



Лілія НОВОСАД

## ФІСКАЛЬНЕ АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

*Розглянуто сутність і призначення фіскального адміністрування. Проналізовано проблеми функціонування складових фіскального адміністрування в Україні.*

*In the article essential theoretical points of fiscal administration are investigated. Problems of functioning of parts fiscal administration in Ukraine are analysed.*

Економічна доктрина, побудована на моделі “Вашингтонського консенсусу”, не дала очікуваних результатів в Україні. Ліберальна роль уряду, передбачувана цією концепцією, з огляду на особливості розвитку економіки України, не сприяла ефективній реалізації програм приватизації і макроекономічній стабілізації. У період ринкових реформ суспільство поступово переконується в необхідності обмеженого, але ефективного регулювання економіки, наведення належного порядку в управлінні державною власністю, зміцнення економічного потенціалу України. Фіскальне адміністрування (від лат. *administrare* – управляти, керувати, завідувати) – важлива складова системи управління публічними фінансами. За його допомогою реалізуються цілі, визначені фінансово-бюджетною політикою.

В економічній літературі проблематика фіскального адміністрування широко висвітлена в працях В. Л. Андрущенко, О. Д. Василика, А. І. Крисоватого, В. М. Мельника, В. М. Федосова, С. І. Юрія. Однак єдиного підходу до визначення дефініції “фіскальне адміністрування” та системи

фіскального адміністрування у вітчизняній літературі поки що немає. Проблема обґрунтування цієї категорії та чітке визначення її складових потребує узагальнюючих розробок. Основне завдання даної статті полягає у висвітленні сутності фіскального адміністрування та дослідженні проблем функціонування складових фіскального адміністрування в Україні.

У широкому розумінні фіскальне адміністрування, за визначенням вітчизняного вченого-економіста В. Л. Андрущенко – це управління людьми і подіями в сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких політичних органів та дії виконавчо-владних установ [1, 27]. Конкретизувавши поняття, можна визначити фіскальне адміністрування як державне управління податковою системою загалом і структурними елементами – окремими податками щодо їх законодавчого запровадження та проектування, планування та оперативного управління, податкового контролю за дотриманням законодавства податкоплатниками.

Управління процесами оподаткування

та діяльністю податкової служби – важливий елемент фіскального адміністрування. Позитивні результати управлінської діяльності залежать від оптимально побудованої системи адміністрування й від рішень і дій учасників управлінського процесу. Фіскальному адмініструванню властивий антропологічний метод. Дослідження за ним дає змогу зрозуміти мотивації та пояснити поведінку суб'єктів податкового процесу в середовищі реальних суспільно-економічних інститутів [1, 28]. Суб'єктивно-мотиваційний підхід до прийняття рішень у системі державного управління вітчизняна наука раніше не досліджувала. Вивчення суб'єктивно-індивідуалістичної мотивації прийняття рішень – це надбання західної науки, в Україні такі дослідження лише розпочинаються й надзвичайно актуальні нині.

Налагоджені належним чином організація та управління – це суспільне благо, за рахунок якого примножується суспільне багатство. Податки – його форма, що надходить у розпорядження органів державної влади усіх рівнів, обов'язок яких – інвестувати податкові надходження для виконання державних функцій в інтересах платників податків. Індивіди, сплачуючи податки, максимально зацікавлені в ефективному використанні залучених державою коштів та мінімальних витратах на систему фіскального адміністрування. Від цього залежить суб'єктивна оцінка діяльності уряду і, зокрема, фіскальних органів. Результативність фіскального адміністрування в Україні надто низька – через недовіру платників податків до держави як гаранта суспільних благ і послуг, значні масштаби ухилення та приховування податків, невиконання зобов'язань як перед фіском індивідами, так і навпаки тощо. Тому час вибудувати ефективно функціонуючу систему фіскального адміністрування, що ґрунтуватиметься на чіткому дотриманні інтересів усіх сторін податкових відносин.

Важливу роль, якщо не головну, в управлінні відіграє адміністративний

апарат. За німецьким соціологом та економістом Вебером, ефективна діяльність державного управлінського апарату – необхідна умова раціональної організації суспільної та економічної дійсності загалом [2, 5]. Західні теорії бюрократії стверджують, що бюрократи, тобто державні чиновники, не зацікавлені в економічному розпорядженні суспільною власністю, а намагаються, використовуючи унікальні переваги, отримати вигоди за рахунок суспільства. Бюрократи сприяють тенденціям максимізації бюджету, що призводить до надмірного оподаткування та збільшення витрат. Протидіяти бюрократичним намаганням неефективного використання та примноження централізованих фінансових ресурсів здатні досконалі демократичні механізми прийняття рішень, високі морально-етичні цінності суспільства і, значно меншою мірою, система внутрішнього та зовнішнього контролю за діяльністю управлінського апарату [3, 547].

