

ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В КОНТЕКСТІ РЕФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВОЇ СИСТЕМИ

©2018 ПАНУРА Ю. В.

УДК 336.26

Панура Ю. В. Підвищення ефективності податкового адміністрування в контексті реформування фінансової системи

Зроблено висновок, що підтримка ефективності системи адміністрування податків значною мірою залежить від загальної стратегії й тактики у сфері оподаткування, які, своєю чергою, залежать від конкретних завдань соціально-економічної політики. Вказано, що на стратегію і тактику розвитку системи податкового адміністрування впливає і рівень професійної підготовки персоналу податкової служби, його здатність у межах правових приписів виконувати актуальні завдання податкової політики. Показано, що на прикладному рівні ефективність податкового адміністрування розуміється в контексті спроможності фіскальних органів попереджувати та викривати податкові правопорушення, забезпечувати надходження податкових платежів до бюджету. Запропоновано вжити заходи з «детенізації зайнятості», подальшої модернізації податкового контролю, посилення боротьби з ухиленням від оподаткування (у тому числі із використанням «офшорних» інструментів).

Ключові слова: податок, податкове адміністрування, ефективність адміністрування податків, фіскальна ефективність.

Бібл.: 11.

Панура Юлія Василівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри податкової політики, Університет державної фіскальної служби України (вул. Університетська, 31, Ірпінь, Київська область, 08201, Україна)

E-mail: ndier@mail.ua

УДК 336.26

Панура Ю. В. Повышение эффективности налогового администрирования в контексте реформирования финансовой системы

Сделан вывод, что обеспечение эффективности системы администрирования налогов в значительной степени зависит от общей стратегии и тактики в сфере налогообложения, которые, в свою очередь, зависят от конкретных задач социально-экономической политики. Указано, что на стратегию и тактику развития системы налогового администрирования влияет и уровень профессиональной подготовки персонала налоговой службы, его способность в пределах правовых предписаний выполнять актуальные задачи налоговой политики. Показано, что на прикладном уровне эффективность налогового администрирования понимается в контексте возможности фискальных органов предупреждать и разоблачать налоговые правонарушения, обеспечивать поступления налоговых платежей в бюджет. Предложено принять меры по «детенизации занятости», дальнейшей модернизации налогового контроля, усилению борьбы с уклонением от налогообложения (в том числе с использованием «офшорных» инструментов).

Ключевые слова: налог, налоговое администрирование, эффективность администрирования налогов, фискальная эффективность.

Библ.: 11.

Панура Юлия Васильевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры налоговой политики, Университет государственной фискальной службы Украины (ул. Университетская, 31, Ирпень, Киевская область, 08201, Украина)

E-mail: ndier@mail.ua

UDC 336.26

Panura Yu. V.

Improving the Efficiency of Tax Administration in the Context of Reforming the Financial System

It is concluded that ensuring the efficiency of the tax administration system depends to a large extent on the general strategy and tactics in the sphere of taxation, which, in turn, depend on the specific tasks of the socio-economic policy. It is indicated that the strategy and tactics of development of the tax administration system are influenced by the level of professional training of the tax service staff, their ability to fulfill the actual tasks of tax policy within the limits of legal requirements. It is displayed that at the applied level the efficiency of tax administration is understood in the context of the possibility of fiscal authorities to warn and expose tax offenses, ensuring receipt of tax payments to the budget. It is suggested to take measures on «unshadowing of employment», further modernization of tax control, strengthening of countering the tax evasion (including the use of the «offshore» instruments).

Keywords: tax, tax administration, efficiency of administration of taxes, fiscal efficiency.

Bibl.: 11.

