

УДК 336.225.673:347.73

Н. Процак

## ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

**Розглянуто теоретичні аспекти податкового адміністрування. Розкрито сутність поняття “податкове адміністрування”, виокремлено і проаналізовано основні чинники, які впливають на його ефективність. Сформовано принципи організації податкового адміністрування на регіональному рівні.**

**Ключові слова:** податки, податкове адміністрування, податкові надходження.

Основою формування бюджету держави, завдяки якому вона здійснює видатки на різні суспільні потреби, є податки. Через податки відбувається перерозподіл суспільного продукту, формування фінансових ресурсів як держави загалом, так і її адміністративно-територіальних одиниць. Завдяки податкам держава має можливість накопичувати і зосереджувати матеріально-фінансові ресурси, необхідні для її функціонування; управління суспільними справами; підтримання громадського правопорядку, проведення необхідної суспільству господарської діяльності, вирішення різноманітних соціальних проблем і питань духовно-культурного життя та оборони країни. Податкова система є важливим інструментом економічної і соціальної політики. Ефективність підходів у економічній, податковій та соціальній сферах, їх взаємоузгодженість сприяють економічному розвитку та соціально-політичній стабільності суспільства.

Основним завданням системи податкового адміністрування є забезпечення повноти та своєчасності податкових надходжень відповідно до вимог чинного податкового законодавства.

Теоретичним аспектам податкового адміністрування як частини науки про оподаткування присвячено роботи зарубіжних учених, серед яких: А. Вагнер, Е. Енгель, А. Лаффер, П. Лоранж, К. Макконел, Ф. Нітті, А. Сандмо, А. Сміт, Ж. Сисмонді, В. Парето, П. Прудон та інші. Процеси управління податковою системою, зокрема у частині організації податкового адміністрування, перебувають у полі зору провідних українських учених-фінансистів. Значний внесок у дослідження проблем управління податковою системою, зокрема в частині організації податкового адміністрування, зробили В. Андрущенко, Т. Бондарук, З. Варналій, О. Василик, С. Захарін, Т. Єфіменко, О. Іванішина, А. Кізіма, А. Крисоватий, Я. Литвиненко, В. Луніна, В. Мельник, П. Мельник, С. Онишко, В. Опарін, А. Соколовська, В. Суторміна, С. Терещенко, О. Тимченко та інші. Незважаючи на низку досліджень з цієї проблематики, у вітчизняній економічній науці бракує системних досліджень, у центрі уваги яких перебували б актуальні питання податкового адміністрування, підвищення його результативності та ефективності.

Мета статті – дослідити сутність податкового адміністрування як економіко-правової категорії, охарактеризувати його відповідні елементи, зокрема чинники, принципи, функції.

Податкове адміністрування – це особливий управлінський процес, що функціонує в системі певних суспільних відносин і ґрунтується на податковому праві, яке є

сукупністю юридичних норм (правових приписів), що визначають правила поведінки учасників правовідносин у сфері оподаткування. Джерелами податкового права є Конституція України (у якій містяться конституційні приписи про загальний порядок функціонування системи оподаткування), Податковий кодекс України, інші законодавчі акти, що регулюють відносини у сфері оподаткування, зокрема порядок взаємодії податкових органів і платників податків, а також визначають їхні права та обов'язки.

Доцільно зазначити, що в законодавчих актах відсутнє визначення податкового адміністрування як економіко-правової категорії. У Податковому кодексі України в розділі II "Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)" викладені правові норми щодо загальних особливостей податкового адміністрування. У ч. 1 ст. 40 Податкового кодексу України зазначено: "Цей розділ визначає порядок адміністрування податків і зборів..., а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи" [1].

