УДК *351.713*
JEL Code *H21, E62*

С.О. КУЧЕРКОВА*
(Таврійський державний агротехнологічний університет, м. Мелітополь, Україна)

Окремі аспекти податкового адміністрування

Сьогодні в Україні від ефективності податкового адміністрування залежить стан податкових надходжень до бюджету (повнота та своєчасність податкових платежів), а відтак і спроможність держави вчасно та у належному обсязі оплачувати створення суспільних благ. Метою статті є вивчення складових елементів і обґрунтування напрямів покращення організації податкового адміністрування на прикладі територіальних органів ДФС у Запорізькій області. Розкрито структуру податкового адміністрування згідно Податкового кодексу України, яка включає: організацію податкових відносин, прогнозування та планування податкових надходжень, адміністративне регулювання податкових відносин, консультативну роботу, податковий контроль, адміністрування податкового боргу, впровадження сучасних технологій податкового адміністрування. Здійснено аналіз організаційних засад діяльності органів Державної фіскальної служби України. Виявлено неузгодженість функцій територіальних органів Державної фіскальної служби на прикладі їх функціонування в Запорізькій області. Обґрунтовано необхідність удосконалення податкового законодавства, зокрема в частині планування і проведення перевірок декларацій та звітності платників податків. Надано пропозиції щодо подальшого реформування діяльності територіальних органів Державної фіскальної служби задля покращення сервісного обслуговування платників податків. Зокрема автор рекомендує скасувати прив'язку платника податку до місця його реєстрації та здійснювати оподаткування об'єктів в місцях їхнього фактичного розміщення. Як вважає автор, запровадження електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків» сприяє підвищенню якості обслуговування платників податків.

Ключові слова*: податкове адміністрування, Державна фіскальна служба України, організаційна структура державних податкових органів, функції податкових органів, обслуговування платників податків, податкова адреса.*

S.O. KUCHERKOVA
(Taurian State Agrotechnical University, Melitopol, Ukraine)

Some Aspects of Administration of Taxes

Today in Ukraine, the dynamics of tax revenues to the budget (completeness and timeliness of tax payments) and the ability of the state to pay for the creation of public goods in a timely and proper manner depend on the effectiveness of administration of taxes. The purpose of the article is to study the constituent elements and to substantiate the directions for improving the organization of administration of taxes by the example of the territorial bodies of the State fiscal service of Ukraine in the Zaporizhzhya region. The structure of administration of taxes was described in accordance with the Tax Code of Ukraine. It includes: the organization of tax relations, forecasting and planning of tax revenues, administrative regulation of tax relations, advisory work, tax control, administration of tax debt, introduction of modern technologies of administration of taxes. The analysis of organizational bases of activity of bodies of the State fiscal service of Ukraine was carried out. The inconsistency of the functions of the territorial bodies of the State Fiscal Service of Ukraine on the example of their functioning in the Zaporizhzhya region was revealed. The necessity of improving the tax legislation, in particular in the area of planning and conducting inspections of taxpayer declarations and reporting was grounded. Proposals were given on further reforming the activities of the territorial bodies of the State Fiscal Service of Ukraine to improve the servicing of taxpayers. In particular, the author recommends to cancel the taxpayer's connection with the place of his registration and the objects should be taxed in the places where they are actually located. According to the author's opinion, the introduction of the e-service "Taxpayer's Electronic Office" contributes to improving the quality of taxpayer services.

Keywords: *administration of taxes, State fiscal service of Ukraine, organizational structure of state tax authorities, functions of tax authorities, taxpayer services, tax address.*

* **Кучеркова Світлана Олександрівна**, доцент кафедри обліку і оподаткування Таврійського державного агротехнологічного університету (м. Мелітополь), кандидат економічних наук, доцент.

Постановка проблеми. Останнім часом дослідження проблематики податкового адміністрування (адміністрування податків) набули особливої актуальності, оскільки від результативності та ефективності податкового адміністрування залежить стан податкових надходжень до бюджету (повнота та своєчасність податкових платежів), а відтак і спроможність держави вчасно та у належному обсязі оплачувати створення суспільних благ.

