

**Т. Н. Корнієнко**, кандидат економічних наук,  
доцент кафедри економічної теорії Дніпропетровської державної  
фінансової академії  
**С. А. Корнієнко**, кандидат економічних наук,  
доцент кафедри економічної теорії Дніпропетровської державної  
фінансової академії

### АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ РОЗВ'ЯЗАННЯ

*Розглянуто проблемні питання адміністрування податку на додану вартість і шляхи їх вирішення. Значна увага приділяється перебудові податкової служби, а саме: створенню високоефективних центрів обробки даних; поліпшенню механізму розгляду скарг та вирішення спірних питань; впровадженню системи оцінки ризиків щодо відбору платників для проведення аудиту; стандартизуванню функцій та процедури для кожного підрозділу податкової служби; запровадженню електронного документообігу.*

*Рассмотрены проблемные вопросы администрирования налогов на добавочную стоимость и пути их решения. Значительное внимание уделяется перестройке налоговой службы, а именно: созданию высокоэффективных центров обработки показателей; улучшению механизма рассмотрения жалоб и решения спорных вопросов; внедрению системы оценки рисков относительно подбора плательщиков для проведения аудита; стандартизации функции и процедуры для каждого подразделения налоговой службы; внедрению электронного документооборота.*

*The problem questions of administration of tax are considered on the added cost and ways of their decision. Considerable attention is spared to the question of alteration of tax service, namely: creation of visocoeffectivnih centers of the data processing; improvement of mechanism of consideration of complaints and decision of the vexed questions; introduction of the system of estimation of risks in relation to the selection of payers for conducting of audit; standardization of function and procedure for every subsection of tax service; input of electronic circulation of documents.*

**Ключові слова.** Адміністрування податків, додана вартість, податкове законодавство, платники податків, сплата податків, прогнозування бюджетних надходжень.

© Т. Н. Корнієнко, С. А. Корнієнко, 2010

**Вступ.** Існуючий рівень оподаткування та адміністрування податків перешкоджає розвитку бізнесу, про що свідчить робота в “тіні” значної кількості підприємств. Тому в діяльності податкової служби визначальне підвищення якості обслуговування платників податків, збільшення надходжень до бюджету за рахунок підвищення добровільності сплати податків, економії витрат бюджету на адміністрування податків та утримання органів Державної податкової служби.

Проблемам адміністрування податків присвячено дослідження В. Л. Андрущенко, О. Д. Данилова, І. Головка, В. М. Мельника, Т. Н. Клементьєвої, Г. Н. Лазового, О. Мойсюк, Т. В. Паєнко, І. Погореловської, Т. Проценко, О. Редич [1–11] та ін. Науковці розглядали загальні питання адміністрування податків, а також особливості адміністрування окремих видів загальнодержавних та місцевих податків. Проте розробці стратегічних напрямків покращання адміністрування податків, які б мали практичне значення, увага майже не приділяється.

Подальший розвиток Державної податкової служби України в умовах перетворень у нашому суспільстві має здійснюватись на усвідомленні необхідності докорінної зміни філософії спілкування з платниками податків стосовно добровільної сплати останніх, що потребує переходу до світових цивілізованих норм в оподаткуванні. Податкова служба в сучасних умовах повинна стимулювати економічний розвиток країни, сприяти створенню умов для залучення інвестицій, розвитку приватного бізнесу, зниженню податкового тиску, отриманню сталих доходів до державного бюджету. Необхідно трансформувати податкову службу в провідну демократичну та підзвітну суспільству високоефективну державну установу, яка діє на правових засадах та користується довірою і підтримкою суспільства.

**Постановка завдання.** Метою даної статті стало дослідження технологій в адмініструванні податків у сучасних умовах та виявлення перспективних напрямків.

**Результати дослідження.** У нормативно-правових актах юридична категорія “адміністрування податків” поки що не знайшла свого закріплення, хоча досить часто використовується політиками та урядовцями, при цьому виявляється нетотожне розуміння її змісту. Для наукової літератури це поняття також нове.