У сучасній науковій думці теж немає єдиного трактування поняття "податкове адміністрування". Деякі дослідники розглядають цей процес у вузькому значенні і стверджують, що до управлінських відносин у сфері податкового адміністрування доцільно зараховувати лише ті, що виникають у зв'язку із здійсненням податкового контролю, у яких реалізуються адміністративні повноваження податкових органів, оскільки в цих відносинах виступає публічний суб'єкт – держава, а не орган адміністративної юрисдикції – податкова адміністрація [2]. Інші науковці вважають, що зміст поняття податкового адміністрування значно ширший. По-перше, навіть якщо платник, сплачуючи податки, вступає, згідно з теорією, у відносини не з певним органом, а з державою, його дії піддаються управлінському впливу, тобто ці дії стали результатом певної управлінської діяльності конкретних державних органів (парламенту, який запровадив податок, або органу податкової служби, який встановив форму податкового звіту та визначив рахунок для зарахування коштів). По-друге, з погляду інституційної економіки, управління податковими відносинами – це не лише адміністративні рішення адміністративних органів відносно платників. Це насамперед створення особливого середовища, у якому платники виявляють бажання сплачувати податки добровільно (без примусу). Для цього, зокрема, податкові органи ухвалюють рішення, спрямовані на спрощення звітування про сплату податків (наприклад, із використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій). По-третє, платники податків, вступаючи у відносини з державою, орієнтуються на роз'яснення податкових органів (зокрема щодо строків та обсягів сплати податків), які відповідно до законодавства виконують певні функції у сфері оподаткування [3].

За результатами аналізу позицій і визначень, закріплених у наведених джерелах [4, 5], податкове адміністрування розглядаємо як нормативно регламентовану діяльність державних органів у сфері управління процесами оподаткування для забезпечення виконання учасниками податкових відносин вимог податкового законодавства.

Висвітлюючи питання про сутність податкового адміністрування, необхідно надати обґрунтування методологічних засад його організації, що можна здійснити шляхом характеристики відповідних елементів податкового адміністрування, як-от: чинники, принципи, функції.

Формування бюджетних доходів в Україні характеризується високою концентрацією ресурсів у державному бюджеті з подальшим їх перерозподілом. Такий

механізм має недоліки і найбільше проблем виникає при розподілі функцій між різними ланками бюджетів та виконанні ними власних і делегованих повноважень влади. Передані повноваження мають фінансуватися за рахунок коштів державного бюджету або шляхом віднесення до місцевого бюджету загальнодержавних податків. Кошти на виконання власних повноважень органи місцевої влади можуть накопичувати із призначених для них власних джерел надходжень [6].

Зазначимо, що на ефективності податкової системи позначається як стан її внутрішніх складових, так і зовнішнє середовище. Однією з важливих методологічних проблем податкового адміністрування є визначення чинників, які впливають на його ефективність.

До зовнішніх чинників належать:

- загальний стан економіки країни;
- структурні зрушення в економіці;
- спрямованість соціальної та економічної політики уряду;
- стан і структура державного управління;
- стабільність внутрішньої політичної ситуації;
- популярність влади та оцінка її рішень населенням;
- взаємовідносини із сусідніми державами;
- культура та звичаї народу;
- природно-кліматичні зміни та надзвичайні ситуації.

У формуванні бюджетних коштів велику роль відіграють позаекономічні фактори. Як слушно зазначає В. Геєць, “..не лише при плануванні, а й навіть при виконанні дохідної частини бюджету державні органи влади виходять не тільки з реальних розрахунків і приписів, а недосконалість і нестабільність податкового законодавства сприяють розширенню впливу на цей процес політичних, корпоративних та інших факторів” [7].

Серед внутрішніх чинників, здатних потужно вплинути на зміну ефективності системи оподаткування, насамперед потрібно виокремити стан її власних складових:

- логічність і стабільність податкового законодавства;
- узгодженість законодавчих і нормативних актів;
- стан судово-правової системи (включаючи правові традиції, правову культуру, правосвідомість, рівень корупції, прояви правової девіації);
- розвиток податкової системи як особливої системи економічного регулювання, зокрема стан податкової реформи;
- обґрунтованість методики адміністрування податків та її адекватність економічним реаліям;
- урегульованість питань взаємовідносин із платниками;
- стан матеріально-технічного і технологічного забезпечення функціонування податкових органів, включаючи наявні механізми збору, обробки, передачі та аналітичного узагальнення податкової інформації;
- специфіка розвитку суспільства та громадських інституцій, ступінь розвиненості громадянського суспільства;
- суспільні настрої, ментальність, звички, що виявляються зокрема в морально-етичних якостях податківців і платників податків;
- стан та динаміка розвитку продуктивних сил і виробничих відносин;
- роль держави та державного апарату в регулюванні економічних відносин;

