

УДК 336.22:005(075.8)

ОЦІНКА НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ШЛЯХИ ЇЇ ОПТИМІЗАЦІЇ

В. Кміть

*Львівський національний університет імені Івана Франка
79008, м. Львів, проспект Свободи, 18
E-mail: virakmit@ukr.net*

Розглянуто особливості та проблеми адміністрування податків в період реформування національної податкової системи та визначені основні напрями подальшого розвитку.

Ключеві слова: адміністрування податків, процес адміністрування, платники податків, податковий контроль.

Із проголошенням незалежності Україна обрала вектор самостійного розвитку з метою розбудови ефективної соціально-орієнтованої ринкової економіки. Розпочався період становлення національної податкової системи, в основу якої було покладено класичну схему податків, що є характерною для більшості країн із відкритою економікою. Інфляційні процеси, загострення фінансової кризи, необхідність збільшення фінансування соціальних програм сприяли зростанню ролі фіскальної функції, між тим, однак, не відбулось належного розвитку регулюючої та стимулюючої функцій податків. Саме тому проблема побудови ефективної і раціональної податкової системи залишається однією із найактуальніших у нинішньому процесі розвитку ринкових відносин і закладення підвалин для економічного піднесення національної економіки.

Однією із найважливіших ознак держави та необхідною умовою її існування, як відомо, є система адміністрування податків. Адміністрування (від латинської «administratio») означає «управляти», а застосування у сполученні зі словом «податки» утворює дефініцію «управління податками», що у широкому розумінні можна визначити як організаційно-розпорядчу діяльність податкових органів, що здійснюється шляхом наказів і розпоряджень з метою контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджетів різних рівнів обов'язкових платежів податкового характеру.

Темі справляння податків в умовах реформування, присвячували свої праці науковці минулого та багато сучасних авторів. Теоретичні та практичні аспекти впливу системи оподаткування на економічні процеси закладено у працях класиків світової економічної думки: Дж.М.Кейнса, Дж.С.Міля, А.Сміта, І.Янжула та інших. Серед вітчизняних дослідників цієї проблеми слід назвати: В. Андрушенка, З.Варналія, О.Василика, В.Вишневецького, А.Даниленка, О.Десятнюк, Т.Єфименка, Ю.Іванова, В.Карпову, А.Кізиму, А.Крисоватого, В.Міщенко, В.Мельника, А.Соколовську, В.Федосова, С.Юрія та ін. Однак питання визначення напрямів підвищення ефективності механізму справляння податків та ключової ролі процесу адміністрування в рамках активного реформування економіки не знайшли

достатнього висвітлення й залишаються актуальними в сучасних умовах розвитку національного господарства.

Отже, при вирішенні низки проблем вітчизняної системи оподаткування необхідно уважно і детально проаналізувати роль оподаткування в становленні економіки держави нового типу, визначити основні важелі у формуванні системи адміністрування податків та налагоджені дієвого механізму партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками.

Метою дослідження є аналіз особливостей організації і функціонування діючого механізму справляння податків та зборів в Україні, виокремлення його негативних аспектів та потенційних напрямів поліпшення з метою оптимізації системи адміністрування податків.

Податкове адміністрування є одним із основних елементів ефективного функціонування податкової системи й економіки держави. Ефективність податкової системи обумовлена повнотою виявлення джерел доходів з метою їх оподаткування і мінімізації витрат по їх мобілізації і обов'язку сплати.

Метою податкового адміністрування є виконання податкової політики держави, яка проводиться по відношенню до всіх учасників правовідносин, що регулюються податковим законодавством. При цьому згода суб'єкта не є обов'язковою і необхідною умовою виникнення податкових правовідносин [1, с. 113].

Правове регулювання питань у сфері оподаткування нині забезпечує Податковий кодекс України. Відповідно до ст. 3 згаданого кодифікованого акту вітчизняне податкове законодавство складається з Конституції України; цього Кодексу (далі – ПКУ); Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради АР Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПКУ [2].

Відповідно до чинного законодавства (розділ II ПКУ), адміністрування податків розглядається, як управлінська діяльність в сфері справляння податків. Так нормами розділу II ПКУ фактично регулюються податкові процедури, які деталізують дії платників та податкових органів при справлянні податків і зборів. Йдеться про облік платників податків, організацію стосунків з ними (у тому числі в частині листування), визначення суми податкових чи грошових зобов'язань платника податку, порядок подання-приймання податкової звітності, сплати податків та зборів, погашення податкового боргу платників, податковий контроль, оскарження рішень контролюючих органів та відповідальність за порушення податкового законодавства.

При цьому допускається, що з окремих податків і зборів може бути визначено спеціальний порядок адміністрування. Він може передбачатися виключно іншими розділами ПКУ або митним законодавством. У такому випадку використовуються правила, визначені в іншому розділі або законі з питань митної справи.

У відносинах, що виникають між державою й платником із приводу сплати податків, інтереси держави представляють насамперед органи, що здійснюють управління в галузі надходження податкових платежів.

Фактично система податкових органів України, що контролюють надходження коштів у бюджети у формі податків і зборів, представлена двома службами – податковою та митною. Для них різним є місце і значення повноважень, пов'язаних з

контролем за рухом цих платежів від платників до бюджетів серед усіх їхніх повноважень.