Згідно з науковими поглядами відомого фахівця у галузі адміністративного права А. Селіванова, адміністрування податків – це “...правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків” [12, 35].

Наукова думка й фінансова практика століттями шукають відповідь на запитання, як управляти процесом адміністрування податків, щоб забезпечити економічний розвиток держави, не зашкодивши інтересам пересічного громадянина, який їх сплачує. Однак і нині пошуки оптимальних механізмів оподаткування тривають. Водночас багатий історичний досвід пропонує чимало цікавих методів і технологій справляння податків і платежів.

Історичний досвід адміністрування податків переконує, що досконалість форм і методів їх справляння свідчить про рівень розвитку держави, цивілізованість її економічних і правових інституцій [13, 78].

Одним з головних чинників забезпечення фінансового потенціалу держави є податкова система. Перед органами Державної податкової служби стоять надзвичайно складні завдання забезпечення надходження податків і зборів до бюджетів усіх рівнів.

В Україні одним з основних бюджетотвірних податків залишається податок на додану вартість (ПДВ). Завдяки внесеним у 2005 р. змінам до Закону України “Про податок на додану вартість” обмежено застосування схем безпідставного отримання бюджетного відшкодування і поставлено заслін псевдоекспортним операціям, ліквідовано умови використання пільгового режиму оподаткування спільними підприємствами та суб’єктами господарювання, які зареєстровані в зоні радіаційного забруднення внаслідок аварії на ЧАЕС [11, 2].

З проголошенням незалежності Україною взято курс на інтеграцію до Європейського Союзу, набуття статусу асоційованого, а в майбутньому повноправного члена. Умова досягнення статусу асоційованого члена – адаптація податкового законодавства України до законодавства країн ЄС. Зокрема, однією з обов’язкових передумов членства є наявність податку на додану вартість (ПДВ) у податковій системі країни. Це завдання не з легких.

Помітна особливість американської системи федеральних податків – відсутність податку на додану вартість, що вочевидь суперечить загальносвітовій тенденції. Полеміка навколо цього податку ведеться в США давно, але уряд так і не наважився запровадити ПДВ на федеральному рівні. Можливі причини полягають у тому, що проти налаштовані впливові ділові кола, з погляду яких ПДВ не дає реальних конкурентних переваг американським корпораціям на внутрішньому та зовнішніх ринках. Крім того, в опозиції до ПДВ стоять губернатори штатів, оскільки цей податок конкуруватиме зі штатним податком з продажів.

Стрімке запровадження ПДВ в Україні призвело до певних істотних недоліків у системі його адміністрування. Зокрема, надходження цього податку мали тенденцію до скорочення, а обсяги простроченої заборгованості бюджету перед його платниками зростали, з часом збільшилась кількість випадків ухилення від його сплати. Як наслідок, ПДВ став найбільш криміналізованим видом податку, а махінації з ним перетворилися на джерело збагачення за рахунок держави. Така ситуація склалася внаслідок недосконалості податкового законодавства, яким визначено порядок справляння ПДВ і відшкодування з державного бюджету України сум податку, наявності необґрунтованих податкових пільг, а також неузгодженої взаємодії органів Державної податкової адміністрації з відповідними фінансовими, контрольними та правоохоронними органами.

За даними ДПА України, кожне четверте підприємство допускає порушення податкового законодавства щодо повноти нарахування і своєчасності сплати ПДВ. Основні порушення такі: завищення податкового кредиту в разі продажу продукції, звільненої від оподаткування; неправомірне застосування нульової ставки оподаткування в разі експорту продукції; неправильне застосування правила “першої події”; включення до податкового кредиту сум, отриманих від фіктивних фірм. Тому постало питання про вдосконалення механізму справляння ПДВ, підвищення його прозорості, прискорення погашення заборгованості зі сплати цього податку та запобігання її виникненню.

За підтримки Світового банку Державна податкова адміністрація України реалізовує проект “Програма модернізації Державної податкової служби України”, мета якого – реформування податкової служби та модернізації процесів адміністрування податків.