- напрям політичного процесу, рівень політичної культури, політичні вподобання більшості виборців;
- стан розвитку гуманітарної сфери;
- рівень доходів платників податків (юридичних і фізичних осіб), можливості здійснення ними належних заощаджень;
- майнове розшарування в суспільстві.

В. Мельник вважає, що на ефективність податкового адміністрування мають впливати такі фактори: звички і правила, напрями управлінської діяльності, стратегія і тактика, психологія особи й людський фактор, організаційна система [8]. А. Сігайов зазначає, що на адміністрування податків впливають майнова поляризація суспільства, політична нестабільність, структурні чинники, які сприяють ухиленню від сплати податків (наприклад, рівень урбанізації суспільства, частка сільського господарства, зовнішньоторгівельна відкритість тощо) [9]. В. Андрущенко, використовуючи камералістичний підхід, робить висновок про основоположність таких чинників, як знання, правосвідомість, дисципліна, морально-етичні якості всіх учасників процесу [10]. Вважаємо, що ефективність податкового адміністрування залежить також від наявності необхідних ресурсів для модернізації податкового процесу, а також рівня професійної підготовки персоналу податкових органів. У вітчизняному податковому адмініструванні велику роль відіграє ще такий чинник, як спроможність податкових органів виконувати актуальні завдання податкової політики, що часто залежить від впливу певних політичних сил, а також від корупційних виявів. Таким чином, розвиток методології податкового адміністрування потрібно спрямувати на зменшення впливу суб'єктивних чинників на рівні виконання законодавства, що забезпечує бюджетні надходження.

Результативність податкового адміністрування напряму пов'язана також із загальним рівнем розвитку методології збору, обробки, узагальнення й інтерпретації даних про платників, обсяги й терміни виникнення їхніх зобов'язань перед бюджетами різних рівнів. Велика роль в оптимізації податкового адміністрування відводиться інформаційно-комунікаційним технологіям, зокрема із переходом на електронну форму виконання зобов'язань перед бюджетом і подання звітності. Запровадження такого порядку сприятиме підвищенню ефективності податкового адміністрування за рахунок зменшення кількості помилок під час складання декларацій, скорочення часу на їх обробку та економії робочого часу.

Сукупність усіх чинників та вплив кожного з них визначають поведінку суб'єктів оподаткування та сприйняття ними заходів податкового адміністрування, а також готовність до втілення в життя завдань податкової політики загалом.

Однією з важливих методологічних проблем податкового адміністрування є визначення його принципів організації. До принципів податкового адміністрування провідні вітчизняні вчені зараховують:

- забезпечення повного і вчасного надходження доходів загалом і за кожним джерелом окремо;
- фінансування заходів у межах затверджених у бюджетах сум і упродовж бюджетного року;
- пропорційність при фінансуванні з бюджету;
- фінансування юридичних осіб тільки з одного бюджету;
- дотримання режиму економії у витрачаннях трудових та природних ресурсів, матеріальних коштів;

– забезпечення ефективного контролю правильного використання бюджетних коштів;

– дотримання на підприємствах і в організаціях бюджетної сфери фінансової дисципліни [11].

Основними функціями податків є фіскальна та регулювальна. Податкове адміністрування має за мету повноцінне виконання зазначених функцій. Фіскальна функція податків реалізується через забезпечення податкових надходжень у належних обсягах і належні терміни. Регулювальна – здійснюється через створення стимулювальних та дестимулювальних важелів регулювання окремих економічних явищ і процесів з урахуванням завдань державної соціально-економічної політики. Підтвердженням високої ефективності реалізації регулювальної функції податків є дотримання критеріїв та стандартів податкової політики, які визначаються провідними міжнародними організаціями.