Податкові органи реалізують відповідну діяльність без яких-небудь додаткових умов. Вони створені спеціально для функціонування лише в сфері оподаткування. Однак стаття 41 ПКУ передбачає можливість та необхідність реалізації ними контролю за дотриманням також іншого законодавства. Це пов'язано зі спектром функцій державної податкової служби (далі – ДПСУ), який включає окремі питання в частині забезпечення за дотриманням порядку здійснення господарюючими суб'єктами валютних операцій, застосування реєстраторів розрахункових операцій тощо.

На нашу думку до системи податкових органів доцільно відносити і Пенсійний фонд України (далі – ПФУ), що виступає адміністратором в частині справляння єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ). Однак, необхідно зазначити, що ЄСВ не належить до системи оподаткування та, відповідно, податкове законодавство не регулює порядок нарахування, обчислення і сплати внеску. Кошти, що надходять від сплати ЄСВ та застосування фінансових санкцій відповідно до Закону №2464[3], не можуть зараховуватися до Державного бюджету України, бюджетів інших рівнів та використовуватися на цілі, не передбачені законодавством про загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Отже, забезпечення механізму адміністрування податків, окрім податкової та митної служб, покладається і на інші органи, що здійснюють управлінську діяльність у сфері справляння податків та зборів (обов'язкових платежів) в Україні.

Після прийняття ПКУ відбулись кардинальні зміни в системі справляння та адміністрування податків, спрямовані на упорядкування взаємовідносин платників податків і контролюючих органів, встановлення справедливості та неупередженості в оподаткуванні: ставки поступово знижуватимуться але сплачувати їх повинні всі.

Податковий кодекс вніс значні корективи в механізм адміністрування податків, які вже розпочали діяти на даний момент починаючи із скасування та зниження ставок деяких ключових податків, які відіграють значну роль у надходженнях до Державного бюджету (див. рис. 1).

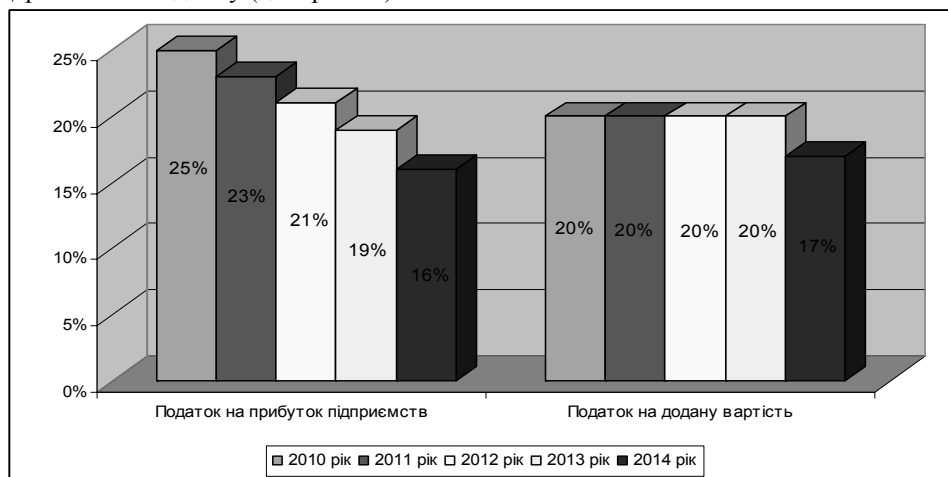


Рис. 1. Динаміка зниження ставок ключових податків згідно ПКУ

Як бачимо з рисунка 1, простежується динаміка поступового зниження ставок податку на прибуток починаючи з 2010 року в якому він становив 25%, та закінчуючи 2014 роком – 16%. Окрім податку на прибуток зміни відбуватимуться і з ПДВ, так продовж 2012-13 рр. ставка залишатиметься на рівні 20%, проте з 2014 року передбачено зниження базової ставки до 17%.

Загалом, в умовах необхідності стимулювання національної економіки, акцент бази оподаткування має бути зміщеним з прибутку та Фонду оплати праці на споживання. Виходячи із потреб стимулювання розвитку бізнесу, зниження ставки ПДВ до 17% в умовах гострого дефіциту бюджету виглядає необґрунтованим рішенням. На наш погляд, необхідно переходити до зниження ставки ПДВ лише у довгостроковій перспективі за наявності достатньої кількості державних ресурсів.

Процес адміністрування податків першочергово забезпечують органи ДПСУ, що мають розгалужену організаційну структуру, яка, до речі, зазнала змін відповідно до Указу Президента №1085[4].

Доцільно наголосити, що у рамках оптимізації системи органів виконавчої влади здійснено реорганізацію Державної податкової адміністрації України у Державну податкову службу України із скороченням штатної чисельності працівників центрального апарату відповідно до Постанови КМУ №937[5] на 20% (366 одиниць).

Для найбільш оптимального здійснення управлінської діяльності, ефективної керованості системою, підсистема адміністраторів податків більшості країн світу має, як правило, трирівневу організацію.

Щодо організаційної структури ДПС України, то вона також характеризується трирівневим складом, кожен з яких розглянемо далі детальніше.

Так до *першого рівня* відноситься центральний апарат – Державна податкова служба України, на яку покладається забезпечення загального керівництва процесом адміністрування податків та зборів. Його діяльність має також методологічний характер, що полягає у виробленні загальних правил, методик, технологій адміністрування податків.

