

УДК 336.226.338.1

А. С. Свищук,

здобувач наукового ступеня кандидата економічних наук кафедри фінансів,  
Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

A. Svyschuk,

Researcher degree of Candidate of Economics Department of Finance,  
Kyiv National University of Trade and Economics University, Kyiv

### IMPROVING THE MECHANISM OF TAX ADMINISTRATION

**У статті розроблено пропозиції та рекомендації щодо формування системи адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів як важливого елементу державного регулювання економічного та соціального розвитку країни податковими методами та інструментами. Досліджено основні історичні аспекти розвитку податкового адміністрування та сучасні наукові погляди на визначення сутності адміністрування податків. Визначено основні сутнісні характеристики адміністрування податків та запропоновано розглядати адміністрування податків з різних аспектів. Визначено функції адміністрування податків та охарактеризовано роль органів державної влади у податковому адмініструванні. Виокремлено та охарактеризовано інтереси зацікавлених у ефективному адмініструванні податків осіб.**

**The article suggestions and recommendations for the formation of tax administration, fees and charges, as an important element of state regulation of economic and social development tax methods and instruments. The main historical aspects of tax administration and modern scientific views on the definition of the nature of tax administration. The main essential characteristics of tax administration and tax administration proposed to consider the various aspects. The functions of tax administration and describes the role of public authorities in the tax administration. Allocated and described vested interests in effective tax administration entities.**

*Ключові слова: податкове регулювання економіки, адміністрування податків, функції адміністрування податків, органи стягнення, особи, зацікавлені у ефективному функціонуванні системи адміністрування податків.*

*Key words: tax policy, employment, tax administration, tax administration functions, organs penalty, persons interested in the effective functioning of tax administration.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Адміністрування податків посідає важливе місце в системі державного податкового регулювання, проте єдиної точки зору щодо його взаємозв'язків з даним напрямом державного управління у фінансовій сфері, сутності податкового адміністрування, його функцій, цілей та завдань в науковій літературі немає. Таким чином, на сьогодні актуальним стає вирішення визначених вище проблеми, що дозволить значно розвинути теоретичні наукові погляди на адміністрування податків, а отже, упорядкувати практику організації цього та підпорядкованих йому процесів.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, В ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО РОЗВ'ЯЗАННЯ ДАНОЇ ПРОБЛЕМИ І НА ЯКІ СПИРАЄТЬСЯ АВТОР, ВИДІЛЕННЯ НЕВИРШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ ОЗНАЧЕНА СТАТТЯ

Дослідженню проблем формування ефективної системи адміністрування податків, зборів та обов'язкових

платежів як елементу системи державного податкового регулювання соціально-економічного розвитку країни присвячені наукові праці багатьох вітчизняних та зарубіжних дослідників. Найвагоміші напрацювання в даній сфері мають такі науковці: Н.М. Крючкової, Л.О. Миргородської, Д.В. Колягіна, О.В. Мещерякової, У.М. Хассі, Д.С. Любіка, М.М. Тютюрюкова, М.Р. Бобова, М.Г. Ракітова, І.М. Александрова, Н.Ю. Коротіної, О.Л. Корнієнко та ін. Незважаючи на значну кількість публікацій з проблем оподаткування, нині відсутні ґрунтовні наукові розробки, які відображають адміністрування податків зборів та обов'язкових платежів як важливий елемент системи державного регулювання економічного та соціального розвитку країни податковими методами.

### ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є розробка пропозицій та рекомендацій щодо формування системи адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів як важливого елементу державного регулювання економічного та соціального розвитку країни податковими методами та

інструментами. Для досягнення поставленої мети в статті було вирішено такі завдання: досліджено основні історичні аспекти розвитку податкового адміністрування, досліджено сучасні наукові погляди на визначення сутності адміністрування податків, визначено основні сутнісні характеристики адміністрування податків, запропоновано розглядати адміністрування податків з різних аспектів, визначено функції адміністрування податків, охарактеризовано роль органів державної влади у податковому адмініструванні, виокремлено та охарактеризовано інтереси зацікавлених у ефективному адмініструванні податків осіб.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ З ПОВНИМ ОБґРУНТУВАННЯМ ОТРИМАНИХ НАУКОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Практика адміністрування податків в Україні має не досить тривалу історію, яка розпочалася із здобуттям нашою державою незалежності та початком розбудови національної системи оподаткування. Але початок активного використання терміну "адміністрування податків" припадає на другу половину 1990-х років, хоча точного уявлення про дане економічне явище ще не було сформовано.

