

Нікітішин А.О.,

кандидат економічних наук,
головний державний податковий ревізор-інспектор
ДПА у Вінницькій області

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УМОВАХ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КРИЗИ

Розглянуто теоретико-практичні питання податкової системи України. Розроблено нові підходи до адміністрування податків, зокрема шляхом зменшення ризиків ухилення від оподаткування і зниження податкового навантаження на платників податків.

The article deals with the theoretical and practical questions of taxation system of Ukraine and elaborates new approaches toward administering taxes, in part through reducing risks from tax evasion and decreasing tax pressure on taxpayers.

Ключові слова: адміністрування податків, механізм адміністрування, фінансово-економічна криза, податкові надходження, ефективність збору податків.

Світова фінансово-економічна криза, яка є причиною негативних процесів у вітчизняній економіці, поставила нові завдання перед державними інститутами й потребує оперативного підвищення продуктивності їх роботи. У системі державного управління соціально-економічними процесами важливе місце посідають фінансові органи і, зокрема, державна податкова адміністрація. Враховуючи постійний дефіцит фінансових ресурсів, значний фіскальний дисбаланс, останнім часом її роль у реалізації державної політики підтримки добробуту суспільства тільки зростає.

Забезпечення належних податкових надходжень як складова фінансової політики є досить складним завданням навіть у періоди економічного піднесення, а розбалансування зовнішніх і внутрішніх ринків, зменшення доходів і погіршення фінансового становища платників податків висуває нові вимоги перед державною податковою адміністрацією. В таких умовах механізм збору податків потребує подальшої оптимізації, при цьому його інструменти й засоби реалізації мають враховувати сучасний і прогностичний соціально-економічний розвиток держави, потреби основного учасника податкових відносин — платника податків.

Актуальність теми дослідження зумовлена необхідністю постійного вдосконалення адміністрування податків, що надає змогу усунути такі явища, як недотримання принципів послідовності і пріоритетності у відносинах між державою і платниками податків у складних економічних умовах.

Дослідженню теоретичних і практичних основ адміністрування податків присвячено праці таких вітчизняних науковців, як І.Я. Чугунов, Г.О. П'ятаченко, А.М. Соколовська, П.В. Мельник, В.М. Федосов, В.М. Мельник, А.І. Крисоватий, І.О. Луніна, В.М. Опарін та ін. Однак, віддаючи належне науковим працям учених, слід зауважити, що на сьогодні дослідження питань поліпшення вітчизняного

механізму адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи практично відсутні.

Метою статті є аналіз сучасної системи адміністрування податків і розробка пропозицій щодо її вдосконалення з урахуванням негативних проявів фінансово-економічної кризи.

Адміністрування податків є комплексом заходів з управління перерозподілом і рухом вартості від платників податків до бюджетів усіх рівнів. Метою такої управлінської діяльності є ефективне забезпечення бюджетів фінансовими ресурсами. Відповідно до положень Світового податкового кодексу дієва й компетентна податкова служба є однією з основних вимог, яких слід дотримуватися при створенні ефективної податкової системи¹. Саме тому податковій адміністрації, враховуючи складну фінансово-економічну ситуацію, необхідно переглянути свої першочергові плани щодо модернізації. Забезпечення належних бюджетних доходів потребуватиме усунення недоліків, таких як недосконала організаційна структура, неефективність податків, застарілі інформаційні технології тощо. Серед останніх позитивних змін у напрямі налагодження партнерських відносин із платниками податків, як зазначають іноземні інституції, є створення контактного центру для обробки запитів платників податків, що дасть змогу запобігти помилкам, замість того щоб виправляти їх².

За I квартал 2009 року реальний обсяг ВВП України скоротився на 20 %, за II квартал — на 18 %, що призвело до падіння бюджетних доходів. У таких умовах податкова адміністрація вживає всіх заходів для виконання запланованих бюджетних призначень. Фінансово-економічна криза по-різному вплинула на сектори економіки. У більшості розвинутих країн світу особливо постраждали фінансовий сектор, будівельна й автомобільна галузі, тож саме на них мають звернути основну увагу податкові адміністрації.

