

УДК: 336.225:005.934

С.В. Захарін, Н.В. Чаленко

## ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРУВАННЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ ПІДТРИМКИ ФІНАНСОВОЇ БЕЗПЕКИ ДЕРЖАВИ

У статті наведено концептуальне бачення податкового адміністрування як елементу системи підтримки фінансової безпеки держави. Узагальнено визначення, предмет та об'єкт податкового адміністрування, виділено його чинники. Вказано на умови, що впливають на динаміку ефективності податкового адміністрування.

Ключові слова: фінансова безпека держави, податкове адміністрування, ефективність адміністрування.

In the article conceptual vision of tax administration is resulted as an element of the system of support of the state financial safety. Generalized determination, object and object of tax administration, his factors are selected. It is indicated on terms which influence on the dynamics of efficiency of tax administration.

Податкове адміністрування є засобом підтримки належного (запланованого) рівня податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів. Ефективне податкове адміністрування покликане забезпечити надходження доходів належного обсягу та у належні строки. Вказане впливає на стан державних фінансів, зокрема на здатність держави фінансувати виробництво суспільних послуг. Тому податкове адміністрування є важливим інструментом підтримки фінансової безпеки держави, особливо у сфері управління бюджетом. У цьому аспекті дослідження тенденцій та особливостей розвитку податкового адміністрування являє собою значний науковий і практичний інтерес.

Актуальні питання про податкове адміністрування (адміністрування податків) постійно беруть до уваги провідні науковці розвинутих країн, адже від ефективності податкового адміністрування значною мірою залежить і фіскальна ефективність податків. Натомість в українській науковій літературі й досі бракує комплексних праць, в яких би були системно викладені результати досліджень актуальних проблем і перспектив розвитку податкового адміністрування в контексті підтримки фінансової безпеки держави. Тому мета статті — заповнення прогалин у дослідженні згаданих проблем.

Питання податкового адміністрування досліджуються у працях М. Азарова, В. Андрущенко, З. Варналія, Т. Єфименко, П. Мельника, В. Мельника, О. Іванішіної, Ю. Іванова, В. Крисоватого, К. Швабія, Ф. Ярошенка та ін.

В. Андрущенко приділяє багато уваги дослідженню розвитку теорій і концепцій оподаткування, а також аналізу реалізації методологічних засад побудови податкових систем у країнах Заходу [1; 2]. Особливу увагу вчений приділяє удосконаленню механізмів податкового адміністрування, закликаючи до вивчення цього питання в історичній ретроспективі, а також з урахуванням надбань іноземних держав. Дослідник визначив перспективні методи дослідження питань оптимізації податкового адміністрування в Україні.

Т. Єфименко у монографії «Механізм перерозподілу фінансових ресурсів як важіль визначення податкового потенціалу» докладно висвітлила питання впливу прямих податків на перерозподільчі процеси в національній економіці [4].

П. Мельник у монографії «Розвиток податкової системи в перехідній економіці» [7] виклав результати теоретико-методологічних досліджень із питань побудови податкових систем у трансформаційних економіках, виявив протиріччя та інституційні вади податкової системи України, обґрунтував необхідність врахування соціальних чинників у практиці оподаткування.

А. Соколовська у монографії «Податкова система держави: теорія і практика становлення» [9] навела результати узагальнень, отриманих завдяки широкому використанню порівняльного методу дослідження, порівнюючи особливості розвитку податкових систем різних країн, а також зробила значний внесок у розвиток вчення про функції податків і податкових систем.

Наукова заслуга А. Соколовської полягає також і в тому, що вона теоретично обґрунтувала і чітко сформулювала поняття «податковий тягар», «податкове навантаження», «загальний рівень оподаткування економіки», розкрила закономірності перекладання податків [11, с.128–144].