У науковій літературі кінця ХІХ — початку ХХ століття згадуються терміни "податна політика" й "фінансова техніка", які за своїм змістом дещо схожі на сучасне розуміння терміну "адміністрування податків" [1].

Механізми адміністрування податків у період становлення вітчизняної системи оподаткування мали суто фіскальний характер, не сприяли активному соціально-економічному розвитку суспільства та налагодженню партнерських взаємовідносин між державою та платниками податків. З розвитком громадянського суспільства в Україні представниками влади стали активніше виходити принципи взаємовигідної співпраці між державою в особі уповноважених органів та платниками податків, акценти в системі оподаткування почали переноситися від необхідності виключного задоволення фінансових інтересів держави до врахування інтересів самих платників податків. Таким чином, система адміністрування податків розвивається разом із державою, її цілями та завданнями, а також соціально-економічними цінностями суспільства.

Крім того, подолання наслідків світової фінансово-економічної кризи та необхідність переходу нашої держави до активної стадії розвитку соціально-орієнтованої ринкової економіки ставить на передній план продовження поступового реформування вітчизняної системи адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) на основі принципів партнерства, законності та рівності прав контролюючих органів і органів стягнення та платників податків. Перебудова системи оподаткування за даними принципами забезпечить сприйняття змін, що втілюються у життя всіма суб'єктами оподаткування.

На початковому етапі дослідження сутності "адміністрування податків" доцільно провести дослідження визначення даного терміну в нормативно-правових актах, а також аналіз сучасних наукових поглядів на дану наукову проблему.

Слід зазначити, що в чинному Податковому кодексі України [2], як і в нормативно-правових актах, що регулювали податкові відносини до його прийняття, чіткого визначення терміну "адміністрування податків" не наведено. Крім того, певна частина наукових праць, незважаючи на те, що предметом їх дослідження відповідно до назви, задекларовано податкове адміністрування, або їх окремі розділи присвячені дослідженню даної наукової проблеми, також не надають чіткого визначення терміну "адміністрування податків" [3; 4; 5 та ін.]. Усунення даного недоліку необхідно як для вдосконалення підзаконних нормативно-правових актів з питань адміністрування податків, так і для практичної діяльності податкових органів і платників податків.

Аналізуючи таке визначення терміну "адміністрування" В.М. Мельник [6] досить справедливо зауважує, що до сумнівності притаманності адміністрування для командно-адміністративної системи, оскільки, певні види адміністрування існують при будь-якій формі організації суспільно-економічних відносин. При цьому керуючою системою здійснюється чітка регламентація процесів, що відбуваються у підпорядкованих суб'єктах шляхом видання наказів та розпоряджень.

З огляду на цілі та завдання державного податкового регулювання та, зокрема, адміністрування податків, їх ефективне функціонування неможливе без чіткої регламентації всіх процесів у податковій сфері, що є характерним для високо розвинутих демократичних держав.

Важливу роль в податковому адмініструванні відіграють інструменти управління, що чітко зафіксовані в нормах податкового законодавства та підзаконних нормативно-правових актах, наприклад, порядок визначення бази оподаткування та визначення суми податку, яка підлягає сплаті до бюджету, способи, терміни та порядок внесення суми нарахованого податку до бюджету тощо. Це унеможливує неоднозначне розуміння податкового законодавства, чітко встановлює правила оподаткування, дії платників податків та податкових органів, зменшує імовірність ухилення від оподаткування тощо.

Більшою мірою відповідає сучасному розумінню сутності адміністрування податків переклад основи даного терміну з латинської мови, а саме: слова *administration*, що означає служіння, допомога, управління [7]. Таким чином, система адміністрування податків повинна стати сервісною службою, яка надає всіляку допомогу платникам задля повного та своєчасного виконання ними зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами.

Результатом наукових пошуків В.М. Мельника [6] стало формулювання його авторського розуміння сутності терміна "адміністрування податків", під яким він пропонує розуміти управлінську діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування та засновується на державних законодавчих і нормативних актах. Але дане визначення в свою чергу також потребує уточнення. Так, В.М. Мельник розглядає тільки організаційну функцію, яка притаманна адмініструванню податків, інші ж залишаються поза його увагою.

