

Ганна ПЕНЯКОВА

ПРОБЛЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

*Розглянуто питання сутності і методики адміністрування прямих податків. Проаналізовано на-
прями впливу адміністрування прямих податків на їх фінансову ефективність в Україні. Встановлено
основні недоліки управління процесом справляння прямих податків.*

*The essence and methods of collection of direct taxes are examined. Channels of direct taxes collection's
impact on their fiscal efficiency are analysed. Main defects in the administration of collection taxes' process
are revealed.*

Держава, за одним із визначень, – апарат насилля однієї частини суспільства над іншою [1]. Відтак, завжди є супротив її рішенням, у тому числі й у фінансовій сфері. Тим більше, що через оподаткування відбувається вилучення частини приватних доходів та приватної власності. У зв'язку з цим влучним є такий висновок: “Являючи собою односторонній рух вартості, вони (податки – *авт.*) більш жорстко регламентуються державою порівняно з іншими видами фінансових відносин. Саме через це і неможливо досягти максимального регулюючого та фінансового ефекту лише за рахунок внутрішніх елементів податків. Важливу роль тут відіграє підсистема адміністрування податків, через яку і втілюються реальні взаємини між державою і платниками. Від того, наскільки вдало вона побудована, залежить успішність заходів податкової політики” [1, 7].

Різним аспектам адміністрування податків присвячували свої праці В. Андрущенко, В. Мельник, А. Крисоватий, Ю. Іванов та ін. Однак в Україні відбувається лише первинна наукова розробка цієї проблеми, а тому залишаються неопрацьованими питання адміністрування окремих податків та їхніх груп. Висвітлення їх основних аспектів – мета нашої статті.

Досліджуючи адміністрування прямих податків, необхідно спочатку звернутися до визначення базового терміна. Незважаючи на його широке застосування на практиці, перші спроби висвітлення наукової дефініції “адміністрування податків” в Україні були здійснені лише на початку 2000-их рр. за авторством В. М. Мельника [2, 40–43]. В одній із публікацій автора: “адміністрування податків – 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, 4–5]. Серед основних напрямків управлінської діяльності з адміністрування податків В. М. Мельник називає такі: облікова робота (облік платників податків і облік надходження податків); масово-роз'яснювальна й консультативна робота; прогнозно-аналітична робота; контрольно-перевірочна робота. При їх реалізації, відповідно, використовуються облікові, соціальні, аналітичні і контрольні технології. Принагідно слід зазначити, що до введення “в науковий обіг” поняття “адміністрування податків” у складі так званої “податкової роботи” розглядалися такі її основні етапи:

виявлення об'єктів, що підлягають оподаткуванню; облік та реєстрація податкових об'єктів; надання пільг; обстеження та дослідження платників, збір необхідних для оподаткування матеріалів; встановлення оборотів, доходів, проведення оцінок майна та нарахування окладів податків; облік платежів; стягнення недоїмки; розгляд скарг [4, 5]. Усі вони можуть бути згруповані за названими сегментами сучасного адміністрування податків. На відміну від нього, "податкова робота" у першій половині ХХ ст. практично не передбачала застосування соціальних технологій та була більш односторонньо орієнтована на інтереси держави.

Аналіз низки сучасних публікацій з податкової тематики дозволив встановити, що згадки про адміністрування податків та опис окремих управлінських процедур останнім часом досить часто зустрічаються у вітчизняній фінансовій літературі. Зокрема, В. Л. Андрущенко визначає "фіскальне адміністрування" [5, 27–35] (яке, однак, є поняттям значно ширшим та може структурно включати адміністрування податків), Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова – "адміністрування податкових зобов'язань" [6, 186] (яке, навпаки, змістовно вужче і може розглядатися як сегмент адміністрування податків).

Ми в своєму дослідженні ґрунтуватимемося на наведеному вище визначенні В. М. Мельника.

