

УДОСКОНАЛЕННЯ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ФІНАНСОВОГО МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВИ

УДК 336.221.4

Н. В. Грапко, канд. екон. наук

А. С. Абрамова, канд. екон. наук

А. В. Жаворонок, асистент

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, м. Чернівці, Україна

СИСТЕМА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Н. В. Грапко, канд. экон. наук

А. С. Абрамова, канд. экон. наук

А. В. Жаворонок, ассистент

Черновицкий национальный университет имени Юрия Федьковича, г. Черновцы, Украина

СИСТЕМА АДМІНІСТРИРОВАНИЯ НАЛОГОВ В УКРАИНЕ

Natalia Grapko, PhD, Associate Professor

Alla Abramova, PhD, Associate Professor

Artur Zhavoronok, Assistant Professor

Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University, Chernivtsi, Ukraine

SYSTEM OF ADMINISTRATION TAXES IN UKRAINE

Розкрито економічний зміст, елементи та значення системи адміністрування податків у формуванні доходів зведеного бюджету держави, оскільки необхідність узагальнення теоретико-методичних аспектів функціонування вітчизняної системи адміністрування податків і формулювання практичних рекомендацій, які сприятимуть її вдосконаленню, є запорукою існування ефективної податкової системи держави загалом. Розглянуто склад та суб'єкти національної системи адміністрування податків, визначено значущість податкових надходжень на етапі розвитку ринкової економіки. Проаналізовано виконання доходної частини зведеного бюджету України, розглянуто склад доходів за розділами бюджетної класифікації, здійснено детальний аналіз податкових надходжень до зведеного бюджету за 2013–2015 роки, який показав, що доходи бюджетів відіграють важливу роль у соціально-економічному розвитку суспільства. Централізація значної частини фінансових ресурсів держави у бюджетах різних рівнів дає можливість проводити єдину фінансову політику, забезпечувати перерозподіл коштів на користь пріоритетних галузей економіки, задовольняти приблизно на однаковому рівні потреби соціальної сфери незалежно від того, на якій території функціонують її установи. Вказані проблеми вітчизняної системи адміністрування податків напрями їх вдосконалення.

Ключові слова: адміністрування, податок, система адміністрування податків, бюджет, бюджетна класифікація, зведений бюджет, податкові надходження.

Раскрыто экономическое содержание, элементы и значение системы администрирования налогов в формировании доходов сводного бюджета государства, поскольку необходимость обобщения теоретико-методических аспектов функционирования отечественной системы администрирования налогов и формулирование практических рекомендаций, которые будут способствовать ее совершенствованию, является залогом существования эффективной налоговой системы государства в целом. Рассмотрены состав и субъекты национальной системы администрирования налогов, определены значимость налоговых поступлений на этапе развития рыночной экономики. Проанализировано выполнение доходной части сводного бюджета Украины, рассмотрены состав доходов по разделам бюджетной классификации, осуществлен подробный анализ налоговых поступлений в сводный бюджет за 2013–2015 годы, который показал, что доходы бюджетов играют важную роль в социально-экономическом развитии общества. Централизация значительной части финансовых ресурсов государства в бюджетах разных уровней дает возможность проводить единую финансовую политику, обеспечивать перераспределение средств в пользу приоритетных отраслей экономики, удовлетворять примерно на одинаковом уровне потребности социальной сферы независимо от того, на какой территории функционируют ее учреждения. Указанные проблемы отечественной системы администрирования налогов направления их совершенствования.

Ключевые слова: администрирование, налог, система администрирования налогов, бюджет, бюджетная классификация, сводный бюджет, налоговые поступления.

In the article deals with economic content, elements and importance of tax administration in the formation of the consolidated budget of the state, because the need to generalize theoretical and methodological aspects of domestic tax administration and formulation of practical recommendations that will contribute to its improvement is the key to being an effective tax system of the state in general. The components and entities of the national tax administration, defined the significance of revenues during the development of a market economy. Analyzed the performance of revenues of the consolidated budget of Ukraine, considered the composition of income sections of the budget classification, made a detailed analysis of tax revenues to the consolidated budget for 2013 - 2015 years, which showed that budget revenues play an important role in socio-economic development of society. Centralization of significant state financial resources in the budgets of different levels enables a single financial policy, to ensure the redistribution of funds to priority sectors, to meet at

a similar level of necessary social services, regardless of the territory in which its institutions are functioning. These problems of domestic tax administration areas of improvement.