У рамках цієї Програми державними податковими адміністраціями в обласному апараті створено управління модернізації та забезпечення роботи з проектами і програмами. Основні завдання управління: впровадження програми модернізації податкової служби України, створення і впровадження нових проектів і програм, спрямованих на підвищення ефективності адміністрування податків. Крім цього, управління виступатиме координатором діяльності структурних підрозділів при вдосконаленні функцій та процесів, покладених на податкові органи.

Для посилення розробки та впровадження проекту модернізації ДПС України при кожній обласній податковій адміністрації введено спеціальну посаду заступника голови з питань модернізації.

З метою підвищення ефективності системи адміністрування ПДВ згідно з Указом Президента України від 23 червня 2004 р. № 671 “Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності стягнення податку на додану вартість” [14] ДПА України в ряді областей впроваджується пілотний проект стосовно вдосконалення системи адміністрування податку на додану вартість (ПДВ).

Упровадження пілотного проекту з питань удосконалення механізму стягнення податку на додану вартість відбувається за трьома напрямками.

**Перший напрям** передбачає визначення критеріїв сумлінних платників податків і платників з помірним і високим ступенями ризику та впроваджується на базі об’єднаної державної податкової інспекції в м. Ірпені та об’єднаної державної податкової інспекції у м. Броварах. Як логічний підсумок цього експерименту 12 серпня 2004 р. Державною податковою адміністрацією (ДПА) України затверджено

“Порядок розподілу платників податків за критеріями уваги та їх супроводження” [15], який став довідником для всіх податківців протягом кількох наступних років.

**Другий напрям** пілотного проекту – взаємодія органів Державної податкової служби з митними органами з питань контролю за експортно-імпортними операціями та електронне відшкодування податку на додану вартість. Цей напрям реалізується на базі спеціалізованої державної податкової інспекції для роботи з великими платниками податків у м. Києві.

**Третій напрям** пілотного проекту – електронне відшкодування ПДВ, воно реалізовуватиметься на базі ДПА у Дніпропетровській і Донецькій областях, зокрема на базі ВАТ “Арселор Міттал – Кривий Ріг”, ВАТ “Маріупольський металургійний комбінат імені Ілліча” і ВАТ “Маріупольський металургійний комбінат “Азовсталь”.

Схема організації електронного відшкодування включає такі процедури:

- отримання від платників податків в електронному вигляді податкової звітності з ПДВ (зокрема, через Інтернет), реєстрів первинних документів до цієї звітності, а також у разі необхідності – самої документації, що підтверджує проведення відповідних операцій;

- після цього виконуються процедури автоматичної обробки отриманої від платника податків звітності на предмет наявності логічних та арифметичних помилок, відповідності даним первинної документації, наявності права на бюджетне відшкодування;

- за результатами виконаних процедур формується або позитивний висновок для державного казначейства щодо відшкодування заявленої платником податків суми ПДВ, або негативний висновок, після чого матеріали передаються до підрозділів організації контрольної-перевірної роботи для організації додаткової перевірки.

Підтримання роботи системи електронного відшкодування забезпечується за рахунок ефективних зв'язків з центральною базою даних центру обробки документів.

Для функціонування системи електронного відшкодування ПДВ пропонується запровадити подання платником податковому органу в електронному вигляді реєстру:

- обліку придбання і продажу із зазначенням переліку товарів за кожною податковою накладною;
- вантажних митних декларацій (ВМД) з визначенням дати перетину кордону і реквізитів зовнішньоекономічного контракту;

- надходження валютної виручки (з визначенням контракту);

- платіжних доручень на оплату податкового кредиту;

- дебіторської та кредиторської заборгованості;

- товарних накладних;

- контрагентів постачальників (“2-й ланцюг”).

Ліміт, у межах якого здійснюється автоматичне відшкодування, визначається з урахуванням середньомісячної заявленої суми відшкодування і середньомісячної непідтвердженої суми відшкодувань.