В. Мельник започаткував теоретичну систематизацію адміністрування податків у вітчизняній фінансовій науці та виділив 4 основних напрямки управлінської діяльності у даній сфері, а саме: облікову роботу (облік платників податків та облік надходження податків), масово-роз'яснювальну та консультативну роботу, прогнозно-аналітичну роботу, контрольно-перевіркову роботу [6].

Нині внаслідок світової фінансово-економічної кризи акценти розвідок змістилися в бік протидії уникненню від оподаткування, вивченню «податкової поведінки» платників в умовах нестабільності, визначенню податкоспроможності платників, прогнозуванню та моделюванню податкових ставок та бази оподаткування. Натомість в умовах загострення негативного впливу економічної кризи на стан публічних фінансів мають бути уточнені окремі положення теорії та методології податкового адміністрування як інструменту підтримки фінансової безпеки держави.

Мета статті — викласти результати досліджень із проблем подальшого розвитку податкового адміністрування як елементу системи фінансової безпеки держави.

Фінансова безпека держави — комплексне багатоаспектне поняття, що включає в себе зокрема і здатність держави вчасно та у належних обсягах виконувати взяті на себе фінансові зобов'язання. Держава, реалізуючи свої функції, здійснює фінансування створення та розподілу суспільних благ, що колективно споживаються (державне управління, правоохоронна діяльність, освіта, охорона здоров'я, благоустрій, культура, наука тощо). Належне фінансування створення вказаних благ виступає ключовою ознакою функціонування державного механізму, сприяє зміцненню державності та суверенітету. І навпаки, відсутність у державі належного обсягу фінансових ресурсів створює підґрунтя для розбалансування системи державних фінансів, веде до погіршення стану фінансової безпеки.

Фінансування створення суспільних благ здійснюється, зазвичай, за допомогою фінансових ресурсів централізованих фондів — бюджетів. Ці ресурси формуються через податкові внески, а також інші обов'язкові платежі, що вносять юридичні і фізичні

особи. Таким чином, одним із ключових елементів управління фінансовою безпекою держави є створення умов та механізмів, спрямованих на нормальне функціонування податкової системи.

Оскільки податки є основним джерелом наповнення державної скарбниці, держава об'єктивно зацікавлена в тому, щоб отримувати якомога більший обсяг податкових надходжень. Платники податків, навпаки, зацікавлені у тому, аби зберегти (або поліпшити) своє фінансове становище шляхом несплати (або неповної сплати) податків. Це головне протиріччя інституту податків та податкових відносин.

Протиріччя податкової системи мають розв'язуватися в процесі податкового адміністрування, який забезпечує на практиці наповнення державної скарбниці фінансовими ресурсами (за рахунок податкових внесків) і таким чином сприяє виконанню завдань підтримки фінансової безпеки держави.

Автори фундаментальної монографії «Податкова політика України: стан, проблеми, перспективи» наводять таке визначення: «податкове адміністрування — це логічно вибудований, науково обґрунтований процес державного управління податковими відносинами, спрямований на максимізацію функцій суспільного добробуту за умови виконання заданого бюджетного обмеження. Управління податковими відносинами здійснюється органами, яким делеговано законодавством повноваження у сфері оподаткування. Досягнення поставленої цілі досягається шляхом науково обґрунтованого застосування прийомів, механізмів, принципів, форм і методичних процедур у сфері оподаткування» [8, с. 237].

Окремі дослідники при визначенні податкового адміністрування за основу взяли термін «адміністрування» в тлумаченні управлінської діяльності керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази, розпорядження [3, с. 25]. Враховуючи вказане, В. Мельник запропонував таке визначення: «адміністрування податків — це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на державних законодавчих та нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила» [6, с. 4–5].

Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Кізіма, В. Карпова пропонують використовувати поняття «адміністрування податкових зобов'язань», яке, судячи з системного семантичного аналізу оприлюднених результатів дослідження, вважають синонімом поняття «податкове адміністрування». На думку дослідників, адміністрування податкових зобов'язань — це процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань [5, с. 186]. Враховуючи, що податкові відносини базуються на нормах податкового права, це визначення видається нам в цілому справедливим, але воно не враховує можливості управління (маніпулювання) податковими потоками, а також процедуру ухвалення рішень у сфері податкового права.

