

УДК 336.225(075.8)

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ЯК СИСТЕМОУТВОРЮЮЧИЙ ПРАВОВИЙ ІНСТРУМЕНТ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Поняття «податкове адміністрування», або «адміністрування податків», стало останнім часом надзвичайно популярним. Воно зустрічається у виступах державних діячів, нормативних актах, наукових статтях і газетах. Однак дослідження практики адміністрування податків розпочалося порівняно недавно. Тому і саме поняття «адміністрування податків» досить нове. Контролюючі органи у своїй практичній діяльності не можуть повною мірою покладатися на теоретичні дослідження питань податкового адміністрування, які перебувають на початковій стадії. Відповідно, зазначені обставини вимагають визначення та детального розгляду правової природи адміністрування податків. Тому метою статті є визначення правової природи, змісту та особливостей адміністрування податків.

Наукове вирішення проблем адміністрування податків і зборів знайшло своє відображення у дослідженнях як вчених-економістів, так і правознавців, зокрема, В. Андрущенко, Ю. Іванова, В. Карпова, Л. Карпова, А. Кізима, А. Крисоватого, А. Ластовецького, В. Межейнікова, В. Онищенко, К. Петросянц, С. Познякова, О. Солдатенко, Т. Проценко, В. Покинтелиця, А. Садекова, А. Селіванова.

Російська наукова доктрина з питань адміністрування податків сформована наступними вченими: О. Аронова, В. Берник, А. Бризгалін, О. Буздаліна, А. Дадашева, С. Запольський, В. Кашина, В. Красницька, А. Лобанова, О. Миронова, М. Орлов, І. Перонко, Т. Слесарева, А. Титов, Ф. Ханафєєва, В. Хочуєв та ін.

Під «адмініструванням» тлумачні словники, як правило, розуміють управління за допомогою наказів і розпоряджень, часто без урахування конкретних умов роботи, сутності, справи [1, с. 29]. Сучасний економічний словник – переважання в управлінні формальних, чисто адміністративних, приказних форм і методів [2, с. 18]. Таке визначення на сьогодні не відповідає реаліям практики, оскільки держава уже давно не користується адміністративно-командними методами управління.

Якщо звернутися до теорії адміністративно-правової науки, яка сформувалася за часів радянської держави, державне управління (адміністрування) розглядається як вплив органів державної влади на суспільні відносини, що суперечить змісту предмета адміністративного права [3, с. 28].

На нашу думку, у визначення потрібно вкласти те, що має істинно відображати останній факт, зокрема, класик французької адміністративно-правової науки і класичної школи управління А. Файоль твердить: «Адмініструвати – значить передбачати,

організовувати, розпоряджатися, керувати і контролювати» [4, с. 42].

Водночас, прихильників теорії, що адміністрування податків – це управління, на сьогодні набагато більше, ніж тих, що схиляються до позиції, не пов'язаної з управлінням. До того ж, існує ряд вчених, які висловили позицію, що наука і практика тільки в майбутньому має визначитися з цим поняттям і його змістом (якщо це поняття взагалі приживеться як у теорії, так і на практиці оподаткування та податкового права).

Зокрема, В. Мельник у своїй монографії «Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу» наводить таке визначення адміністрування податків, як управлінська діяльність органів виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесів оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила. В. Мельник вважає, що адміністрування податків містить такі напрямки управлінської діяльності, як-от: облікова робота: облік платників податків та облік надходження податків; масово-роз'яснювальна та консультативна робота; прогнозно-аналітична робота; контрольно-перевірочна робота [5, с. 126].

Хавкіна О.Г. також схильна розглядати адміністрування податків як управління: адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування та побудована на державних законодавчих і нормативних актах [6, с. 31].

С. Позняков наводить своє бачення адміністрування податків: під адмініструванням податків, зборів, обов'язкових платежів варто розуміти як управлінську діяльність публічно-правового характеру, що здійснюється податковими органами, іншими органами державної влади в межах їх компетенції та суб'єктів господарювання, щодо формування державних доходів із метою реалізації функцій податків, яка включає здійснювання ними попереджувально-контрольних, адміністративно-примусових, адміністративно-корпоративних, антикризових та інших функцій зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів у порядку, передбаченому законодавством із питань оподаткування [7, с. 98].

З позиції В. Онищенко, податкове адміністрування розглядається як система управління державою податковими відносинами [8, с. 3].

В. Андрущенко під податковим адмініструванням розуміє основну функцію управління, що вклю-

чає планування, організацію, керівництво, облік, контроль [9, с. 27].