У рамках оптимізації зменшено кількість структурних підрозділів центрального апарату на 30% (з 33 до 23). Також скорочено з 12 до 2 кількість заступників Голови ДПСУ. При цьому здійснено чітке розмежування функцій між структурними підрозділами з метою виключення їх дублювання, об'єднано підрозділи, функції яких дублювалися, або процедури однієї і тієї ж функції були розпорощені і виконувалися декількома підрозділами.

Розподіл обов'язків між керівництвом ДПСУ подаємо схематично на рисунку 2.

До *другого рівня* відносяться регіональні підрозділи, що забезпечують координацію і контроль за роботою місцевих органів адміністрування податків. Дані органи є своєрідною пов'язуючою ланкою між центральним апаратом та місцевими адміністраторами податків.

Так згідно Постанов КМУ №981[6] та №1184[7], зменшено кількість територіальних органів ДПСУ на 16% (з 482 до 401) та скорочено штатну чисельність працівників територіальних органів ДПСУ на 10%, або на 6 041 одиницю (з 6 0407 до 54 366)[8].

Структуру регіональних органів ДПСУ подаємо на рисунку 3.

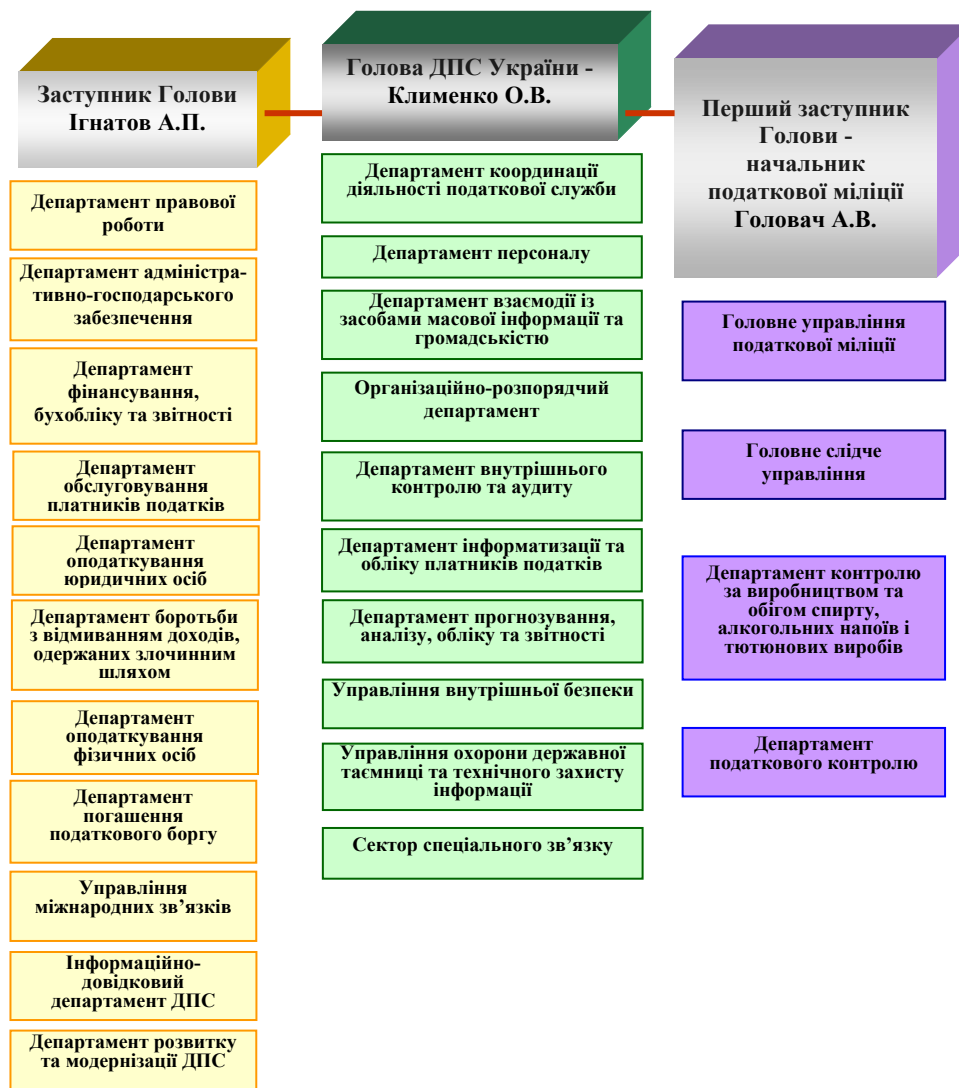


Рис. 2. Схема розподілу обов'язків між керівництвом ДПС України



Рис. 3. Структура регіональних органів ДПС України

Третій рівень підсистеми адміністраторів податків становлять державні органи – Державні податкові інспекції (далі – ДПІ), що здійснюють управління процесом адміністрування та справляння на місцях. Такі органи можна вважати базовими, оскільки саме вони несуть основне навантаження щодо забезпечення справляння податків та зборів через формування безпосередніх контактів з платниками.

Структуру ДПІ на місцях подаємо на рисунку 4, де: СДПІ по роботі з ВПП – це спеціалізовані інспекції поро боти з великими платниками податків; ОДПІ – об'єднані інспекції на місто та район; МДПІ – міжрайонні інспекції на два і більше районів.



Рис. 4. Структура ДПІ у районах та містах області

У ході проведення реорганізації органів ДПС змінилися підходи до організації роботи податкових органів, зокрема щодо забезпечення якісного обслуговування платників податків та максимальної прозорості діяльності органів ДПСУ.