У січні — липні 2009 року консолідований фінансовий результат вітчизняних підприємств до оподаткування становив 4,052 млрд грн, що на 95,6 % менше, ніж за аналогічний період минулого року. Прибуток підприємств за січень — липень 2009 року становив 72,029 млрд грн, збитки — 67,977 млрд грн (за аналогічний період минулого року — відповідно 111,107 і 19,929 млрд грн). У розрізі деяких видів економічної діяльності за січень — липень 2009 року негативний фінансовий результат до оподаткування становив: у промисловості — 0,764 млрд грн (прибуток — 23,877 млрд, збитки — 24,641 млрд); у будівництві — 1,340 млрд грн (прибуток — 1,262 млрд, збитки — 2,602 млрд); у фінансовій діяльності — 8,318 млрд грн (прибуток — 13,722 млрд, збитки — 22,040 млрд грн)³.

¹ Василюк О.Д. Податкова система України. — К.: ВАТ “Поліграфкнига”, 2004. — С. 32.

² Pustovoytova N. The Ukrainian Tax Administration's Response to the Crisis. January 29, 2009; [Електр. ресурс]. — <http://crisistalk.worldbank.org/2009/01/the-ukrainian-taxadministrations-response-to-the-crisis.html>.

³ За даними Державного комітету статистики України. — http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/fin/fin_rez/fr_ed/fr_ed_u/fr_ed_0709_u.htm.

Як наслідок, у січні — липні 2009 року значне зменшення збору платежів до державного бюджету України порівняно з аналогічним періодом минулого року спостерігається в добувній промисловості — на 3,532 млрд грн, або на 34,7 %, у будівництві — на 1,164 млрд, або на 39,9 %, в обробній промисловості — на 1,971 млрд грн, або на 11,6 %⁴.

Як бачимо, погіршення вітчизняних показників економічного розвитку призводить до зменшення податкових надходжень, адже платники податків змушені перебудовувати стратегію господарювання вже в короткостроковій перспективі. Нагадаємо, що зміна поведінки платників податків може включати такі варіанти:

- здійснення операцій, які підлягають оподаткуванню без реєстрації в контролюючих органах;
- навмисне заниження належних до сплати сум податків при поданні податкової звітності;
- несплата або недоплата належних сум податків (виникнення податкової заборгованості);
- незаконне декларування сум, які мають бути повернені (відшкодовані).

Зазначений перелік не є вичерпним, і з поглибленням економічної кризи така поведінка буде притаманна дедалі більшій кількості платників. Відповідно підвищуватимуться й податкові ризики через можливість порушення податкового законодавства, що спричинятиме бюджетні втрати. Отже, науковці відносять зменшення ризиків ухилення від оподаткування до найважливіших заходів із мінімізації впливу кризи на дохідну частину бюджету⁵. Саме тому важливим питанням є попередження таких ризиків, оперативне реагування з метою їх мінімізації.

Незважаючи на уповільнення темпів економічного спаду, певні стабілізаційні процеси в економіці країни, у ряді регіональних податкових адміністрацій надходження з податку на прибуток у I півріччі 2009 року є значно меншими, ніж фактичне зниження обсягів промислового виробництва. Зокрема, індекс останніх у Дніпропетровській області за цей період становив 63,1 %, а задекларовані суми податку на прибуток — лише 30,4 % до аналогічного періоду минулого року. У Донецькій області темпи падіння надходжень сягали 41,2 % при індексі промислового виробництва 66,2 %, у Запорізькій області — відповідно 51,4 % і 61,8 %.

Таке зменшення величини декларованих сум податку на прибуток, на нашу думку, пов'язане як із загальним погіршенням макроекономічної ситуації, так і зміною поведінки платників податків. Зауважимо також, що у 2009 році спостерігалася певна невідповідність у темпах зниження споживання електроенергії (на 21 %) та промислового виробництва (на 30 %)⁶.

⁴ За даними Державної податкової адміністрації України. — http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=71425.

⁵ *Луніна І.О.* Шляхи мінімізації впливу фінансової кризи на бюджет України / *І.О. Луніна, В.В. Баліцька, О.В. Короткевич, Н.Б. Фролова* // *Фінанси України*. — 2008. — № 12. — С. 26.

⁶ Аналітична записка Головної служби соціально-економічного розвитку щодо реалізації урядом бюджетної політики у 2009 році: [Електр. ресурс]. — <http://president.gov.ua./news /14828.html>.

