

ІНСТИТУТ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ:
ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІTAX ADMINISTRATION INSTITUTE:
ESTIMATION OF EFFICIENCY IMPLEMENTATION IN UKRAINE

Здійснено окреслення сутності інституту податкового адміністрування, та проаналізовано основні елементи його реалізації в Україні. Запропоновано напрями вдосконалення процедур податкового адміністрування з врахуванням передумов суспільного розвитку держави.

Ключові слова: оподаткування, інститут податкового адміністрування, податковий контроль.

Осуществлено определение сущности института налогового администрирования, и проанализированы основные элементы его реализации в Украине. Предложены направления совершенствования

процедур налогового администрирования с учетом предпосылок общественного развития государства.

Ключевые слова: налогообложение, институт налогового администрирования, налоговый контроль.

The article is devoted to the essence of the Institute of Tax Administration and analyzes the main elements of its implementation in Ukraine. The directions of perfection of tax administration procedures taking into account the preconditions of public development of the state are proposed.

Key words: taxation, institute of tax administration, tax control.

УДК 336.225

Сидорович О.Ю.

к.е.н., доцент кафедри податків та фіскальної політики
Тернопільський національний економічний університет

Постановка проблеми. Забезпечення ефективності процесу податкового адміністрування належить до числа важливих пріоритетів реалізації податкової політики держави. Проблема податкового адміністрування є однією з найактуальніших не тільки у сфері оподаткування, управління фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання, але є важливим індикатором рівня соціально-економічного розвитку держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Поняття «податкове адміністрування» широко використовується в практичній діяльності органів ДФС України, в роботах вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема: В. Андрущенко, О. Десятнюк, Ю. Іванова, А. Крисоватого, В. Мельника, К. Проскури, М. Чорного та ін. Однак, аналіз особливостей його застосування засвідчує відсутність чіткого пояснення суті даного терміна та варіативність тлумачень на зразок таких теоретичних конструктів, як «податкове адміністрування» чи «адміністрування податків і податкових платежів», при цьому ми погоджуємося з низкою науковців, які стверджують, що найширшим поняттям є фіскальне адміністрування, яке охоплює податкове адміністрування, а також адміністрування неподаткових платежів, бюджетних витрат та державного боргу [1, с. 16].

Постановка завдання. Безумовно, питанням ефективності реалізації податкового адміністрування загалом та адміністрування податків і зборів, зокрема, приділяється належна увага у вітчизняних теоретичних і прикладних дослідженнях з податкової тематики. Однак, не достатньо дослідженими є питання аналізу податкового адміністрування в інституціональному ракурсі з акцентами на оптимальності побудови норм оподаткування, механізмів підтримки їх реалізації, пошуку проявів повної чи часткової протидії податковим нормам,

а також дієвості використання превентивних заходів впливу на підвищення рівня законслухняності платників податків.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасні цивілізаційні, суспільні, соціально-економічні трансформації, які охопили абсолютно всі складові сфери державотворення, в тому числі торкнулися і сфери фіскалу, сприяли розширенню і ускладненню податкових правовідносин, що обумовило пошук новітнього методологічного інструментарію їх дослідження. В системі методів наукового пошуку одним з найбільш онтологічно результативних є інституціональний підхід, що здатен охопити всю складність економічних, суспільних та культурних виявів розвитку суспільства.

В інституціоналізмі розрізняють декілька варіантів трактування інституту, однак серед них найбільш поширеними є: моно (або індивідуалістичний) підхід, згідно з яким інститут – це норма; та бінарний підхід, що трактує інститут, як «норма плюс механізм», що контролює та підтримує її виконання [2, с. 17]. При цьому «співвідношення між податком і оподаткуванням являє собою співвідношення норми і механізму її підтримки», зумовлюючи у фахових джерелах два підходи: «бінарний», що включає представлення «норма+механізм» та «моно-», який втілюється в одній нормі [3, с. 43-46]. Ми погоджуємося з означеними поглядами, оскільки оподаткування як механізм, що забезпечує реалізацію і стійкість норми хоч і виходить за дефініційні межі «податку», однак, є складовими одного інституту, який на рівних умовах можна називати інститутом податку чи інститутом оподаткування [4, с. 64-70]. Крім того, інститут оподаткування є кумулятивним поняттям, що включає в себе спектр модальних його різновидів на кшталт інституту податку, податкового контролю, податкового адміністрування тощо.

