

К.П. Проскура (Київський економічний інститут менеджменту, Україна)

О.М. Капустян (Київський економічний інститут менеджменту, Україна)

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

У статті досліджено метод адміністрування податків і здійснено аналіз його елементів. Оцінено особливості функціонування механізму адміністрування податків в Україні в умовах посткризового розвитку з урахуванням падіння обсягів і прибутковості діяльності більшості суб'єктів оподаткування та застосування значної кількості легальних і нелегальних схем мінімізації й ухилення від сплати податків.

Ключові слова: податки, метод податкового адміністрування, елементи податкового адміністрування, суб'єкти оподаткування, схеми мінімізації й ухилення від сплати податків.

Літ. 10.

Е.П. Проскура (Киевский экономический институт менеджмента, Украина)

Е.М. Капустян (Киевский экономический институт менеджмента, Украина)

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

В статье исследован метод администрирования налогов и осуществлен анализ его элементов. Оценены особенности функционирования механизма администрирования налогов в Украине в условиях посткризисного развития с учетом падения объемов и доходности деятельности большинства субъектов налогообложения и применения значительного количества легальных и нелегальных схем минимизации и уклонения от уплаты налогов.

Ключевые слова: налоги, метод налогового администрирования, элементы налогового администрирования, субъекты налогообложения, схемы минимизации и уклонения от уплаты налогов.

K.P. Proskura (Kyiv Economic Institute of Management, Ukraine)

O.M. Kapustyan (Kyiv Economic Institute of Management, Ukraine)

METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF TAX ADMINISTRATION

The article studies the method of tax administration and analyzes its elements. Peculiarities of tax administration functioning mechanism in Ukraine under the conditions of post-crisis development are considered taking into account the decreases in volumes and profits for the majority of taxation subjects and the widely spread application of legal and illegal schemes of tax minimization and tax evasion.

Keywords: taxes; method of tax administration; elements of tax administration; taxation subjects; schemes for tax minimization and tax evasion.

Постановка проблеми. Висвітлюючи питання про методи податкового адміністрування, необхідно надати обґрунтування методологічних засад організації податкового адміністрування, що можна здійснити шляхом характеристики відповідних елементів, а саме: мети і завдань податкового адміністрування, функцій та принципів податкового адміністрування, чинників податкового адміністрування, механізмів податкового адміністрування, процедур та інструментарію податкового адміністрування, суб'єктів та об'єктів податкового адміністрування.

Питання про мету та завдання податкового адміністрування є доволі складним, оскільки актуалізує проблему цільового орієнтуру (основних кри-

теріїв результативності й ефективності) податкового адміністрування, яке забезпечує реалізацію цілої низки ефектів. З фіскальної точки зору податкове адміністрування має забезпечити насамперед податкові надходження у належних обсягах та в належні строки. Ефективний механізм податкового адміністрування є необхідною передумовою повного і своєчасного виконання державного бюджету за податковими надходженнями і запорукою виконання державою завдань, що фінансуються за рахунок цих коштів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання адміністрування податків у методологічному плані доволі складне, що підтверджується відповідною дискусією у науковій літературі. Російський дослідник А.С. Тітов зазначає, що найбільш актуальним завданням (метою) податкового адміністрування є оптимізація податкової системи в цілому, всієї її багатосторонньої діяльності [9, 129]. Деякі російські та вітчизняні автори вважають, що метою податкового адміністрування є досягнення оптимального співвідношення фіскальної та розподільчої функцій податків у податковій системі країни за мінімальних витрат на його здійснення [6; 7; 10]. Автори українського підручника «Податковий менеджмент» пишуть: «Податковий менеджмент спрямований на поєднання суб'єктивних намірів податкоплатників і осіб, що відповідають за справляння податків, із реальними обставинами та організаційною ефективністю податкової системи, сполучення ідеально бажаного з реально можливим за існуючих умов» [8, 32]. А. Крисоватий центральною проблемою управління у сфері оподаткування вважає «прийняття ефективних управлінських рішень у процесі прийняття та реалізації податкової політики держави» [4, 212], а також зазначає, що: «метою державного податкового менеджменту є створення та забезпечення функціонування ефективної податкової політики» [5, 216].

Мета дослідження. Дослідження методологічних аспектів адміністрування податків та особливостей його здійснення в Україні.