Key words: *administration, tax, tax administration, budget, budget classification, consolidated budget tax revenues.*

Постановка проблеми. Фінансовою основою функціонування держави є податки, адже саме вони забезпечують більшу частину доходів бюджетів, мобілізуючи грошові ресурси для фінансування державних видатків. У сучасних умовах господарювання податки слугують не лише джерелом наповнення бюджетів, а й дієвим інструментом державного регулювання економіки, тому вони виконують важливу роль як у забезпеченні фінансової стабільності держави, так і в досягненні соціального добробуту громадян.

Невідповідність податкових надходжень до бюджетів фінансовим потребам держави загострює проблему підвищення ефективності адміністрування податків і зборів, вирішення якої потребує системного підходу. В умовах динамічних змін, нестабільності економічної ситуації та низького рівня податкової дисципліни в Україні особливого значення набуває створення такої системи адміністрування податків, яка б відповідала потребам соціально-економічного розвитку держави, забезпечила зниження податкового навантаження, ініціювала поживлення ділової активності суб'єктів підприємництва, стимулювала інвестиційно-інноваційну діяльність та заохочувала платників до своєчасної сплати податків повною мірою.

Аналіз основних наукових досліджень і публікацій. Теоретичні та практичні аспекти адміністрування податків досліджували як зарубіжні, так і вітчизняні науковці. Засади оподаткування висвітлені у працях відомих зарубіжних учених-економістів Д. Вілсона, Ф. Енгельса, Дж. М. Кейнса, В. Красницького, А. Лаффера, К. Маркса, І. Озерова, І. Перонка, Д. Рікардо, А. Сміта. Особливості адміністрування податків досліджували вітчизняні науковці В. Андрущенко, З. Варналій, О. Василик, О. Воронкова, О. Данілов, О. Десятнюк, Т. Єфименко, О. Замасло, Ю. Іванов, М. Кармінська-Белоброва, А. Кізима, В. Кміть, А. Крисоватий, М. Крупка, В. Мартинюк, В. Мельник, Л. Олейнікова, К. Проскура, А. Соколовська, І. Таранов, К. Швабій.

Попри велику кількість публікацій з цієї проблеми важливі питання функціонування вітчизняної системи адміністрування податків у кризових умовах, зокрема щодо підвищення її ефективності з урахуванням європейського досвіду, а також усунення багатьох суперечностей у цій сфері, залишаються недостатньо дослідженими, що і зумовило вибір дослідження.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Узагальнення теоретико-методичних аспектів функціонування вітчизняної системи адміністрування податків і формулювання практичних рекомендацій, які сприятимуть її вдосконаленню

Мета статті. Головною метою цієї роботи є обґрунтування теоретико-методичних засад функціонування національної системи адміністрування податків і розроблення пропозицій, спрямованих на підвищення її ефективності.

Виклад основного матеріалу. В сучасних умовах процес оподаткування суб'єктів господарювання відіграє важливу роль у національній економічній політиці кожної країни, що зумовлено значущістю його функцій, без яких сучасна держава, а отже, і суспільство існувати не може – фіскальної і регулюючої. Податкові надходження є основою наповнення доходної частини бюджету, а отже, і головним джерелом фінансування державних потреб.

Термін «адміністрування податків» у суспільний обіг запроваджений порівняно недавно, хоча вид діяльності, який він позначає, у практиці державного управління існує досить давно. Вітчизняні практики почали вживати цей термін десь з другої половини 90-х років минулого століття. Він також часто трапляється у науковій літературі, проте єдності серед фахівців щодо трактування сутності цього поняття немає.

Оскільки термін «адміністрування» походить від латинського «*adminisratio*», що означає «управляти», то його застосування у сполученні зі словом «податки» утворює словосполучення «управління податками». Таким чином, адміністрування податків

можна визначити як комплекс взаємопов'язаних дій фіскальних органів, спрямованих на організацію податкового процесу та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів [1].

Відповідно до ст. 14.1.1 Податкового кодексу України адміністрування податків, зборів та інших платежів визначається як «сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом» [4].

Система адміністрування податків передбачає взаємодію керуючої (фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади) та керованої (податкових платежів) систем, причому управлінська діяльність керуючої системи спрямована на формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, що забезпечує реалізацію функцій податків у порядку, передбаченому законодавством.

У процесі забезпечення податкових надходжень до бюджетів та державних цільових фондів у національній системі адміністрування податків виникають фінансово-економічні відносини.