В Україні необхідно підвищити якість державної служби, позбутися бюрократичного синдрому інертності й неефективності. Поширені ліберальні переконання, що недосконалі ринки обов'язково функціонують ліпше від іманентно недосконалих урядів, що держава зробить народу послугу, коли буде менше управляти економікою – перебільшення в тому розумінні, що для деяких країн, в тому числі України, здатність до компетентного адміністративного втручання в господарські процеси – наразі один із суттєвих чинників соціально-економічного розвитку.

Важливо лише не допустити зловживання владою та повноваженнями, що можливо усунути продуманими законами та посадовими регламентами. Однією з фундаментальних ознак ідеальної бюрократії є високий ступінь поділу праці та спеціалізація компетенції, що досягається шляхом точно визначених посадових обов'язків та відповідальності. Парламент як інструмент реалізації певних інтересів водночас створює і можливість блокувати

їх демократичним способом. Джерело сили й впливу урядових структур – державні фінанси – парламентаризм перетворює у дієвий засіб тримати виконавчу владу під контролем.

На законодавчому рівні слід визначити категорію фінансового адміністрування та її складових і повноваження учасників процесу оподаткування. Різні трактування цієї дефініції можна допускати в наукових дослідженнях, а на практиці необхідне чітке, регламентоване законом визначення. З точки зору податкового права зміст терміну “податкове адміністрування” доволі широкий. Відповідна галузь права охоплює: принципи побудови податкової системи; повноваження органів влади різних рівнів у регулюванні податкових відносин; визначення основних понять, що використовуються у податковому законодавстві; права та обов’язки платників податків і повноваження податкових органів; процедури податкового контролю; відповідальність за податкові правопорушення; процедури оскарження рішень і дії податкових органів та ін. Усі поняття, які використовують у фінансовому адмініструванні, повинні бути чітко визначені й сформульовані. Зокрема, визначення суб’єкта оподаткування має принципове значення. Це стосується, наприклад, випадків, коли зобов’язання з нарахування, утримання з платників, перерахування в бюджет податку покладені на третю особу – податкового агента. Важливість цієї проблеми зумовлена тим, що податок з доходів фізичних осіб сплачується переважно податковими агентами. Постає питання: в яких межах і на якій підставі податковий агент повинен відповідати за невиконання цього зобов’язання.

Важливим є чітке визначення механізму розрахунку податкової бази. Фактично відсутня можливість фіксації величини оподатковуваних доходів і майна, які приховуються або не підлягають реальній оцінці, оскільки відсутні досконалі, цілковито надійні методи та засоби виміру.

Хоча податкові ставки, на відміну від

податкової бази, здавалося б, чітко зафіксовані й закріплені податковим законодавством згідно із конкретною базою оподаткування, в реаліях вони набувають невизначеності через неоднозначне трактування положень законодавчо-нормативної бази. Саме на цій підставі юристи і бухгалтери окремих організацій відшукують “законні” методи ухилення від сплати податків, які оскаржують податківці. Аналогічна ситуація виникає і при фіктивній сплаті податків, те саме стосується й податкових пільг. Організації і підприємства намагаються “приєднатися” до числа пільговиків без чітко окреслених законних підстав, що призводить до зниження бази оподаткування та скорочення потенційних податкових надходжень.

Слід зазначити, що об’єктивна складова, базис податкового адміністрування – вітчизняна податкова система – ще не набула завершеної оптимальної структури, не виконує повною мірою своїх функцій. У країнах Заходу розвиток податкових систем наблизився до моменту, коли зміни комбінацій податків і режимів оподаткування, маневрування податковими ставками вичерпують свій реформаторський потенціал. Можна стверджувати, що упродовж ХХ ст. були застосовані майже всі можливі варіанти структурно-нормативних перетворень в оподаткуванні. Процеси інтеграції та глобалізації, синхронні податкові реформи все більше роблять національні податкові системи схожими одна на одну. Україна тільки починає свій шлях у напрямку інтеграції у світову економічну спільноту. Побудова податкової системи, що відповідатиме пріоритетам держави в умовах інтеграції та глобалізації, є одним із найважливіших завдань сьогодення.

Елементом податкового адміністрування є організація Державною податковою службою процесу оподаткування, який охоплює:

1) облікову роботу, облік платників податків та облік надходження податків;

- 2) масово-роз'яснювальну та консультативну роботу;
- 3) прогнозно-аналітичну роботу;
- 4) контрольню-перевірочну роботу.