М.П. Чорний [8] оперує передусім терміном "фіскальне адміністрування" та пропонує розуміти його як обумовлену нормами законодавства діяльність фіскальних органів щодо забезпечення надходжень до бюджетів та цільових державних фондів. Дослідник чітко розмежовує податкове адміністрування та фіскальне адміністрування та стверджує, що податкове адміністрування є найважливішою, визначальною складовою фіскального адміністрування, домінуюче місце якого обумовлене не тільки часткою податкових надходжень у сумі доходів державного бюджету, але й єдиними принципами обліку, обчислення, сплати (стягнення) податків, відповідальності платників податків і зборів. Але в подальшому даний дослідник ототожнює ці два терміни, що, виходячи з його попередніх тверджень, є не досить вірним. Фіскальне адміністрування включає управлінську діяльність у сфері формування в цілому доходів бюджетів, а податкове адміністрування охоплює виключно управління в сфері оподаткування. Отже, податкове адміністрування є складовою частиною фіскального.

Податкове адміністрування, на думку І.С. Букіної [9], є системою управління податковим процесом з боку держави та його уповноважених органів та охоплює три основні сфери регулювання: управління податковими органами, управління розрахунками за податками та управління інформаційними потоками. В свою чергу, елементами системи податкового адміністрування І.С. Букіна визнає структуру та ієрархію податкових органів; їх права та обов'язки; порядок збирання, обробки та перевірки податкової звітності; застосування податкових пільг та санкцій; ведення та узагальнення податкової статистики; регулювання податкових відносин з іншими країнами. На нашу думку, неточним є визнання І.С. Букіною елементів системи адміністрування податків, оскільки, як відомо, елементи системи у процесі свого функціонування повинні взаємодіяти між собою виконуючи певні функції та завдання. Залишається незрозумілим, яким чином, наприклад, порядок збирання, обробки та перевірки податкової звітності взаємодіятиме з регулюванням податкових відносин з іншими країнами. Таким чином, в даному випадку мова може йти не про елементи системи адміністрування податків, а про регламенти реалізації процесів, що відбуваються в ході адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів).

Акцентує увагу на мотивуючій складовій податкового адміністрування А. Кізима [10], що відповідає сучасним уявленням про дане економічне явище та заслуговує на увагу. Він зазначає, що адміністрування є безперервним, ціленаправленим процесом, який містить сукупність взаємопов'язаних процедур і методів, спрямованих на здійснення мотивуючого впливу на платників податків і персонал органів, які здійснюють роботу у рамках податкового адміністрування. Далі А. Кізима зазначає, що функціональним елементом адміністрування податків є податковий контроль, що певною мірою уточнює його позицію.

У широкому та вузькому плані пропонують розуміти адміністрування податків Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов, К.В. Петросянц [11]. Так, на думку цих дослідників, у широкому плані під адмініструванням податків і зборів

(обов'язкових платежів) розуміється процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно погашення податкових зобов'язань. У вузькому розумінні, за визначенням Ю.Б. Іванова, Л.М. Карпова, К.В. Петросянц, податкове адміністрування визначається як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами для забезпечення справляння податків і зборів. За результатами аналізу наведених визначень можливо зробити висновок про те, що і перше, і друге не позбавлені певних неточностей. Так, перше визначення відносить до сфери податкового адміністрування виключно процедури з погашення податкових зобов'язань, інші ж процедури, передбачені податковим законодавством до уваги не взято. Друге визначення даних авторів, розглядає виключно одну групу суб'єктів оподаткування.

За результатами проведеного дослідження теоретичних поглядів вітчизняних і зарубіжних науковців та нормативно-правових актів можливо визначити основні сутнісні характеристики адміністрування податків:

- є підсистемою державного податкового регулювання, що спрямована на виконання короткострокових цілей та завдань податкової політики держави;

- історичність розвитку адміністрування податків, яке розвивається разом із змінами суспільно-економічного устрою держави, умов господарювання, зміщенням акцентів із суто виконання фіскальних цілей на зростання ролі в державному регулюванні економіки, розширенні демократичних процесів тощо;

- адміністрування податків забезпечується виключно системою органів державної законодавчої, виконавчої та судової влади, які відповідно до законодавства наділені повноваженнями в сфері оподаткування;

- відносини, що входять до сфери регулювання державного податкового менеджменту чітко регламентуються закріпленими законами та іншими нормативно-правовими актами юридичними нормами;

- являє собою циклічний процес прийняття управлінських рішень у сфері справляння та контролю за своєчасністю та повнотою сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що відбувається в межах циклів державного податкового регулювання та повторюється щомісячно, щоквартально або щорічно залежно від податкового періоду встановленого законодавством України;

- є особливим видом управлінської діяльності, що спрямована на виконання державної податкової політики, одним з головних завдань якої є задоволення фінансових інтересів держави та інших суб'єктів шляхом виконання податкових та грошових зобов'язань, а також погашення податкового боргу;

- всі процедури та процеси, що відбуваються в ході адміністрування податків чітко регламентовані законодавчими та іншими нормативно-правовими актами, причому відносини в сфері оподаткування можуть регулюватися виключно податковими юридичними нормами. Таким чином, адміністрування податків знаходиться на перетині економічної та юридичної науки;

- акцент у діяльності органів державної влади, що відповідно до законодавства наділені повноваженнями в сфері оподаткування зміщений з виконання суто фіскальних повноважень на надання сервісних послуг платникам податків.