Отже органи ДПС України на усіх трьох рівнях взаємодіють між собою, таким чином забезпечуючи налагоджений механізм адміністрування податків по усій Україні (див. рис. 5).

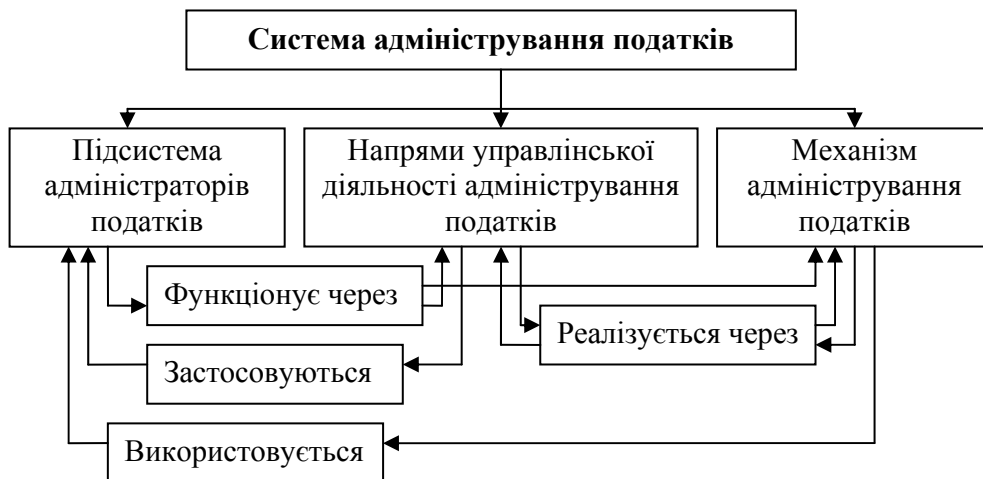


Рис. 5. Структурно-функціональна схема побудова системи адміністрування податків [9, с. 244]

Відповідно до Розділу II ПКУ[2], органи ДПСУ у сфері адміністрування податків здійснюють наступне:

здійснюють облік платників податків;

приймають та розробляють форми податкової звітності;

здійснюють облік надходження податків та зборів та формують звітні показники;

визначають суму грошових зобов'язань, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток або від'ємного значення суми ПДВ платника податків, передбачених ПКУ;

здійснюють податковий контроль;

проводять камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні, комплексні або тематичні) та фактичні перевірки;

безоплатно надають консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства.

Здійснення податкового контролю – являється невід'ємною і найважливішою частиною адміністрування податків, яка складається, як визначено ПКУ[2], з податкової звітності, податкових консультацій, обліку платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів ДПСУ, процедур погашення податкового боргу, особливостей застосування міжнародних договорів у сфері оподаткування, відповідальності платників податків і контролюючих органів, застосуванні фінансових санкцій.

Податковий контроль у певній частині здійснюється також митними органами та ПФУ з метою перевірки правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати тих податків і зборів, які є в їхній компетенції.

Важливим кроком в упорядкуванні усіх етапів податкового контролю, його законодавчої бази та підвищення ефективності контрольних заходів стало прийняття ПКУ, де Главою 5[2] врегульовано понятійний апарат податкового контролю, визначено його мету та способи здійснення (див. табл. 1).

Таблиця 1

Сутність та способи здійснення податкового контролю в Україні [10, с.92]

Податковий контроль	це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання податкового законодавства з питань проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.
Способи здійснення податкового контролю	– ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДПС України; перевірки, звірки, перевірки щодо дотримання якого покладено на контролюючі органи.

Вибудовано нову стратегію проведення контрольно-перевірочної роботи, акценти якої перенесено на здійснення доперевірочного аналізу суб'єктів господарювання з використанням баз даних органів ДПСУ та зовнішніх джерел.

В оновленому податковому полі акцент у роботі ДПСУ зміщується на виконання комплексу аналітичних функцій. Основні напрями податкового контролю та шляхи їх можливої реалізації подано у таблиці 2.

Реалізація зазначених у Таблиці 2 напрямів податкового контролю дозволить: приділяти належну увагу при організації податкового контролю саме недобросовісним платникам;

Таблиця 2

Напрями податкового контролю та шляхи реалізації

Напрями податкового контролю	Шляхи реалізації напрямку
Створення цілісної системи ін формаційно-аналітичного забезпечення органів ДПС, спрямованої на загальний аналіз результатів діяльності платників	Обробка податкової інформації про платника податків із усіх наявних джерел інформації (як внутрішньої, так і зовнішньої) за допомогою сучасних технологій обробки податкової ін формації на усіх етапах адміністрування платежів: від обліку платників податків до відбору до перевірок, проведення звірок, перевірок та реалізації їх матеріалів
Запровадження отримання податкової інформації у визначених ПКУ випадках шляхом проведення зустрічних звірок, які не є перевітками	
Часткове скорочення термінів проведення перевірок, проте, разом з цим, запровадження такого виду перевірок, як фактичні, що здійснюються без попереднього попередження платника за місцем фактичного провадження його діяльності	
Подання великими та середніми підприємствами податкових декларацій в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису. Оновлення норми щодо надання фінансової звітності платника податків до податкових органів	Розширення можливостей аналізу фінансової звітності платника: визначення реального стану та стану розрахунків з бюджетом підприємств по секторах економіки (державного та недержавного), монопольних утворень, ФПГ на підставі фінансових звітів
Подальший розвиток ризикоорієнтованої системи відбору платників до плану-графіка перевірок. Додатково: з 2008р. ДПАУ було впроваджено ризикоорієнтовану систему відбору платників до документальних перевірок з відбором (зокрема, юридичних осіб за 17 критеріями ризиків мінімізації податкових зобов'язань. Наприкінці 2010р. цей відбір відбувався за визначеними критеріями: високого ступеня ризиків (7 критеріїв), середнього ступеня ризиків (17), незначного ступеня ризиків (13)	До плану-графіку проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків і зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи ДПС. Періодичність проведення документальних перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний
Запровадження ПКУ автоматичного відшкодування з бюджетних сум ПДВ платникам податку, які мають право на відшкодування та відповідають певним критеріям, визначеним кодексом	Запровадження ПКУ Єдиного реєстру податкових накладних – реєстру відомостей щодо податкових накладних і розрахунків коригування, обов'язковість ведення якого в електронному вигляді закріплена за центральним органом ДПС згідно з наданими платниками ПДВ електронними документами