Panura Yulia V. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Tax Policy, The University of the State Fiscal Service of Ukraine (31 Universytetska Str., Irpin, Kyiv region, 08201, Ukraine)

E-mail: ndier@mail.ua

Результативність функціонування податкової системи значною мірою залежать від ефективності податкового адміністрування. Проблема підвищення ефективності адміністрування податків набуває особливого значення в умовах дефіциту ресурсів, необхідних для бюджетного фінансування суспільних і державних потреб. Достатнє фінансування необхідне насамперед для глибокого реформування економіки, покращання якості життя населення. Особливого значення набуває інформатизація та впровадження в практику адміністрування прогресивних технологій. Таким чином, податкове адміністрування виступає важливим інструментом підтримки фінансової безпеки держави, зокрема у сфері управління

бюджетом. У цьому аспекті дослідження тенденцій та особливостей розвитку податкового адміністрування представляє значний науковий і практичний інтерес.

Актуальні питання про адміністрування податків перебувають в постійній увазі провідних науковців розвинутих країн, адже від ефективності податкового адміністрування значною мірою залежить і фіскальна ефективність податків. Питання податкового адміністрування досліджуються у працях В. Андрущенко, З. Варналія, Т. Єфименко, С. Захаріна, В. Мельника, Ю. Іванова, В. Крисоватого, К. Швабія, Ф. Ярошенка та інших.

Водночас в українській науковій літературі й досі бракує комплексних праць, в яких би були сис-

темно викладені результати досліджень актуальних проблем і перспектив розвитку податкового адміністрування в контексті підтримки фінансової безпеки держави. Відчувається недостатність (брак) досліджень з питань підвищення ефективності податкового адміністрування з урахуванням глибокого реформування фінансової системи. Недостатньо розроблено науково обґрунтовані рекомендації щодо вдосконалення системи адміністрування податків за рахунок запровадження сучасних технологій збору та обробки податкової інформації.

Мета статті – викласти результати досліджень з проблем удосконалення та підвищення ефективності податкового адміністрування в контексті реформування фінансової системи.

Податкове адміністрування – це сукупність дій та рішень публічних владних структур, за допомогою яких, дотримуючись правових норм, фінансові ресурси платників стягуються до централізованих фінансових фондів (центрального або місцевих бюджетів) через механізм оподаткування внаслідок ухвалення та реалізації виважених і адекватних рішень компетентних державних органів (законодавчо-представницьких, виконавчих, судових).

Виділяють такі елементи системи податкового адміністрування [3; 9]:

- ✦ облік платників та облік надходження податків;
- ✦ роз'яснення податкового законодавства;
- ✦ прогнозування та аналіз податкових надходжень;
- ✦ податковий контроль;
- ✦ впровадження нових технологій (у тому числі технологій електронного звітування та документообігу).

Дискусійним є питання щодо чинників, які впливають на процес адміністрування податків. В. Мельник виділяє такі чинники і складові: звички і правила, напрями управлінської діяльності, стратегія і тактика, психологія особи та людський фактор, організаційна система [6, с. 5–8]. В. Андрущенко на основі використання камералістичного підходу робить акцент на знаннях, правосвідомості, дисципліні, морально-етичних якостях усіх учасників податкового процесу [1; 2].

З урахуванням результатів вказаних досліджень, а також використовуючи результати авторських узагальнень, пропонуємо еkleктичний перелік чинників, що впливають на стан, тенденції розвитку та особливості функціонування системи адміністрування податків:

- ✦ конкретно-історичні особливості розвитку суспільства, стан гуманізації суспільного життя, роль держави у регулюванні суспільних відносин;