Як і державне податкове регулювання адміністрування податків можливо розглядати в різних аспектах, передусім як систему та як процес.

Як систему адміністрування податків можливо розглядати з економічної та з організаційної точок зору. Отже, з економічної точки зору адміністрування податків являє собою сукупність норм, методів та правил організації відносин між державою та платниками податків, що чітко зафіксовані у законодавчих та інших нормативно-правових актах, з метою формування бюджетів та цільових фондів шляхом надання сервісно-інформаційних послуг, виконання грошових і податкових зобов'язань та погашення податкового боргу останніх.

З організаційної точки зору адміністрування податків являє собою сукупність органів державної законодавчої, виконавчої та судової влади, які відповідно до законодавства наділені повноваженнями в сфері адміністрування податків, зборів (зобов'язкових платежів).

Як процес державне податкове адміністрування являє собою структурно-логічну послідовність циклічної реалізації таких основних етапів: надання податкових консультацій, формування податкової звітності, визначення сум грошових та/або податкових зобов'язань, податковий контроль, облік платників податків, погашення податкового боргу тощо.

Більш повно зрозуміти сутність адміністрування податків можливо завдяки виявленню його функцій. У ході свого дослідження В.М. Мельник [12] зазначає, що адміністрування податків охоплює такі види робіт (або напрями управлінської діяльності), що за своїм змістом можливо охарактеризувати як функції: 1) облікова робота: облік платників податків та облік надходження податків; 2) масово-роз'яснювальна та консультативна робота; 3) прогнозно-аналітична робота; 4) контрольноперевірочна робота. Таким чином, можна встановити, що адмініструванню податків властиві, крім організаційної функції, також інші функції державного податкового регулювання: планування, мотивування та контроль, що засвідчує чіткий взаємозв'язок між цими двома видами державної управлінської діяльності в сфері оподаткування.

Схожої точки зору на формулювання переліку функцій адміністрування податків дотримується І.С. Букіна [9] та пропонує розрізняти функції: планування, обліку, контролю, аналізу та регулювання. Даний підхід дозволяє досить повно охопити процес управління оподаткуванням в державі.

Проведений аналіз наукових підходів до визначення функцій податкового адміністрування засвідчив те, що адмініструванню податків притаманні ті ж самі функції, що і державному податковому регулюванню у відповідності із класичною теорією управління: планування, організація, мотивація та контроль.

Крім того, податкове адміністрування виконує ще й сервісні функції, або зв'язуючи процеси: комунікації та прийняття рішень.

Функція комунікації проявляється в листуванні з платниками податків, поданні податкової звітності, наданні податкових консультацій, врученні податкових повідомлень-рішень, податкових вимог тощо.

Функція адміністрування податків — прийняття рішень реалізується в ході призначення податкових перевірок, призначати відповідно до законодавства фінансові санкції та притягувати до адміністративної відповідальності, надавати відстрочення та розстрочення зобов'язань та податкового боргу тощо.

Виконання вказаних функцій сприяє налагодженню тісної співпраці між усіма суб'єктами адміністрування податків, що, в свою чергу, сприяє добровільному виконанню зобов'язань зі сплати податків.

Адміністрування податків, як і податкове регулювання, знаходиться в тісному взаємозв'язку з податковою політикою та слугують практичним механізмом її втілення у життя. Як вказує Т.Л. Томнюк [13], в політиці переважає ідейна сторона заходів і рішень, тобто передусім відбувається прийняття стратегічних цілей та завдань, що відповідає стратегічному рівню управління; у державному податковому менеджменті — методологічна, тобто суб'єкти управління в даному випадку розробляють передусім більш конкретні цілі та завдання, які необхідно виконати для виконання стратегії та закладають відповідні мето-дологічні механізми їх досягнення, що відповідає тактичному рівню управління; в адмініструванні податків — організаційно-виконавча, тобто контролюючі органи та органи стягнення забезпечують виконання встановлених цілей та регламентів та можуть приймати певні види управлінських рішень, які спрямовані на виконання тактичних цілей та завдань, що відповідає оперативному рівню управління податковими відносинами. Таким чином, адміністрування податків відноситься до підсистеми оперативного державного податкового регулювання та знаходиться в тісному взаємозв'язку з тактичними та стратегічним державним податковим регулюванням, надаючи пропозиції щодо встановлення цільових показників функціонування системи оподаткування, створюючи необхідне інформаційне забезпечення, а також розробляючи пропозиції та рекомендації щодо удосконалення податкового законодавства тощо.