Відомо, що обов'язки з адміністрування податків в Україні покладено на Державну податкову службу України, Державну митну службу України, органи Пенсійного фонду та фонди державного соціального страхування. Але, якщо проаналізувати функції названих інституцій, то питання адміністрування прямих податків (без урахування зборів і обов'язкових платежів) підпадають під компетенцію податкових органів. Під час реалізації своїх завдань за даним напрямком вона взаємодіє (в тому числі в частині обміну інформацією) переважно з державними реєстраторами, Державним казначейством України, Державною конт-

рольно-ревізійною службою України, Пенсійним фондом України, органами соціального страхування, Національним банком України, Державним комітетом статистики України, комерційними банками.

Загалом адміністрування прямих податків передбачає виконання низки управлінських процедур, коротку характеристику яких буде наведено нижче.

Будь-яке сучасне оподаткування так чи інакше першочергово стосується фізичних осіб. І питання не в тому, чи є фізична особа платником конкретного податку. Адже, якщо не враховувати державні підприємства, то заснування юридичних осіб так званого "першого ешелону" здійснюється фізичними. Це вже потім існуючі юридичні особи можуть самі ставати співзасновками. Крім того, представлення юридичної особи та організація функціонування провадиться її керівниками – фізичними особами. Таким чином, фізична особа є тією центральною фігурою, з якої починається процес адміністрування податків, у тому числі прямих. Відповідно, технології управлінської діяльності, порядок їх проектування та функціонування повинні враховувати цей факт.

Якщо у подальшому фізична особа отримує лише ті доходи, які згідно з чинним законодавством оподатковуються біля джерела виплати, то її контакти з податковою службою не є обов'язковими, сплата належних з неї податків проводиться податковими агентами (роботодавцями чи іншими надавачами доходу). Оподаткування ж майна здійснюється через відповідні установи (виконавчі структури органів місцевого самоврядування, органи реєстрації тощо).

В Україні існує специфіка обліку й обслуговування так званих "великих платників податків". Однак питання його доцільності дискутується у колах податківців-практиків та податківців-науковців. Частина їх вважає виправданим створення особливих умов стосунків з платниками, що забезпечують найбільші надходження до бюджету. Інша ж частина висловлює протилежну думку. Зокрема, В. М. Мельник з цього приводу зазначає:

“...бальна оцінка (за результатами якої платників відносять до категорії “великих” – *авт.*) проводиться за абсолютними показниками, які не дають відповіді на питання про ефективність діяльності суб’єкта господарювання. Абсолютні ж обсяги його валових доходів у більшості випадків досягаються екстенсивними шляхами зростання масштабів та напівмонополюським положенням на ринку. Крім того, навіть поверхневий аналіз зведеного бюджету України доводить, що основну суму його доходів дають середні та малі підприємства, фізичні особи. Це тим більше є незаперечним, якщо згадати, що кінцевими платниками майже всіх непрямих податків є саме названі суб’єкти. “Великі” платники – не що інше, як передавальна ланка. Що ж до законодавства нашої держави, то воно взагалі не поділяє платників на “великих” та “невеликих”, зате зобов’язує державні служби забезпечувати рівні умови роботи всім платникам (мається на увазі Закон “Про систему оподаткування”, який доводить для обов’язкового виконання принципи оподаткування)” [1, 144].

У ході адміністрування прямих податків органами податкової служби здійснюється облік податкових зобов’язань та їх погашення платниками [7]. Самостійно визначені суми враховуються на підставі прийнятих від платників декларацій та звітних розрахунків. Зокрема, декларуванню в Україні підлягають три прямих податки: на прибуток підприємств, на доходи фізичних осіб (у визначених законом випадках: для реалізації прав на податковий кредит, при отриманні іноземних доходів тощо), на промисел. З інших – платниками складаються звітні розрахунки.

Дані отриманих від платників звітних документів заносяться до їх особових рахунків (вручну – якщо звіт поданий на паперовому носії, і автоматично – якщо звітність електронна). Після введення даних здійснюється автоматичний арифметичний контроль, відсортування звітів з помилками, донарахування податкових зобов’язань, застосування фінансових санкцій і повідомлення про це відповідних платників.

Податкові зобов’язання можуть враховуватися також на підставі актів перевірок. Взагалі органи податкової служби можуть визначити їх у випадках: порушення платником податкового законодавства (неподання звітності у визначені законодавством терміни; неправильного визначення сум податків, що підлягають сплаті); покладання законом на фіскальні органи обов’язку обчислити податок.

