

РОЗВИТОК ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

© Кміть В.М., 2007

Запропоновано власне тлумачення терміна “адміністрування податків”, який є доволі новим у науковій літературі та законодавчо незакріпленим. Автор вказує на відсутність організаційно-правового забезпечення адміністрування податків та аналізує окремі аспекти цієї проблеми з метою їхнього вирішення.

In clause the author submits personal interpretation of the term "administration of the taxes", specifies absence of the necessary laws and different problems of legal maintenance administration of the taxes.

Постановка проблеми

Щоб забезпечити ефективне виконання податковою системою її прямих функцій, необхідно вирішити цілу низку проблем, однією з яких, що потребує негайного вирішення, є важке та дороге адміністрування основних податкових платежів. Це надзвичайно актуально в нинішніх умовах розбудови ринкової економіки і євроінтеграції України, оскільки згідно з останніми економічними розробками, з погляду економічного зростання, особливо важливим є те, якими прийомами і способами та з яких суб'єктів господарювання стягувати податки, збори та інші обов'язкові платежі. Тобто йдеться, фактично, про вітчизняну практику адміністрування податків.

Спрощення системи адміністрування та її чітке відображення у законодавстві, поряд з розширенням податкової бази, скороченням ставок оподаткування, а також подоланням двозначності та суперечливості у законодавстві, є ключовим у реформуванні податкової системи України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Вагомий внесок у розвиток теорії і практики адміністрування податків зробили такі українські вчені: В. Андрущенко, О. Василик, О. Данілов, А. Крисоватий, А. Ластовецький, І. Луніна, Т. Мельник, Ц. Огонь, С. Паранчук, А. Селіванов, А. Соколовська, В. Суторміна, В. Федосов, Л. Шаблиста, С. Юрій та ін.

Незважаючи на широке висвітлення у науковій літературі проблем, пов'язаних із організацією управління справляння податкових платежів, не всі аспекти цієї багатогранної проблеми з'ясовано та належно обґрунтовано в спеціальній літературі та законодавчо-нормативних актах України зокрема.

Постановка цілей

Вітчизняна фінансова наука має великі надбання в галузі дослідження податків, однак донині у нормативно-правових актах відсутнє трактування категорії “адміністрування податків”, яке, однак, доволі часто використовується як політиками, так і урядовцями, хоча водночас виявляється нетотожне розуміння її змісту. Також немає загальноприйнятої методології здійснення процедур адміністрування, яка, на нашу думку, повинна впорядкувати систему організації контролю і оподаткування та бути максимально доступною і зрозумілою пересічним платникам податків. Зазначене зумовило вибір теми та постановку основних цілей.

Виклад основного матеріалу

Під адмініструванням податків ми розуміємо механізм, у який входить система організаційно-правових заходів, прийомів та способів планування, обліку та контролю справляння податків та інших обов'язкових платежів у бюджети всіх рівнів і цільові фонди уповноваженими державними контролюючими органами.

В Україні податкові взаємовідносини між контролюючими органами та платниками податків (фізичними і юридичними особами) регулюються Конституцією України, Господарським і Бюджетним кодексами, Законами України № 77, 83, 2181[1-3] та низкою інших законодавчо-нормативних

актів, які часто суперечать один одному, а окремі з них сформовані на підставі нормативної бази, успадкованої від командно-адміністративної системи. Основи податкових правовідносин, як і уся національна податкова політика, розроблялись під тиском обставин без належного наукового обґрунтування та аналізу макро- і мікроекономічних наслідків, без урахування світового досвіду.

Відсутність науково обґрунтованих підходів до формування цивілізованих та оптимальних податкових взаємовідносин роблять податкову політику не ефективним антикризовим засобом, а однією із основних причин загострення економічної кризи.

Сьогодні, на жаль, платники податків ставляться до податкових органів з недовірою та острахом, оскільки вбачають в них виключно каральний орган, який сприймає підприємців як потенційних та злісних порушників податкового законодавства. Такий, по суті критичний, стан податкових взаємовідносин склався через цілу низку причин, серед яких доцільно виділити такі:

- викривлення, необґрунтовані ускладнення і довільні тлумачення контролюючими органами окремих положень податкового законодавства;
- фактична відсутність презумпції невинуватості щодо підприємців;
- феномен загальної провини платників податків;
- самочинне перевищення контролюючими органами своїх адміністративних і службових повноважень;
- бюрократичне свавілля і безкарність за корупцію;
- відсутність законодавчо встановлених норм погашення збитків, завданих підприємцям діями чи рішеннями посадових осіб контролюючих органів.

Основними перешкодами на шляху вирішення низки вищеперелічених проблем та проблем реформування чинної системи оподаткування загалом, на нашу думку, є:

- відсутність системного наукового підходу;
- відсутність структурованого діалогу між суспільством і державою;
- відсутність єдиного контролю за відповідністю між проголошеною політикою та конкретними рішеннями, а також між рішенням та його впровадженням;
- те, що продовжує працювати застаріла адміністративна норма визначення прогнозних показників для формування дохідної частини бюджету;
- відсутність жорсткого зв'язку між цільовими податками та їхнім використанням.