Адмініструванню податків, організації загальної системи управління податковими правовідносинами присвячений окремий — II розділ Податкового кодексу України [2], який, зокрема, розкриває питання обліку платників податків, встановлення правил подання податкової звітності та внесення змін до неї, закріплення порядку визначення сум податкових зобов'язань, їх сплати, оскарження рішень контролюючих органів, стягнення штрафів, проведення перевірок.

Вирішення поставлених завдань відповідно до Податкового кодексу покладається на контролюючі органи та органи стягнення. Відповідно до пункту 41.1 статті 41 даного правового документу контролюючими органами є [2]:

— органи державної податкової служби — щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім тих відповідальність за контроль за сплатою яких покладається на митні органи, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби;

— митні органи — щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відпо-

відно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію спеціальної митної зони або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території спеціальної митної зони.

Зазначені вище контролюючі органи повинні постійно взаємодіяти в сфері адміністрування податків. Так, зокрема, відповідно до пункту 41.3 статті 41 Податкового кодексу України [2] порядок контролю митними органами за сплатою платниками податків податку на додану вартість, акцизного податку та екологічного податку встановлюється спільними рішеннями центрального органу державної податкової служби та спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи.

Нині всі функції контролюючих органів сконцентровано в одному органі державної виконавчої влади — Державній фіскальній службі України.

Інші органи державної влади не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, у тому числі на запит правоохоронних органів.

У свою чергу відповідно до Податкового кодексу України [2] органами стягнення є виключно органи державної податкової служби, які уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах їх повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень.

Отже, виключно Державна фіскальна служба України наділена відповідно до законодавства України виключними повноваженнями у сфері адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів). Таким чином, аналізуючи цілі та завдання, на вирішення яких спрямована діяльність державних контролюючих податкових органів та органів стягнення слід вести мову про те, що адміністрування податків є підсистемою оперативного податкового регулювання та спрямоване на виконання цілей поточної державної податкової політики.

На користь даного висновку можливо навести ще одне положення з чинного Податкового кодексу України [2]. Так, стаття 100 акту передбачає можливість розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу, тобто перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу під проценти. Рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу у межах одного бюджетного року приймається у такому порядку:

— стосовно загальнодержавних податків та зборів — керівником контролюючого органу (його заступником);

— стосовно місцевих податків та зборів — керівником органу державної податкової служби (його заступником) та затверджується фінансовим органом місцевого органу виконавчої влади, до бюджету якого зараховуються такі місцеві податки чи збори.

Натомість, рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу стосовно загальнодержавних податків та зборів на строк, що виходить за межі одного бюджетного року, приймається керівником (заступником керівника) центрального

контролюючого органу за узгодженням з Міністерством фінансів України.

Проведений аналіз свідчить про те, що в межах бюджетного року, що відповідає часовому відрізку характерному для оперативного регулювання, контролюючі органи відносно самостійні в прийнятті рішень стосовно розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань чи податкового боргу. У випадку, якщо термін розстрочення чи відстрочення виходить за межі одного бюджетного року, тобто стає характерним для тактичного регулювання, остаточне рішення приймається керівниками більш високого рівня — Міністерством фінансів України.

Слід зазначити, що якщо єдиною метою поточної державної податкової політики є збільшення доходів державного бюджету, то вона негативно позначатиметься на розвитку підприємництва. Переслідування мети прискореного нарощення капіталу може призвести до порушення принципів соціальної справедливості, а переслідування мети на зрівняння оподаткування доходів різних верств населення своїм наслідком матиме прискорення процесу соціального розшарування суспільства. Крім того, адміністрування податків, що спрямоване на наповнення бюджету за рахунок гіпертрофії оподаткування зовнішньоекономічних операцій та доходів нерезидентів, отриманих на території України, може призвести до скорочення зовнішньоекономічних зв'язків країни в цілому.

Отже, порушення економічних інтересів макроекономічних суб'єктів, що вступають у податкові відносини з державою своїм наслідком матиме скорочення надходжень до бюджетів усіх рівнів, а отже, і до порушення економічних інтересів держави, що зацікавлена у зміцненні фінансової бази своєї діяльності. Недопущення цієї можливе тільки у випадку збалансування інтересів усіх суб'єктів оподаткування — держави, в особі спеціально уповноважених органів державної влади, та платників податків.