використовувати весь інтелектуальний потенціал податкової служби, мінімізувати вплив людського фактора при відборі платників до перевірок; підвищити ефективність податкового контролю.

Однак для забезпечення об'єктивного підходу до відбору платників до здійснення контрольних заходів, необхідно[10, с.93]:

розвивати обмін інформацією з іншими органами виконавчої влади (як центрального, так і регіонального рівнів);
створювати відповідні програмні продукти, які б дозволяли оперативно обробляти електронну звітність платників податків, робити вибірки з баз даних за певним переліком податкових ризиків та гнучко адаптуватися до потреб і напрямів роботи структурних підрозділів органів ДПС (відбір до документальних перевірок, автоматичне відшкодування ПДВ тощо);
запроваджувати сучасні системи обробки інформації з баз даних органів ДПСУ;
навчати персонал навичкам роботи з електронною податковою та фінансовою звітністю платників податків для відбору тих, у кого встановлений ризик мінімізації розрахунків з бюджетом.

Діючий механізм адміністрування податків в Україні включає в себе також таку важливу складову як облік платників податків.

Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи ДПСУ. Взяттю на облік або реєстрації в органах ДПСУ підлягають всі платники податків.

Органи ДПСУ забезпечують достовірність даних про платників податків в Єдиному банку даних про платників податків – юридичних осіб та Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків, реєстрі платників ПДВ, реєстрі неприбуткових організацій та інших реєстрах, що формуються та ведуться органами ДПС України згідно з ПКУ[2].

Заява про взяття на облік платника податків за неосновним місцем обліку подається у відповідний податковий орган протягом 10 робочих днів після створення відокремленого підрозділу, реєстрації рухомого чи нерухомого майна чи відкриття об'єкта чи підрозділу, через які провадиться діяльність або які підлягають оподаткуванню.

З метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік в органах ДПСУ за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

Особлива увага приділяється організації роботи з великими платниками податків, кількість яких постійно зростає (див. рис. 6).

На рисунку 6 зображено кількість прийнятих на облік у 2011 році великих платників податків у відсотковому вираженні, окремо по областях України. Так найбільша кількість великих платників податків знаходиться у місті Києві – 23,8%, далі – Дніпропетровська область – 8,9%, у Львівській області зареєстровано 4,7% великих платників, решта – 35,% у сукупності в інших областях України.

В Україні у 2012р. кількість великих платників податків має збільшитися на 20% – до 1,36 тис. Про це йдеться у Реєстрі великих платників податків України на 2012р., затвердженому ДПСУ[11].

З метою більш ефективної роботи з великими платниками податків ДПСУ ініційовано питання щодо створення Центрального офісу з обслуговування великих

платників податків, підготовлено проект відповідної постанови Кабінету Міністрів України, яку надіслано Мінфіну.

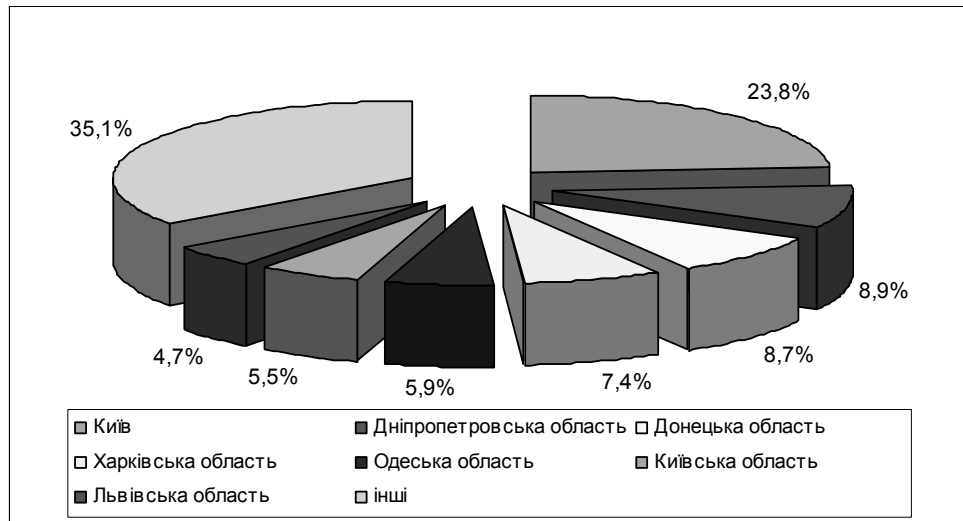


Рис. 6. Структура реєстрації великих платників податків по областях України станом на 2011 рік, у %

Реєстрація та облік платників ПДВ також є однією із складових податкового контролю, що здійснюється на початковому етапі виникнення в юридичних і фізичних осіб-підприємців права щодо набуття обов'язкової або добровільної сплати ПДВ. Ефективність реєстраційної роботи багато в чому залежить від досконалості нормативно-правових актів і належного методичного забезпечення обліку платників у ДПС, які відповідно до законодавства виконують цю функцію на території держави.