Без перебільшення, ступінь виконання державою своїх функцій на сьогодні значною мірою залежить від порядку у сфері виконання податкового законодавства. Це питання актуальне для усіх країн світу, як розвинутих, так і з трансформаційними економіками.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації податкового адміністрування, оцінювання його ефективності та вдосконалення в Україні перебувають у полі зору В. Андрущенка, А. Крисоватого, В. Мельника, Т.М. Семенко, В.П. Синчака.

Так В. Андрущенко приділяє увагу дослідженню проблем розвитку теорій і концепцій оподаткування, а також аналізу реалізації методологічних засад побудови податкових систем у країнах Заходу [1; 2]. Дослідник, обґрунтовуючи необхідність удосконалення механізмів податкового адміністрування, закликає до вивчення цього питання в історичній ретроспективі, а також аналізу надбань іноземних держав. Ним визначено перспективні методи дослідження питань оптимізації податкового адміністрування в Україні.

Теоретичну систематизацію адміністрування податків у вітчизняній фінансовій науці започаткував В. Мельник, виділивши 4 основних напрямки управлінської діяльності у даній сфері, а саме: облікова робота (облік платників податків та облік надходження податків), масово-роз'яснювальна та консультативна робота, прогнозно-аналітична робота, контрольно-перевірочна робота [4].

Постійні зміни практики податкового адміністрування вимагають продовження наукових пошуків задля усунення недоліків, що виникають у зв'язку з недостатньою обґрунтованістю чи внаслідок відсутності попередньої апробації законодавчих ініціатив.

Метою статті є вивчення складових елементів і обґрунтування напрямів покращення організації податкового адміністрування на прикладі територіальних органів ДФС у Запорізькій області.

Виклад основних результатів. «Реалізацію податкової політики в частині управління оподаткування нині пов'язують, принаймні, з трьома термінами, які часто вживають як слова-синоніми. Це – «управління оподаткуванням», «податковий менеджмент» і «податкове адміністрування» … Вважаємо за доцільне при характеристиці організаційно-адміністративного процесу управління оподаткуванням використовувати саме поняття «адміністрування», таким чином роблячи акцент на діяльності органів, наділених певними адміністративними (владними) повноваженнями [3, с. 85].

Законодавчі основи провадження адміністрування податків в Україні визначає Податковий кодекс України (далі – ПКУ), який містить розділ ІІ «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)». Даний розділ складається з глав, які розкривають зміст об'єкта регулювання, а саме:

– глава 1 «Загальні положення», де визначено контролюючі органи та органи стягнення, вимоги до підтвердження даних, що містяться в податковій звітності;

– глава 2 «Податкова звітність», в якій містяться норми, що визначають порядок складання та подання податкової звітності;

– глава 3 «Податкові консультації», в якій містяться норми, що визначають порядок надання податкових консультацій, а також наслідки їх застосування;

– глава 4 «Визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів», в якій містяться норми, що регулюють загальний порядок розрахунку та сплати податкового зобов'язання, а також ухвалення і надання платникам податкових повідомлень-рішень та податкових вимог;

– глава 5 «Податковий контроль», в якій містяться норми, що встановлюють повноваження органів державної влади щодо здійснення податкового контролю, а також способи здійснення податкового контролю;

– глава 6 «Облік платників податків», в якій містяться норми, що визначають порядок обліку платників податків, а також перелік необхідної інформації, що подається платниками податків до органів податкової служби;

– глава 7 «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби», в якій містяться норми, що регулюють порядок збирання, оброблення та використання податкової інформації;

– глава 8 «Перевірки», в якій містяться норми, що визначають загальний порядок проведення перевірок (залежно від видів) та оформлення їх результатів;