Основні результати дослідження. Метод податкового адміністрування – це сукупність теоретичних, методичних і практичних положень, підходів, способів, прийомів, за допомогою яких здійснюється податкове адміністрування в процесі реалізації податкової політики держави.

Податкове адміністрування як особлива організаційно-управлінська діяльність у сфері податкових відносин знаходить свій прояв через реалізацію притаманних йому функцій. Вважається, що основними функціями податків є фіскальна та регулююча. Відтак, метою податкового адміністрування як особливого процесу управління податковими відносинами є повноцінна реалізація вказаних функцій. Фіскальна функція податків реалізується через забезпечення достатніх податкових надходжень у належних обсягах і належні строки (залишимо поки що поза увагою питання визначення належних обсягів податкових надходжень). Регулююча функція податків реалізується через створення стимулюючих і дестимулюючих важелів регулювання окремих економічних явищ і процесів з урахуванням завдань державної соціально-економічної політики. Вважається, що у практичному значенні підтвердженням високої ефективності реалізації регулюючої функції податків є дотримання критеріїв і стандартів податкової політики, що визначають провідні міжнародні організації.

Механізм податкового адміністрування зазвичай на практичному рівні включає в себе податкове прогнозування та планування, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення процесів оподаткування, податковий контроль, податкове консультування та інші складові.

Процес податкового адміністрування реалізується внаслідок функціонування особливого механізму, що на практиці передбачає виконання певних регламентованих нормами права процедур (операцій). Процедура податкового адміністрування ґрунтується на виконанні норм податкового права. Податкове право – це сукупність юридичних норм (правових приписів), що визначають правила поведінки учасників правовідносин у сфері оподаткування. Джерелами податкового права є Конституція України (в якій містяться конституційні приписи про загальний порядок функціонування системи оподаткування), Податковий кодекс України, інші законодавчі акти, що регулюють відносини у сфері оподаткування. Норми податкового права регулюють, зокрема, порядок взаємодії податкових органів і платників податків, а також визначають їхні права й обов'язки.

Однією з важливих проблем методологічних засад податкового адміністрування є визначення кола суб'єктів та об'єктів податкового адміністрування, оскільки від цього залежить розуміння специфіки взаємодії учасників відповідних відносин, а отже, і предмет дослідження динаміки ефективності податкового адміністрування.

Суб'єкти податкових правовідносин мають правосуб'єктність, що передбачена нормами податкового права і характеризується можливістю бути учасником правовідносин, пов'язаних зі встановленням, зміною, скасуванням податкових платежів, і мати суб'єктивні права та обов'язки. З точки зору права, діяльність держави як власника податкових надходжень опосередковується правовідносинами, в яких беруть участь різні установи й органи, тобто суб'єкти, уповноважені державою здійснювати певні дії у сфері управління оподаткуванням [3, 17]. Вважається, що суб'єктами податкових правовідносин можуть бути: адміністративно-територіальні утворення (державна, адміністративно-територіальні одиниці), колективні суб'єкти (органи державної влади, органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації) та індивідуальні суб'єкти (громадяни, підприємці – фізичні особи). Найбільший обсяг завдань із забезпечення податкового адміністрування на практичному рівні покладається на державні податкові адміністрації – органи й установи державної податкової служби. Однак суб'єктами податкового адміністрування можуть бути не лише державні органи, але й юридичні та фізичні особи, які у визначених законом випадках виступають не лише як платники податків, а ще як податкові агенти, що забезпечують окремі процедури податкового адміністрування.

Об'єктом податкового адміністрування є податкові надходження (у вигляді податків, зборів, інших обов'язкові платежів) до бюджетів усіх рівнів. В результаті податкового адміністрування забезпечуються повні і своєчасні (відповідно до затверджених планів) надходження податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Механізм податкового адміністрування спрямований на підтримку високої результативності податкової системи, яка проявляється зокрема через реалізацію всіх притаманних їй функцій.

Система податкового адміністрування – це сукупність елементів (інструментів) податкового адміністрування, в результаті дії яких забезпечується процес управління у сфері оподаткування. Система податкового адміністрування складається з таких елементів:

- організація податкових відносин;
- прогнозування та планування податкових надходжень;
- адміністративне регулювання податкових відносин;
- консультативна робота;
- податковий контроль;
- адміністрування податкового боргу;
- впровадження сучасних технологій податкового адміністрування.