З огляду на викладене вище, слід зазначити, що в сучасній науковій літературі, присвяченій ефективній організації корпоративного менеджменту [14; 15; 16 та ін.], набуває поширення інноваційна концепція — оптимізації інтересів зацікавлених осіб. Суть цієї концепції полягає в тому, що менеджери з метою забезпечення ефективної діяльності підприємства мають враховувати інтереси широкого кола зацікавлених осіб: держави, власників, кредиторів, співробітників, соціальних та екологічних інститутів, місцевих громад та інших, адже, на думку авторів концепції, на сьогодні вже не достатньо ставити лише завдання максимізації прибутку, рентабельності, грошового потоку.

Екстраполюючи даний підхід на систему державного податкового регулювання, зокрема на адміністрування податків, можливо виокремити такі групи зацікавлених осіб, інтереси яких необхідно враховувати в ході оподаткування: держава; співробітники контролюючих органів та органів стягнення; платники податків (юридичні та фізичні особи — резиденти; уряди іноземних держав; юридичні та фізичні особи — нерезиденти).

У графічному вигляді сукупність осіб, зацікавлених в ефективному функціонуванні системи адміністрування податків наведено на рисунку 1.

Для врахування інтересів держави система адміністрування податків повинна забезпечити формування достатніх для її нормального функціонування доходів, обсяг яких достатній для фінансування всіх функціональних напрямків. Це в свою чергу позитивно позначиться на виконанні державою її функцій: державного управління, оборони, охорони здоров'я, утримання соціальної інфраструктури тощо. Інтереси територіальні громади, роль яких стрімко підвищується в країнах з розвиненою ринковою економікою, також повинні бути задоволені в достатній мірі. Податкова політика держави, враховуючи репресивність значної частини регіонів нашої країни, повинна бути спрямована на формування достатніх обсягів доходів місцевих бюджетів за рахунок, передусім, міжбюджетних трансфертів.

Забезпечення ефективності функціонування системи адміністрування податків у значній мірі залежить від рівня задоволення інтересів співробітників контролюючих органів та органів стягнення. Оскільки саме від цих осіб залежить якість виконання функцій системи адміністрування податків. Незадоволеність інтересів співробітників контролюючих органів може призвести до зниження ефективності виконання ними їх посадових обов'язків або до звільнення висококваліфікованих працівників.

Врахування при функціонуванні системи адміністрування податків інтересів фізичних осіб — резидентів або домогосподарств — тісно пов'язано із врахуванням інтересів самої держави, оскільки на державу покладається виплата в належному розмірі заробітних плат фізичним особам, які є працівниками бюджетних установ і організацій, від рівня задоволення інтересів яких залежить, у підсумку, ефективність виконання державою її функцій. Крім того, бюджетна політика повинна передбачати виплату на належному рівні трансфертних виплат соціально незахищеним верствам населення. В ході адміністрування податків, держава повинна забезпечити вилучення з доходів фізичних осіб такої суми податків, яка відповідає обсягу суспільних послуг, що надаються державою, а також залишити в розпорядженні окремих громадян та домогосподарств достатньої для відновлення ресурсу робочої сили суми доходів.

Як свідчить передовий зарубіжний досвід, податкова політика держави та, зокрема, система адміністрування податків, повинна бути спрямована на підтримку та зростання платоспроможного попиту населення нашої держави. Зростання доходів населення, з одного боку, призводить до збільшення витрат населення на поточне споживання, що в свою чергу стимулюватиме розвиток пріоритетних для громадян виробництв, а з іншого, — сприятиме нарощенню довгострокових заощаджень (інвестиційні заощадження, страховий захист, недержавне пенсійне забезпечення тощо), які в свою чергу наситять економічну систему необхідними для розвитку фінансовими ресурсами. А отже, сприя-