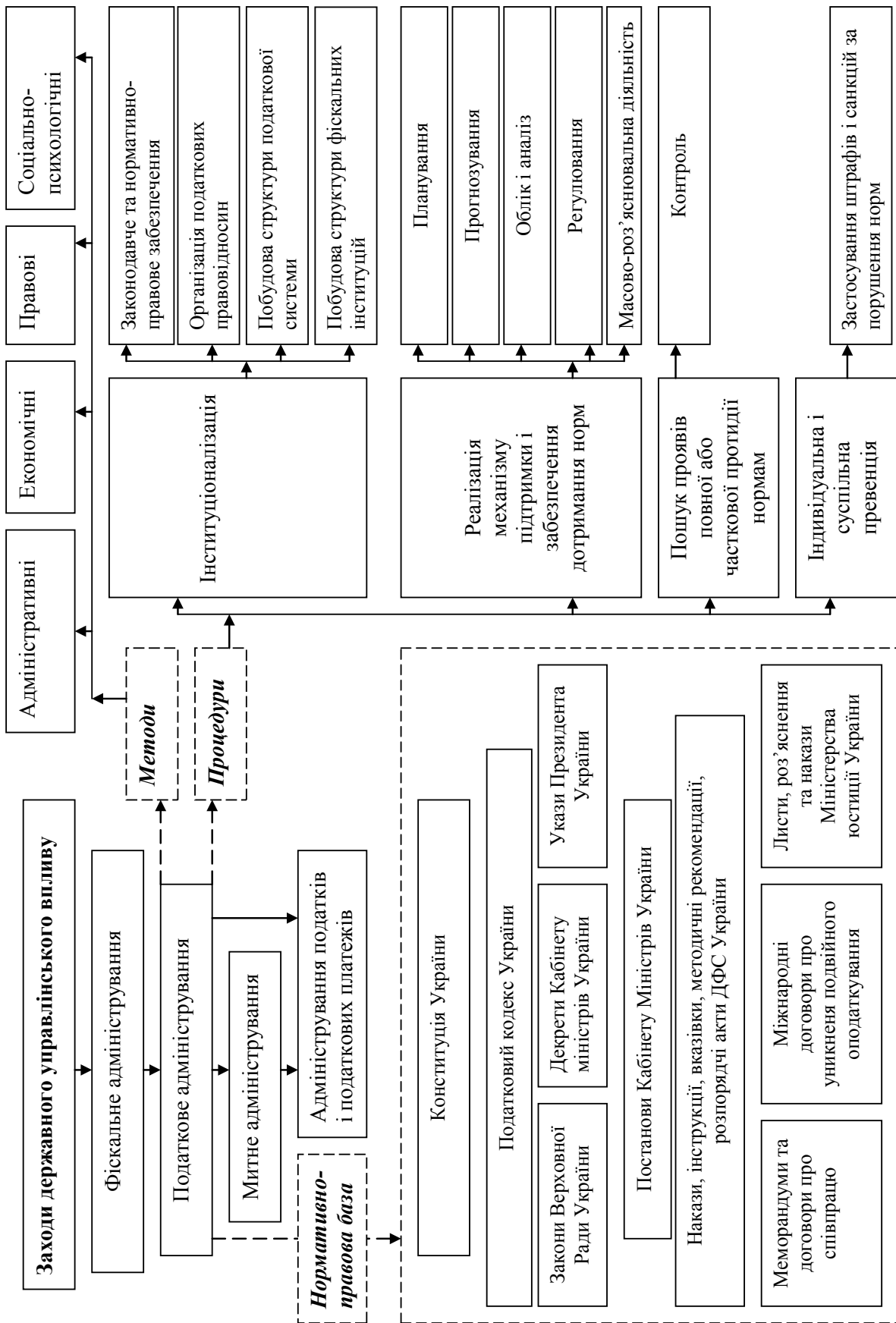


Рис. 1. Структурно-логічна схема реалізації методів і процедур податкового адміністрування

Джерело: складено автором

Функціонування інституту оподаткування охоплює такі етапи розвитку, як: інституціоналізація, реалізація механізму підтримки і забезпечення дотримання норм, пошук проявів повної або часткової протидії нормам, а також індивідуальну і суспільну превенцію податкових норм. Таким чином, дискусійність термінологічної ідентифікації понять «податкове адміністрування» та «адміністрування податків і податкових платежів», що відрізняються між собою сутнісними характеристиками і змістовним наповненням, за умови використання інституціонального підходу може бути подолана шляхом усвідомлення їх, як втілення механізмів і рівнів реалізації державного управлінського впливу в сфері фіску, див. рис. 1.