Розглянемо вказані елементи в контексті забезпечення реалізації функцій податкової системи.

Організація податкових відносин як елемент податкового адміністрування забезпечується через особливу правотворчу діяльність уповноважених державних органів, а також шляхом ухвалення нормативно-правових актів різного рівня, що регулюють процес управління у сфері оподаткування. З методологічної точки зору в організації податкових відносин беруть участь державні органи всіх гілок влади: орган законодавчої влади встановлює законодавчі приписи у сфері оподаткування, обов'язкові до виконання всіма учасниками податкових правовідносин; органи виконавчої влади забезпечують практичну реалізацію процесу управління у сфері оподаткування, в тому числі щодо податкового моніторингу, обліку надходжень, податкового контролю, стягнення податкового боргу тощо; органи судової влади вирішують індивідуальні спори у сфері оподаткування, постановляючи рішення, обов'язкові до виконання відповідними сторонами (учасниками) спору.

Необхідною умовою реалізації адміністративних відносин має бути нерівність сторін і покладання на сторону, що управляє, юридично обумовлених владних повноважень, спрямованих на іншу сторону [9, 128]. З точки зору економічного дослідження податкове адміністрування забезпечує управління відносинами у сфері оподаткування, а вказане управління проявляється на всіх рівнях регулювання податкової системи. Законодавчий орган затверджує перелік податків, їхні елементи та механізми контролю – зазначене є законодавчою підставою для відповідних управлінських дій і розробки необхідного методично-інструктивного забезпечення. Законодавчий орган, крім того, щорічно у законі про державний бюджет затверджує показники надходжень різних податків, що є своєрідним завданням для податкових органів у частині мобілізації вказаних надходжень на основі реалізації законодавчо визначеного обсягу прав і компетенції. Відтак, законодавчий орган також є своєрідною інституцією податкового адміністрування, оскільки в межах компетенції здійснює державне управління податковими відносинами.

Особливий напрям організації податкових відносин – розробка й обговорення законодавчих змін, спрямованих на удосконалення механізму податкового адміністрування. Цю роботу можуть виконувати будь-які органи, в тому числі законодавчої і виконавчої влади, а також наукові установи, експертні та громадські організації і навіть окремі громадяни (громадяни мають конститу-

ційне право на звернення, в якому можуть викладатися будь-які пропозиції, в тому числі і щодо внесення змін до законодавства). Але важливо розуміти, що реальним суб'єктом вказаного процесу є лише орган, уповноважений ухвалювати певне управлінське рішення. Такий орган приймає рішення щодо того, чи вносити відповідні зміни до нормативно-правової бази.

Наступний елемент податкового адміністрування – прогнозування та планування податкових надходжень. Це складний процес визначення майбутніх параметрів (показників) податкових доходів до бюджетів усіх рівнів, що базується на відповідній методології.

Під плануванням податкових надходжень розуміється процес розробки планів щодо акумуляції у бюджетах різних рівнів доходів у вигляді податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Методологія прогнозування та планування обсягу податкових надходжень, в тому числі у розрізі різних податків, різних територій (регіонів) і різних податкових періодів, розвивається разом із розвитком економічної науки, зокрема економіко-математичного моделювання, фінансового прогнозування, фінансового аналізу. Основні аспекти організації діяльності щодо прогнозування та планування обсягу податкових надходжень врегульовано правовими нормами (зокрема, нормами Бюджетного кодексу та підзаконними актами). При цьому практичні розрахунки податкових надходжень здійснюються на основі науково обґрунтованих методик (закріплених у відповідних інструкціях).

Організація фінансового контролю взагалі та податкового контролю зокрема є важливою функцією держави, яка забезпечує умови нормального функціонування фінансової системи, оскільки ринкові умови не відміняють необхідності систематичного контролю фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій, установ усіх форм власності, вжиття заходів щодо попередження й ліквідації недоліків [2, 534]. Податковий контроль як елемент управління податковою системою є об'єктивно необхідним, адже він спрямований на підтримку нормального функціонування фіскальної системи держави через виявлення відхилень (порушень податкового законодавства), виправлення цих відхилень (стягнення заборгованості), попередження негативних явищ у майбутньому (зокрема, через систему санкцій). Висока ефективність податкового контролю є однією з ключових умов підтримки високої ефективності усієї системи податкового адміністрування.