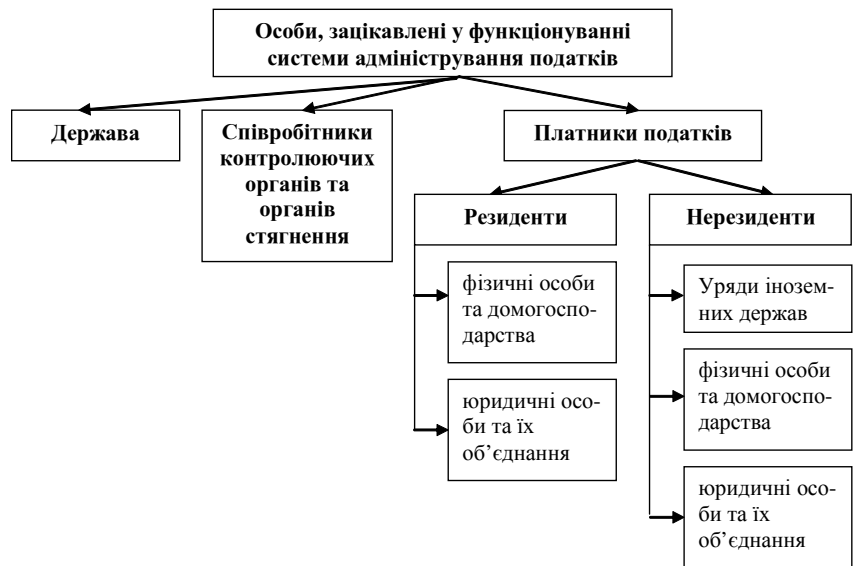


Рис. 1. Особи, зацікавлені у оптимальному функціонуванні системи адміністрування податків

тиме зростанню надходжень до бюджетів усіх рівнів у довгостроковій перспективі.

Для врахування інтересів суб'єктів господарювання при розробці та реалізації податкової політики та в ході функціонування системи адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) необхідно, з одного боку, передусім забезпечити достатні обсяги фінансових ресурсів, що залишаються в розпорядженні підприємців для забезпечення подальшого інноваційного розвитку, а з іншого, суму коштів, що будуть спрямовані на підтримку розвитку економіки, передусім її високотехнологічних галузей. Розвиток високотехнологічних галузей економіки в свою чергу призведе до зростання результативних показників діяльності суміжних виробництв, до підвищення доходів населення і, як наслідок, сприятиме зростанню податкових надходжень до бюджетної системи.

Представники такого макроекономічного суб'єкту, як закордон (уряди іноземних держав; юридичні та фізичні особи — нерезиденти) зацікавлені передусім в отриманні достатніх доходів від інвестованого в економіку України капіталу та належному захисті своїх майнових прав та інтересів. Таким чином, при розробці податкової політики та функціонуванні системи адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) слід передбачити і захист інтересів закордону, що також сприятиме розвитку всіх інших суб'єктів: населення отримуватиме більші доходи, суб'єкти господарювання — додаткові інвестиційні ресурси, а держава — більші податкові надходження до бюджетної системи.

### ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Враховуючи викладене, політика держави в сфері оподаткування та зокрема в сфері адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) постає в новому ракурсі. Податкова політика повинна стати політикою, що забезпечує, з одного боку, формування достатнього обсягу фінансових ресурсів у державних фондах задля розвитку сукупності пріоритетних напрямів соціаль-

но-економічного розвитку держави, які потребують бюджетного фінансування, а з іншого, податкові органи повинні залишити в розпорядженні як резидентів, так і нерезидентів достатні обсяги фінансових ресурсів, що здатні покрити витрати на ведення діяльності та задовольнити мінімально необхідні уявлення про достатні обсяги підприємницького прибутку від такої діяльності.

Література:

1. Мельник В.М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В.М. Мельник // Фінанси України. — 2008. — № 9. — С. 3—9.
2. Податковий кодекс України / Верховна Рада України. — К.: Юрінком Інтер, 2012. — 608 с.
3. Головка І. Адміністрування податків: погляд в історію / І. Головка // Вісник податкової служби України. — 2007. — № 31. — С. 78—79.
4. Покинтелиця В.М. Податкове адміністрування торговельних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата економічних наук: спец. 08.00.08 — гроші, фінанси та кредит / В.М. Покинтелиця. — Д., 2011. — 21 с.
5. Десятнюк О.М. Діалектика ризиковості розбудови податкової системи України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора економічних наук: спец. 08.00.08 — гроші, фінанси та кредит / О.М. Десятнюк. — Т., 2010. — 34 с.
6. Мельник В.М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків / В.М. Мельник // Актуальні проблеми економіки. — 2003. — № 5 (23). — С. 40—43.
7. Иванов А.Г. Совершенствование администрирования налогов / А.Г. Иванов // Современное право. — 2009. — № 2. — С. 89—94.
8. Чорний М.П. Фіскальне адміністрування: навчальний посібник / М.П. Чорний. — Тернопіль: ТАНГ, 2002. — 172 с.
9. Букина И.С. Современные тенденции налогового администрирования в зарубежных странах / И.С. Букина // Мировая экономика и международные отношения. — 2009. — № 7. — С. 37—42.
10. Кізіма А. Камеральна перевірка як інструмент адміністрування податку на додану вартість / А. Кізіма // Галицький економічний вісник. — 2010. — № 4 (29). — С. 154—159.
11. Иванов Ю.Б. Адміністрування податків: навч. посіб. для сам ост. підготовки магістрів спец. 8.050114 "Оподаткування" / Ю.Б. Иванов, Л.М. Карпов, К.В. Петросянц; за заг. ред. докт. екон. наук, професора Ю.Б. Іванова. — Харків: Вид. ХНЕУ, 2005. — 276 с.
12. Мельник В.М. Домінанти податків та оподаткування та забезпечення повноти їх дії: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора економічних наук: спец. 08.00.08 — гроші, фінанси та кредит / В.М. Мельник. — К., 2007. — 31 с.
13. Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрямки розбудови: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата економічних наук: спец. 08.00.08 — гроші, фінанси та кредит / Т.Л. Томнюк. — Т., 2009. — 21 с.
14. Ламбен Ж.-Ж. Менеджмент, ориентированный на рынок / Ж.-Ж. Ламбен [Пер. с англ. под ред. В.Б. Колчанова]. — СПб.: Питер, 2004. — 800 с.