Дані про погашення платниками податкових зобов’язань надходять від підрозділів державного казначейства і також враховуються в особових рахунках платників. У випадку помилкової чи надмірної сплати податку, відповідна сума перевищення приймається у рахунок майбутніх платежів. Також за бажанням платника, зафіксованим у відповідній заяві, вона може бути спрямована на погашення податкового зобов’язання чи податкового боргу з інших податків і зборів, що адмініструються податковою службою, або повернена на банківський рахунок, за поштовим переказом на вказану адресу чи за чеком на отримання готівки (якщо рахунок в банку не відкрито). У випадку повернення орган податкової служби після отримання заяви готує висновок, який передає до казначейства (а щодо коштів місцевого бюджету – попередньо погоджує з районним чи міським фінансовим органом). Безпосередньо процедура повернення реалізується підрозділами Державного казначейства.

Адміністрування податків в Україні передбачає надання низки послуг платникам податків, яке є обов’язком податкової служби і її працівників. Узагальнений перелік таких послуг містить: консультування (як через інформаційно-довідкову службу, так і безпосередньо); надання відповідей на письмові запити; оприлюднення інформації (в тому числі в мережі Internet) про порядок виконання вимог податкового законодавства та про результати роботи податкової служби; навчання з питань застосування податкового законодавства; організація зв’язку (в тому числі за “гарячою лінією”), зустрічей та особистих прийомів платників з представниками служби.

Особливе значення у сучасних умовах мають відповіді (на письмові запити), надані у формі податкових роз'яснень. Вони можуть надаватися підрозділами податкової служби усіх рівнів. У випадках розгляду запитів, що надійшли до центрального апарату податкової служби (в тому числі від підпорядкованих структур), проведення аналізу законодавчих та інших нормативно-правових актів з питань оподаткування, запровадження нового виду податку або внесення змін до правил оподаткування, голова Державної податкової адміністрації України може прийняти рішення про необхідність підготовки узагальнюючого податкового роз'яснення. Вони є важливими для платників, оскільки уточнюють порядок дій з питань, нечітко визначених законодавством.

Діяльність платників податків з питань, пов'язаних із виконанням зобов'язань перед державою, підлягає контролю. З його допомогою регулюються правила поведінки, встановлюються однакові умови функціонування бізнесових структур, забезпечується реалізація принципів справедливості в оподаткуванні.

Як правило, органи податкової служби здійснюють такі перевірки: документальні невізні, планові виїзні, позапланові виїзні. Щодо невізних перевірок вживаються також назви "камеральні", "кабінетні". Нині порядок їх проведення жорстко унормований (враховуючи можливості зловживань та порушень прав платників, які мали місце на попередніх етапах становлення адміністрування податків в Україні). Наприклад, планові перевірки передбачають необхідність попередження платника, усі виїзні перевірки проводяться з реєстрацією інспекторів і їхніх посвідчень у спеціальному обліковому реєстрі платника, їхня тривалість і періодичність обмежені [8]. Порядок проведення контрольно-перевірочних дій описаний у багатьох літературних джерелах, тому ми не приділятимемо йому окремої уваги [9; 10].

Крім наведеного, необхідно зауважити, що невід'ємною складовою адміністрування

будь-яких податків (і прямих тут не виключення) є ретроспективний та поточний аналіз надходжень, а також прогнозування можливих їх змін за сумою та часом потрапляння до бюджету. При цьому застосовуються елементи факторного аналізу (хоч і досить обмежено через недостатню розробленість спеціальної для потреб оподаткування методики та значний обсяг тіньових операцій в економіці, що унеможлиблює виокремлення стабільних чинників впливу), прийоми спостережень та експериментів, анкетування та інтерв'ювання, економіко-математичного моделювання, експертних оцінок. Загалом прогнозно-аналітична робота має значний практичний результат – розрахунки очікуваних надходжень податків. Робота щодо їх підготовки ведеться спільно з Міністерством фінансів. Названі плани справляють надзвичайно потужний вплив на соціально-економічне життя всієї країни, оскільки саме на їх основі складаються проекти бюджетів [1, 154].