Згідно з п. 61.1 ст. 61 Податкового Кодексу України, податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [1]. Метою податкового контролю слід вважати забезпечення зміцнення податкової системи держави через здійснення моніторингу і перевірки виконання платниками податків вимог податкового законодавства. Основним завданням податкового контролю слід визнати перевірку дій і рішень платників податків щодо

законності, повноти та своєчасності внесення податків, зборів та обов'язкових платежів.

Податковий контроль здійснюється від імені держави, а процес податкового контролю регулюється правовими нормами й реалізується на засадах державного примусу. Основним суб'єктом системи податкового контролю є податкові органи (або контролюючі органи), які застосовують спеціальні контрольні процедури щодо платників або окремих операцій (об'єктів контролю).

Предметом податкового контролю можуть бути окремі питання (процеси) фінансової та пов'язаної з нею діяльності платників податків, які виступають як об'єкти контролю. В ході податкової перевірки вивчається законність (правильність, повнота, своєчасність) здійснення господарських операцій, що має значення для правильного визначення та виконання податкового обов'язку. Можна виділити такі ознаки податкового контролю:

- це складова частина державного фінансового контролю, що здійснюється відповідними податковими органами;
- це важлива функція державного управління у сфері оподаткування;
- спрямований на своєчасність та повноту податкових надходжень до бюджетів різних рівнів відповідно до законодавства;
- забезпечує інтереси держави та всього суспільства у сфері формування фондів публічних фінансів;
- є особливою складовою державної фінансової політики, зокрема в частині підтримки стійкості фінансової системи держави.

Згідно з п. 62.1 ст. 62 Податкового кодексу України, податковий контроль здійснюється шляхом [1]:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби;
- перевірок і звірок щодо дотримання податкового законодавства.

Облік платників податків здійснюється з метою створення умов для повноцінного моніторингу процесів оподаткування, в тому числі в частині реалізації податковими органами функції контролю за дотриманням платниками податків вимог податкового законодавства.

В умовах посткризового розвитку в Україні, який супроводжується значними деструктивними тенденціями у бюджетній сфері, викликаними негативними фінансовими результатами більшості платників, особливої актуальності набуває проблема формування ефективних механізмів так званого «розумного» податкового адміністрування. Такі механізми мають передбачати постійний моніторинг процесів оподаткування на основі сучасних інформаційних технологій, своєчасне реагування на виявлені відхилення, вжиття результативних й ефективних адміністративних дій та ухвалення рішень, спрямованих на забезпечення належних за обсягом і своєчасних за строком податкових доходів за рахунок усіх визначених законодавством джерел.

Платники податків, виконуючи податкові зобов'язання та формуючи таким чином доходи бюджету, витрачають частину своїх доходів (прибуток або заробітну плату), тобто змушені начебто «штучно» погіршувати свій фінансовий стан. Зовсім не дивно, зважаючи на небажання платників погіршувати

свій добробут, що стосовно них як учасників податкових відносин застосовуються примусові засоби, а основним методом податкового регулювання в цих умовах виступає імперативний. Але в умовах громадянського суспільства, яке набуває в умовах посткризового розвитку все більш характерних рис, імперативність не означає всездозволеності. Імперативність, крім обов'язковості, означатиме також відповідальність держави за правильність обраної моделі податкової політики. На державу покладається відповідальність як за формування привабливого податкового режиму, так і за ефективність механізму загального податкового адміністрування. Прорахунки у цій сфері призводять до програшу у міжкраїнній податковій конкуренції і, як наслідок, відпливу основних чинників виробництва на інші ринки.

Можливості маніпулювання параметрами податкового механізму (в тому числі щодо зміни ставок податків) у макроекономічному регулюванні пов'язані з результатами виробництва, обсягом та структурою споживання, кредитною активністю, розвитком продуктивних сил та економічних відносин. Трансформація податкових відносин відбувається насамперед внаслідок розвитку економічної системи, становлення її елементів. Податкове регулювання спрямоване на здійснення позитивного впливу на загальні тенденції економічного розвитку або окремих елементів економічної системи (регіональні, галузеві, кластерні тощо).