- ✦ панівні в суспільстві настрої, традиції, морально-етичні якості учасників податкових відносин;
- ✦ стан політичного процесу, політичної культури та політичної стабільності;
- ✦ соціогуманітарні та демографічні чинники;
- ✦ загальний стан розвитку продуктивних сил і виробничих відносин;
- ✦ структура й особливості суспільного виробництва;
- ✦ рівень доходів юридичних і фізичних осіб, можливості здійснення ними належних заощаджень;
- ✦ управлінська техніка, включно зі станом розвитку органів державної податкової служби та їхніми інформаційно-аналітичними можливостями;
- ✦ правова система, включно з правовою технікою, правовими традиціями, судовими процедурами, правовою культурою, правосвідомістю, корумпованістю, рівнем правового нігілізму;
- ✦ стан і особливості розвитку податкових відносин та системи оподаткування (у тому числі вироблення параметрів загальної стратегії й тактики побудови системи адміністрування податків);
- ✦ стан розвитку техніки і технологій збору, зберігання, обробки й узагальнення інформації про платників, розміри та строки виникнення їхніх податкових зобов'язань.

З практичної точки зору об'єктом податкового адміністрування є розпорядча та виконавча діяльність державних органів у сфері організації функціонування оподаткування (тобто, практичної реалізації рішень щодо нарахування та стягнення податків), у поєднанні з моніторинговими, аналітичними, контрольними, інформаційно-роз'яснювальними, виховними, каральними та іншими заходами. Предметом податкового адміністрування слід визнати методологію та обґрунтування заходів з управління процесами функціонування системи оподаткування в контексті загальної державної економічної політики (включаючи організацію наукових досліджень, механізм вироблення та ухвалення публічних рішень, управлінську техніку, практичне управління персоналом податкових органів тощо) [5; 8; 11].

Процес адміністрування податків, його результативність та ефективність, здатні значною мірою впливати на загальну фіскальну ефективність оподаткування та фіскальну ефективність окремих податків [4; 10]. Фіскальна ефективність податкової системи може розглядатися як здатність:

- ✦ забезпечувати надходження своєчасно і в повному обсязі (відповідно до плану надходжень);

- ✦ створювати макроекономічні ефекти, які є бажаними для суспільства та держави;
- ✦ створювати ефекти щодо забезпечення певної фіскальної результативності (йдеться про надходження до бюджету);
- ✦ реалізовувати наявний фіскальний потенціал.

Кожному із запропонованих підходів може відповідати формалізований вираз (модель), що дозволяє кількісно оцінити ефективність податкового адміністрування, а також її чинники.

Існують прямий зв'язок і взаємозалежність між механізмом адміністрування конкретного податку та його фіскальною ефективністю. Такий зв'язок полягає в тому, що досконаліший та ефективніший механізм адміністрування конкретного податку приводить до зниження витрат на податкове адміністрування та збільшення надходжень, а отже, і до підвищення фіскальної ефективності.

В Україні система адміністрування податків не забезпечує достатність бюджетних надходжень. Водночас слід розуміти, що обсяг бюджетних надходжень залежить, передусім, від бази оподаткування, «продуктивності економіки». З іншого боку, фіскальна ефективність податків може залежати від простоти їхнього адміністрування. Отже, успішність виконання завдання підвищення фіскальної ефективності прямо пов'язано зі збільшенням податкових надходжень.

Функціонування системи податкового адміністрування потребує певних витрат (витрати на оплату праці працівників податкової служби, інші матеріальні витрати на реалізацію моніторингових, аналітичних, контрольних, інформаційно-роз'яснювальних, виховних, каральних та заходів, організацію відповідних наукових досліджень, підготовку та перепідготовку персоналу тощо). В умовах України важливою методологічною проблемою підвищення ефективності податкового адміністрування є зниження загального рівня податкового навантаження на платників податків з одночасним гарантуванням необхідних фіскальних надходжень до бюджетів усіх рівнів. Таке можливо, якщо податкове адміністрування буде максимально спрощеним, а процес виконання податкового обов'язку не буде занадто витратним.

Витратний підхід до оцінювання ефективності податкового адміністрування дозволяє з новітніх позицій сформулювати визначення фіскальної ефективності податку. Отже, фіскальну ефективність податку можна розуміти як його здатність створювати ним економічні ефекти, пов'язані із забезпеченням належної фіскальної результативності при допустимих витратах на адміністрування (адміністративних витратах).