Як і будь-яка система, система адміністрування податків складається з певних елементів, зокрема:

- податків, зборів та платежів, які справляються на території України;
- структури та ієрархії фіскальних органів;
- прав, обов'язків і відповідальності фіскальних органів;
- податкової роботи;
- податкових пільг;
- податкових санкцій;
- податкових відносин [5, с. 521].

Суб'єктами системи адміністрування податків є, з одного боку, уповноважені державою фіскальні органи, а з іншого – платники податків, зборів та платежів до бюджетів і державних цільових фондів, а також інші суб'єкти, які впливають на формування та функціонування системи адміністрування податків.

На нашу думку, систему адміністрування податків слід розглядати як сукупність взаємопов'язаних елементів, зокрема фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади як керуючої і податкових платежів як керованої систем. Управлінська діяльність керуючої системи спрямована формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, що забезпечує реалізацію функцій податків у порядку, передбаченому законодавством.

Розвиток світової економіки спрямований на поглиблення взаємозв'язків на основі інтеграції національних економічних систем з метою досягнення високого рівня суспільного добробуту. Особливої уваги заслуговують інтеграційні процеси в оподаткуванні, оскільки вони суттєво впливають на соціально-економічний розвиток держави. Національні податкові системи стають активними учасниками міжнародних відносин, перетворюючись на один із важливих чинників перерозподілу факторів виробництва у межах глобальної економічної системи.

Вітчизняна податкова система проходить серйозну перевірку часом, щоб пройти її за тієї економічної ситуації, яка склалася сьогодні як у державі, так і поза її межами, необхідно, насамперед, подолати такі недоліки:

- нерівномірність розподілу податкового навантаження між суб'єктами оподаткування;
- необґрунтованість ставок податків;
- нестабільність податкового законодавства;

- відсутність науково обгрунтованої концепції доходів держави.

Усі ці недоліки знижують міжнародну конкурентоспроможність України, спричиняють зростання тіньового сектору економіки, поширення корупції та соціальної несправедливості в суспільстві.

Податок є одним із способів формування бюджетних доходів, однією з форм економічних відносин з розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту відповідно до потреб фінансування видатків бюджету та державного регулювання відносин економічних процесів.

Значущість податкових надходжень на етапі розвитку ринкової економіки зростає не лише при формуванні фінансового ресурсу держави, в умовах зниження ефективності державного регулювання економіки шляхом накладання прямих заборон та директив система державного управління поступово переорієнтовується на застосування непрямих, у тому числі податкових методів регулювання економіки.

Однак регулятивні можливості податків мають певні обмеження. Високий рівень вилучення коштів у підприємств і населення призводить до зменшення підприємницької активності, сукупного попиту на ринку, що відповідно впливає на зменшення обсягів виробленої продукції, реально виробленого ВВП і, як наслідок, потенційних доходів бюджету. Встановлення низького рівня вилучення скорочує бюджетні доходи, що тягне за собою обмеження можливостей державного регулювання. Тому перед суспільством постає проблема визначення оптимальних меж податкового та бюджетного регулювання з огляду на економічний стан країни.

Доходи Зведеного бюджету України за 2013–2015 роки наведено в табл. 1 [3].

Таблиця 1

Аналіз доходів зведеного бюджету України за 2013–2015 роки

Показник	2013	2014	2015
План з урахуванням змін, млн грн	470 652,4	490 857,6	636 414,9
Факт, млн. грн.	442 788,7	456 067,3	651 966,3
Виконання, %	94,1	92,9	102,4
Зростання факту до попереднього року, %	- 0,6	3,0	43,0

Отже, в період з 2013 року до 2015 року спостерігалася чітка тенденція до збільшення доходів зведеного бюджету відносно попереднього бюджетного року. Зокрема у 2013 році зведений бюджет за доходами виконано в обсязі 442 788,7 млн грн, що на 2736,6 млн грн (0,6 %) менше, ніж у попередньому році, у 2014 році – дохідну частину зведеного бюджету виконано в обсязі 456 067,3 млн грн, що на 13 278,6 млн грн (або на 3 %) більше, ніж у 2013 році, а у 2015 році бюджет виконано у розмірі 651 966,3 млн грн, що на 2,4 % більше, ніж за планові показники.

При визначенні частки податкових надходжень у Зведеному бюджеті Україні важливим є проведення аналізу структури його доходів за розділами бюджетної класифікації (табл. 2) [3].