В таких умовах, як правило, спостерігається зниження показників результативності й ефективності податкового адміністрування. Наприклад, ухвалюючи рішення про застосування податкової пільги для товаровиробників певної галузі, органи управління економікою враховують можливість розширення інвестиційної активності у майбутньому за рахунок акумуляції цими товаровиробниками додаткових фінансових ресурсів (прибутку, амортизації).

Висновки. Дослідження механізму здійснення й особливостей податкового адміністрування в умовах посткризового розвитку в Україні має ґрунтуватися на теоретико-методологічній платформі інституційної економіки. Теоретичні й методологічні засади трансформації економічної системи, яка знаходиться на етапі посткризового розвитку, формують потребу у створенні раціональних важелів податкового адміністрування на основі положень і концепцій інституційної теорії. Це дасть змогу не тільки опанувати сутність і характер різноспрямованих тенденцій у сфері державних фінансів взагалі та податкового адміністрування зокрема, але й сприятиме підтримці довіри панівних суспільних інституцій до державної політики.

1. Податковий кодекс України від 2.12.2010 №2755-VI // zakon1.rada.gov.ua.

2. *Василик О.Д., Павлюк К.В.* Державні фінанси України: Підручник для студ. екон. спец. ВНЗ / Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка. – Вид. 2-ге, перероб. та доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 606 с.

3. *Костицький В.В., Новицький А.М.* Податкове право (Податкова система України): Навч. посібник. – К.: НАУ-друк (Вид-во Нац. авіац. ун-ту), 2009. – 400 с.

4. *Крисоватий А.І.* Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 372 с.

5. *Крисоватий А.І., Кізима А.Я., Маслій В.В.* Планування та прогнозування податкових надходжень: Навч. посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2011. – 260 с.

6. Мельник В.М. Проблеми технології адміністрування основних бюджетоутворюючих податків в Україні // Науковий вісник (Одеський державний економічний університет. Всеукраїнська асоціація молодих науковців). – 2007. – №10. – С. 13–25.

7. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование: Учеб. пособие. – М.: Юрайт, 2005. – 473 с.

8. Податковий менеджмент: Підручник / Ю.Б. Іванов та ін. – К.: Знання, 2008. – 526 с.

9. Титов А.С. Налоговое администрирование и контроль: проблемы законодательного закрепления и правоприменения. – М.: ВК, 2007. – 408 с.

10. Юрій С.І., Крисоватий А.І., Кошук А.І. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні: Монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 292 с.

Стаття надійшла до редакції 29.05.2012.

КНИЖКОВИЙ СВІТ

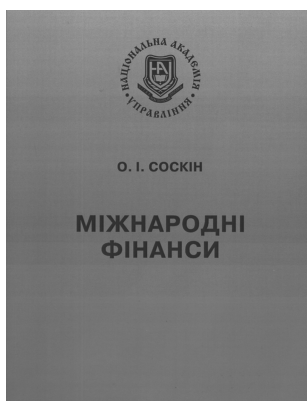


СУЧАСНА ЕКОНОМІЧНА ТА ЮРИДИЧНА ОСВІТА
ПРЕСТИЖНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ

Україна, 01011, м. Київ, вул. Панаса Мирного, 26

E-mail: book@nam.kiev.ua

тел./факс 288-94-98, 280-80-56



Міжнародні фінанси: Навчально-методичний посібник. – К.: Національна академія управління, 2011. – 300 с. Ціна без доставки – 30 грн.

Автор: **О.І. Соскін.**

У посібнику розкриті основні положення, сутність, механізми та функції міжнародних фінансів, розвиток та сучасний стан світової валютної системи та міжнародних фінансових ринків; проаналізовані сучасні тенденції у сфері міжнародних фінансів. Посібник сформовано відповідно до вимог Болонського процесу. Видання містить комплексні тестові завдання, питання для самоконтролю, глосарій. У посібнику знайшли відображення актуальні сучасні дослідження у сфері міжнародних фінансів, матеріали фахових періодичних видань «Актуальні проблеми економіки», «Економічний часопис – XXI» та інших.

Посібник призначено для студентів та аспірантів економічних спеціальностей, а також тих, кому цікаво сформулювати власне розуміння проблематики міжнародних фінансів.