Підтримка ефективності системи адміністрування податків значною мірою залежить від загальної стратегії й тактики політики у сфері оподаткування,

які залежать від конкретних завдань соціально-економічної політики. На стратегію і тактику розвитку системи податкового адміністрування впливає і рівень професійної підготовки персоналу податкової служби, його здатність у межах правових приписів виконувати актуальні завдання податкової політики.

Однією із головних умов ефективного вдосконалення процесу адміністрування прямих податків в Україні є загальне послаблення фіскально-адміністративного тиску. Для платників податків послаблення такого тиску проявлятиметься через зменшення їх витрат на процес адміністрування.

На прикладному рівні ефективність податкового адміністрування розуміється в контексті спроможності фіскальних органів попереджувати та викривати податкові правопорушення, забезпечення надходження податкових платежів до бюджету. Аналіз статистичних даних щодо збільшення масштабів ухилення від оподаткування, разом із щорічним зменшенням донарахувань за результатами перевірок свідчить про необхідність переглянути методологію проведення податкових перевірок. Одним із напрямків удосконалення системи адміністрування податків є зміщення акцентів із безсистемних перевірок до застосування особливого моніторингово-контрольного механізму, що здійснює регламентоване нормами права спостереження за діяльністю платників і полягає в забезпеченні оперативного реагування на відхилення (небажані зміни), які виникають у процесі оподаткування.

Стратегічним напрямом удосконалення системи адміністрування прямих податків, перш за все, податку на доходи фізичних осіб, є впровадження сучасних технологій моніторингу доходів платників як на підставі декларацій, так і на підставі іншої інформації. Необхідно запровадити нові сучасні процедури непрямого спостереження за доходами платників, а також застосувати технології декларування витрат платників з «груп ризику».

На нашу думку, в умовах української економіки проблема ухилення від оподаткування базується не лише на інституційній недосконалоості всієї фінансової системи, а насамперед – на нераціональній структурі промислового виробництва. Як відомо, основою вітчизняного експорту є традиційна сировинна продукція, що створює належні умови для виведення прибутків з-під оподаткування через офшорні юрисдикції. Значна частка зовнішньоторговельних операцій в Україні продовжує здійснюватися через зарубіжні посередницькі структури. За оцінками фахівців, з якими ми згодні, в Україні за допомогою «офшорних інструментів» виводиться з-під оподаткування близько 100 млрд грн щороку.

Сучасний стан розвитку науки про механізми та методик податкового адміністрування пов'язаний здебільшого з пошуком економіко-математичних

моделей прогнозування податкових надходжень (у тому числі за окремими податками), удосконаленням контрольно-моніторингових процедур, оптимізацією взаємодії між податковими органами різних держав, а також між податковими органами та іншими установами (насамперед фінансовими). Проте не можна планувати заходи з удосконалення системи адміністрування прямих податків, поєднуючи їх з точним визначенням обсягу зростання фіскальної ефективності окремих податків.

Необхідно вжити заходів з «детінізації зайнятості», яка пов'язана із виплатою заробітних плат «у конвертах» без сплати податків. Рівень «тіньової зайнятості» оцінюється на рівні 3,5 млн працівників (у цю кількість включаються ті, хто працює без оформлення необхідних документів, а також так звані «сезонні працівники», «підприємці», що фактично перебувають із роботодавцем у трудових відносинах тощо).

Доцільна подальша модернізація податкового контролю. Перспективним є проведення аудиту, регламентування та автоматизація податкових процедур, модернізація ІТ-системи та системи управління ризиками для зменшення впливу людського фактора [7]. Оновлення операційної діяльності податкових органів дозволить покращити їх інституціональну спроможність.

Потрібно орієнтуватися на забезпечення стабільності форм і механізмів податкової звітності, що сприятиме мінімізації витрат бізнесу на виконання податкового законодавства, а також уможливить застосування методу порівняння результатів діяльності органів податкового адміністрування.