Негативним також вважаємо той факт, що для вітчизняних податкових органів донині обов'язковим є план щодо збору штрафних санкцій з платників та існування відносин, які базуються на лобіюванні інтересів та двосторонніх домовленостей (з безумовним включенням корупційної складової), що створюють передумови для встановлення політичної лояльності і залежності бізнесу від влади.

Рано чи пізно треба наводити лад, необхідно, відповідно до завдань Президента України В.А. Ющенка, вжити необхідних заходів для підвищення ефективності організації податкової роботи, покращання іміджу податкових та інших уповноважених контролюючих органів, формування високої податкової культури в суспільстві, а для цього треба створити законодавче поле, в якому податкові органи могли б нормально, якісно і відкрито функціонувати, а платники податків були б обізнані зі своїми правами та обов'язками.

Варто також акцентувати увагу, що не лише порядок погашення зобов'язань платників податків має мати публічно-правовий характер [3], а й усі процедури, котрі так чи інакше пов'язані із адмініструванням обов'язкових платежів (методика визначення податкових баз, джерела і терміни сплати, обов'язкова звітність, діяльність державних органів щодо обліку, контролю та нагляду тощо), встановлені чинним законодавством, і не можуть бути змінені чи не виконані суб'єктами господарювання, оскільки до них будуть застосовані штрафні санкції (фінансові, адміністративні), а у певних випадках і кримінальна відповідальність.

З огляду на зазначене, а також для забезпечення стабільності та прозорості податкової системи держави, необхідно об'єднати у єдиний та узгоджений законодавчий акт усі процедури адміністрування податків та зборів (обов'язкових платежів) з тим, щоб усунути всілякі непорозуміння, які виникають у взаємовідносинах платників податків з контролюючими органами.

Радує уже те, що певні кроки на цьому шляху вже зроблено. Так, ще в грудні 2004 року обговорювався проект Закону №5294 "Про внесення змін до деяких законів України щодо адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)" [4], розроблений народними депутатами С.А. Терехініним і В.П. Цушко, який було схвалено Головним науково-експертним управлінням апарату Верховної Ради, але, на жаль, повернено депутатами на повторне перше читання.

Розглянемо окремі положення цього законопроекту, котрі, на наш погляд, є концептуальними та мають раціональне зерно.

Зазначений законопроект має на меті виправлення деяких законодавчих прорахунків, які були виявлені під час аналізу практики адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів). Зокрема, пропонується чіткіше визначити порядок виникнення права податкової застави, компетенцію податкового агента, встановлення податкових періодів для зборів або платежів, щодо яких такі періоди не встановлено законодавчо.

У законопроекті вирішується питання взаємозв'язку між процедурами адміністративного та судового оскаржень, упроваджується правило, за яким, за наявності апеляційного, адміністративного чи судового оскарження, кримінальну справу за ознаками умисного ухилення від оподаткування можна буде відкрити лише після закінчення процедури такого апеляційного оскарження відповідно до його наслідків. Також упроваджується правило, за яким процедура податкового компромісу може бути розпочата не тільки за ініціативою контролюючого органу, але й за бажанням платника податків.

Забороняється накладати стягнення на пенсійні активи, резерви зі страхування життя, пенсійного страхування, чітко визначаються правила податкового пріоритету для захисту прав суспільства та бюджетних реципієнтів, збільшується адміністративна відповідальність за недекларування доходів осіб, що підпадають під визначення суб'єктів корупційних діянь, роз'яснюється порядок списання боргу у разі настання форс-мажорних обставин.

Також проектом пропонується вилучити з Господарського кодексу за аналогією з Цивільним кодексом всі питання, що регулюють бюджетно-податкові відносини аби привести їх у відповідність до норм Бюджетного кодексу України та норм податкового права.

Окремий розділ стосується уніфікації правил стягнення та накладення штрафних фінансових санкцій. Хоча пропонується законопроект, дійсно, не позбавлений окремих неточностей та упущень, а отже, потребує доопрацювань. Погоджуємось із розробниками законопроекту, які стверджують, що його ухвалення наведе лад у механізмі адміністрування податків та істотно вплине на збільшення дохідної частини Державного та місцевих бюджетів України.

Доцільно згадати ще про один документ, який ДПА України затвердила в лютому 2006 року як додаток до наказу №62[5]. Це так званий зведений Регламент ключових положень нормативно-правової бази про адміністрування податків, прав, обов'язків та відповідальності як платників податків, так і посадових осіб органів ДПС (далі – Регламент), який, власне кажучи, є рефератом, у якому розглядаються такі основні питання:

- суб'єкти і початок сплати податків;
- права й обов'язки платника податків і податкового органу;
- види податків, терміни їхньої сплати;
- загальні питання справляння основних видів податків, патентування підприємницької діяльності, розрахунків, подання декларації тощо;
- контроль за справлянням податків тощо.