Таблиця 2

Аналіз доходів зведеного бюджету України за розділами бюджетної класифікації за 2013–2015 роки

Показник	2013	2014	2015
Податкові надходження, млн грн	353 968,1	367 511,9	507 635,9
Частка податкових надходжень від загальних доходів, %	79,9	80,6	77,9
Неподаткові надходження, млн грн	84981	80612,8	140089,7
Частка неподаткових надходжень від загальних доходів, %	19,2	17,7	21,5
Доходи від операцій з капіталом, млн грн	1637	2015,8	1799,5
Частка доходів від операцій з капіталом від загальних доходів, %	0,4	0,4	0,3
Цільові фонди, млн грн	673,3	543,9	558,9
Частка цільових фондів від загальних доходів, %	0,15	0,12	0,1
Всього доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів), млн грн	442 788,7	456 067,3	651 966,3

Податкові надходження та неподаткові надходження щороку зростали, разом з тим питома вага кожної із перерахованих вище статей у загальному підсумку доходів зведеного бюджету не зберігала тенденцію до зростання. У період з 2013 року по 2014 рік питома вага податкових надходжень у доходах зведеного бюджету мала чітку тенденцію до зростання з 79,9 до 80,6 %, а у період з 2014 року по 2015 рік відбулося зниження цього показника до 77,9 %. Що стосується частки неподаткових надходжень у доходах зведеного бюджету, то максимальне її значення спостерігалось в 2015 році – 21,5 %, мінімального значення питома вага неподаткових надходжень у загальних доходах досягла у 2014 році – 17,7 %.

При загальному зростанні доходів зведеного бюджету у 2014 році порівняно з попереднім роком спостерігається зростання податкових надходжень на 3,8 %, доходів від операцій з капіталом на 23,1 % та зниження неподаткових надходжень на 5,1 %, доходів цільових фондів на 19,2 %. У 2015 році порівняно з попереднім роком спостерігається зростання податкових надходжень на 38,1%, зниження доходів від операцій з капіталом на 10,7% та зростання неподаткових надходжень на 2 %, доходів цільових фондів – на 2,8 %.

У процесі аналізу ефективності адміністрування податків важливе значення відіграє дослідження динаміки і структури податкових надходжень та їх адміністрування до зведеного бюджету (табл. 3) [3].

Як свідчать наведені в табл. 3 дані, у 2014 році спостерігається позитивна динаміка щодо зростання податкових надходжень до Зведеного бюджету України порівняно з 2013 роком по всім податковим платежам, крім податку на прибуток та податками на власність, надходження яких до бюджету в досліджуваному періоді зменшилися на 15 592 млн грн і 286,3 млн грн – у порівнянні з 2012 роком та на 14 792 млн грн і 177,8 млн грн – у порівнянні з 2013 роком відповідно. Також слід відзначити, що в аналізованому періоді відбулося зростання надходжень непрямих податків та зменшення прямих податків.

Таблиця 3

Аналіз податкових надходжень до Зведеного бюджету України у 2013–2015 роках,

млн грн

Доходи	2013	2014	2015	Відхилення (+,-) звітного періоду до	
				2013 року	2014 року
Всього податкових надходжень	353 968,1	367 511,9	507 635,9	153 667,8	140 124,0
в тому числі:					
Прямі податки:	175 688,1	170 779,4	218 087,6	42 399,5	47 308,2
з них:					
Податок на доходи фізичних осіб	72 151,1	72 202,9	99 983,2	27 832,1	27 780,3
Податок на прибуток підприємств	54 993,8	40 201,5	39 053,2	-15 940,6	-1148,3
Податки на власність	576,7	398,9	1,8	-574,9	-397,1
Платежі за використання природних ресурсів	28 863,0	33 596,7	41 958,2	13 095,2	8361,5
Непрямі податки:	164 937,5	184 123,8	281 863,8	116 926,3	97 740,0
з них:					
ПДВ	128 269,3	139 024,3	178 452,4	50 183,1	39 428,1
Акцизний податок	36 668,1	45 099,5	63 110,6	26 442,5	18 011,1
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	13 342,5	12 608,7	40 300,8	26 958,3	27 692,1

У 2015 році позитивна динаміка відносно 2014 року збереглась майже по всіх видах податкових надходжень, крім податку на прибуток підприємств та податків на власність, які скоротились на 1148,3 млн грн та 397,1 млн грн відповідно. Таке зменшення може бути пояснене нестабільністю в економіці України та стрімкими коливаннями курсів валют, які негативно вплинули на суб'єктів господарювання та на їхню діяльність.