Для виконання цих завдань було розпочато реалізацію Проекту “Програма модернізації Державної податкової служби України”, впровадження всіх принципово нових методологічних напрацювань останніх років.

Зараз нагальною потребою стало створення ризикоорієнтованої системи адміністрування податків, яка передбачає зведення до мінімуму ролі людського фактора під час прийняття поточних рішень. До недавнього часу окремі методології побудови ризикоорієнтованої системи використовувалися лише підрозділами податкового аудиту та валютного контролю. Таким чином, ризикоорієнтована система стала основою перебудови процедур не лише податкового аудиту, а й усіх процедур, що пов'язані з адмініструванням податків, у тому числі дій підрозділів податкової міліції.

Саме на цій основі створено та запроваджено Порядок розподілу платників податків за категоріями уваги. Зазначений Порядок передбачає розподіл платників податків на 4 категорії уваги на підставі аналізу даних, наявних в автоматизованій інформаційній системі органів ДПС. Платники податків автоматизованою системою розподіляються за категоріями уваги на підставі факторів ризику. Кожному фактору ризику притаманне певне коло податкових ризиків, які відображають конкретні порушення податкового законодавства.

Така система – одна з останніх принципово новітніх розробок ДПА України в частині вдосконалення механізмів адміністрування податків. Ці розробки вже сьогодні відкривають для податкової служби реальні перспективи переходу на партнерські взаємовідносини з платниками податків у співпраці над наповненням державного бюджету України. Система розподілу платників податків за категоріями уваги – це система майбутнього, яка вже зараз стала реальністю. Її ризикоорієнтована методологічна основа побудована таким чином, що в ході відпрацювання факторів, притаманних кожному платнику податків, інспектор обов'язково використовує максимально можливий спектр наявної інформації про цього платника.

Закладені підвалини стандартизації процедур контрольної-перевірної роботи, у свою чергу, стали основою для стандартизації процедур при створенні АРМів з використанням нових інструментів (ПЗ “Primavera”): “Робоче місце адміністратора ПДВ з функцією нормування робочого часу інспекторів районного рівня”, “Робоче місце юриста”. Запровадження ризикоорієнтованої системи дозволить вийти на новий рівень планування контрольної-перевірної роботи з відбором платників податків на основі факторів

ризик. Складання планів-графіків проведення документальних перевірок суб'єктів господарської діяльності відбуватиметься автоматично, без впливу людського фактора.

Нова система адміністрування податків передбачає створення державної комп'ютерної системи моніторингу сплати податків і зборів (обов'язкових платежів); скорочення переліку пільг з ПДВ; створення єдиної методологічної бази обліку показників. Запровадження такої системи електронного відшкодування ПДВ сприятиме прискоренню процедури моніторингу та її становленню як базисної для оцінки платника податків у цілому і за окремими податками та платежами (податок на прибуток, акцизний збір, прибутковий податок, податок з власників транспортних засобів та ін.).

Увесь комплекс заходів для впровадження ризикоорієнтованої системи адміністрування податків сприятиме прозорості, неупередженості податкової системи в цілому, зростанню довіри до Державної податкової служби з боку суспільства і, як результат, добровільній сплаті податків і зборів платниками податків. У майбутньому планується перевести відпрацьовану систему електронного відшкодування на державний рівень. Реалізація такого проекту дозволить значно підвищити ефективність використання робочого часу за рахунок автоматизації рутинної роботи, поліпшити рівень обслуговування платників податків і, як наслідок, істотно покращити весь процес адміністрування ПДВ.

На всіх етапах роботи органів ДПС мета реформування – створення рівних умов для діяльності добросовісних платників податків, установа неупереджених, партнерських відносин з дисциплінованими платниками податків, які вчасно та в повному обсязі сплачують їх, мінімізація втручання у господарську діяльність таких платників, зосередження на введенні принципу “неминучості покарання” порушників податкового законодавства, здійснення перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, які ухиляються від сплати податків.