Як відомо, перш ніж стягувати податки, потрібно чітко знати контингент платників, їхній склад за правом користування пільгами й т. ін. Ретельного обліку потребують також суми надходжень податків. Це пов'язано не лише з необхідністю знати суму доходів бюджету на конкретну дату, а й з потребою визначення законслухняності платника, акуратності виконання ним своїх обов'язків перед державою [4, 41].

Завданням масово-роз'яснювальної та консультативної роботи є надання платникам достатньої інформації для законслухняної та регулярної сплати податків. Державні органи можуть домогтися регулярності та повноти сплати передбачених законодавством сум шляхом роз'яснення платникам призначення податків, механізму податкового обліку, прав платників і можливостей легальної мінімізації сплачуваних сум (завдяки правильному застосуванню пільгового механізму та вибору спрощених систем оподаткування). Правильна організація масово-роз'яснювальної та консультативної роботи дає змогу державі зекономити кошти на інших ланках адміністрування податків.

Прогнозно-аналітична робота передбачає аналіз надходжень та прогнозування на його основі можливих змін щодо рівномірності й достатності наповнення бюджету. При цьому потрібен ретроспективний і поточний аналіз для встановлення чинників зміни податкових надходжень. Прогнозування податкових надходжень повинно бути тісно пов'язане з обліком платників та надходжень. Його потрібно здійснювати на основі показників податко-спроможності, рівня збору податків та ін. Чітке визначення усієї податкової бази за всіма платниками і податковими ставками за всіма видами податків є основою розрахунку реального рівня збору податків. Слід розробити моделі, в яких

врахувати максимальну кількість чинників, що впливають на показники надходження податкових платежів.

Контрольно-перевірочна робота повинна бути заключною ланкою в адмініструванні податків. Після того, як платникам надана необхідна інформація, слід встановити, чи дотримуються вони податкового законодавства. В Україні така ланка є чи не основною. Якість та ефективність контрольню-перевірочної роботи необхідно підвищувати. Актуальним завданням є посилення аналітичної складової контрольню роботи, яка передбачає впровадження в практику податкового контролю комплексного, системного, економіко-правового аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єктів, що перевіряються. При цьому основний акцент потрібно зробити на посиленні ролі та значення камеральних перевірок, які в перспективі повинні стати основною і всеохоплюючою формою контролю. Це пов'язано з тим, що камеральна перевірка найменш трудомістка, й операції, які здійснюються при ній, переважно піддаються автоматизації. Камеральна перевірка має подвійне призначення. По-перше, в процесі її проведення контролюється правильність нарахування податкових зобов'язань, по-друге, проводиться відбір платників для збільшення виїзних перевірок. Система відбору повинна ґрунтуватися на економіко-математичних моделях, які дають змогу оцінити реальні й потенційні податкові зобов'язання платників, і на основі цих даних формувати перелік рекомендованих для документальної перевірки податкових платників. Перспективним напрямом вдосконалення перевірок із виїздом на місця є впровадження в практику роботи податкових органів автоматизованих систем супроводу таких перевірок, що значно підвищить їхню ефективність і скоротить термін проведення.

Нові інформаційні технології відкривають широкі можливості раціоналізації усієї сфери взаємовідносин громадян із

державою. Вже звичною практикою стало подання податкових декларацій і звітності у вигляді комп'ютерних файлів та електронними каналами зв'язку; в більшості розвинутих країн у відкритому електронному доступі функціонують, зокрема, державні реєстри бюджетної системи та податкових та митних органів. У США та Японії проводяться експерименти з поданням податкової звітності мобільним телефоном. Вплив цих процесів на фінансове адміністрування виражається в двох основних формах: раціоналізації та спрощенні традиційних податкових процедур і податкового процесу загалом (що приводить до розгляду структури та елементів податкової системи), та в тенденції універсалізації усього комплексу фінансових відносин індивідів з державою. Остання виявляється лише в окремих моментах, однак у перспективі може трансформуватися в загальний процес реорганізації усієї системи фінансових, соціальних, економічних взаємовідносин громадян із державою. Серед окремих елементів слід відзначити доручення податковій службі представляти інтереси держави в будь-яких справах банкрутства приватних фірм (у Швеції), використання реєстраційного податку для обліку різних операцій із нерухомістю (в Італії), аналогічного податку й податку "на реєстрацію громадян" (у Франції), використання статистичної бази податкових органів для формування загальної статистики національних рахунків держави (у Франції, Італії та інших країнах) залучення податкових органів до боротьби зі злочинністю (розслідування злочинів і переслідування злочинців за звинуваченням у несплаті податків (у США, Великобританії та інших країнах) і т. д. Раціоналізація податкової роботи стосується, перш за все, процесів збору та обробки податкової звітності юридичних і фізичних осіб. Головними напрямками в цій сфері слід виділити концепції "єдиного вікна", "єдиної декларації" та "єдиного платежу" (на єдиний банківський рахунок податкової служби),

які найбільш досконало впроваджені у США, Швеції та Італії [5, 71]. В Україні з метою вдосконалення системи податкового адміністрування необхідно продовжувати розпочату роботу з автоматизації податкової роботи, використовуючи світовий досвід, впроваджувати вищезазначені концепції. Хоча цей процес потребує значних витрат, результатами будуть підвищення ефективності податкової роботи, скорочення затрат податкоплатників та підвищення податкової культури.