Неодмінною умовою для обов'язкової та, власне, і добровільної форм реєстрації платника ПДВ є вимога стосовно дотримання 12-місячного строку перебування на загальній системі оподаткування (див. рис. 7 [12, с.56]).

За результатами вжитих органами ДПСУ заходів у 2011р. до загального фонду Держбюджету зібрано 76,2 млрд. грн. ПДВ, що майже на 42% більше, ніж у 2010 році. Протягом 2011р. позитивні нарахування задекларованих сум ПДВ зросли на 52,2% порівняно з 2010р. і склали 92,7 млрд. грн. Середньомісячні нарахування ПДВ у 2011р. склали 7,7 млрд. грн., що на 51% більше, ніж у 2010. У 2011р. забезпечено високий рівень подання податкової звітності з ПДВ в електронному вигляді. Загалом прийнято 2 657 тис. декларацій з ПДВ, з них 2 242 тис. в електронному вигляді, що майже в 3 рази більше, ніж у 2010р.

Важливим напрямом роботи ДПСУ у минулому році було забезпечення дієвого контролю за відшкодуванням платникам ПДВ та недопущення приросту невідшкодованих сум цього податку. Фактично впродовж 2011р. на рахунки платників відшкодовано ПДВ на суму 42,8 млрд. грн., що більше, ніж у 2010р. у 1,8 рази[8].

Одним із пріоритетних завдань органів ДПСУ є забезпечення своєчасного бюджетного відшкодування сум ПДВ, у т.ч. шляхом здійснення автоматичного бюджетного відшкодування.

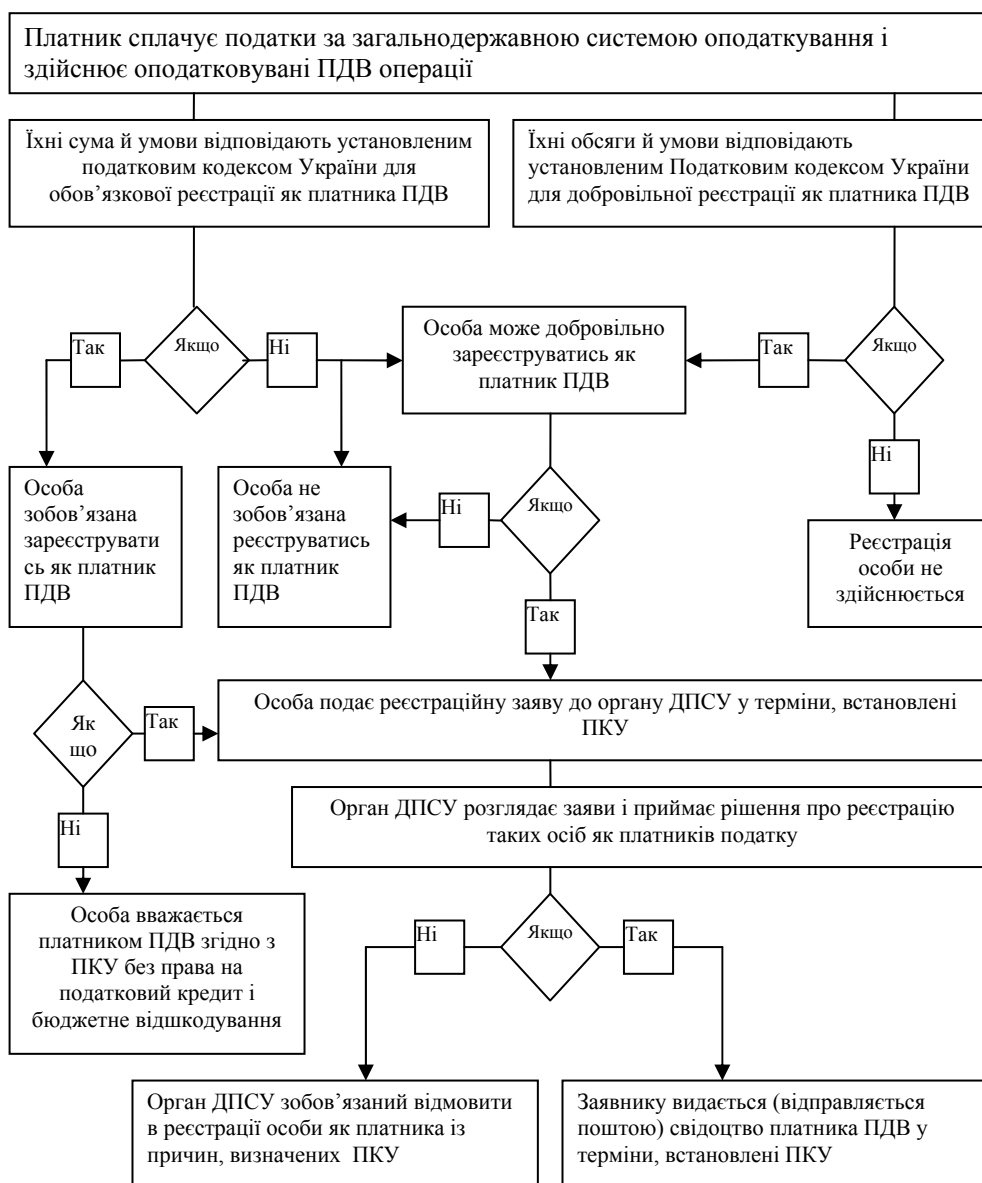


Рис. 7. Схема реєстрації платників ПДВ без зміни системи оподаткування [12]