Можемо окреслити об'єкт податкового адміністрування як розпорядчу і виконавчу 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. До предмета податкового адміністрування слід включити методологію та обґрунтування заходів з управління процесами функціонування системи оподаткування в контексті загальної державної економічної

політики (зокрема організацію наукових досліджень, механізм вироблення та ухвалення публічних рішень, управлінську техніку, практичне управління персоналом податкових органів тощо).

Критичний аналіз наукової літератури дозволяє сформулювати власне бачення основних напрямків адміністрування податків:

- 1) облік платників та облік надходження податків;
- 2) роз'яснення податкового законодавства;
- 3) прогнозування та аналіз податкових надходжень;
- 4) податковий контроль;
- 5) впровадження нових технологій (зокрема технологій електронного звітування та документообігу).

Зрозуміло, що підтримка процесу податкового адміністрування потребує певних витрат. До їх складу, зазвичай, зараховують витрати на оплату праці працівників податкової служби, матеріальні витрати на реалізацію моніторингових, аналітичних, контрольних, інформаційно-роз'яснювальних, виховних, каральних заходів, організацію відповідних наукових досліджень, підготовку та перепідготовку персоналу. В окремих країнах «витратність» податкового адміністрування розуміють значно ширше, включаючи також і витрати самих платників на виконання приписів податкового законодавства. За цим принципом побудована реформа адміністрування податків у США, що триває з 1998 р. [10].

Викликає інтерес питання про чинники, які впливають на адміністрування податків. В. Мельник виділяє такі чинники і складові частини: 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].

Податкове адміністрування пов'язано з поняттям податкової девіації, тобто ухиленням від виконання податкового зобов'язання. Особливо гостро ця проблема стоїть щодо практики податкового адміністрування посткомандно-адміністративних країн, де платники тяжіють до девіації під впливом цілого ряду об'єктивних і суб'єктивних причин. З погляду інституційної теорії платники ухиляються від сплати податків із двох причин: по-перше, зважаючи на масовість порушень, вони сподіваються на уникнення відповідальності, по-друге, прийняття рішень за правилами більшості створює об'єктивні передумови для податкової дискримінації і спонукає постраждалих платників податків до ухилення від участі у фінансуванні суспільних витрат із міркувань як соціальної справедливості, так і економічної ефективності.

В умовах перехідної економіки становище платників податків залежить від таких інституційних чинників, як неефективність демократичних інститутів, слабкий захист власності і контрактів, корупція, проведення фіскальної політики на користь вузьких кіл суспільства, неадекватне регулювання підприємницької діяльності тощо. За таких умов природною є реакція платників податків у вигляді опортуністичної поведінки, коли вони сприймають податки як покарання.

Означені узагальнення дають підставу стверджувати, що процес адміністрування податків, а точніше — його результативність та ефективність, здатні значною мірою впливати на загальну фіскальну ефективність оподаткування та фіскальну ефективність окремих податків.

Враховуючи результати вказаних досліджень, а також використовуючи результати авторських узагальнень, пропонуємо еклектичний перелік чинників, що впливають на стан, тенденції розвитку та особливості функціонування системи адміністрування податків щодо фінансової безпеки держави:

- конкретно-історичні особливості розвитку суспільства, стан гуманізації суспільного життя, роль держави у регулюванні суспільних відносин;
- панівні у суспільстві настрої, традиції, звички, морально-етичні якості учасників податкових відносин;
- стан політичного процесу, політичної культури і політичної стабільності;
- соціогуманітарні і демографічні чинники;
- загальний стан розвитку продуктивних сил та виробничих відносин;
- структура і особливості суспільного виробництва;
- рівень доходів юридичних і фізичних осіб, можливості здійснення ними належних заощаджень;
- управлінська техніка, що містить стан розвитку органів державної податкової служби та їх інформаційно-аналітичні можливості;
- правова система, що містить правову техніку, правові традиції, судові процедури, правову культуру, правосвідомість, корумпованість, рівень правового нігілізму;
- стан і особливості розвитку податкових відносин та системи оподаткування (зокрема, вироблення параметрів загальної стратегії і тактики побудови системи адміністрування податків);
- стан розвитку техніки і технологій збору, зберігання, обробки і узагальнення інформації про платників, розміри та строки виникнення їхніх податкових зобов'язань.

