

Таїсія КРУШЕЛЬНИЦЬКА
Національна академія державного управління
при Президентіві України

МЕЖІ І РЕЗУЛЬТАТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Розглядаються межі і можливі результати вдосконалення процесу адміністрування податків з погляду на провідні світові тенденції в даній сфері; окремі напрями збалансування відносин між учасниками податкового процесу шляхом упровадження більш лояльних методів і механізмів адміністрування.

Ключові слова: державне управління, податкова система, адміністрування податків, принципи оподаткування.

Таисия Крушельницкая. Границы и результаты усовершенствования администрирования налогов в Украине

Рассматриваются границы и возможные результаты усовершенствования процесса администрирования налогов с учетом передовых мировых тенденций в данной сфере; отдельные направления сбалансирования отношений между участниками налогового процесса с использованием более лояльных методов и механизмов администрирования.

Ключевые слова: государственное управление, налоговая система, администрирование налогов, принципы налогообложения.

Taisiya Krushelnytska. Limits and results of improvement of taxes administration in Ukraine

The limits and possible outcomes of improving the process of tax administration in terms of leading world trends in this area, some ways of balancing relations between the taxation process by introducing more loyal to the methods and mechanisms of administration are considered.

Key words: public administration, tax system, institutional reforms, the principles of taxation.

Оцінка стану розвитку української податкової системи, визначення основних проблем її функціонування, особливо в порівнянні з провідним досвідом інших країн, дає можливість розширити межі, визначити основні напрями та спрогнозувати головні результати реформування всієї системи в цілому та підсистеми адміністрування податків зокрема.

Сьогодні податкова система України та її адміністрування підлягає докорінному реформуванню. У прийнятому податковому кодексі одне з провідних місць займає розділ, присвячений саме питанням адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів), він містить норми, запровадження яких має принести позитивні зрушення. У кодексі висвітлюються положення щодо впорядкування нарахувань і стягнень податків, спрощення процедур податкового адміністрування, підвищення їх ефективності, створення умов для надійного захисту прав платників податків тощо.

Однак за оцінками міжнародних організацій та згідно з висновками вітчизняних експертів у сфері адміністрування податків в Україні, на

жаль, залишається ряд невирішених питань. Так, відносини між платниками податків та податковими органами України є надмірно бюрократизованими та непрозорими, механізми державного управління адмініструванням податків зменшують ефективність процесу їх нарахування і стягнення, знижують рівень національної податкової конкуренції та позбавляють інвестиційної привабливості вітчизняні підприємства. Тому виокремлення найбільш гострих проблем у даній сфері, визначення меж і можливих наслідків удосконалення адміністрування податків, у тому числі з урахуванням провідного світового досвіду є актуальним і потребує вирішення.

Теоретичні і практичні проблеми функціонування податкової служби, у тому числі питання адміністрування податків та обов'язкових платежів традиційно привертає увагу науковців. Серед найвидатніших праць необхідно відзначити роботи О. Андрійка, О. Бандурки, А. Васильєва, В. Колпакова, А. Ластовецького, С. Рудя, А. Селіванова та ін.

Питання розробки і впровадження інноваційних методологічних і методичних підходів до забезпечення високого рівня адміністрування податків та інших обов'язкових платежів і усунення наявних суперечностей у даній сфері за наявності перманентної законодавчої та ситуаційної нестабільності залишаються висвітленими недостатньо, вони є одним із головних завдань сучасної теорії податків.

Метою статті є дослідження основних меж і очікуваних наслідків удосконалення адміністрування податкової системи України з урахуванням провідного світового досвіду.

Напередодні введення в дію Податкового кодексу в Україні спостерігалось надмірне регулювання податкових відносин, складний і суперечливий процес обчислення і стягнення податків, широкі права податкових органів, але недостатньо чітко прописана їх відповідальність. Ці та інші чинники створюють несприятливі умови для пожвавлення ділової активності суб'єктів господарювання, а натомість не виправдано широкі, подекуди лише умовно обмежені повноваження податкових і контролюючих органів сприяють зловживанню у відповідних владних колах, зростанню частки тіньової економіки, зниженню інвестиційної та інноваційної привабливості нашої країни.

Звертаючись до досвіду інших країн, необхідно відзначити, що приблизно у 80-х рр. минулого століття в розвинутих країнах почалися широкомасштабні податкові реформи, спрямовані на уніфікацію і гармонізацію оподаткування, але лише «в кінці 90-х рр. їх акценти змістилися в бік удосконалення механізму адміністрування податків» [9]. Сучасні інтеграційні та загальноекономічні процеси об'єктивно спрямовують реформування вітчизняної податкової системи в бік гармонізації податкового законодавства, адаптації його до вимог законодавства Європейського Союзу, побудови партнерських відносин між державою (в особі податкових органів) і суб'єктами оподаткування,

підвищення рівня соціальної свідомості та добровільного характеру сплати податків. Усі ці питання більше або менше перебувають у межах впливу державного адміністрування податків.

