівень корупції.

В Україні 1 грн. витрат на адміністрування податків генерує близько 60 грн. податкових надходжень. Таким чином, ефективність функціонування вітчизняної системи адміністрування податків, незважаючи на незначний податковий розрив, не є високою. До того ж нагадаємо, що до 1 січня 2011 р. в Україні стягувалися такі податки та збори, витрати на адміністрування яких перевищували надходження від них (іподромні збори, збір із власників собак тощо), що суттєво знижувало загальну ефективність.

Сучасний методологічний підхід, який слід застосовувати до вимірювання ступеня складності адміністрування податків, передбачає визначення загальної суми витрат, яка має місце у процесі адміністрування податків. До цих витрат включають: загальну суму коштів, які витрачає держава на утримання органів податкової служби; витрати платника на сплату податків; витрати третіх осіб (наприклад, витрати на податкові консультації, витрати податкових агентів та ін.).

Для оцінки системи адміністрування податків в Україні доцільно використовувати комплексну систему показників.

Ефективність системи адміністрування податків передбачає систематичне та в повному обсязі забезпечення надходжень від сплати податків до бюджетів різних рівнів, ураховуючи при цьому податкоспроможність, права та інтереси платників податків. Така ефективність характеризується діяльністю фіскальних органів, дієвістю системи захисту прав та інтересів платників податків, переліком податків і зборів, рівнем податкового навантаження тощо.

Критеріями визначення ефективності системи справляння податків можуть слугувати: ступінь досягнення поставлених цілей та виконання

Таблиця 1

Податковий розрив за 2010–2017 рр.

Найменування показника	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Планові податкові надходження до зведеного бюджету, млрд. грн.	243,7	330,6	397,5	378,9	387,2	496,6	634,4	824,1
Фактичні податкові надходження до зведеного бюджету, млрд. грн.	234,4	334,7	360,6	353,9	367,5	507,6	650,8	828,2
Податковий розрив, млрд. грн.	-9,3	+4,1	-36,9	-25,0	-22,7	+11,0	+16,4	+4,1
Податковий розрив, %	3,9	1,2	10,2	7,1	5,3	2,2	2,6	0,5
Рівень інфляції, %	9,1	4,6	-0,2	0,5	24,9	43,3	12,4	13,7

Джерело: складено та розраховано за даними [8; 9]

Показники діяльності ДФСУ

Показники	2014	2015	2016	2017*	2018 січень-лютий
Кількість перевірок, од., всього, у т. ч.	33613	21663	18485	31000	5800
планових	5104	3609	3620	4800	400
позапланових	28509	18054	14865	26200	5400
Темп росту перевірок	-	0,64	0,85	1,67	1,12 (до січня-лютого 2017 р.)
Сума донарахованих грошових зобов'язань, млрд. грн., всього, у т. ч.	7,9	4,6	6,1	26,6	0,9
планових	3,5	1,8	2,3	*	0,82
позапланових	4,4	2,8	3,8	0,000652*	0,08
Темп росту донарахованих сум грошових зобов'язань	-	0,57	1,32	4,36	0,2 (до січня-лютого 2017 р.)
Суми донарахувань на 1 перевірку, тис. грн.	236,927	212,851	330,183	858,1	155,2

* Відповідно до Наказу ДФС від 28.08.2014 № 88, дані щодо плану перевірок належать до переліку відомостей, що містить службову інформацію та має обмежений доступ.

Джерело: складено та розраховано за даними [11–13]

завдань; ступінь адаптації системи до змін зовнішнього середовища; ступінь досягнення балансу інтересів суб'єктів процесу адміністрування податків; порівняння результатів і витрат на їх досягнення [10].

Останній критерій виражає фіскальну ефективність системи адміністрування податків. Її можна розрахувати як співвідношення між загальною сумою податкових надходжень до бюджету та витратами на їх адміністрування.

Аналіз діяльності органів ДФС здійснено за показниками «кількість перевірок» та «сума донарахованих грошових зобов'язань». Для аналізу вибрано період після прийняття ПКУ (табл. 2).

Незважаючи на дію мораторію на перевірки малого і середнього бізнесу, суми донарахувань не мають тенденції до зменшення. Так, суми донарахованих грошових зобов'язань у 2015 р. порівняно з 2014 р. зменшилися, а в 2016 р. порівняно з 2015 р. – збільшилися майже до рівня 2014 р.; у 2017 р. та за перший квартал 2018 р. суми таких донарахувань зростають. Як видно з даних табл. 2, кількість перевірок, особливо планових, має стійку тенденцію до зменшення тільки до 2016 р., що позитивно вплинуло на функціонування бізнесу.

Але незалежно від кількості перевірок суми донарахувань продовжують зростати всупереч підвищенню ступеню відповідальності. За результатами перевірок 2017 р., платниками податків подано 13 968 скарг на податкові повідомлення-рішення. З них: залишено без змін – 12 248, або 87,7%; скасовано повністю – 1 161, або 8,3%; скасовано частково – 559, або 4% [13].

Висновки з проведеного дослідження. Проведене дослідження дає змогу визначити домінанти розвитку податкового механізму адміністрування податків. Головною метою даного

механізму повинне стати узгодження інтересів суб'єктів господарювання, фізичних осіб та держави не на засадах застосування репресивних заходів, а на засадах економічної узгодженості. Платники податків повинні усвідомити вигідність та обґрунтованість сплати податків, а це можливо, якщо поінформованість про витрачання податкових надходжень буде прозорою; буде здійснено перехід на суттєве пряме оподаткування доходів та використаний метод «спонукання до сплати»; передбачений обов'язок держави сплачувати пеню за невчасне повернення суми бюджетного відшкодування; зменшення непрямих податків, зокрема ПДВ; суттєве скорочення пільг; скасування планів щодо збору донарахувань податків і зборів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Сутність адміністрування податків. URL : mycurator.com.ua/art4u535.html.
3. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці : монографія. Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. 362 с.
4. Україна в рейтингу Paying Taxes 2017 / FinPost. URL : finpost.com.ua/news/812.
5. Doing business 2016 / The International Bank for Reconstruction and Development. URL : <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>.
6. Норма чи перешкода зростанню. Чи зависокі податки в ... URL : espresso.tv/.../.
7. Олейнікова Л. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні. *Фінанси України*. 2010. № 10. С. 47–59, 77.
8. Головна | Державна казначейська служба України. URL : treasury.gov.ua.

9. Индекс инфляции (2000–2018). URL : index.minfin.com.ua/economy/index/inflation.

10. Воронкова О. Теоретико-методологічні засади ефективності податкового менеджменту. *Економічний вісник Переяслав-Хмельницького державного педагогічного університету імені Григорія Сковороди*. 2011. Вип. 17/1. С. 198–202.

11. ДФС donaraxувала 8,1 млрд. гривень за результатами... URL : news.finance.ua/.

12. План-графік проведення документальних планових перевірок... URL : sfs.gov.ua/.../plani-ta-zviti-roboti-/320874.html.

13. Перші результати перевірок ДФС у 2018 році. URL : vkursi.pro/.../.