На прийняття платниками податків рішення про ухилення від оподаткування впливають ефективність роботи податкової адміністрації, стан законодавчого інституту відповідальності, загальні масштаби ухилення та його суспільне сприйняття. Тут доречно згадати, що Кабінет Міністрів України, маючи на меті профінансувати насамперед соціальні видатки, постановою “Про економію бюджетних коштів, передбачених для утримання органів державної влади та інших державних органів”⁷ зменшив фінансування податкової адміністрації. Разом із тим, вимоги до її роботи стають дедалі суворішими. Це може призвести в деяких випадках до погіршення ефективності збору податків, боротьби з ухиленнями від оподаткування й, відповідно, зниження бюджетних доходів.

Поряд із виконанням головного завдання — фінансового забезпечення доходної частини бюджетів усіх рівнів — податкова адміністрація має забезпечити й такі: розширення допомоги платникам податків — фізичним і юридичним особам, поліпшення комунікацій із зовнішнім середовищем, оперативна розробка законодавчих пропозицій з удосконалення податкового механізму, мінімізація ризиків ухилення від оподаткування. В умовах фінансово-економічної кризи такі заходи мають включати, зокрема:

- оперативне й ефективне забезпечення реалізації урядових ініціатив у сфері оподаткування, у тому числі шляхом істотного поліпшення діалогу з платниками податків;
- перегляд і оптимізацію системи авансової сплати податків із метою зменшення тиску на обігові кошти їх платників;
- пришвидшення податкових повернень (відшкодувань) сумлінним платникам податків;
- ширше використання механізму перенесення термінів сплати податкових зобов’язань (відстрочення, розстрочення);
- посилення профілактичної роботи з платниками групи ризику.

Дослідження підтверджують, що поведінка платників податків залежить від соціальних інституцій, ставлення до урядових дій та ефективної роботи податкової адміністрації⁸. Таким чином, поліпшення комунікацій із платниками податків має відбуватися з урахуванням специфічних наслідків фінансово-економічної кризи. Деякі кроки в цьому напрямі вже зроблено. Наведемо лише один приклад: у вересні 2009 року голова Державної податкової адміністрації України С.В. Буряк дав доручення головам регіональних податкових адміністрацій провести зустрічі з керівництвом територіальних відділень Всеукраїнської громадської організації “Асоціація платників податків України” з питання забезпечення ефективної співпраці й належної взаємодії.

⁷ Про економію бюджетних коштів, передбачених для утримання органів державної влади та інших державних органів: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 943: [Електр. ресурс]. — <http://www.ligazakon.ua>.

⁸ *Ткачук Р.* Державні фінанси в розвиткових та перехідних країнах. — К., 2006. — С. 236.

Авансова сплата податків негативно впливає на їх платників, зменшуючи обігові кошти, дефіцит яких особливо відчувається в період кризи. За умови, що авансова сума податкового зобов'язання розраховується за результатами діяльності минулих податкових періодів, негативні зміни в економіці призводять до того, що такі аванси будуть значно більшими від фактичного річного податкового зобов'язання за рахунок як інфляційних процесів, так і погіршення показників господарської діяльності.

Із позицій законодавчого регулювання вітчизняна система оподаткування побудована таким чином, що платники податків не несуть значного фіскального навантаження при сплаті авансових платежів, сплачуючи податкові зобов'язання вже за фактичними результатами господарської діяльності. Проте у процесі організації виконання планових завдань податковими органами забезпечення авансової сплати податків є досить поширеним явищем. Особливо ця проблема проявляється при адмініструванні податку на прибуток і податку на додану вартість. Так, станом на 01.09.2009 обсяги переоплат до Зведеного бюджету становили 10,710 млрд грн; за січень — серпень 2009 року переоплата зросла на 1,713 млрд грн, або на 19,0%⁹.

У вітчизняній практиці оподаткування мають місце випадки зміни порядку нарахування і сплати податків. Принагідно нагадаємо, що відповідно до положень Закону “Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України”¹⁰ платники податку на прибуток підприємств за результатами 11-ти місяців 2008 року зобов'язані подати декларацію і сплатити податкове зобов'язання, нараховане згідно з цією декларацією у строки, встановлені законом для місячного податкового періоду. У 2009 році народний депутат України О.В. Ляшко подав до Верховної Ради законопроект “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”¹¹ щодо нарахування і сплати податку за 11 місяців 2009 року.