– глава 9 «Погашення податкового боргу платників податків», в якій містяться норми щодо загального порядку погашення податкового боргу (в тому числі з використанням майна платника-боржника);

– глава 10 «Застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав», в якій містяться норми, що регулюють порядок застосування міжнародних договорів України в практиці оподаткування, визначення та узгодження сум податкового боргу у міжнародних правовідносинах;

– глава 11 «Відповідальність», в якій містяться норми щодо загального порядку притягнення платників податків до відповідальності, визначення

штрафних (фінансових) санкцій, а також перелік санкцій за типові податкові правопорушення;

– глава 12 «Пеня», в якій містяться норми щодо визначення пені та порядку її сплати [6].

Виходячи з цього, можна стверджувати, що система податкового адміністрування складається з таких елементів:

– організація податкових відносин;

– прогнозування та планування податкових надходжень;

– адміністративне регулювання податкових відносин;

– консультативна робота;

– податковий контроль;

– адміністрування податкового боргу;

– впровадження сучасних технологій податкового адміністрування.

Система податкового адміністрування – це сукупність елементів (інструментів) податкового адміністрування, в результаті дії яких забезпечується процес управління у сфері оподаткування. Тобто, держава через відповідні органи вступає у відносини з суб'єктами господарювання з приводу оплати останніми податків і зборів [7, с. 8].

Зазначимо, що з 21 травня 2014 року адміністратором усіх податків і зборів, податків та зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування стала Державна фіскальна служба України, яка була створена шляхом реорганізації Міністерства доходів і зборів, що, у свою чергу, було створено шляхом об'єднання, Державної податкової служби України (далі – ДПСУ) та Державної митної служби України (далі – ДМСУ).

Підконтрольними суб'єктами в системі адміністрування виступають платники податків, зборів (обов'язкових платежів): юридичні та фізичні особи (резиденти, нерезиденти України).

Більш детально зупинимось на такому елементі податкового адміністрування, як адміністративне регулювання податкових відносин.

Організація податкових відносин як елемент податкового адміністрування забезпечується через особливу законодавчу діяльність уповноважених державних органів (ДФС), а також шляхом ухвалення нормативно-правових актів різного рівня, що регулюють процес управління у сфері оподаткування.

ДФС здійснює адміністрування податків і зборів за такими напрямками: реєстрація та облік платників податків; процедура прийняття та обробка податкових декларацій; облік податків, зборів та єдиного внеску; облік митних платежів та передоплати; обслуговування платників податків; податковий контроль; адміністрування податкового боргу; апеляції платників податків.

ДФС України реалізує податкове законодавство (податкові відносини) через територіальні органи ДФС у областях, які називаються Головне управління ДФС у областях, яким в свою чергу підпорядковуються міські, районні і об'єднанні (рис. 1).

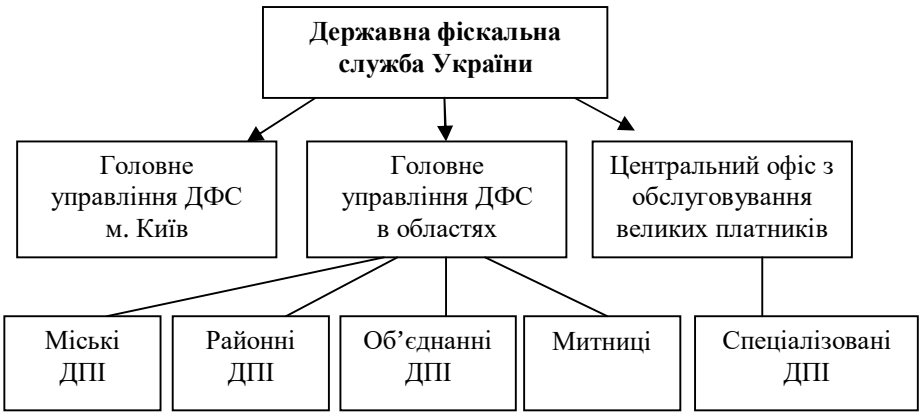

Рис. 1. **Структура органів фіскальної служби України**

Джерело: побудовано автором.