На наш погляд, доцільно вжити низку заходів, спрямованих на автоматизацію процесу планування документальних форм контролю за нарахуванням і сплатою податку на прибуток, оскільки саме на стан виконання планових завдань щодо цього податку найбільше впливає поточна економічна кон'юнктура.

У зарубіжних державах програми модернізації систем оподаткування включають такі напрями вдосконалення адміністрування податків, як:

- ✦ інституціональні та організаційні заходи щодо вдосконалення структурного устрою та функціональної діяльності податкових відомств;
- ✦ процесуально-адміністративні зміни, безпосередньо спрямовані на поліпшення технологічних операцій в оподаткуванні (збір податків, обслуговування платників, контроль, вирішення конфліктів, погашення податкового боргу та ін.);
- ✦ електронні технології справляння та адміністрування податків.

Реформування механізмів податкового контролю в Україні, у тому числі контролю за нарахуванням і сплатою п податків, повинно проходити на основі

уважного вивчення та адаптації кращого міжнародного досвіду в цій сфері. Концептуальні документи, які регламентуватимуть напрями подальшого розвитку податкового контролю в Україні з урахуванням досвіду країн ЄС, мають враховувати:

- ✦ теоретико-методологічну базу;
- ✦ особливості нормативно-правового забезпечення;
- ✦ напрями та швидкість адаптації вітчизняних процедур до європейської практики;
- ✦ сучасні методики податкового ризик-менеджменту;
- ✦ нові технології взаємодії податкових органів України з органами ЄС;
- ✦ критерії функціонування організаційно-управлінських механізмів податкового контролю;
- ✦ стратегію щодо забезпечення професійними кадрами;
- ✦ організаційно-матеріальне забезпечення на основі сучасних стандартів;
- ✦ курс на запровадження арсеналу сучасних податкових технологій (у тому числі інформаційно-комунікаційних).

ВИСНОВКИ

Ключовим параметром ефективності податкового адміністрування є висока фіскальна ефективність усієї податкової системи та окремих податків. Фіскальну ефективність податку можна розуміти як його здатність створювати ним економічні ефекти, пов'язані із забезпеченням належної фіскальної результативності при допустимих витратах на адміністрування (адміністративних витратах).

В умовах України важливою методологічною проблемою підвищення ефективності податкового адміністрування є зниження загального рівня податкового навантаження на платників податків з одночасним гарантуванням необхідних фіскальних надходжень до бюджетів усіх рівнів. Таке можливо, якщо податкове адміністрування буде максимально спрощеним, а процес виконання податкового обов'язку не буде занадто витратним.

Підтримка ефективності системи адміністрування податків значною мірою залежить від загальної стратегії й тактики політики у сфері оподаткування, які залежать від конкретних завдань соціально-економічної політики. На стратегію й тактику розвитку системи податкового адміністрування впливає і рівень професійної підготовки персоналу податкової служби, його здатність у межах правових приписів виконувати актуальні завдання податкової політики.

На прикладному рівні ефективність податкового адміністрування розуміється в контексті спроможності фіскальних органів попереджувати та викривати податкові правопорушення, забезпечувати

надходження податкових платежів до бюджету. На нашу думку, в умовах української економіки проблема ухилення від оподаткування базується не лише на інституційній недосконалої усієї фінансової системи, а перш за все – на нерациональній структурі промислового виробництва. Водночас необхідно вжити заходи з «детенізації зайнятості», подальшої модернізації податкового контролю, посилення боротьби з ухиленням від оподаткування (у тому числі із використанням офшорних інструментів).