**Висновки.** Однією з важливих передумов успішної перебудови податкової служби є комплексне інформаційне забезпечення. Тому в межах модернізації служби передбачається: створити високоефективні центри обробки даних; упровадити механізм обслуговування платників за принципом “одного вікна”; впровадити телефонні консультативні центри; поліпшити механізми розгляду скарг та вирішення спірних питань; впровадити ризикоорієнтовану систему відбору платників для проведення аудиту; стандартизувати функції та процедури для кожного підрозділу податкової служби; запровадити електронний документообіг та максимально автоматизувати всі процеси адміністрування податків органами ДПС. У цілому ці та багато інших процедур обслуговування платників податків спрямовані на мінімізацію їх безпосереднього спілкування з працівниками податкової служби, тобто зменшення негативного впливу “людського фактора”.

Рівень розвитку національної економіки ставить перед суб'єктами податкових відносин різні завдання, які потребують коригування залежно від зміни внутрішніх економічних відносин, зовнішніх чинників, змін умов господарювання і фінансово-господарського стану суб'єктів господарювання, інших складових частин ринкових відносин.

Урахування всіх цих складових обов'язкове під час адміністрування процесів оподаткування.

Підвищення рівня ефективності адміністрування процесів оподаткування сприятиме:

- створенню ефективних умов діяльності органів оподаткування;
- створенню сприятливого середовища для розвитку підприємницької діяльності;
- забезпеченню практично обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення адміністрування податків, тобто внесення державою відповідних змін у взаємовідносини з платниками податків;
- усуненню елементу випадковості під час прогнозування бюджетних надходжень;
- вирішенню інших питань, пов'язаних зі стягненням і сплатою податків і зборів.

#### Література

1. Андрущенко В. Л. Адміністрування податків і платежів: предмет і метод дослідження / В. Л. Андрущенко // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. – № 4. – С. 76–78.
2. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27–35.
3. Головка І. Адміністрування податків: погляд в історію / І. Головка // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 31. – С. 78–79.
4. Мельник В. М. Формування ефективної структури служб в адмініструванні податків / В. М. Мельник // Науковий вісник Національної академії ДПС України. – 2005. – № 1. – С. 90–98.
5. Клементьева Т. Н. Некоторые вопросы налогового администрирования / Т. Н. Клементьева // Финансовое право. – 2007. – № 9. – С. 18–21.
6. Лазовой Г. Н. Современные проблемы налогового администрирования / Г. Н. Лазовой // Финансы. – 2007. – № 4. – С. 73–75.
7. Мойсюк О. Бізнес-процеси адміністрування податків у контексті модернізації ДПС / О. Мойсюк // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. – № 4. – С. 312–314.
8. Паєнтко Т. В. Удосконалення адміністрування як фактор протидії ухиленню від оподаткування / Т. В. Паєнтко // Економіка та держава. – 2006. – № 2. – С. 24–26.
9. Погореловська І. Деякі аспекти використання теорії ігор в адмініструванні податків / І. Погореловська // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2003. – № 1 (19). – С. 29–36.

10. Проценко Т. Ретроспективний аналіз системи адміністрування податків у розвинутих країнах / Т. Проценко // Науковий вісник Національної академії ДПС України. – 2004. – № 4. – С. 165–194.
11. Редич О. Мінімізація ризику при прийнятті рішень у адмініструванні податків / О. Редич // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. – № 4. – С. 390–393.
12. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34–38.
13. Лапшин Ю. Вимоги сьогодення: подання податкової звітності та реєстрів податкових накладних в електронному вигляді / Ю. Лапшин, Л. Древаль // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 24 (451). – С. 32–35.
14. Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності стягнення податку на додану вартість : Указ Президента України від 23 червня 2004 р. № 671.
15. “Про заходи щодо попередження і нейтралізації загроз національній безпеці, пов’язаних із нестабільністю правового регулювання відносин у сфері адміністрування податку на додану вартість” : рішення Ради національної безпеки і оборони України (РНБО) від 15 грудня 2006 р. (Рішення введено в дію Указом Президента від 28.12.2006 р. № 1154/2006).