Враховуючи викладене, вважаємо, що в період фінансово-економічної кризи авансові платежі слід максимально наблизити до фактичних розрахунків, а фіскальним органам — обмежитись у примусовому залученні авансових платежів для забезпечення виконання бюджетних призначень.

Податкові повернення (відшкодування) можуть підтримати платників податків у кризовий період шляхом поповнення їхніх обігових коштів. Для розв'язання цієї проблеми, наприклад, у Бельгії, Португалії та Іспанії прискорено процедуру відшкодування ПДВ, у Польщі зменшено період для повернення податку зі 180 до

⁹ Аналітична записка щодо стану виконання Держбюджету за січень — серпень 2009 року / Головна служба соціально-економічного розвитку: [Електр. ресурс]. — <http://president.gov.ua/news/14860.html>.

¹⁰ Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України: Закон України від 28.12.2007 № 107-VI: [Електр. ресурс]. — <http://www.ligazakon.ua>.

¹¹ Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств: Проект Закону України від 01.09.2009 № 5082: [Електр. ресурс]. — <http://www.ligazakon.ua>.

60 днів¹². У Чеській Республіці планується пришвидшене повернення ПДВ для платників, які подають податкові декларації в електронному вигляді. У Франції із січня 2009 року повернення ПДВ для компаній є щомісячними замість кварталних, як було раніше. У Словаччині, за умови дотримання певних вимог, платники податків можуть отримати повернення ПДВ протягом 30-ти днів. У Іспанії з 1 січня 2009 року можливо отримати повернення ПДВ щомісяця замість раз на рік¹³.

У Російській Федерації платникам податків — експортерам надано можливість отримувати бюджетне відшкодування з ПДВ до остаточного оформлення митної декларації. У цьому разі повернення податку здійснюється на основі реєстру митної декларації. В Європейському Союзі з 1 липня 2009 року паперову експортну декларацію замінено на електронну. Як доказ проведення експортних операцій до податкових органів надсилатиметься електронне повідомлення замість паперової експортної форми¹⁴.

На нашу думку, потрібно оптимізувати сам процес відшкодування, з метою його пришвидшення, шляхом надання пріоритету в обробці податкової звітності сумлінним платникам податків. Зворотний бік оптимізації цього процесу — необгрунтована затримка відшкодування.

У період макро- й мікроекономічної нестабільності значна кількість платників стикається з тимчасовими проблемами розрахунків із бюджетами всіх рівнів. І саме виникнення податкової заборгованості є значним фіскальним ризиком у такий період. На 01.09.2009 загальна сума податкового боргу до Зведеного бюджету (з урахуванням податкового боргу платників, стосовно яких порушено провадження у справі про банкрутство або прийнято рішення суду про призупинення стягнення) становила 16,038 млрд грн. Лише за січень — серпень 2009 року загальна кількість платників податків — боржників збільшилася на 14,8 тис. суб'єктів господарювання, або на 18,3%. Найбільше зростання відбулося в м. Києві (на 7860 суб'єктів), у Київській (на 1281) та Харківській (на 1142) областях. Кількість боржників із сумою боргу понад 1 млн грн зросла на 196 суб'єктів господарювання.

Одним із варіантів допомоги платникам податків є використання механізму розстрочення або відстрочення податкових зобов'язань за умови відсутності можливості їх сплати. З огляду на це деякі європейські країни спростили умови розстрочення й відстрочення податкових зобов'язань платникам податків, надаючи їм можливість уникнути банкрутства і припинення господарської діяльності. В Індонезії протягом січня — червня 2009 року платники податків мали змогу скорочувати щомісячні чергові внески податку на прибуток до 25%. У Бразилії терміни для

¹² Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway: [Електр. ресурс]. — http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text.

¹³ Tax responses to the global economic crisis. International Tax: [Електр. ресурс]. — http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_respondingtoeconcrisis_032009.pdf.

¹⁴ World Tax Advisor. 19 June 2009: [Електр. ресурс]. — http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_worldtaxadvisor_090619.pdf.

сплати найголовніших федеральних корпоративних податків було відстрочено, таким чином компанії було забезпечено додатковими обіговими коштами¹⁵. У Російській Федерації запроваджено механізм розстрочення сплати ПДВ за податкові періоди починаючи з III кварталу 2008 року¹⁶.