Надзвичайно важливим завданням фінансового адміністрування є пошук оптимального балансу прав податкоплатників і повноважень податкових органів. Від його успішного вирішення безпосередньо залежить ефективність функціонування фінансової системи. У багатьох положеннях вітчизняного податкового законодавства не дотримується рівність прав платників і повноважень фінансових органів. Надання переваг інтересам однієї зі сторін призводить або до обмежених можливостей податкових органів щодо поповнення бюджету, або дестимулює економічну активність податкоплатників і знижує довіру до держави.

Проблема балансу прав платників податків і податкових органів відображає центральну для всіх галузей права, що регулюють відносини, які ґрунтуються на владному підпорядкуванні сторін, дилему про відносну цінність прав особистості й держави та обмеження індивідуальних інтересів на користь суспільних. Згідно з ліберальними традиціями, втручання держави у сферу приватних інтересів повинно бути виправданим лише за умови необхідності захисту прав і законних інтересів інших осіб. Цей принцип означає необхідність обмеження заходів примусу до податкоплатників у межах, необхідних для забезпечення виконання державою соціальних функцій. Окреслена теза повинна бути основним критерієм положень податкового законодавства і, в першу чергу, майбутнього Податкового кодексу, які регулюють порядок прове-

дення перевірок, стягнення податку за рахунок майна платника податку, арешту майна, призупинення операцій за банківськими рахунками, огляду приміщень, вилучення документів та застосування інших заходів примусового характеру. Питання про можливість включення нормативних правових актів органів виконавчої влади до складу законодавства про податки і збори й порядок їх оскарження також безпосередньо пов'язане з допустимим рівнем правообмежень у фіскальних цілях.

Завдання забезпечення оптимального співвідношення прав податкоплатників і повноважень податкових органів важливе й тому, що від його вирішення залежить сприйняття суспільною свідомістю справедливості податкової системи. Це повинно відіграти головну роль у зламі негативного ставлення податкоплатників до фіскальної системи. Зміна вектора суспільної правосвідомості нині – основний резерв для підвищення рівня податкової дисципліни, оскільки досягнути цієї мети за рахунок примусових заходів можна лише на короткий час шляхом збільшення видатків на утримання податкових органів, що нереально й неприпустимо в умовах обмеженості бюджетних ресурсів.

Підсумовуючи вищезазначене, можна зробити наступні висновки.

◆ Фіскальне адміністрування – це державне управління податковою системою загалом та структурними елементами – окремими податками щодо їх законодавчого запровадження та проектування, планування й оперативного управління та податкового контролю за дотриманням податкоплатниками законодавства. На законодавчому рівні потрібно чітко визначити категорію фіскального адміністрування та її елементів.

◆ Позитивні наслідки управлінської діяльності елемента залежать від оптимально вибудованої системи адміністрування податків та від рішень і дій управлінського апарату. В Україні необхідно підняти якість державної служби, не допускати зловживань владою та повноваженнями, що можливо усунути ретельно продуманими законами та посадовими інструкціями.

◆ Організація Державною податковою службою України процесу оподаткування включає: облік платників податків та облік надходжень податків; масово-роз'яснювальну та консультативну роботу; прогнозно-аналітичну роботу та контрольну-перевірну роботу. Кожний із цих етапів потребує вдосконалення на основі адміністративних, організаційних та інформаційних технологій.

◆ Податкове законодавство повинно ґрунтуватися на дотриманні оптимального балансу прав податкоплатників і повноважень податкових органів, що сприятиме підвищенню рівня податкової моралі.

### Література

1. Андрущенко В. Л. *Фіскальне адміністрування як процес і мистецтво // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27–35.*
2. Андрущенко В. Л., Федосов В. М. *Західні теорії бюрократії // Ринок цінних паперів. – 2003. – № 9–10. – С. 3–17.*
3. Бланкарт Ш. *Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки / Пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенка. – К.: Либідь, 2000. – 654 с.*
4. Мельник В. М. *Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 5. – С. 40–43.*
5. Кашин В. А. *Новые явления в налоговом администрировании за рубежом // Финансы. – 2004. – № 6. – С. 71–73.*