Процедуру автоматичного відшкодування ПДВ було запущено під тиском Міжнародного валютного фонду та з метою вирішення проблеми заборгованості з бюджетного відшкодування. Однак, як показує практика, процедура автоматичного відшкодування ПДВ, закріплена в ПКУ, поки що залишається долею лише обраних підприємств. В критеріях, визначених Наказом ДПАУ №42[13], яким має відповідати

платник для отримання права автоматичного відшкодування ПДВ, міститься низка вимог, що є вкрай важко здійсненними для більшості вітчизняних платників. Каменем спотикання, на нашу думку, є наявність розбіжностей між заявленою сумою податкового кредиту та задекларованими ПДВ-зобов'язаннями контрагентів підприємства.

Так на виконання п.200.20 ПКУ[2] за деклараціями 2011р. 326 платників отримали право на автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ на загальну суму 15,9 млрд. грн. Крім того, анульовано реєстрацію близько 14 000 осіб платників ПДВ, із них за рішенням податкового органу – 44%[8].

Оцінюючи діючий механізм адміністрування податків, повноваження органів ДПС у даній сфері значно розширились після Прийняття ПКУ. Відповідно до своїх повноважень, органи ДПСУ мають право проводити наступні види податкових перевірок (див. табл. 3).

Тривалість перевірок, не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів, інших платників податків – 20 робочих днів. Для посадових осіб ДПСУ під час проведення перевірок підставами для підготовки висновків є:

документи, визначені ПКУ;

податкова інформація;

експертні висновки;

судові рішення;

інші матеріали, отримані в порядку та у спосіб, передбачений ПКУ, контроль за дотриманням яких покладений на органи ДПСУ.

Таблиця 3

Види податкових перевірок

Вид	Пояснення
Камеральна перевірка	проводиться у приміщенні органу ДПСУ виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях платника податків
Документальна перевірка	проводиться на підставі податкових декларацій, фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, а також отриманих органом ДПСУ документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків
Документальна планова перевірка	проводиться відповідно до плану-графіка перевірок
Документальна позапланова перевірка	не передбачається у плані роботи органу ДПСУ і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених ПКУ
Документальна виїзна перевірка	проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.
Документальна невиїзна перевірка	проводиться в приміщенні органу ДПСУ у формі камеральної перевірки чи податкового аудиту
Фактична перевірка	здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника

Результати перевірок (крім камеральних) оформляються у формі Акта або Довідки, які підписуються посадовими особами органу ДПСУ та платниками податків або їх законними представниками.

Удосконалення процедури планування та відбору до перевірки виключно ризикових платників податків дали змогу зменшити кількість планових перевірок. Так, до плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання на 2011р. було включено 12,2 тис. суб'єктів господарювання, що на 48% менше, ніж у 2010 році. Результатом застосування ризикоорієнтованого податкового контролю у 2011р. є збільшення податкової віддачі з податку на прибуток понад 45% перевіреними підприємствами, зменшення збитків на 16,4 млрд. грн., виведення з категорії збиткових 56% підприємств, зменшення залишку від'ємного значення з ПДВ, який після бюджетного відшкодування включається до складу податкового кредиту наступного податкового періоду, на суму 1,4 млрд. грн. Внаслідок вжитих контрольно-перевірочних заходів донараховано узгоджених податкових зобов'язань 4,3 млрд. грн., з яких сплачено до бюджету 3 млрд. грн. або 70%[8].

Якщо здійснювати порівняння вітчизняної системи адміністрування податків із зарубіжним досвідом, то можна дійти до висновку, що діючий механізм адміністрування податків в Україні, навіть після прийняття ПКУ, не до кінця ефективний і потребує значного вдосконалення (див. рис. 8).



Рис. 8. Складові механізму адміністрування податків за кордоном [14]

Наголосимо, що в Україні більша частина роботи ДПСУ із адміністрування податків представлена контрольно-перевірочною діяльністю. Так ДПСУ щорічно перевіряє більшість платників і при цьому тривалість однієї перевірки в середньому становить 15 робочих днів, та й перевірок буває кілька впродовж року.

Вдосконалюючи механізм адміністрування податків в Україні доцільно врахувати досвід окремих країн, де ця система налагоджена і функціонує доволі стабільно. Вдосконалити механізм адміністрування податків покликаний ПКУ, проте, як бачимо, ситуація не покращилась, оскільки досі вносяться зміни та поправки до ПКУ, в наявності низка трактувань та положень незрозумілих для платників податків, суттєво збільшено повноваження органів ДПСУ у сфері адміністрування та справляння податкових платежів.