Адміністрування визначається науковцями, перш за все, як процес управління або форма управлінської діяльності. Зміст цього поняття включає в себе інституції, механізми та методи, які застосовуються в процесі управління, у нашому випадку у сфері оподаткування, для досягнення відповідної мети. При цьому визначення й використання необхідних і найбільш об'єктивних інституцій, механізмів та методів, на думку відомого американського професора Глена Райта, має бути функцією цього управління [8, с. 39].

Згідно з баченням відомого вітчизняного вченого адміністративіста А. Селіванова, адміністрування податків є «правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків» [10, с. 35]. Однак автор цієї статті схиляється до бачення А. Ластовецького, який вважає, що таке визначення має досить «вузьке» розуміння сутності адміністрування, адже воно має певну асиметрію, «так як у цьому випадку адміністрування податків розглядається в контексті Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-III» [3, с. 37]. Однак певні обмеження має і визначення адміністрування податків, яке пропонує А. Ластовецький. Він вважає, що це «механізм, що включає систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів (обов'язкових платежів)» [3, с. 37]. На наш погляд, є дещо дискусійним трактування адміністрування податків як «відчуження».

Автор статті розглядає термін адміністрування як складову податкової системи, визначену як правові відносини із заходів щодо нарахування, стягнення і контролю у сфері оподаткування, згідно з чинним законодавством спрямованих на досягнення цілей відповідно до соціально-економічної доктрини держави, вирішення завдань з наповнення бюджету, усунення зловживань та здійснення функцій на основі застосування принципів, інституцій, механізмів і методів оподаткування.

Сенс розробки і прийняття податкового кодексу, на наш погляд, полягає в усуненні суперечностей чинної податкової системи України, зокрема у галузі адміністрування податків – визначення засад відносин між платниками податків і державними органами, а також контроль за повнотою і своєчасністю їх надходження до бюджетів. Об'єднання численних нормативних актів з цього питання в межах одного документа об'єктивно дозволить спростити такі відносини шляхом уніфікації їх регулювання. Звернімось до історії: кількість законів і підзаконних актів, які були чинними в податковій сфері в Україні, постійно зростала, у

2009 р. вона перевищувала 500, причому не всі вони будуть скасовані з набуттям чинності податковим кодексом. Для порівняння в 1991 р. в Україні застосовувався лише 21 документ у сфері оподаткування, але навіть ця кількість вважається високою для сучасних європейських країн [5]. Тож можна було б вважати, що перший крок до спрощення адміністрування податків в Україні здійснено, однак змістове наповнення чинних документів, обов'язкових до виконання, подекуди не відповідає світовим стандартам.

Політику Уряду України у сфері оподаткування, що проводилась за останні роки, не можна назвати раціональною, оскільки вона створює непрозорі умови у стосунках між податковими органами і платниками, здійснює недостатньо послідовні зміни в законодавстві, чим недостатньо протистоїть корупції тощо. Через надмірну бюрократизованість, суперечності в законодавстві та упередженість щодо платників податків, їх інтереси суттєво утискаються. У більшості країн світу права платників є значно ширшими, а відповідальність органів податкової служби є більш детально прописаною, так, російський податковий кодекс містить 15 пунктів стосовно прав платників.

Звернімось до тієї частини розд. 1 «Податкового кодексу України», де визначені права і обов'язки сторін, зокрема це ст. 19 «Права платника податків», ст. 22 «Права органів державної податкової служби», ст. 18 «Обов'язки платника податків», ст. 23 «Обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів», гл. 8 «Відповідальність», яка стосується платників податків та ін. [6]. Навіть на перший погляд, оцінюючи лише за обсягом сторінок, впадає в око відвертий дисбаланс відносин не на користь платників податків. У даному випадку кількість не перейшла в якість: якщо обов'язки платників податків прописані досить детально, то їх права мають суто декларативний характер. Щодо посадових осіб, то їх обов'язки і відповідальність, які задекларовані лише в загальному вигляді, підпорядковані не питанням дотримання податкового законодавства й унеможливленню зловживань з їх боку, а суто інтересам самих контролюючих органів або окремих посадовців. Нагадаємо, що «за допомогою податків держава може впливати на хід, обсяги, пріоритети процесу суспільного відтворення, крім того, вирішувати соціальні проблеми з підтримки певних верств населення» [7], а також здійснювати стимулюючий вплив на розвиток економіки країни в цілому, що, на наш погляд, можливо лише за умови гармонізації податкових відносин, які, у свою чергу, визначаються правами й обов'язками сторін. Тому такий підхід заздалегідь ставить сторони в нерівні умови, обеззброює платників перед свавіллям посадовців на місцях. Так, якщо для порівняння знову звернутись до податкового кодексу Росії, у ньому значно детальніше прописана відповідальність податкових органів [4].