Ефективне податкове адміністрування напряму пов'язане із забезпеченням повного і вчасного надходження всіх бюджетних доходів. Система податкового адміністрування повинна ґрунтуватися на вимогах чинного законодавства, забезпечуючи надходження в запланованих обсягах і в установленій термін. За цього органи фінансового управління повинні мати повну інформацію щодо стану бюджетних доходів, а платники не відчувати незручностей, пов'язаних із виконанням зобов'язань перед бюджетами й бюджетними установами.

Таким чином, на підставі проаналізованих наукових позицій і авторського розуміння поняття податкового адміністрування можемо зробити висновок, що метою податкового адміністрування є організація управлінсько-розпорядчого процесу у сфері оподаткування, що спрямований на повноцінну реалізацію функцій податків, передусім забезпечення податкових надходжень у належних обсягах та належні строки, а також підтримку практичного регулювання окремих економічних явищ і процесів з урахуванням завдань державної соціально-економічної політики. Від обґрунтованості методики податкового адміністрування та її адекватності економічним реаліям залежить здатність держави контролювати дотримання законодавства платниками податків, регулювати економічні процеси та безпомилково визначати вектори своїх рішень у галузі оподаткування. Незважаючи на низку наукових розвідок, невирішеними залишається багато проблем, пов'язаних з ефективністю податкового адміністрування. Так, на сьогодні актуальною є потреба удосконалення системи місцевого податкового адміністрування. Вирішення її основних проблем та кардинальних питань активно ініціюється зараз органами місцевого самоврядування, особливо найменш захищеними його ланками – сільськими, селищними, районними у містах радами. Досить нагальним є питання уникнення подвійного оподаткування, протидії податковим злочинам. Актуальним напрямом розвідок є прогнозування та планування податкових надходжень за окремими видами податків залежно від змін бази оподаткування з урахуванням конкретних параметрів. Не менш значущою проблемою для науки та практики є обґрунтування і методологія застосування непрямих методів нарахування податкових платежів.

### Література

1. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України [Текст]. — 2003. — № 6. — С. 27—35.

2. Бюджетний менеджмент [Текст] : підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова [та ін.] ; за заг. ред. В. Федосова. — К. : КНЕУ, 2004. — 820 с.
3. Геєць В. М. Формування дохідної частини бюджету: підсумки, проблеми, перспективи / В. М. Геєць // Економіка і прогнозування [Текст]. — 2004. — № 1. — С. 10—16.
4. Крисоватий А. І. Планування та прогнозування податкових надходжень [Текст] : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Маслій ; Тернопільський національний економічний університет. — Т. : ТНЕУ, 2011. — 260 с.
5. Мельник В. М. Проблеми технології адміністрування основних бюджетоутворюючих податків в Україні / В. М. Мельник // Науковий вісник Одеського державного економічного університету [Текст]. — 2007. — № 10 (470). — С. 13—25.
6. Податковий кодекс України // Все про бухгалтерський облік [Текст]. — 2012. — № 17/18. — 24 лют. — Спецвипуск.
7. Проскура К. П. Особливості податкового адміністрування в Україні [Електронний ресурс] / К. П. Проскура. — Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ech/2012\\_3-4/2012\\_03\\_04/53\\_55.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ech/2012_3-4/2012_03_04/53_55.pdf).
8. Сігайов А. Ефективне адміністрування ПДВ: проблеми і перспективи / А. Сігайов // Економіка України [Текст]. — 2007. — № 7. — С. 26.
9. Філоненко М. М. Бюджетний менеджмент: проблеми та перспективи / М. М. Філоненко, К. П. Побоча // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України [Текст]. — 2005. — № 2. — С. 26—31.

**N. Protsak**

#### **TAX ADMINISTRATION AS AN INSTRUMENT OF TAX POLICY REALIZATION**

**The theoretical aspects of tax administration are described. The essence of the term “tax administration” is shown; the main factors that influence on its effectiveness are singled out and analyzed. The principles of organization of tax administration at the regional level are formed.**

**Key words: taxes, tax administration, tax revenues.**