У загальному інституціоналізацію податкових відносин в Україні було започатковано з проголошенням незалежності та початком формування інститутів оподаткування, однак, вони отримали новий стимул і імпульс розвитку в результаті прийняття Податкового Кодексу України, який значно змінив структуру, перелік прав і обов'язків як платників податків, так і контролюючих органів у сфері фіску.

У Податковому кодексі відсутнє визначення поняття «адміністрування податків», але застосовується такий термін, як «порядок адміністрування податків і зборів», що включає: податкову звітність; податкові консультації; податковий контроль; облік платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; визначення суми податкових та /або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів; перевірки; погашення податкового боргу платників податків; застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав; відповідальність; пеня [5]. Крім Податкового кодексу України, законодавче та нормативно-правове забезпечення функціонування інституту податкового адміністрування також включає Конституцію та закони Верховної Ради України, декрети та постанови Кабінету міністрів України, укази Президента України, накази, інструкції, вказівки, методичні рекомендації, розпорядчі акти ДФС України, договори

про уникнення подвійного оподаткування та договори про співпрацю. Процедури інституціоналізації норм також охоплюють законодавче та нормативно-правове забезпечення побудови структури податкової системи та інституцій у сфері оподаткування, реалізації податкових правовідносин між державою і платниками податків.

Аналіз особливостей реалізації податкових правовідносин в Україні засвідчує, що станом на 1.01.2017 року за даними ДФС України на обліку перебувало 3,45 млн платників податків, з яких 1,38 млн – юридичні особи, 2,07 млн – фізичні особи – підприємці, в тому числі 233 тис. платників податку на додану вартість, 3,93 млн – платників єдиного внеску (з яких 1,31 млн – юридичні особи та 2,62 – фізичні особи – підприємці). В ЄДРФО зареєстровано 44,1 млн осіб, з яких 2,6 млн – особи до 16 років та 668,5 тис. – іноземці. Реєстр самозайнятих осіб налічує 1,9 млн фізичних осіб – підприємців [6]. Розгляд динаміки обліку основних груп платників податків впродовж 2009-2016 рр., представленої у таб. 1, дозволяє зробити висновок, що кількість фізичних осіб платників податку зменшувалась у 2009-2012 рр. (на 27% за ці роки), що пояснюється зменшенням частки працездатних громадян та підвищенням тінізації економіки. З 2013 року намітилася позитивна тенденція збільшення кількості фізичних осіб платників податків, яка дещо змінилася у 2015 році, що пов'язано з відсутністю обліку на окупованих територіях. Нестабільну динаміку мав показник зареєстрованих ФОП у 2009-2011 рр., однак, суттєвий приріст – у 4 рази відбувся у 2012 році, що обумовлено введенням у дію ПКУ та оптимізацією спрощеної системи оподаткування.

Таким чином, введення ПКУ сприяло детінізації бізнесу. Подальша динаміка ФОП залежала від економічної ситуації в країні, зокрема: зменшення кількості ФОП у 2014 р. на 558,6 тис. осіб (-20%) пояснюється зниженням ділової активності в економіці та початком військових дій.