Наведене вище характеризує основні засади і процедури адміністрування податків в Україні, що стосуються і управління процесом справляння прямих податків. Ми не наводили тут специфіку облікових процедур стосовно платників ПДВ, особливості контролю, пов'язані з відшкодуванням ПДВ, обігом та маркуванням підакцизних товарів, оскільки названі питання поза змістовими межами нашого дослідження. Також тут не розкрито порядки оскарження дій податкових органів, адміністрування податкового боргу, тому що ми вважаємо їх нехарактерними для загального управлінського процесу, такими, що застосовуються у нестандартних, особливих випадках.

Слід також зазначити, що за висновками українських науковців [11], отриманими на основі аналізу практики, адміністрування податків у нашій країні поки-що має низку недоліків організаційного та методичного характеру, серед яких головними, стосовно також і прямих податків, є:

– у питаннях облікової роботи – необґрунтований поділ платників з віднесенням

частини з них до “великих”; нагромадження специфічних процедур у зв’язку із забезпеченням функціонування пільгових систем оподаткування;

– у питаннях масово-роз’яснювальної та консультативної роботи – організаційне поєднання підрозділів, відповідальних за даний напрямок, з функціонуванням інших підрозділів податкової служби, у тому числі за напрямком контролю, що не слугує підвищенню рівня довіри платників та становленню атмосфери партнерства;

– у питаннях прогнозно-аналітичної роботи – недосконалість методики факторного аналізу надходжень та аналізу податкоспроможності суб’єктів господарювання;

– у питаннях контрольно-перевірочної роботи – надмірний адміністративний тиск на платників через відносно короткі міжперевірочні інтервали (порівняно із практикою розвинених країн).

Однак, варто зазначити, що адміністрування податків в Україні є в основному фіскально зорієнтованим. Цьому сприяє очевидне переважання сегмента контрольно-перевірочної роботи. Її результативність характеризується даними, наведеними на рис. 1.

Як свідчать дані рис. 1, за рахунок до-

нарахувань за аналізований період забезпечувалася значна частка податкових доходів зведеного бюджету: 2005 р. – 7,7%, 2006 р. – 5,9%, 2007 р. – 3,7%, 2008 р. – 3,8%.

Поряд із наведеним, слід зазначити, що контрольно-перевірочна робота в частині адміністрування прямих податків демонструє дещо інші результати. Це можна простежити на прикладі податку з доходів фізичних осіб (табл. 1).

Отже, частка донарахувань за результатами перевірок правильності сплати прямих податків у доходах, забезпечуваних ними, є значно меншою, ніж загалом по всіх податках. Це можна пояснити тим, що механізм цих податків, на відміну від універсальних акцизів, не передбачає відшкодувань по масштабних господарських операціях (як то експортні). Звідси менша зацікавленість у їх використанні для проведення незаконних дій з метою отримання бюджетних коштів. Ми обрали для аналізу саме податок з доходів фізичних осіб, який також передбачає податковий кредит (але споживчого, а не господарського характеру).

Крім того, більшість прямих податків використовуються суспільством триваліший період часу, а відтак їх механізми є більш апробованими та удосконаленими.

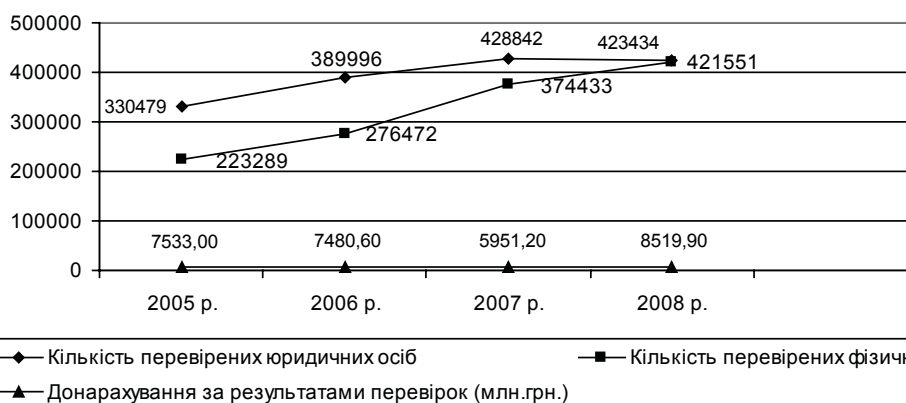


Рис. 1. Результативність контрольно-перевірочної роботи Державної податкової служби України у 2005–2008 рр.

