УДК 336.221.4 (477)
ББК 65.261

Паславська Р.Ю.

СУТНІСТЬ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇЇ ФУНКЦІОНУВАННЯ В УКРАЇНІ

Львівський національний університет
імені Івана Франка,
Міністерство освіти і науки, молоді та
спорту України,
кафедра фінансів, грошового обігу і кредиту,
79008, м. Львів, просп. Свободи, 18,
тел.: 80322394490

Анотація. У статті розглянуто основні підходи до трактування сутності терміна "адміністрування податків" і наведено авторське тлумачення цього поняття. Визначено головні організаційно-теоретичні засади функціонування системи адміністрування податків в Україні.

Ключові слова: адміністрування податків, система оподаткування, суб'єкти податкових відносин.

Annotation. In the article main approaches to the interpretation of the essence of the term "tax administration" are considered and authorial interpretation over this term is brought. The author has identified the major organizational and theoretical principles of the functioning of the tax administration system in Ukraine.

Key words: tax administration, system of taxation, subjects of tax relations.

Вступ. У вітчизняній практиці оподаткування термін "адміністрування податків" досить поширений. Він часто зустрічається й у науковій літературі, однак має різне трактування. У нормативно-правових і законодавчих актах чітке визначення цього терміна також відсутнє.

Система адміністрування податків виступає орієнтиром податкової політики держави та визначає її ефективність, проте слід відмітити, що серед фахівців немає єдності щодо трактування сутності цього поняття.

Наукові основи управлінської діяльності у сфері оподаткування закладені в працях таких авторів: В.Андрущенка, Т.Єфименка, Ю.Іванова, А.Крисоватого, В.Мельника, С.Юрія та багатьох інших. Та все ж питання стосовно визначення теоретичних засад функціонування системи адміністрування й досі залишаються висвітленими недостатньо.

Постановка завдання. Метою нашого дослідження є систематизація поглядів окремих науковців, що стосуються проблематики тлумачення поняття "адміністрування податків", і подання власних пропозицій щодо дефініції цього терміна, а також визначення головних теоретичних засад функціонування системи адміністрування податків.

Результати. Слово "адміністрування" походить від латинського "adminisratio", що означає "управляти", таким чином, "адміністрування податків" можна трактувати як "управління податками".

В економічній енциклопедії термін "адміністрування" визначається як діяльність органів управління та керівних осіб, що здійснюється шляхом видання наказів і розпоряджень [1, с.25]. Однак разом з тим підкреслюється негативне значення управління, яке передбачає застосування методів примусу, вимог беззаперечного виконання наказів без їх обґрунтування й указується, що воно використовується в адміністративно-командній економіці.

На нашу думку, таке тлумачення терміна "адміністрування" можна розглядати як некоректне, адже адміністрування платежів не є одностороннім актом примусу, а швидше – консенсусом, що базується на усвідомленні відповідальності сторін у досягненні суспільно важливих цілей. Хоча треба зазначити, що сьогодні ми спостерігаємо протистояння між державою й бізнесом, тобто відносини між платниками податків і державними податковими органами далекі від гармонії. Причинами цього є:

- відсутність чіткого механізму захисту прав та інтересів платників податків;
- непрозорість податкової політики держави;
- відсутність чітких меж відповідальності за порушення законодавства (зокрема, з боку податкових органів);
- неврегульовані норми податкової поведінки та низький рівень податкової дисципліни;
- недовіра суспільства до органів державної влади [2].

В.М.Мельник, доктор економічних наук, стверджує, що адміністрування податків – це "управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила" [3, с.4]. Однак зауважимо, що цей процес не завжди ґрунтується на соціальному сприйнятті. Прикладом є численні страйки восени 2010 року з боку платників податків стосовно прийняття Податкового кодексу України.