Проводячи дослідження, ми не погоджуємося з тим, що адміністрування – це управління, оскільки у разі адміністрування податків та зборів, контролюючий орган зобов'язаний, у першу чергу, забезпечити виконання обов'язку платника щодо сплати податку, а тільки потім, у разі не виконання, займатися його стягненням.

Інші дослідники розглядають поняття адміністрування податків у дещо звуженому значенні. Так, А. Селіванов акцентує увагу на тому, що адміністрування податків – це правовідносини з погашення податкового боргу, уповноваженими державними органами шляхом застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [10, с. 35]. Не можна погодитися з таким вузьким розумінням, оскільки погашення податкового боргу – це уже результат невиконання обов'язку платника щодо сплати податків.

А. Ластовецький, на наш погляд, ширше розуміє визначення адміністрування податків – як механізм, що включає систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів (обов'язкових платежів) [11, с. 37]. Водночас автор також не може однозначно погодитися з таким визначенням, ґрунтуючись на тому, що формування державного бюджету переважно здійснюється за рахунок добровільної сплати податків і зборів, а не шляхом відчуження уповноваженими державними органами.

Крім того, енциклопедичний словник також дещо звужене надає розуміння податкового адміністрування, як діяльність контролюючих органів зі здійсненням контролю за дотриманням податкового законодавства [12]. Цим визначенням охоплюється тільки один метод податкового адміністрування, а автор вважає, що адмініструванням податків охоплюються також методи планування та регулювання.

В. Межейнікова, розглядаючи сутнісні аспекти податкового адміністрування, виявляє два його аспекти:

1. юридичний – забезпечення платниками податків законодавчої бази з метою стягнення податків та захисту їх інтересів (адміністрування податку);

2. фінансово-економічний – забезпечення надходжень до бюджетів шляхом стягнення законодавчо визначених податків (адміністрування процесів оподаткування) [13, с. 90]. Автор до вказаних двох аспектів додає третій – інформаційний – роз'яснення податкового законодавства і за їх визначення не вживав поняття «стягнення», а замінив би його на «сплату», оскільки стягнення – це виключно зобов'язуюча дія, а сплата охоплює й добровільну дію.

Так, Ю. Іванов, Л. Карпова, К. Петросянц у широкому плані під адмініструванням податків і зборів (обов'язкових платежів) розуміють процедуру реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно погашення податкових зобов'язань [14, с. 11]. Автор погоджується з частиною визначення, а саме щодо процедури реалізації прав і обов'язків суб'єк-

тів оподаткування, водночас, поняття «погашення» замінив би «сплатою».

О. Солдатенко надає більш детальне визначення податковому адмініструванню, з яким можна погодитися, – правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів щодо організації оподаткування, обліку платників, аналізу, прогнозування і обліку надходжень від податків, зборів (обов'язкових платежів), проведення масово-роз'яснювальної та контролюючої роботи, погашення податкового боргу, які здійснюються відповідно до законодавчих та нормативно-правових актів [15, с. 18].

Також автор погоджується з визначенням адміністрування податків, що наводиться А. Садековим та В. Покинтелиця, зокрема, адміністрування податків пропонується визначити як форму комплексної системної організації процесів податкового регулювання, контролю і стягнення податків, засновану на поєднанні владно-імперативних методів контролюючих органів і стимулюванні самоініціативи платників податків [16, с. 90].

Російські вчені розглядають податкове адміністрування як систему державного управління податковими відносинами, для якого характерні наступні методи адміністрування податків: податкове планування, податкове регулювання та податковий контроль. Так, податкове планування може бути поточним (тактичне) і на більш віддалену перспективу (стратегічне або податкове прогнозування). Метою податкового планування є забезпечення потреб бюджету шляхом визначення об'єму фінансових ресурсів у розрізі платників податків і максимального можливого вилучення, а також оптимізація податкового регулювання і податкового контролю. Метод податкового регулювання характеризується врівноваженням інтересів учасників податкових правовідносин, тобто платників податків та контролюючих органів, шляхом стимулювання, оптимізації податкових ставок, системою податкових пільг та наявними санкціями. Основна мета податкового контролю – виявлення порушень податкового законодавства, зокрема, що виявляється в не сплаті податків, забезпечення стійкого надходження державних доходів [17, с. 19]. Крім того, деякі автори виокремлюють із методу податкового контролю додатково метод обліку [18].

Із цією позицією ми погоджуємося частково. Прогнозування та планування належить до податкового контролю в розділі інформаційно-аналітичного забезпечення контролюючих органів.