Необхідно відзначити, що країни-члени Європейського Союзу раніше зіткнулися з проблемою негативного впливу від складної, неузгодженої системи оподаткування, у тому числі щодо її адміністрування. Це створювало бар'єри під час ведення бізнесу та викликало необхідність докорінного її реформування. Практика податкового адміністрування в країнах Європейського Союзу за останні десять років значно зрушилась у створенні збалансованих, прозорих і рівноправних відносин між фіскальними органами та платниками податків. Дійсно, податкове адміністрування в країнах Європейського Союзу демонструє значні успіхи. А головна причина, яка штовхає уряди цих держав до лібералізації податкових відносин, – необхідність підвищення добровільності сплати податків для забезпечення зростання ефективності оподаткування й забезпечення за рахунок цього такого обсягу наповнення бюджету, який би був максимально можливий з урахуванням інтересів платників. Податкова політика там формується та провадиться за принципами справедливості й відкритості, дотримання яких підвищує результативність податкової системи країн та ефективність їх економіки.

Серед новітніх методів адміністрування податків значна увага приділяється роз'ясненню платникам їх прав та створенню механізмів, які забезпечують їх реалізацію в повному обсязі. Щодо узагальнення положень прав платників, слід згадати «Закон про права платників податків», розроблений і прийнятий у США, Канаді та деяких інших країнах. Загалом 41 держава світу має законодавчі або нормативні акти, де формалізовано узагальнені права платників, – це податкові кодекси, інші нормативні та адміністративні документи, накази, інструкції.

Реалізація державної податкової політики в більшості розвинених країн вирішується через спрямування адміністрування на відкритість та прозорість, що виявляється не тільки в наявності формалізованих документів, але також знаходить відображення у відповідних інституціональних новаціях. Так, К. Кузнецов, підкреслюючи необхідність застосування нагромадженого світового досвіду для захисту прав українських платників податків, пропонує створити державні податкові апеляційні офіси. Такі офіси створює держава, а очолює спостережна рада, до її складу за пропозицією автора мають входити три незалежні експерти, призначені керівником виконавчої влади терміном на кілька років. Податковий апеляційний офіс розглядає звернення платників, складає та оприлюднює на сайті графік слухань апеляційних узгоджень, прийняті рішення за результатами апеляційних слухань, які структуровані за видами податкових платежів. Державні податкові апеляційні офіси інших країн беруть на себе зобов'язання оприлюднювати 90 % прийнятих рішень не пізніше ніж через 90 днів після дати апеляційних слухань [2]. Особливо актуальним стає створення державних податкових апеляційних офісів у період набуття

чинності Податкового кодексу, коли роз'яснення його положень конче необхідно як платникам податків, так і співробітникам податкової служби.

Серед заходів зростання довіри платників до податкових органів необхідно відзначити розробку механізмів і методик боротьби зі зловживаннями і суб'єктивізмом з боку службових осіб податкових органів. Так, у звіті відділу проблем економічної злочинності для зменшення ризику необґрунтованих перевірок «на місцях» 83 % підприємців підтримали пропозицію залишити право на перевірку на місцях лише тим контролюючим органам, де цього вимагає сам характер перевірки (пожежна, санітарна інспекція тощо); 76 % опитаних підприємців вбачають ризик у спрямуванні діяльності контрольно-наглядових органів на обов'язкове виявлення порушень і покарання; 15 % вбачають у цьому незначний ризик і лише менше ніж 2 % ризику в цьому не бачать (решта 7 % певної відповіді не дали). В «упереджено-каральному» спрямуванні інспекцій побачили ризик корупції майже всі опитані експерти [1]. Велику підтримку серед опитуваних підприємців знайшли пропоновані заходи щодо зміни характеру діяльності окремих податкових органів, покладання на них обов'язку регулярного консультування, впровадження системи застосування штрафів лише після усунення виявлених порушень (таблиця) [1].

Спираючись на проведений аналіз чинних нормативних документів та результати опитування підприємців, можна стверджувати, що сьогодні в Україні стають жорсткішими вимоги податкового законодавства, поступово посилюються заходи контролю, розширюються повноваження контролюючих органів. Цілком природно, що така тенденція викликає опір і невдоволення серед платників податків.