Ю.Іванов, В.Карпова, А.Кізима, А.Крисоватий пропонують уподібнене за змістом податковому адмініструванню поняття "адміністрування податкових зобов'язань" і визначають його так: "Це процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань" [4, с.186]. Таке трактування вважаємо правильним, адже процес справляння податків ґрунтується власне на реалізації прав й обов'язків держави в особі фіскальних органів і громадян в особі платників податків. Хоча, з іншого боку, поняття адміністрування як різновид управлінської діяльності охоплює не всі процедури реалізації прав й обов'язків.

Російські вчені-економісти І.А.Перонко та В.А.Красницький поняття "адміністрування податків" розглядають з двох боків. З одного боку, це система органів управління (законодавчі й адміністративні податкові органи). З іншого, – це сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії та конкретну податкову техніку, а також визначають міри відповідальності за порушення податкового законодавства.

Ми не погоджуємося з таким визначенням, оскільки вважаємо, що ці вчені розглядають систему адміністрування податків, а саме поняття "адміністрування податків" стосується лише другої частини наведеного вище визначення.

Кандидат економічних наук І.Таранов уважає, що податковий менеджмент та адміністрування податків – це найбільш соціально виражені сфери управлінських дій. Саме недоліки податкового адміністрування призводять до значного зниження надходжень податків до бюджету, збільшують імовірність податкових злочинів, порушують баланс міжбюджетних відносин, нагнітають соціальну напруженість у суспільстві [6, с.525]. І.Таранов ототожнює адміністрування й управління оподаткуванням. Ці процеси він визначає як сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи державної влади й управління спрямовують податковий механізм у визначеному законодавством напрямі та координують податкову діяльність при відчутних змінах в економіці й політиці.

Ми не зовсім погоджуємося з таким твердженням, бо управління системою оподаткування є ширшим за своїм змістом поняттям, аніж адміністрування податків (рис. 1).

Рис. 1. Співвідношення понять "управління системою оподаткування" та "адміністрування податків"

Примітка. Сформовано автором на основі джерела [7].

Управління системою оподаткування можна розглядати як будь-яку діяльність держави, що стосується управління кожним її елементом, який входить у поняття "система оподаткування". Адміністрування податків, у свою чергу, слід розглядати як органічну складову управління системою оподаткування. Таким чином, адміністрування податків є вужчим поняттям, ніж управління оподаткуванням.

На думку доктора економічних наук В.Л.Андрущенка, податкове адміністрування – це основна функція управління, яка включає в себе планування, організацію, керівництво, облік і контроль [8, с.29]. Таке визначення видається нам аргументованим, адже адміністрування податків – це, справді, управлінська діяльність і йому властиві всі елементи управління, однак таке трактування сутності цього поняття потребує уточнення, які саме дії включає в себе адміністрування в розрізі окремих функцій управління.

Тому для визначення терміна "адміністрування" слід застосовувати системний підхід, який би враховував конкретні процеси й функції управління. Тобто, на нашу думку, існує необхідність детального вивчення системи адміністрування податків.

Як і будь-яка система, система адміністрування податків складається з певних елементів, зокрема:

– структури та ієрархії податкових органів;
– прав й обов'язків податкових органів;
– порядку збору, обробки та перевірки податкової звітності;
– надання податкових пільг і застосування податкових санкцій;
– регулювання податкових відносин з іншими країнами тощо.

Суб'єктами системи адміністрування податків виступають, з одного боку, уповноважені державою фіскальні та контролюючі органи (податкові й митні органи), а

з іншого, – платники податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів. При цьому зауважимо, що і державні органи, і платники податків є рівноправними суб'єктами податкових відносин (рис. 2).