Кожен автор, який займається питаннями дослідження адміністрування податків, наводить своє бачення його визначення, на жаль, не з усіма значеннями цього поняття можна погодитися.

На законодавчому рівні поняття «адміністрування податків» було визначено лише у 2013 р. шляхом внесення змін до Податкового кодексу України. Так, відповідно до Податкового кодексу України, адміністрування податків – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну

структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.

Можна дійти висновку, що за своєю правовою природою адміністрування податків є системоутворюючим правовим інструментом оподаткування, який складається з таких елементів: 1) суб'єктів, тобто органів виконавчої влади, на які покладено реалізацію податкової політики; 2) об'єкту – сфери справляння податків і зборів, що перебуває під організуючим впливом держави; 3) адміністративної процедури, яка регулюється фінансово-правовими нормами щодо проведення державної податкової політики, являє собою правовий порядок реалізації суб'єктом владних управлінських функцій, та через який реалізуються численні прямі та зворотні зв'язки між суб'єктами й об'єктом.

Порядок нарахування та сплати певного виду податку визначає особливості його адміністрування, які проявляються, у першу чергу, у спеціальному правовому регулюванні статусу суб'єкта адміністрування та спеціальному правовому забезпеченні його адміністративної діяльності.

Адміністрування податків здійснюється шляхом добровільної сплати платниками та стягнення податків контролюючими органами. Добровільна сплата забезпечується шляхом проведення нормотворчої, інформаційної, роз'яснювальної, аналітичної, просвітницької роботи. Стягнення податку здійснюється за умови застосування способів податкового контролю.

До способів здійснення податкового контролю, за Податковим кодексом, належать: ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення контролюючих органів, перевірки та звірки відповідно до вимог цього кодексу. На нашу думку, цей перелік мав бути доповнений наступними способами: реєстрація платників податків, приймання та обробка звітності, облік надходжень та нарахованих сум, контроль за своєчасним надходженням платежів, апеляційне узгодження податкових зобов'язань (адміністративне і судове), реалізація матеріалів податкових перевірок, погашення податкового боргу.

Таким чином, характерною особливістю адміністрування податків є те, що його зміст розкривається через процес, а саме через діяльність, яка має певні особливості. Досліджуючи це питання, автор звертається до суті та поняття фінансової діяльності як первинної категорії в зазначеній сфері.

Враховуючи, що до компетенції контролюючих органів належить формування, наповнення централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів, то й діяльність, що здійснюється контролюючими органами, є фінансовою за своєю суттю. На сьогодні поняття фінансової діяльності в частині наповнення централізованих та децентралізова-

них фондів грошових коштів набуває нового змісту, оскільки адміністрування податків контролюючими органами – це, у першу чергу, діяльність самих платників податків, оскільки наповнення залежить напряму від добровільної сплати податків платниками податків і тільки потім від контролюючих органів.

Отже, в результаті аналізу податкового законодавства України та діяльності контролюючих органів у сфері адміністрування податків можна дійти висновку, що змістом адміністрування податків є фінансова діяльність, яка регулюється фінансово-правовими нормами щодо проведення державної податкової політики та являє собою систему дій із забезпечення добровільної сплати платниками податків та організації примусового стягнення податків, націлених на наповнення Державного бюджету коштом податкових надходжень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Большой толковый словарь русского языка / Сост. и гл. ред. С. Кузнецов. – СПб.: Норинт, 1998. – 1536 с.
2. Современный экономический словарь / Ред.-сост. Б. Райзберг, Л. Лозовский, Е. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 495 с.
3. Авер'янов В. Предмет адміністративного права: нова доктринальна оцінка // Право України. – 2004. – № 10. – С. 25–30.
4. Файоль А. Общее и промышленное управление / А. Файоль. – М.: Контролинг, 1992. – 111 с.
5. Мельник В. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: [монографія] / В. Мельник. – К.: «Комп'ютерпрес», 2006. – 277с.
6. Хавкіна О. Адміністрування податків та напрями управлінської діяльності // Оподаткування в новій системі економічних відносин України: Матеріали міжвуз. студент. конф. – Ірпін: Нац. акад. державної податкової служби України, 2005. – 236с.
7. Позняков С. Співвідношення понять «адміністрування податків та інших обов'язкових платежів» і «адміністрування податкового боргу» // Науковий вісник національної академії державної податкової служби. – 2004. – № 3 (25). – С. 93–99.
8. Онищенко В. Податкове адміністрування // Економіка: проблеми теорії та практики. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2001. – С. 3–9.
9. Андрущенко В. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27–35.
10. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34–38.
11. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків // Право України. – 2003. – № 11. – С. 37–40.
12. Украинский советский энциклопедический словарь: В 3 х т. / Редкол.: А. Кудрицкий (ответ. ред.) и др. – К.: Глав. ред. УСЭ, – 1988. – Т.1. – 756 с.
13. Межейнікова В. Сутнісні аспекти податкового адміністрування в Україні // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України. – Т. 13 : збірник наукових праць. – Суми : Мрія-1 ЛТД; УАБС, 2005. – С. 88–97.
14. Иванов Ю., Карпов Л., Петросянц К. Адміністрування податків: [Навч. посіб.] / Харківський національний економічний ун-т. – Х. : ХНЕУ, 2005. – 276 с.