Важливою складовою адміністрування податків є контрольньо-перевірочна робота органів Державної фіскальної служби створеної у 2014 році як правонаступниці Міністерства доходів і зборів з трьома блоками завдань – податковим, митним

Таблиця 1

Динаміка обліку платників податків

Показник / рік	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Зареєстровано фізичних осіб платників податків – всього, млн. осіб	45,1	44,6	44,4	32,9	44,2	44,3	41,9	44,1
Кількість зареєстрованих ФОП, тис. осіб	634,5	681,4	620,3	2,6488	2,8586	2,300	2,006	2,07
Динаміка кількості зареєстрованих ФОП, %	90	107	91	427	108	80	87	103,2
Зареєстровано платників ПДВ – всього, тис. осіб.	303,7	284,2	235,8	239,5	292,6	234,1	225,16	233
Динаміка зареєстрованих платників ПДВ, %	90	93	83	102	122	80	96	103,5

Складено на основі даних ДФС України

і блоком податкової міліції. ДФС є центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, у сфері державної митної справи, з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску. Її результативність відображають дані таблиці 2.

Здійснювані заходи реформування інституту податкового адміністрування засвідчують настання змін, спрямованих на вдосконалення як функціонування ДФС України, так і зростання надходження податків до бюджету, покращення інформаційної взаємодії з платниками податків. Однак, вагомим індикатором підвищення ефективності здійснюваних трансформаційних перетворень у сфері податкового адміністрування є мінімізація витрат учасників податкових правовідносин у процесі податкових взаємодій та зростання показника окупності мобілізації податків. Слід відзначити, що з 2011 року спостерігається значне зростання коефіцієнту окупності податкових надходжень, що розраховується, як частка податкових надхо-

джен до витрат пов'язаних з їх мобілізацією, при цьому у 2016 році мало місце зростання показника податкових поступлень на 100244,2 млн грн при скороченні фінансування фіскальних органів на 201,7 млн грн, або на 3,25%, див. рис. 2.

У 2015 році спостерігалось значне підвищення як обсягу податкових надходжень, так і коефіцієнту податкової окупності, рівень якого значно зріс у 2015-2016 рр. Це засвідчує значну результативність здійснюваних заходів, що зумовлені прийняттям ПКУ, підвищенням ефективності податкового адміністрування, запровадженням системи заходів з податкового контролю.

Важливе місце в роботі ДФС в контексті податкового адміністрування займає **управління податковим боргом**, обсяг якого впливає на розширення податкових надходжень держави та можливість фінансування програм загальнодержавного значення. Зокрема, станом на 1.01.2017 року податковий борг становив 58,7 млрд грн, що перевищило 11,6% загальних податкових надходжень до бюджету 2016 року та запланованих на цей рік видатків на оборону держави в розмірі 54,8 млрд грн. Основний обсяг податкового боргу переважно формується за рахунок ПДВ, податку