15. Кревенс Д.В. Стратегический маркетинг / Д.В. Кревенс. — М.: Вильямс, 2003. — 436 с.

16. Компаниец О. Основные проблемы перехода современных компаний к маркетингоориентированному управлению / Компаниец Ольга // Проблемы теории и практики управления. — 2008. — № 5. — С. 92—97.

References:

1. Melnik, V.M. (2008), "On the question of the theoretical principles of tax administration", *Finansy Ukrainy*, vol. 9, pp. 3—9.
2. Ukraine Parliament (2012), *Tax Code of Ukraine [Podatkovyy kodeks Ukrainy]*, Yurinkom Inter, Kyiv, Ukraine.
3. Golovko, I. (2007), "Tax administration: a look into the history", *Visnyk podatkovoyi sluzhby Ukrainy*, vol. 31, pp. 78—79.
4. Pokyntelytsya, V.M. (2011), "Tax administration of commercial enterprises", Ph.D. Thesis, Money, Finance and Credit, Donetsk National University of Economics and Trade after M. Tugan-Baranovsky, Donetsk, Ukraine.
5. Desyatnyuk, A.M. (2010), "Dialectics riskiness building tax system of Ukraine", Ph.D. Thesis, Money, Finance and Credit, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine.
6. Melnik, V.M. (2003), "Theory and practice of tax administration", *Aktualni problemy ekonomiky*, vol. 5, pp. 40—43.
7. Ivanov, A.G. (2009), "Improving tax administration", *Sovremennoye pravo*, vol. 2, pp. 89—94.
8. Chorny, M.P. (2002), *Fiscal Administration [Fiskalne administruvannya]*, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine.
9. Bukina, I.S. (2009), "Modern trends in tax administration in foreign countries", *Mirovaya ekonomika i mezhdunarodnyye otnosheniya*, vol. 7, pp. 37—42.
10. Kizyma, A. (2010), "Desk audit as a tool for the administration of value added tax", *Halytskyy ekonomichnyy visnyk*, vol. 4 (29), pp. 154—159.
11. Ivanov, Y.B. and Karpov, L.M. (2005), *Tax administration [Administruvannya podatkiv]*, Kharkiv natsionalnyy University of Economics, Kharkiv, Ukraine.
12. Melnik, V.M. (2007), "Dominants taxes and taxation and to ensure completeness of their actions", Doctor of Economics Thesis, Money, Finance and Credit, State Institutions "Institute of Economics and Forecasting National Academy of Sciences Of Ukraine", Kyiv, Ukraine.
13. Tomnyuk, T.L. (2009), "Tax administration in Ukraine: the organization and direction of development", Ph.D. Thesis, Money, Finance and Credit, Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine.
14. Lamben, J.J. (2004), *Management, market-oriented [Menedzhment, oriyentirovannyu na rynek]*, Piter, St. Petersburg, Russia.
15. Krevens, D.V. (2003), *Strategic Marketing [Strategicheskiy marketing]*, Williams, Moscow, Russia.
16. Kompaniets, O. (2008), "The main problems of transition to a modern company focused on marketing management", *Problemy teorii i praktiki upravleniya*, vol. № 5, pp. 92—97.

*Стаття надійшла до редакції 16.09.2014 р.*