У подальшому мають бути розроблені методичні підходи щодо попередження ризиків зниження ефективності податкового адміністрування. ■

ЛІТЕРАТУРА

- Андрущенко В. Л.** Ефективність адміністрування податків за критеріями Світового банку // Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування : зб. матер. наук.-практ. конф. (м. Ірпінь, 23 жовтня 2009 р.). Ірпінь : НУ ДПС України, 2009. С. 23–27.
 - Андрущенко В. Л.** Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 27–35.
 - Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т 1. / редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : Академія, 2000. 864 с.
 - Єфіменко Т. І.** Механізм перерозподілу фінансових ресурсів як важіль визначення податкового потенціалу : монографія. Дніпропетровськ : ДУЕП, 2002. 272 с.
 - Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. Я., Карпова В. В.** Податковий менеджмент : підручник. Київ : Знання, 2018. 328 с.
 - Мельник В. М.** До питання формування теоретичних засад адміністрування податків. *Фінанси України*. 2008. № 9. С. 3–12.
 - Онишко С. В., Веселов І. С.** Методичні підходи до проведення податкового контролю в галузях економіки. *Актуальні проблеми економіки*. 2008. № 4. С. 223–234.
 - Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін. Київ : Знання України, 2008. 676 с.
 - Соколовська А. М.** Податкова система держави: теорія і практика становлення : монографія. Київ : Знання-Прес, 2012. 454 с.
 - Соколовська А. М.** Податкова система України в контексті світового досвіду. *Фінанси України*. 1997. № 7. С. 77–89.
 - Соколовська А. М.** Основи теорії податків : навч. посіб. Київ : Кондор, 2010. 326 с.
- Ekonomichna entsyklopediia* [Economic Encyclopedia], vol. 1. Kyiv: Akademiia, 2000.
- Ivanov, Yu. B. et al. *Podatkovi menedzhment* [Tax management]. Kyiv: Znannia, 2018.
- Melnyk, P. V. et al. *Podatkova polityka Ukrainy: stan, problemy ta perspektyvy* [Tax policy of Ukraine: state, problems and prospects]. Kyiv: Znannia Ukrainy, 2008.
- Melnyk, V. M. "Do pytannia formuvannya teoretychnykh zasad administruvannya podatkov" [On the formation of the theoretical foundations of tax administration]. *Finansy Ukrainy*, no. 9 (2008): 3-12.
- Onyshko, S. V., and Veselov, I. S. "Metodychni pidkhody do provedennia podatkovoho kontroliu v haluziakh ekonomiky" [Methodological approaches to tax control in the branches of economy]. *Aktualni problemy ekonomiky*, no. 4 (2008): 223-234.
- Sokolovska, A. M. "Podatkova systema Ukrainy v konteksti svitovoho dosvidu" [Tax system of Ukraine in the context of world experience]. *Finansy Ukrainy*, no. 7 (1997): 77-89.
- Sokolovska, A. M. *Osnovy teorii podatkov* [Fundamentals of the theory of taxes]. Kyiv: Kondor, 2010.
- Sokolovska, A. M. *Podatkova systema derzhavy: teoriia i praktyka stanovlennia* [The tax system of the state: the theory and practice of becoming]. Kyiv: Znannia-Pres, 2012.
- Yefimenko, T. I. *Mekhanizm pererozpodilu finansovykh resursiv yak vazhil vyznachennia podatkovoho potentsialu* [The mechanism of redistribution of financial resources as a lever of determining the tax potential]. Dnipropetrovsk: DUEP, 2002.

REFERENCES

Andrushchenko, V. L. "Efektyvnist administruvannya podatkov za kryteriiamy Svitovoho banku" [The effectiveness of tax administration according to the World Bank criteria]. *Mizhnarodne spivrobitnytstvo Ukrainy v sferi opodatkuvannia*. Irpin: NU DPS Ukrainy, 2009. 23-27.

Andrushchenko, V. L. "Fiskalne administruvannya yak nauka i mystetstvo" [Fiscal administration as science and art]. *Finansy Ukrainy*, no. 6 (2003): 27-35.