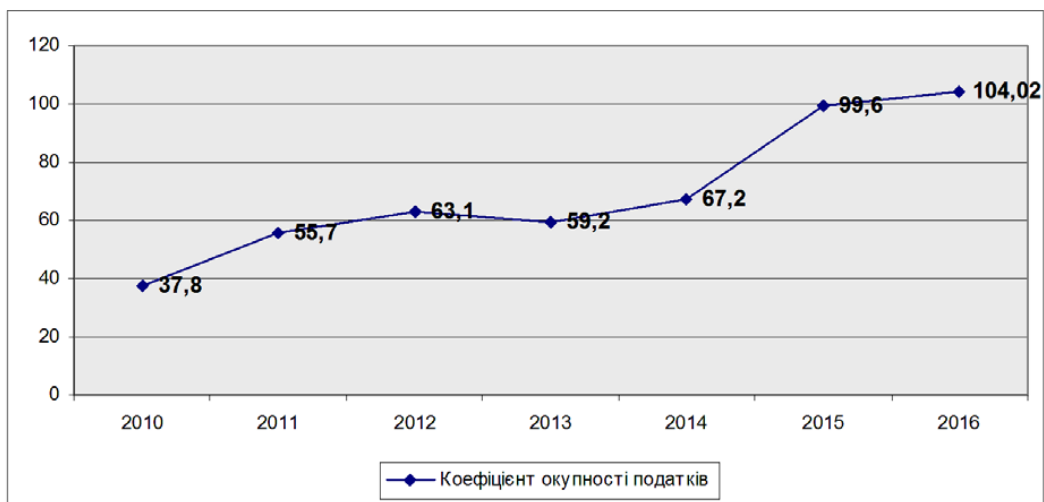


Рис. 2. Динаміка коефіцієнта податкової окупності, %

Складено на основі даних ДФС України

Таблиця 2

Показники реалізації податкового контролю органами ДФС України

	2014	2015	2016
Планові перевірки	6198	4453	4219
Позапланові перевірки	33129	21217	16119
Зустрічні звірки	65732	50398	22798
Донараховано узгоджених та неузгоджених податкових зобов'язань, млрд. грн	23,2	36,5	28,4
з них			
Донараховано узгоджених податкових зобов'язань, млрд. грн.	8,0	4,6	6,3
Питома вага донарахованих узгоджених податкових зобов'язань, %	34,3	15,6	22,1
Надійшло за актами документальних перевірок, млрд. грн	3,3	2,9	3,201
Питома вага узгоджених сум, що надійшли за результатами документальних перевірок, %	41,4	63,5	51

Складено на основі даних ДФС України

на прибуток підприємств і рентних платежів. У 2016 році питома цих податків у загальних обсягах податкового боргу становила 88%, див. рис. 3.

Аналіз структури податкового боргу за податками, зборами, платежами до державного бюджету протягом 2013-2016 років демонструє переважання боргу з ПДВ, максимальний рівень якого спостерігався у 2013 році (62,6%), та в подальшому характеризувався спадною динамікою до 42% у 2016, таким чином абсолютне зростання податкового боргу з цього податку у 2013-2016 рр. становило 2,5 рази.

Важливою умовою ефективності діяльності органів доходів і зборів з мінімізації рівня податкового боргу в державі є визначення його рівня та структури. Однак, на сьогоднішній день обрахунок податкового боргу органами ДФС України зумовлюється тим, що: 1) охоплює суми заборгованості платників податків як за податковими, так і неподатковими платежами, 2) ґрунтується на даних про податкову заборгованість платників податків за грошовими зобов'язаннями, самостійно визначеними платниками податків та визначеними за результатами контрольної роботи, не охоплює дані про податковий борг платників податків, які перебувають у процедурах банкрутства або щодо яких судом прийнято рішення (постанову) про зупинення провадження у справі. Крім того, не враховуються обсяги щорічно новоствореного податкового боргу в визначенні ключового індикатора «Динаміка податкового боргу» в переліку ключових показників ефективності діяльності визначених для ДФС України Міністерством фінансів на 2016-2017 рр. У результаті досягнуті значення коефіцієнту ефективності «Динаміка податкового боргу» з встановленим цільовим значенням 10% скорочення податкового боргу та досягнутим 22%

у 2016 році та 4,8% за січень-лютий 2017 року, як відображення «зменшення суми податкового боргу щодо суми боргу станом на початок поточного року та без врахування боргу, який виник у поточному році» [7] є необґрунтовано завищеними, оскільки фактично обчислюються шляхом порівняння сум боргу на звітну дату. Окрім вищеозначених чинників, на динаміку зростання заборгованості платників податків та зборів значний вплив здійснюють наступні чинники: постійне внесення змін до податкового законодавства держави, загострення фінансових та соціально-економічних кризових явищ і процесів, масштабна корупція в органах фіскальної служби держави, складна економічна ситуація та неплатоспроможність груп платників податків та ін.

Таблиця 3

Динаміка та структура наданих Контакт-центром Інформаційно-довідкового департаменту ДФС відповідей у 2014-2016 рр.,

	2014	2015	2016
Кількість наданих Контакт-центром Інформаційно-довідкового департаменту ДФС відповідей, всього	1156,086	1286,653	1245,5
<i>у тому числі</i>			
Телефоном	1133183	1244114	1212905
Електронною поштою та факсом	22795	39648	32330
Голосовими повідомленнями	108	2282	284
У письмовій формі		609	399

Складено на основі даних ДФС України

Одним з елементів механізму підтримки і забезпечення дотримання норм оподаткування