Розвиток в Україні ринкової економіки потребує значних витрат на перебудову інфраструктури фінансової діяльності держави, запровадження нових технологій з метою випуску конкурентоспроможної продукції. Для цього необхідні фінансові ресурси як державі, так і суб'єктам господарювання. Від того, як раціонально побудована система оподаткування у врегулюванні відносин із платниками податків щодо надходження податків до бюджетів, залежить забезпечення умов розвитку відповідно до законів ринкової економіки і дотримання вимог науково-технічного прогресу.

Оптимальність податкової системи у взаємовідносинах між державою і платниками, недопущення відмивання оборотних коштів підприємствами, удосконалення контролю за дотриманням вимог чинного законодавства, впровадження антикорупційних законів, забезпечення рівномірності податкового навантаження на платників, боротьба із «тіньовиками» тощо сприятиме поліпшенню фінансово-економічного становища в Україні.

Отже, виходячи із напрацювань вчених-економістів, здійснених у галузі теорії, методики та організації податкового адміністрування та ґрунтуючись на систематизацію накопиченого вітчизняного та зарубіжного досвіду у сфері оподаткування, перспективними напрямками удосконалення системи адміністрування податків і зборів вважаємо:

впровадження електронних сервісів обслуговування і нових моделей податкового супроводу великих платників податків;

стимулювання інвестиційного клімату, зростання економіки, створення рівних конкурентних умов;

неупереджене, справедливе застосування чинного законодавства, обмеження можливості корупційних проявів;

забезпечення стабільного і ритмічного наповнення бюджетів всіх рівнів та цільових фондів держави;

стабілізація податкового законодавства та ініціювання доцільності удосконалення законодавчих змін здійснювати в тісному діалозі з бізнесом та громадськістю, знаходити паритет інтересів держави і підприємців;

підвищення рівня податкової культури та її пропаганда серед всіх учасників податкового процесу.

Таким чином, податкове законодавство України потрібно доопрацювати та гармонізувати до вимог ЄС. Система адміністрування податків, відповідно, також потребує удосконалення. Однак останнє видається неможливим без формування нового інституційного середовища оподаткування, підвищення фіскальної ефективності податків, проведення ефективної регулюючої податкової політики, забезпечення більш рівномірного розподілу податкового тягаря та спрощення механізму справляння окремих податків.

Доцільно наголосити, що зміна податкового законодавства та впровадження європейських стандартів у податкову систему України має здійснюватися послідовно та виважено, оскільки намагання побудувати систему оподаткування наближену до європейського зразка потребує часу, тому прискорювати цей процес ризиковано, так як це може мати серйозні негативні наслідки. Саме тому реформування системи оподаткування, як і адміністрування податків, має здійснюватися з урахуванням особливостей соціально-економічної та суспільно-політичної ситуації в Україні.

1. Корнієнко С.А., Корнієнко Т.Н., Основи сучасного адміністрування податків // Економічні науки. – 2010. – №1(23). – С. 112-117.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755-17 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010р. №2464-VI / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=2464-17>
4. Указ Президента України від 09.12.2010р. №1085 «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» / [Електронний ресурс]. – Режим

- доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010?test=dCCMfOm7xVWMh3aEZi8FkI.jHI4Mws80msh8Ie6>
5. Постанова Кабінету Міністрів України від 07.09.2011р. №937 «Про затвердження граничної чисельності працівників апарату центральних органів виконавчої влади» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/937-2011-%D0%BF>
 6. Постанова Кабінету Міністрів України від 21.09.2011р. №981 «Про утворення територіальних органів Державної податкової служби» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/981-2011-%D0%BF>
 7. Постанова Кабінету Міністрів України від 14.11.2011р. №1184 «Про затвердження граничної чисельності працівників територіальних органів центральних органів виконавчої влади» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP111184.html
 8. Звіт про виконання Плану основних питань економічної та контрольної роботи Державної податкової служби України на 2011 рік, затвердженого наказом ДПА України від 08.02.11р. №74 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/diyalnist-dpa-ukraini/plani-ta-zviti-roboti-dpa-u/59465.html>
 9. Волощук Р.Є. Система адміністрування податків: сутність та структура // Економічний вісник університету. – 2011. – №17/2. – С. 241-247.
 10. Лісовий А.В., Єгорова Т.М. Роль податкового контролю у системі державного фінансового контролю // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2011. – №2(53). – С. 93.
 11. В Україні у 2012р. кількість великих платників податків збільшиться // Стрічка новин РБК-Україна / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rbc.ua/ukr/newsline/show/v-ukraine-v-2012-g-kolichestvo-krupnyh-nalogoplatelshchikov-19092011185900>
 12. Синчак В.П. Методичні засади реєстрації платників ПДВ в Україні // Фінанси України. – 2011. – №6. – С.57.
 13. Про затвердження Порядку визначення відповідності платника податку критеріям, які дають право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку на додану вартість: Наказ ДПАУ №42 від 25.01.2011р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1590-42.html>
 14. Хіміч К.І. Досвід адміністрування податків у країнах з розвинутою ринковою економікою та можливості його адаптації в Україні // Вісник економічних наук. – 2010. – №2(24). – С.150-155.

EVALUATION OF A NATIONAL SYSTEM OF TAX AND WAYS OF ITS OPTIMIZATION

V. Kmit

Ivan Franko National University of Lviv, Svobody Av., 18. UA – 79008, Lviv, Ukraine

E-mail: virakmit@ukr.net

The peculiarities and problems of tax administration during the reforming of the national tax system are considered and the basic directions of further development are identified.

Key words: tax administration, process of the administration, taxpayers, tax control.