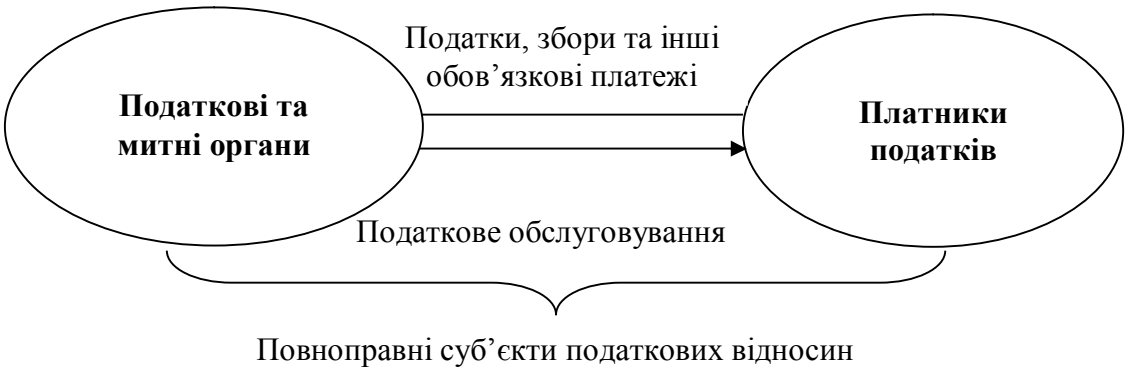

Рис. 2. Взаємозв'язки між суб'єктами податкових відносин у процесі адміністрування податків

Очевидно, що прогрес у сфері адміністрування податків спостерігається лише в разі встановлення збалансованої взаємодії між суб'єктами податкових відносин.

Функція держави, як суб'єкта податкових правовідносин, полягає у створенні законодавчої бази, яка слугує основою для стягнення податків та інших платежів. Платники, у свою чергу, реагують на створене податкове середовище і, таким чином, або стимулюють пожвавлення адміністративних процесів, або гальмують їх [9].

Держава контроль за виконанням податкового законодавства делегує контролюючим органам, насамперед, податковим. Діяльність податкових органів у процесі адміністрування податків полягає у створенні налагодженого механізму нарахування та стягнення податків, тобто максимально ефективному обслуговуванні процесів, пов'язаних зі стягненням окремих законодавчо визначених видів податків і зборів.

Під об'єктом адміністрування податків ми розуміємо те, на що спрямована діяльність уповноважених органів, тобто процес мобілізації податкових платежів у бюджет. Іншими словами, об'єктом є виконання податкових зобов'язань.

Згідно зі ст. 14 Податкового кодексу [10], податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, у порядку й у строки, визначені податковим законодавством.

Основна мета процесу адміністрування податків передбачає вирішення двох головних проблем:

1. Досягнення високого рівня довіри платників податків.
2. Забезпечення фіскальних потреб держави.

Виникає конфлікт інтересів, оскільки діяльність платників податків спрямована на мінімізацію податкових платежів, а податкове адміністрування – на максимальну мобілізацію доходів для потреб держави. Тобто основна мета полягає в досягненні балансу суспільних та особистих інтересів. Народна мудрість цю проблематику описує так: "Щоб і вівці були цілі, і вовки ситі".

Світовій практиці притаманні різні способи взаємодії податкових органів і платників податків, однак узагальнено можна виділити три визначальні види: адміністративний примус, регульовані альтернативи та дружнє партнерство [7]. Відношення між ними й масштаби їх розвитку визначаються обраною податковою політикою та якістю діяльності контрольних органів.

До методів *адміністративного примусу* належать застосування податкових санкцій, арешт банківських рахунків, іншого майна платника податків тощо. Оскільки обов'язковість сплати є однією з характерних ознак податків, то примусові заходи завжди були й будуть потрібними.

Метод *регульованих альтернатив* відзначається тим, що платники податків мають свободу вибору поміж дозволеними законом різними варіантами юридичної форми провадження діяльності, порядку ведення та складання звітності, способу виконання податкових зобов'язань тощо.

У деяких країнах спостерігається перехід у сфері адміністрування податків від примусових методів до відносин співпраці (*дружнього партнерства*) з платниками податків. Інструментами цього методу можуть бути податкові канікули, інвестиційний податковий кредит, податкова амністія, укладення міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування тощо.

Ми вважаємо, що комплексне застосування цих трьох методів взаємодії податкових органів і платників податків забезпечує якісне виконання фіскальної функції податкового адміністрування та сприяє формуванню "теплих" взаємовідносин між державою та платниками податків.