15. Солдатенко О. Податкове адміністрування: сутність та напрями його вдосконалення в Україні // Фінансове право. – 2008. – № 3. – С. 14–18.

16. Садеков А., Покинтелиця В. Адміністрування податків: обґрунтування дефініції // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2009. – № 2(45). – С. 85–92.

17. Перонко И., Межеріцкий С. Методы и формы налогового администрирования // Налоговый вестник. – 2000. – № 11. – С. 19–20.

18. Анализ и планирование поступлений: теория и практика / [Паскачев А., Садыгов Ф. и др.]; под ред. Садыгова Ф. – М.: Издательство экономико-правовой литературы, 2004. – 232 с.

Кравцова Т.М. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ЯК СИСТЕМОУТВОРЮЮЧИЙ ПРАВОВИЙ ІНСТРУМЕНТ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

У статті проаналізовані думки вчених із приводу визначення поняття «адміністрування податків», обґрунтована правова природа, зміст та особливості адміністрування податків як системоутворюючого правового інструменту оподаткування.

Ключові слова: податки, податкова система, адміністрування податків, правовий інструмент оподаткування.

Кравцова Т.Н. АДМИНИСТРИРОВАНИЕ НАЛОГОВ КАК СИСТЕМООБРАЗУЮЩИЙ ПРАВОВОЙ ИНСТРУМЕНТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ

В статье проанализированы мнения ученых по поводу определения понятия «администрирование налогов», обоснована правовая природа, содержание и особенности администрирования налогов как системообразующего правового инструмента налогообложения.

Ключевые слова: налоги, налоговая система, администрирование налогов, правовой инструмент налогообложения.

Kravtsova T.M. TAX ADMINISTRATION AS A SYSTEM-CREATING AND LEGAL INSTRUMENT OF TAXATION IN UKRAINE

The article analyzes the opinions of scientists about the definition of the notion “tax administration”, justifies the legal nature, the content and features of tax administration as a system-creating and legal instrument of taxation.

The author concluded that according to its legal nature tax administration is a system-creating and legal instrument of taxation that consists of the following elements: 1) subjects, i.e. executive authorities, entrusted with the implementation of tax policy; 2) an object, i.e. the sphere of taxation and levies under the influence of the country; 3) the administrative procedure that is governed by the financial and legal provisions on the implementation of the state tax policy and is a legal procedure for the implementation by the subject of authority management functions, and which is implemented through numerous direct and inverse relationships between subjects and the object.

The order of calculation and payment of a certain type of tax determines the peculiarities of its administration that are revealed, first of all, in a special legal regulation of the status of the subject of administration and a special legal support of its administrative activities.

Tax administration is carried out by voluntary compliance by taxpayers and collection of taxes by supervisory authorities. Voluntary payment is assured through standard-setting, information, outreach campaigns, analytical and educational work. Tax collection is carried out using the methods of tax control.

Thus, the characteristic feature of tax administration is that its content is revealed through the process, namely through the activity that has certain characteristics. Investigating the matter, the author refers to the nature and the concept of financial activity as a primary category in this area.

Taking into account the fact that the jurisdiction of supervisory authorities includes the formation, filling of centralized and decentralized funds, it means that the activities carried out by the supervisory authorities are financial by its nature.

So, having analyzed the tax legislation of Ukraine and the activities of supervisory authorities in the field of tax administration we can conclude that the content of tax administration is financial activity that is governed by the financial and legal provisions on the implementation of the state tax policy and is a system of actions for voluntary payment of taxes by taxpayers and tax enforcement, aimed at filling the state budget at the expense of tax revenues.

Key words: taxes, tax system, tax administration, legal instrument of taxation.