Таблиця 1

Результати контрольно-перевірочної роботи по податку з доходів фізичних осіб в Україні

№ п/п	Показники	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.
1	Додатково нараховано за актами перевірок (млн. грн.)	334,3	453,0	558,7	746,5
2	Частка донарахувань у загальних надходженнях податку (%)	1,9	2,0	1,6	1,6

Разом з тим, процес адміністрування прямих податків складний, враховуючи конструкцію механізмів основних із них (а саме – прибуткових). Він вимагає значних трудових затрат службовців та, відповідно, фінансування на утримання підрозділів служби. У зв'язку з цим необхідно зазначити, що витрати на адміністрування податків знижують їх залишкову фіскальну ефективність, а тому зростання таких витрат не є бажаним.

За результатами проведеного аналізу штатної структури та розподілу обов'язків між посадовими особами податкової служби встановлено, що майже половина працівників задіяні у процесі адміністрування прямих податків. Це дає підстави вважати, що приблизно 50% витрат на утримання служби є витратами на адміністрування прямих податків (точне визначення суми неможливе через те, що низка підрозділів служби одночасно обслуговують процес справляння податків різних класифікаційних груп).

Відповідно до наведеного, можна говорити про другий бік впливу адміністрування прямих податків на їхню фіскальну ефективність: якщо контрольні та пов'язані з ними процедури сприяють зростанню надхо-

джень, то вартість процесу справляє обернений вплив, зменшуючи залишкові суми. В Україні вартість адміністрування прямих податків характеризується даними, наведеними в табл. 2.

Скорочення показника співвідношення витрат на адміністрування із забезпеченими надходженнями прямих податків свідчить про позитивну тенденцію зростання їх залишкової фіскальної ефективності протягом аналізованого періоду.

Підсумовуючи вищезазначене, приходимо до висновку, що загалом наведені матеріали підтверджують важливість дослідження спеціальних форм і методів зовнішнього приведення в дію елементів податків (або адміністрування податків) як невід'ємної складової їх механізму. Результати ж дослідження показують, що існує два типи різноспрямованого впливу адміністрування прямих податків на їх фіскальну ефективність, які потребують ретельного аналізу і в майбутньому:

- реалізація процедур адміністрування сприяє зростанню бюджетних надходжень;
- зростання витрат на адміністрування справляє обернений вплив на залишкову фіскальну ефективність.

Таблиця 2

Витрати на адміністрування прямих податків в Україні

№ п/п	Показники	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.
1	Витрати на забезпечення адміністрування прямих податків (млн. грн.)	1102,0	1206,7	1615,8	2170,4
2	Співвідношення витрат на адміністрування прямих податків із сумами надходжень від них (%)	2,4	2,2	2,1	2,1

Література

1. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: Монографія. – К.: Комп'ютерпрес, 2006.
2. Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 5. – С. 40–43.
3. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 3–9.
4. Бекаревич А. С. Организация и техника налоговой работы. – М.: Госфиниздат, 1940.
5. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27–35.
6. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент: Підручник. – К.: Знання, 2008.
7. Інструкція про порядок ведення органами державної податкової служби оперативного обліку податків і зборів (обов'язкових платежів), що надходять до бюджетів та до державних цільових фондів, затверджена наказом ГДПІ Мінфіну України від 12.05.1994р. №37 (в редакції наказу ДПА України від 03.09.2001р. №342) зі змінами та доповненнями // Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/>
8. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності. Указ Президента України від 23.07.1998р. №817/98 // Режим доступу: <http://www.liga.net/>
9. Мельник В. М. Контроль і ревізія діяльності підприємств (короткий курс): Навчальний посібник. – Одеса: Астропринт, 1999.
10. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації). – К.: Ред. журн. "Вісник податкової служби України", 2002.
11. Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії. – Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. – Державна установа "Інститут економіки та прогнозування Національної академії наук України". – К., 2007. – 31 с.