Велика увага податкової адміністрації, враховуючи значний вплив світової економічної кризи, зокрема зниження цін на стратегічну продукцію металургійної й хімічної галузей, має бути спрямована на роботу з великими платниками податків. Станом на 01.09.2009 у спеціалізованих податкових інспекціях обслуговується 801 підприємство, що становить 17% від загальної кількості великих платників податків. Значною є частка надходжень від великих платників податку на прибуток у загальних надходженнях у Донецькій, Дніпропетровській, Запорізькій, Луганській, Київській, Харківській областях та м. Києві. За результатами фінансово-господарської діяльності в I півріччі 2009 року такими платниками податків отримано збитків на 30,9 млрд грн, що на 4,5 млрд грн (на 17%) більше, ніж у 2008 році. Порівняно з 2008 роком задекларовані суми збитків збільшилися у 17-ти регіональних податкових адміністраціях. Найбільше зростання відбулося в Донецькій (на 1,197 млрд грн), Харківській (на 1,030 млрд), Дніпропетровській (на 0,611 млрд), Запорізькій (на 0,415 млрд грн) областях.

Саме великі платники податків, ураховуючи несприятливу кон'юнктуру на зовнішніх ринках, через створення значних ризиків фіскального дисбалансу можуть спричинити істотне падіння бюджетних доходів. У січні — серпні 2009 року ця категорія платників сплатила до загального фонду державного бюджету 48,4 млрд грн, що становить 74,6% від загального збору платежів органами державної податкової служби за цей період. Протягом січня — серпня 2009 року до загального фонду державного бюджету великі платники сплатили 14,8 млрд грн податку на прибуток, що на 7,1 млрд грн (на 33%) менше, ніж 2008-го.

Із метою підтримки великих платників податків Кабінет Міністрів України прийняв постанову “Про першочергові заходи щодо стабілізації ситуації, що склалася в гірничо-металургійному та хімічному комплексі”¹⁷, яка передбачає пришвидшення механізму відшкодування податку на додану вартість для експортерів продукції гірничо-металургійного й хімічного комплексів. У жовтні 2009 року прийнято Національний план дій з поліпшення адміністрування податків, у межах реалізації якого передбачено створення у структурі центрального апарату податкової адміністрації центрального офісу з обслуговування великих платників податків із регіональними

¹⁵ Tax responses to the global economic crisis. International Tax: [Електр. ресурс]. — http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_respondingtoeconcrisis_032009.pdf.

¹⁶ Решение Экономического совета Содружества Независимых Государств о предложениях государств — участников СНГ по преодолению негативных последствий мирового финансового кризиса от 12 декабря 2008 года: [Електр. ресурс]. — <http://www.ligazakon.ua>.

¹⁷ Про першочергові заходи щодо стабілізації ситуації, що склалася в гірничо-металургійному та хімічному комплексі: Постанова Кабінету Міністрів України від 14.10.2008 № 925: [Електр. ресурс]. — <http://www.ligazakon.ua>.

відділеннями у Дніпропетровській, Одеській областях і м. Києві, що є позитивним кроком у обслуговуванні цієї категорії платників.

Таким чином, відповіддю на глобальну фінансово-економічну кризу має стати значне підвищення ефективності роботи податкової адміністрації. Постають вимоги поліпшення збору податків, їх контролю, удосконалення управлінських функцій, кадрової політики, інформаційної складової, уточнення стратегії та першочергових завдань тощо. Реалізація таких заходів повинна максимально узгоджуватися із загальнонаціональною фінансовою політикою, а підходи до адміністрування податків слід будувати виходячи з головного завдання — створення умов для відновлення економічного зростання в Україні.

Новим завданням податкової адміністрації має стати допомога платникам податків мінімізувати негативні наслідки фінансово-економічної кризи. Протягом економічного спаду багато платників відчують брак фінансових ресурсів, отож заходи податкової адміністрації необхідно спрямувати на розв'язанні цієї проблеми через перегляд системи авансової сплати податків, прискорення та спрощення повернень і відшкодувань, перенесення термінів сплати податкових зобов'язань. Реалізація таких заходів стане додатковим стимулом для добровільної сплати податків.