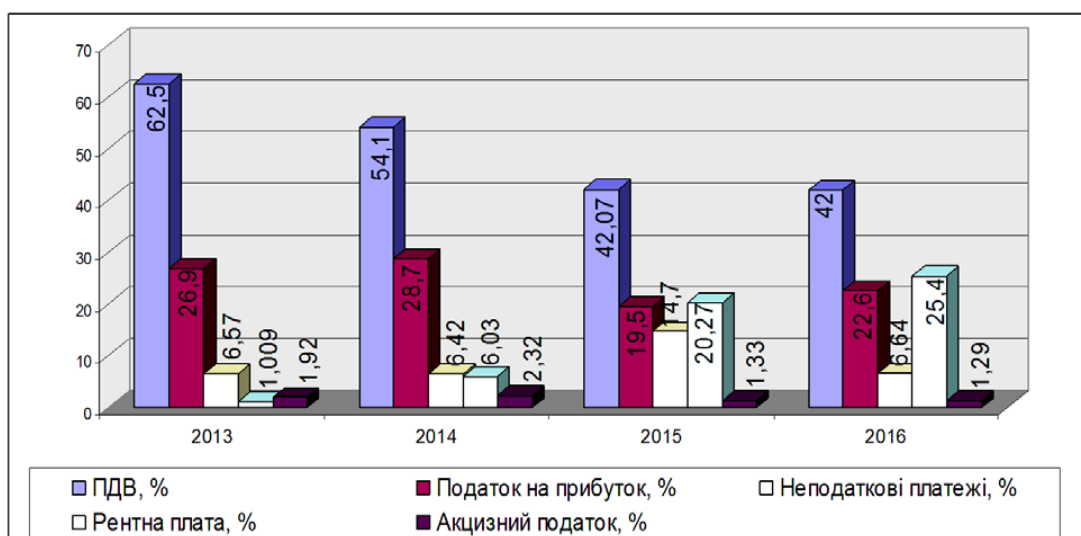


Рис. 3. Динаміка структури податкового боргу в розрізі податків та платежів у 2013-2016 рр.

Складено на основі даних ДФС України

є здійснення масово-роз'яснювальної роботи та надання податкових консультацій. Про постійну необхідність отримання податкових роз'яснень платниками податків з питань реалізації норм податкового законодавства та технологій податкового адміністрування засвідчує кількість наданих відповідей Контакт-центру Інформаційно-довідкового департаменту ДФС України, див. табл. 3.

Скорочення кількості відповідей, наданих структурними підрозділами ДФС України зумовлено внесенням уніфікованих відповідей в автоматизовану Базу знань, для наповнення якої відбувається моніторинг змін податкового законодавства, опрацювання інформації з офіційних веб-порталів ДФС, Кабінету Міністрів України і Верховної Ради України з метою виявлення неактуальної та застарілої інформації, розробляються нові варіанти відповідей з урахуванням змін нормативно-правової бази держави з питань оподаткування. Однак, надання консультаційної діяльності характеризує і ряд недоліків, зокрема: відсутність відповідальності органів ДФС України за надані консультації та непоодинокі випадки скасування роз'яснень новими, що містять суперечливі чи заперечуючі попередні роз'яснення положення. З прийняттям ПКУ означені проблеми було частково вирішено завдяки новаціям ст. 52-53 Глави 3 «Податкові консультації» Розділу II кодексу. Так було радикально переглянута ставлення до роз'яснень контролюючих органів та введено поняття індивідуальної податкової консультації зі статусом правового акта індивідуальної дії (пп. 14.1.172 ст. 14, ст. 52 ПКУ), однак, узагальнюючі податкові консультації все ще продовжують носити рекомендаційний характер [8].

Крім означених складностей можемо виділити також такі: постійна необхідність платника податків слідкувати за змінами податкового законодавства, часто в більшому обсязі, ніж це зумовлюється видом та сферою його діяльності; неможливість отримання податкових консультацій наперед з гіпотетичного питання, що торкається напряму діяльності, регулюючих обмежень чи питань визначення податкових зобов'язань; формальність, або просте цитування норм податкового законодавства, що ускладнює можливість отримання вичерпної відповіді; недостатня кількість фахівців функціональних підрозділів ДФС України, які здатні та уповноважені надавати податкові консультації.