Наприклад, в м. Мелітополь (Запорізька обл.) знаходяться Мелітопольське управління ГУ ДФС у Запорізькій області і Мелітопольська об'єднана державна податкова інспекція ГУ ДФС у Запорізькій області (далі – Мелітопольська ОДПІ). Мелітопольська ОДПІ в собі об'єднує 3 райони: Веселівське, Приазовське і Якимівське відділення Мелітопольської ОДПІ Головного управління ДФС у Запорізькій області.

В статті 19^1 ПКУ розкриваються функції контролюючих органів. Зокрема, Мелітопольське управління ГУ ДФС у Запорізькій області здійснює адміністрування податків, зборів, платежів, у тому числі проводить відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків; контролює своєчасність подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів, платежів), своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів; формує та веде Державний реєстр фізичних осіб – платників податків, Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб; здійснює погашення податкового боргу, стягнення своєчасно не нарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів, надає індивідуальні податкові консультації тощо.

Мелітопольська об'єднана ДПІ здійснює сервісне обслуговування платників податків, формує та веде Державний реєстр фізичних осіб – платників податків, Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб, здійснює реєстрацію та ведення обліку платників податків та платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням тощо.

Розглядаючи ст. 19^1 ПКУ спостерігається повторюваність функцій між головними управліннями ДФС і державними податковими інспекціями: здійснюють реєстрацію та ведення обліку платників податків, приймають податкову звітність, надають адміністративні послуги. Чіткого поділу функцій між двома структурами не простежується. Це призводить до плутанини платників податків, зокрема вони дуже часто в деклараціях вказують контролюючий орган, якому подається звітність, наприклад Мелітопольське управління ГУ ДФС у Запорізькій області, а потрібно Мелітопольську ОДПІ.

Існують труднощі щодо розуміння податкових перевірок. Наприклад, камеральні перевірки проводить Мелітопольське управління ГУ ДФС у Запорізькій області, хоча, коли Мелітопольська об'єднана ДПІ приймає податкову звітність, розрахунки і документи вона також проводить камеральну перевірку, а вже документальну перевірку проводить Головне управління Запорізької області. Спостерігається переплетення (повторюваність) функцій, які виконують контролюючі органи, що в кінцевому результаті заплутує всіх та знижує ефективність реформування органів ДФС.

Вважаємо, наприклад, що в м. Мелітополь повинна бути одна Мелітопольська об'єднана ДФС у Запорізькій області, яка повинна виконувати всі функції, як в плані адміністрування податків, так і надання сервісних послуг, та підпорядковуватись Головному управлінні ДФС у Запорізькій області.

Вважаємо, що реформування територіальних органів ДФС буде продовжуватись. Про це свідчить і Постанова Кабінету Міністрів України «Про реформування деяких територіальних органів Державної фіскальної служби» від 28 березня 2018 року [5]. Відбувається перший етап структурної реорганізації ДФС в рамках комплексної реформи ДФС, наступним кроком якої є створення єдиної юридичної особи в податковому напрямі ДФС.

«Ліквідація районних органів ДФС – це перший етап структурної реорганізації ДФС. Це дозволить областям ефективніше виконувати основні функції ДФС, такі як аудит та робота з боргом, а районам зосередитися на обслуговуванні платників», – зазначив Міністр фінансів Олександр Данилюк [8].

159 місце серед 190 країн займає Україна за кількості часу, який витрачає бізнес на підготовку податкової звітності за рейтингом Paying Taxes 2018.

З метою підвищення якості обслуговування платників податків створено та запроваджено електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків».

Запровадження електронного кабінету дозволяє подавати звітність як фізичним, так і юридичним особам через web-портал, використовуючи електронні сертифікати (ЕЦП – електронний цифровий підпис), видані одним із зареєстрованих у країні центрів сертифікації. ЕЦП можна отримати у будь-якому Акредитованому центрі сертифікації ключів. Зокрема, безкоштовно в АЦСК Інформаційно-довідкового департаменту ДФС України (http://acskidd.gov.ua/) або в банківських установах та організаціях.