Оскільки система адміністрування податків – це динамічна система, то в умовах розвитку ринкових відносин вона повинна оперативно реагувати на економічні чи соціальні зміни. Система адміністрування податків має враховувати стан реальної економіки країни, перспективи розвитку національного ринку, процесів глобалізації, виникнення різних ризиків тощо.

Щодо політичних факторів, то нестабільне політичне середовище не повинно впливати на ефективність та безперебійність роботи фіскальних служб. Адже будь-яка політична влада не зацікавлена в нерегулярності надходжень податків і, як результат, у перебоях у фінансуванні державних видатків, бо це негативно впливає на імідж політичних діячів та їх термін перебування при владі.

Система адміністрування податків являє собою інструмент, який, урешті-решт, визначає успіх чи невдачу всієї бюджетно-податкової політики країни.

Зокрема, ефективна система справляння податків забезпечує стимулювання підприємницької та інвестиційної діяльності, створення сприятливих умов для діяльності податкових органів, зменшення частки випадковості при прогнозуванні бюджетних надходжень тощо. У той самий час недоліки адміністрування податків призводять до різкого зниження надходжень податків у бюджет, збільшують імовірність податкових правопорушень, порушують баланс міжбюджетних відносин і, зрештою, нагнітають соціальну напруженість у суспільстві.

Отже, те, що якість податкового адміністрування є дзеркальним відображенням діяльності податкових органів та рівня податкового навантаження на суб'єкти господарювання, – очевидний факт. Тому важливими факторами підвищення якості податкового адміністрування є:

- удосконалення організаційної структури податкових органів;
- використання нових технологій контрольної роботи;
- покращення відносин податкових органів і платників податків;
- підвищення кваліфікації кадрів тощо.

Висновки. Підсумувавши вищесказане, можемо зробити висновок, що питання дефініції адміністрування податків у теорії оподаткування постало досить гостро. До цих пір немає єдиних та усталених поглядів на цю проблематику. А запропоновані науковцями визначення часто засвідчують сутнісну різницю та невизначеність змісту цього поняття.

На нашу думку, система адміністрування податків – це сукупність форм і методів, які забезпечують управлінську діяльність публічно-правового характеру, що здійснюється податковими та іншими органами державної влади (у межах їх компетенції) з приводу формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів з метою реалізації функцій податків у порядку, передбаченому податковим законодавством.

1. Економічна енциклопедія : у 3 т. / відп. ред. С. В. Мочерний. – К. : Академія, 2000. – Т. 1. – 864 с.
2. Кармінська-Бєлоброва М. В. Напрями реформування механізму адміністрування податків [Електронний ресурс] / М. В. Кармінська-Бєлоброва. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/ Soc_Gum/ Tpdu/2010_3/doc/3/15.pdf.
3. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 3–9.
4. Податковий менеджмент : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізима, В. В. Карпова. – К. : Знання, 2008. – 488 с.
5. Калашникова И. Н. Налоговое администрирование в России: организация и развитие [Електронний ресурс] : автореф. дис. на соискание уч. степени / И. Н. Калашникова. – Режим доступу : http://www.dissercat.com/content/nalogovoe-administrirovanie-v-rossii.
6. Таранов І. М. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні / І. М. Таранов // Фінансова система України : зб. наук. праць. – Острог : Вид-во «Нац. ун-т “Острозька академія”», 2007. – Вип. 9. – Ч. 3. – С. 519–527.
7. Налоговое администрирование и налоговый контроль [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.grandars.ru/student/nalogi/nalogovoe-administrirovanie.html.
8. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27–35.
9. Межейнікова В. Ф. Сутнісні аспекти податкового адміністрування в Україні [Електронний ресурс] / В. Ф. Межейнікова. – Режим доступу : http://dspace.uabs.edu.ua/handle/123456789/4978.
10. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17.

Рецензенти:

Крупка М.І. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту Львівського національного університету імені Івана Франка;

Кміть В.М. – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту Львівського національного університету імені Івана Франка.