Останнім часом набуває особливої актуальності з огляду на фінансову безпеку держави такий напрямок адміністрування прямих податків, як впровадження нових технологій. Сучасні інформаційно-комунікативні технології призначені для забезпечення органів фіскального управління, зокрема і податкових органів, своєчасною, достовірною та повною інформацією про діяльність платників податків та інших обов'язкових платежів із погляду формування бази оподаткування. Необхідність активізації впровадження сучасних інформаційно-комунікаційних технологій пов'язана насамперед з ускладненням господарського життя, збільшенням оборотів, використанням платниками сучасних засобів економічної комунікації, коли протягом невеличкого проміжку часу може бути виконана велика кількість економічних операцій.

Отже, стан фінансової безпеки держави значною мірою залежить від ефективності податкової системи, її здатності своєчасно та у повному обсязі підтримувати надходження податкових платежів до державної скарбниці. Узагальнення результатів проаналізованих наукових праць дозволяє запропонувати кілька підходів щодо розуміння фіскальної ефективності податкової системи або окремого податку щодо фінансової безпеки держави. 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 і 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.

Підтримка ефективності системи адміністрування податків значною мірою залежить від загальної стратегії і тактики політики у сфері оподаткування, які розробляються відповідно до 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.

З метою підвищення фіскальної ефективності податкової системи в контексті підтримки належного рівня фінансової безпеки держави необхідно вжити заходи з детінізації економіки, спрощення технологій підготовки та подання податкової звітності, розширення податкової бази за основними податками, усунення непродуктивних адміністративних витрат, гармонізацію відносин учасників податкових правовідносин, зміцнення податкової дисципліни.

Надалі мають бути проведені дослідження з питань обґрунтування методичних підходів для моделювання ефективності податкового адміністрування залежно від зміни макроекономічної ситуації.

1. *Андрущенко В.Л.* Ефективність адміністрування податків за критеріями Світового банку / В.Л. Андрущенко // Міжнародне співробітництво України в сфері оподаткування. Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів. – [Зб. матер. наук.-практ. конференції, 23 жовтня 2009 р.]. – Ірпінь, Національний університет ДПС України, 2009. – С. 24. [418 с.];
2. *Андрущенко В.Л.* Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27–35;
3. Економічна енциклопедія: у трьох томах / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред) та ін. – К.: Академія, 2000. – Т 1. – 864 с.;
4. *Єфіменко Т.І.* Механізм перерозподілу фінансових ресурсів як важіль визначення податкового потенціалу: монографія / Т.І. Єфіменко. – Дніпропетровськ, ДУЕП, 2002. – 272 с.;
5. *Іванов Ю.Б.* Податковий менеджмент: підручник / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма, В.В.Карпова. – К.: Знання, 2008. – 328 с.;
6. *Мельник В.М.* До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В.М. Мельник // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 3–12;
7. *Мельник П.В.* Розвиток податкової системи в перехідній економіці: монографія / П.В. Мельник. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.;
8. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій та ін. / за ред. З.С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.;
9. *Соколовська А.М.* Податкова система держави: теорія і практика становлення: монографія. – К.: Знання-Прес. – 2004. – 454 с.;
10. *Соколовська А.М.* Податкова система України в контексті світового досвіду / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 1997. – №7. – С. 77–89;
11. *Соколовська А.М.* Основи теорії податків: навчальний посібник / А.М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – 326 с.