В рамках компанії декларування доходів громадян та електронного декларування доходів державних службовців для фізичних осіб в Електронному кабінеті функціонує електронний сервіс «Отримання відомостей з Державного реєстру фізичних осіб-платників податків про суми виплачених доходів та утриманих податків в електронному вигляді». Інформацію про суми виплачених доходів та утриманих податків з Державного реєстру фізичних осіб-платників податків можна отримати у приватній частині (особистий кабінет) Електронного кабінету з використанням ЕЦП. Середня тривалість обробки Запиту складає близько 30 хвилин.

Щоб скористатися правом на отримання податкової знижки суми коштів, сплачених на користь вітчизняних вищих навчальних закладів для компенсації вартості здобуття вищої освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, тепер можна не звертатися до бухгалтерії підприємства для отримання Довідки, а самостійно зробити Запит в особистому Електронному кабінеті і отримати таку Довідку в якій буде інформація не тільки про дохід у вигляді заробітної плати, а й про всі отримані доходи за звітний період. Податківці в більшості випадків вимагають саме таку довідку.

Слід зазначити, що при складанні Податкової декларації про майновий стан і доходи, виникає деяке непорозуміння з приводу податкової адреси (місце проживання) платника податку і місця подання декларації до контролюючого органу.

Наприклад, фізична особа проживає і працює в м. Мелітополь, підприємство здійснює утримання ПДФО і перераховує його до бюджету м. Мелітополь. В паспорті місце реєстрації фізичної особи (прописка) в селі Приазовського району. Фізична особа бажає скористатися правом на отримання податкової знижки на навчання, для цього він заповнює Податкову декларацію про майновий стан і доходи і стикається з тим, що йому потрібно їхати до смт. Приазовське, щоб там подати декларацію. Виникає питання, чому? Адже Мелітопольській об'єднаній ДПІ підпорядковане Приазовське відділення, а ПДФО відраховується до бюджету м. Мелітополь.

Відтак, на нашу думку, потрібно в ПКУ переглянути характеристики податкової адреси, скасувати прив'язку до місця реєстрації, сконцентруватися на знаходженні об'єкта оподаткування і туди сплачувати податки і подавати звітність.

Висновки. Отже, дослідження системи податкового адміністрування і організаційної структури ДФС показали, що вона є незрозумілою і невпорядкованою. Така структура управління ДФС дуже ускладнює і негативно впливає на роботу платників податків, які не можуть отримати якісну консультацію. За відповідями їх посилають в обласне управління, до якого наприклад їхати 3 години, хоча раніше ці відповіді можна було отримати на місці. Вважаємо, що територіальні органи ДФС, за місцевим рівнем (районні, міста, області) повинні в повному обсязі виконувати функції контролюючих органів ДФС.

Крім цього, на нашу думку, доцільно скасувати прив'язку до місця реєстрації платника та сконцентрувати увагу на об'єктах оподаткування в місцях їх виникнення.

Для реалізації стратегічного напряму – ефективного адміністрування податків, зборів та митних платежів потрібно визначити основні цілі, зокрема – спрощення адміністрування податків і зборів, розширення бази оподаткування через обмеження можливостей уникнення від оподаткування, вдосконалення та централізацію процедур адміністрування податків і зборів.