Безумовними перевагами електронного документообігу як інноваційного кроку в розвитку інституту податкового адміністрування є конфіденційність інформації, можливість оперативної обробки інформації підрозділами фіскальних органів, економія часу та витрат на паперові носії інформації та бланки податкової звітності, а також оперативність перевірки щодо заявлених сум відшкодування ПДВ. Однак, існує низка проблем, що можуть знизити ефективність електро-

нного декларування, зокрема: недосконале програмне забезпечення, відсутність чи низька якість інтернет-зв'язку, незахищеність систем безпеки на підприємствах та ризики неналежного захисту даних автоматизованих інформаційних систем (далі АІС) в органах податкового контролю, що мінімум двічі мали місце впродовж 2015-2017 рр. Зокрема, з 06 по 11.12.2015 у роботі АІС «Управління документами» на рівні ДФС України було втрачено 3 терабайти інформації у вигляді 531 тис. електронних документів, 26 тис. даних у реєстраційних картках, 4,1 тис. реєстраційних карток та 3,1 тис. контрольних карток. Особливе занепокоєння викликає той факт, що досі даний інцидент на знайшов належної реакції ні в керівництві ДФС України, її територіальних підрозділів, Міністерстві фінансів та органах управління державою. Не з'ясованими залишилися причини такої масштабної втрати документації, її остаточні обсяги, винні особи, що спричинили втрату баз даних.

Іншим масштабним інцидентом стала вірусна кібератака, що масово атакувала сервери багатьох державних установ і комерційних структур впродовж 27-29 червня 2017 року в результаті «безпрецедентного факту злому» шляхом внесення вірусного програмного коду у пакеті оновлення програмного забезпечення «М.Е.Дос». Неможливість окремих груп платників вчасно подати податкову звітність та зареєструвати податкові накладні через «Електронний кабінет платника» зумовило прийняття Кабінетом Міністрів України і ДФС України рішення про продовження термінів подачі таких накладних на 15 днів.

Недостатній рівень ефективності реалізації податкових правовідносин, податковий та правовий нігілізм, недосконалість правової бази, дефективність сформованих у суспільстві соціальних відносин та інші причини провокують порушення податкового законодавства. У таких умовах ускладнюється державне регулювання і особливо актуалізується роль інституту податкового адміністрування і податкового контролю. Зазначимо, що у розвинених країнах світу спостерігається перехід у сфері податкового адміністрування від адміністративних методів, що базуються на жорсткому контролі та примусі, до відносин партнерства і стимулювання платників податків. Для цього широко застосовують такі ефективні процедури, як: пільгове оподаткування, звільнення від оподаткування, податкові канікули, надання інвестиційних податкових кредитів, проведення податкових амністій тощо.

Висновки з проведеного дослідження. Резюмуємо, що *податкове адміністрування* – є не чим іншим, як сукупністю методів, прийомів і засобів забезпечення мобілізації податкових надходжень та погашення податкових зобов'язань платниками податків, що здійснюються органами

управління процесами оподаткування у відповідності з нормами чинного законодавства та засадами функціонування фіскальних інституцій. Аналіз ефективності реалізації окремих складових інституту податкового адміністрування дозволяє дійти висновку, що подальше його вдосконалення доцільно здійснювати в таких напрямках: нормативно-правовому; інформаційно-аналітичному; контрольно-перевірочному; напрямі управління кадровим потенціалом податкових органів та напрямі побудови ефективних взаємовідносин платників податків і органів ДФС України.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Проскура К.П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації – К.: ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.
2. Клейнер Г.Б. Эволюция институциональных систем / Г.Б. Клейнер; ЦЭМИ РАН. – М.: Наука, 2004. – С. 17. – 240 с.
3. Меркулова Т.В. Институциональная сущность налога // Вісник Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна. Економічна серія. – 2005. – № 650. – С. 43-46.
4. Меркулова Т.В. Формальный и неформальный институты налога: взаимосвязи и противоречия / Т.В. Меркулова // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. – Вип. 91. – С. 64-70.
5. Податковий Кодекс України зі змінами і доповненнями від 28.12.2014 згідно з Законом України № 72-VIII. Електронний ресурс: Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>
7. Звіт про досягнення Ключових показників ефективності Державної фіскальної служби України у 2016 році та січні-лютому 2017 року. Електронний ресурс: Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/material/000/216/291179/Zv_t_na_sayt.pdf
8. Смірнова О.М. Проблематика податкового консультування в Україні як складової процесу адміністрування податків [Електронний ресурс] / О.М. Смірнова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 12. – С. 3-10. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2012_12_3