Проте нинішня структура податкової системи України на думку вітчизняних науковців та фахівців не є в повній мірі адекватною ринковій економіці. Переважна частина податків сплачується юридичними особами, на відміну від країн з ринковою економікою, де основними платниками податків виступають фізичні особи. Це пов'язано з тим, що принципова модель податкової системи України формувалась на базі структури доходів господарюючих суб'єктів, яка склалася в межах економіки командно-адміністративного типу.

За останні три роки (2013–2015) у структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету України майже не відбулося суттєвих змін. Спостерігалася тенденція поступового зменшення в податкових надходженнях питомої ваги прямих податків та водночас – до зростання часток непрямих податків (в основному за рахунок зростання частки ПДВ у податкових надходженнях). Виходячи з потенціалу екосистеми країни у структурі податкових надходжень, на нашу думку, дещо низька частка рентних платежів і платежів за використання природних ресурсів, забруднення природних ресурсів, хоча вона має тенденцію до зростання.

Загалом, доходи бюджетів відіграють важливу роль у соціально-економічному розвитку суспільства. Централізація значної частини фінансових ресурсів держави у бюджетах різних рівнів дає можливість проводити єдину фінансову політику, забезпечувати перерозподіл коштів на користь пріоритетних галузей економіки, задовольняти приблизно на однаковому рівні потреби соціальної сфери незалежно від того, на якій території функціонують її установи.

Висновки і пропозиції. Адміністрування податків є органічною складовою управління системою оподаткування, тому поняття «адміністрування податків» є вужчим за своїм змістом, аніж «управління системою оподаткування». Адміністрування податків трактується як управлінська діяльність державних органів, спрямована на забезпечення і реалізацію контролю за дотриманням податкового законодавства усіма учасниками податкових відносин.

Під системою адміністрування податків розуміється сукупність взаємопов'язаних елементів, зокрема фіскальних та інших центральних органів виконавчої влади як керуючої і податкових платежів як керованої систем.

Управлінська діяльність керуючої системи спрямована формування податкових надходжень до бюджетів різних рівнів і державних цільових фондів, що забезпечує реалізацію функцій податків у порядку, передбаченому законодавством.

До складу національної системи адміністрування податків входять такі елементи: податки, збори та платежі, які справляються на території України; структура та ієрархія фіскальних органів; права, обов'язки та відповідальність фіскальних органів; податкова робота; податкові пільги; податкові санкції; податкові відносини. Основними функціями системи адміністрування податків є фіскальна (забезпечення фінансовими ресурсами бюджетів різних рівнів), стимулювальна (створення таких умов оподаткування, які сприяють розвитку економічних процесів і явищ, а також підвищенню рівня добровільності сплати податків у країні) та контрольна (контроль з боку держави за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання).

Національній системі адміністрування податків властиві проблеми правового (пов'язані з дотримання положень податкового законодавства), організаційного (виникають на етапі організації процесу адміністрування податків), соціально-психологічного (спричинені конфліктом інтересів фіскальних органів та платників податків) та економічного характерів (пов'язані з недостатньою економічною ефективністю функціонування системи адміністрування податків). Напрямами їх подолання є: подальше вдосконалення податкового законодавства України; проведення масово-роз'яснювальної роботи щодо ролі податків у забезпеченні економічного та суспільного розвитку держави та тлумачення положень Податкового кодексу України; організація та проведення курсів підви-

щення кваліфікації для посадових осіб фіскальних органів в країнах ЄС; формування серед дітей дошкільного, шкільного віку та студентства податкової культури; проведення цілеспрямованої пропаганди серед платників щодо необхідності своєчасно сплачувати податки в повній мірі; зменшення витрат на адміністрування податків; здійснення заходів зі своєчасного виявлення й усунення причин податкових девіацій.

Базисом вдосконалення системи адміністрування податків повинен бути подальший розвиток партнерських відносин між платниками податків і фіскальними органами, в основі якого лежить якісно нова філософія розуміння місця громадянина у процесі адміністрування податків, повага до його прав та інтересів.

Список використаних джерел

1. *Ільяшенко В.* Удосконалення системи адміністрування податкових платежів до державного бюджету [Електронний ресурс] / В. А. Ільяшенко // Ефективна економіка. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1953>.

2. *Крисоватий А. І.* Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія / А. І. Крисоватий, Т. Л. Томнюк. – Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2012. – 212 с.

3. *Офіційний сайт Державної фіскальної служби України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

4. *Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році* : Закон України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII.

4. *Швабій К. І.* Ефективність адміністрування податків в Україні: методологія та аналіз / К. І. Швабій // *Фінансова система України: збірник наукових праць*. – 2016. – Вип. 1, ч. 3. – С. 520–527.