4 Список використаних джерел

1. Андрущенко В. Л. Ефективність адміністрування податків за критеріями Світового банку. *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.
2. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 27-35
3. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія. Т.: Карт-бланш, 2005. 372 с.
4. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків. *Фінанси України*. 2008. № 9. С. 3-12
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
6. Про реформування деяких територіальних органів Державної фіскальної служби: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.03.2018 р. URL: http://kmu.gov.ua/ua/news/rozpochato-pershij-etap-strukturnoyi-reorganizaciyi-dfs-rajonni-dpi-vtrachayut-status-yurosib
7. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації: монографія. К.: ТОВ «Емкон», 2014. 376 с.
8. Розпочато перший етап структурної реорганізації ДФС – районні ДПІ втрачають статус юросіб. Міністерство фінансів України. URL: https://www.minfin.gov.ua/news/view/rozpochato-pershyi-etap-strukturnoi-reorhanizatsii-dfs--raionni-dpi-vtrachaiut-status-iurosib?category=novini-ta-media
9. Семенко Т. М. Податковий і фінансовий облік ПДВ згідно Податкового кодексу України. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 2. С. 52-57.
10. Синчак В. П. Формування спрощеної системи оподаткування у контексті державної підтримки малого бізнесу та стимулювання зайнятості населення. *Облік і фінанси*. 2012. № 4. С. 50-58.

4 References

1. Andrushchenko, V. L. (2009). Efektyvnist administruvannia podatkiv za kryteriiamy Svitovoho banku [Effectiveness of tax administration by World Bank criteria]. In *Mizhnarodne spivrobitnytstvo Ukrainy v sferi opodatkuvannia. Reformuvannia podatkovoi sluzhby Ukrainy vidpovidno do yevropeiskykh standartiv. Zb. mater. nauk.-prakt. konferentsii* (p. 24). Irpin: Natsionalnyi universytet DPS Ukrainy.
2. Andrushchenko, V. L. (2003). Fiskalne administruvannia yak nauka i mystetstvo [Fiscal administration as a science and art]. *Finansy Ukrainy*, (6), 27-35
3. Krysovatyi, A. I. (2005). Teoretyko-orhanizatsiini dominanty ta praktyka realizatsii podatkovoi polityky v Ukraini [Theoretical and organizational dominants and practice of implementing tax policy in Ukraine]. Ternopil: Kart-blansh.
4. Melnyk, V. M. (2008). Do pytannia formuvannia teoretychnykh zasad administruvannia podatkiv [On the issue of the formation of theoretical bases for administering taxes]. *Finansy Ukrainy*, (9), 3-12
5. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovyi kodeks Ukrainy [The Tax Code of Ukraine]. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
6. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2018). Pro reformuvannia deiakykh terytorialnykh orhaniv Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby [On the reform of some territorial bodies of the State Fiscal Service]. Retrieved from http://kmu.gov.ua/ua/news/rozpochato-pershij-etap-strukturnoyi-reorganizaciyi-dfs-rajonni-dpi-vtrachayut-status-yurosib
7. Proskura, K. P. (2014). Podatkove administruvannia v Ukraini v postkryzovyi period: efektyvnist ta napriamy modernizatsii [Tax administration in Ukraine in the post-crisis period: efficiency and directions of modernization]. Kyiv: TOV «Emkon».
8. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (n.d.). Rozpochato pershyi etap strukturnoi reorhanizatsii DFS – raionni DPI vtrachaiut status yurosib [The first stage of the structural reorganization of the DFS has been started - the regional STIs lose the status of legal entities]. Retrieved from https://www.minfin.gov.ua/news/view/rozpochato-pershyi-etap-strukturnoi-reorhanizatsii-dfs--raionni-dpi-vtrachaiut-status-iurosib?category=novini-ta-media
9. Semenko, T. M. (2011). Podatkovyi i finansovyi oblik PDV zghidno Podatkovoho kodeksu Ukrainy [Tax and financial accounting of VAT in accordance with the Tax Code of Ukraine]. *Oblik i finansy APK*, (2), 52-57.
10. Synchak, V. P. (2012). Formuvannia sproshchenoi systemy opodatkuvannia u konteksti derzhavnoi pidtrymky maloho biznesu ta stymuliuvannia zainiatosti naselennia [Formation of a simplified taxation system in the context of state support of small business and stimulation of employment of the population]. *Oblik i finansy*, (4), 50-58.