Мета цього документа – запровадження в органах ДПС однакового підходу під час адміністрування різних видів податків, зборів (обов'язкових платежів), а також надання платникам податків узагальненої інформації про їхні права, обов'язки та відповідальність під час виконання податкових зобов'язань.

Позитивним є те, що Регламент базується на чинній сьогодні нормативно-правовій базі і побудований так, щоб були очевидними як ідентичність процесів адміністрування всіх податків, зборів (обов'язкових платежів), так і особливості в адмініструванні деяких із них, а послідовність викладення його розділів зумовлена послідовністю виникнення відносин органів державної податкової служби з платниками податків під час адміністрування податків.

Затверджений Регламент, на нашу думку, є довгоочікуваним, своєчасним, важливим і доволі впливовим документом, який, однак, забезпечує правове регламентування податкової роботи органів ДПС, і не має визначальної сили законодавчого акта, який би був достатньою умовою оптимальних податкових взаємовідносин на шляху розвитку правового забезпечення адміністрування податків у всій багатоаспектності цього процесу.

На підставі наведеного вище можна зробити висновок, що податкова системи України сформована і функціонує, однак очевидною є потреба у податковій реформі. Адміністрування податків як система способів та організаційно-правових заходів їхнього відчуження уповноваженими державними органами потребує реформування у напрямі спрощення, достатності, доцільності та мінімізації витрат на здійснення. Податковий кодекс (далі – Кодекс) України може стати тим нормативно-правовим актом, котрий сприятиме вирішенню наявних проблем в оподаткуванні як головному економічному напрямі державного регулювання підприємництва.

Загалом, проект Кодексу [6] в деяких моментах забезпечив би покращання ситуації, але не гарантував би уникнення фіскальної кризи та формування ефективної системи оподаткування.

Представники уряду та бізнесу подають різну оцінку запропонованого Кодексу. Урядовці наголошують, що існують чіткі процедури та узгоджені етапи ухвалення Кодексу і вважають підготований проект цілком прийнятним. Водночас представники бізнесу не підтримують нинішнього проекту Кодексу і вважають, що його ні в якому разі не треба впроваджувати, оскільки він не вирішує ключових проблем чинної системи оподаткування.

На думку представників бізнесу, причинами невдачі нинішнього проекту Кодексу стали: брак стратегії реформування податкової системи; брак методології підготовки та економічного аналізу проектів законодавчих актів, що змінюють систему оподаткування, відсутність науково обгрунтованого підходу у визначенні ставок окремих податків; боротьба груп інтересів за кожне окреме положення Кодексу і неспроможність уряду чи парламенту чітко визначити стратегічний національний інтерес.

Вважаємо слушною думку розробників Концепції реформування податкової системи України [7], що Кодекс треба не ухвалювати, а напрацьовувати, здійснюючи послідовне вдосконалення норм оподаткування та оптимізацію положень відповідних актів законодавства.

Висновки

Розвиток правового забезпечення та удосконалення процедур адміністрування податків та зборів є одним з найактуальніших питань сьогодення.

Для досягнення цієї мети новоствореному парламенту і уряду України необхідно сконцентрувати свої зусилля на формуванні податкової політики на засадах економічної ефективності, стабільності та наближення її до міжнародних і європейських стандартів, посилити бюджетну дисципліну і поліпшити її ефективність, врегулювати податкові взаємовідносини, а також активізувати роботу над Податковим кодексом.

Перспективи подальших досліджень

Подальші дослідження описаної проблематики варто продовжувати у напрямку ґрунтовнішого опрацювання механізму адміністрування із виділенням його важелів, головних інструментів та стимуляторів. Потребує глибшого аналізу система законодавчих актів, яка б узгоджувала інтереси бізнесу і держави і сприяла ефективному реформуванню вітчизняної податкової системи.

1. Закон України “Про систему оподаткування” від 18.02.97р. № 77/97-ВР. 2. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від 05.02.98 р. № 83/98-ВР. 3. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 р., № 2181-ВР. 4. Проект Закону України №5294 “Про внесення змін до деяких законів України щодо адміністрування податків, зборів (обов’язкових платежів)” // www.legality.kiev.ua/. 5. Регламент адміністрування податків, зборів (обов’язкових платежів) / Додаток до наказу ДПА України від 09.02.2006 р. № 62 // 6. www.sta.gov.ua/ Постанова Верховної Ради України “Про проект Податкового кодексу України” від 29.11.01 р. №2827-III. 7. Концепція реформування податкової системи України, проект підготовлено робочою групою Секретаріату Президента України у складі В. Ланового, І. Акімової, М. Альперовича, В. Дубровського, М. Катеринчука, С. Кисельова, С. Ковалюка, К. Ляїної, О. Пасхавера, М. Полудьоного, О. Rogozинського, А. Федоренка. – Київ, вересень, 2005. // www.usfa.kiev.ua/