Рівень підтримки пропозицій щодо зменшення ризику корупції під час перевірок, %

Пропозиція	Підтримую	Не підтримую	Важко сказати
Створення державних агентств для безкоштовного консультування осіб та сприяння дотриманню правил	84,2	5,1	10,7
Обов'язкове регулярне консультування інспекційними органами підприємців щодо правил їх діяльності	83,2	6,3	10,4
Запровадження такої процедури застосування штрафів, якій має передувати обов'язкове усунення виявлених порушень (штраф – якщо порушення не усунуто)	82,8	3,5	13,6

Одним із напрямів удосконалення державного управління податковою системою ми вважаємо компенсування впровадження більш жорсткого оподаткування його лояльним адмініструванням,

розширенням його меж із суто фіскальних і каральних функцій до навчально-консультативних. Так, максимальне скорочення пільг пропонуємо компенсувати спрощенням процедури нарахування, сплати та звітування; посилення заходів контролю – обмеженням підстав для перевірок; розширення повноважень податкових органів – реальною антикорупційною діяльністю, навчанням кадрів та широкою консультаційною діяльністю тощо. Ми вважаємо, що результатом подальшого розширення меж адміністрування оподаткування шляхом його пом'якшення має стати збалансування відносин між учасниками податкових відносин, поступове усунення антагонізму та зародження партнерства.

Враховуючи вищенаведене, необхідно зазначити, що адміністрування необхідно розглядати як складову податкової системи, визначену як правові відносини із заходів щодо нарахування, стягнення і контролю у сфері оподаткування, згідно з чинним законодавством спрямованих на досягнення цілей відповідно до соціально-економічної доктрини держави, вирішення завдань з наповнення бюджету, усунення зловживань та застосування принципів, інституцій, механізмів і методів оподаткування.

Межі адміністрування податків, яке здійснюють податкові органи, мають бути розширені із суто фіскальної і контролюючої діяльності до конструктивно-діалогової. Для розширення меж адміністрування податків пропонуємо застосування таких заходів: спрямування адміністрування на відкритість та прозорість, розробка механізмів і методик боротьби зі зловживаннями і суб'єктивізмом з боку службових осіб податкових органів, автоматизація процесів адміністрування податків; управління персоналом, підвищення його кваліфікаційного рівня; матеріально-технічне та фінансове забезпечення; управління податковою інформацією; формування й управління документообігом; антикорупційна діяльність; внутрішній контроль; зовнішня консультаційна діяльність тощо.

Подальші наукові розробки будуть спрямовані на опрацювання напрямів докорінного реформування адміністрування податків відповідно до світових тенденцій, що дозволить розширити межі впливу державного управління на соціально-економічні процеси в країні (перенести акценти з усебічного контролю на взаєморозуміння і конструктивний діалог), визначити пріоритетні напрями новацій (збалансування відповідальності всіх учасників податкового процесу) та спрогнозувати основні очікувані результати такого реформування (зростання надходжень у бюджет до достатнього рівня, скорочення праце- і витратомісткості процесу адміністрування).

Список використаних джерел

1. **Звіт** за результатами дослідження «Корупція та корупційні ризики в державних адміністративних органах: громадська думка населення України, підприємців, експертів» 11 вересня 2009. – Режим доступу : www.guds.gov.ua.

2. **Кузнецов К.** Податковий кодекс – недосяжна мрія? / К. Кузнецов // Економ. правда. – 2010. – Режим доступу : www.epravda.com.ua.
3. **Ластовецький А.** Організаційно-правові засади адміністрування податків / А. Ластовецький // Право України. – 2003. – № 11. – С. 37 – 40.
4. **Налоговый кодекс** Российской Федерации. – Режим доступа : www.info-law.ru/kodeks/12.
5. **Павленко Р.** Система адміністрування податків в Україні / Р. Павленко // Міжнар. ін-т порівнял. аналізу. – Режим доступу : www.lawyer.org.ua.
6. **Податковий кодекс** України // Голос України. – Режим доступу : www.pro-4ot.info/index.
7. **Проект** Податкового кодексу України // Уряд. кур'єр. – 2010. – № 141. – Режим доступу : www.ligazakon.ua/sitemap.
8. **Райт Г.** Державне управління / Г. Райт ; пер. з англ. В. Івашка, О. Коваленка, С. Соколик. – К. : Основи, 1994. – 191 с.
9. **Рудь О. В.** Адміністрування податку на прибуток підприємств / О. В. Рудь // Економіка. Наук. пр. – Т. 133. Вип. 120. – С. 78 – 83. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Npchdu/Economy/2010_120/120-13.pdf.
10. **Селіванов А.** Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34 – 38.

Надійшла до редколегії 24.01.11