



Боксгорн А. В.,
аспірант Одеського державного
університету внутрішніх справ
(м. Одеса, Україна)

УДК 351.72:336.02

ТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ТА ЙОГО МЕХАНІЗМУ

Чітка визначеність та високий рівень регламентованості правового регулювання адміністрування податків і зборів здатні забезпечити прогнозованість та стабільність акумуляції фінансових ресурсів до бюджетів всіх рівнів. Саме цим обумовлена актуальність обраної теми. У статті здійснено аналіз наукових пошуків щодо сутності та окреслення елементів механізму податкового адміністрування, звернуто увагу на велику кількість дискусійних питань в цьому контексті. Автором дано узагальнену характеристику податкового адміністрування та його складових у доктринальних та нормативних джерелах та запропоновано авторське визначення досліджуваного поняття. У статті проаналізовано доцільність визначення обліку платників податків та інформаційно-аналітичного забезпечення як форм контрольних дій та зроблена спроба визначити сутність сервісного обслуговування платників податків відповідно до положень сучасного законодавства.

Ключові слова: податки, адміністрування податків і зборів, механізм податкового адміністрування.

Боксгорн А. В. Теоретические вопросы налогового администрирования и его механизма. – Стаття.

Четкая определенность и высокий уровень регламентированности правового регулирования администрирования налогов и сборов способны обеспечить прогнозируемость и стабильность аккумуляции финансовых ресурсов в бюджеты всех уровней. Именно этим обусловлена актуальность выбранной темы. В статье осуществлен анализ научных поисков сущности и очерчивания элементов механизма налогового администрирования, обращено внимание на большое количе-

ство дискуссионных вопросов в данном контексте. Автором дана обобщенная характеристика налогового администрирования и его составных частей в доктринальных и нормативных источниках и предложено авторское определение исследуемого понятия. В статье проанализирована целесообразность определения учета налогоплательщиков и информационно-аналитического обеспечения как форм контроля и осуществлена попытка определить сущность сервисного обслуживания плательщиков налогов в соответствии с положениями современного законодательства.

Ключевые слова: налоги, администрирование налогов и сборов, механизм налогового администрирования.

Boxgorn A. V. Theoretical Questions of Tax Administration and Its Mechanism. – Article.

Predictability and a high level of legal regulation regarding tax administration are crucial. They ensure the stable accumulation of capital, regardless of budget size. The relevance of a chosen topic is determined mainly by these factors. The analysis of scientific research dedicated to the nature and delineation of tax administration mechanism was examined. Special attention was paid to a large number of issues in this context. The author gives a generalized description of tax administration and its constituent parts in doctrinal and normative sources. A definition of the concept under investigation is also proposed. In this article the methods for determining who is obligated to pay taxes and analytical support are analyzed as forms of control for their applicability. An effort to determine the nature of taxpayer services according to the current tax code was made.

Keywords: taxes, tax administration, tax administration mechanics.

Своєчасне та повне надходження податків до бюджету держави має велике значення, оскільки вони є складовою його дохідної частини. В наш час питання модернізації податкової системи є надзвичайно актуальним і його вирішення спрямовано, головним чином, на забезпечення прискореного зростання економіки. У зв'язку з цим актуальним постає питання розроблення механізму, який забезпечить своєчасне акумулювання податкових надходжень у достатньому обсязі. Однак, вкрай важливим є дотримання рівноваги між прагненням збільшити доходи бюджету та податковим тиском на платників податків. Саме тому правове регулювання адміністрування податків і зборів має бути чітко регламентованим та містити якомога менше протиріч та прогалин, оскільки тільки чітка визначеність та високий рівень регламентованості при прийнятті управлінських рішень здатні забезпечити прогнозованість та стабільність акумуляції фінансових ресурсів.

Фрагментарно питання податкового адміністрування були предметом вивчення великої кількості як вітчизняних, так і зарубіжних вчених у галузях економіки та юриспруденції. Наукові розробки таких вчених, як О. Ф. Андрійко, В. Л. Андрущенко, А. О. Беспалова, С. В. Буряк, О. Ф. Джафарова, Ю. Б. Іванов, Ю. М. Ільницька, І. С. Луценко, О. А. Магопець, В. М. Мельник, Д. В. Пудрик, В. А. Савчук, А. О. Селіванов, О. В. Солдатенко, А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко, Н. С. Шалімова та інших мають вагомe значення для дослідження теоретичних та практичних питань, пов'язаних із функціонуванням механізму адміністрування податків і зборів. Однак, постійне реформування податкової системи призводить до швидкого оновлення діючої системи адміністрування місцевих податків і зборів та потребує подальшого, більш детального дослідження.

Метою статті є визначення сутності адміністрування податків і зборів, дослідження елементів його механізму та надання авторського визначення цьому поняттю.

Дослідження літератури, присвяченої адмініструванню податків і зборів, дало можливість виявити, що серед науковців немає спільної думки щодо змісту, який вкладається у це поняття. Існує безліч підходів до розуміння його сутності. У якості прикладів можна навести наступні підходи, відповідно до яких під податковим адмініструванням розуміється:

– процедура реалізації прав та обов'язків суб'єктів оподаткування щодо погашення податкових зобов'язань [1, с. 11];

– управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах і використовує соціально зумовлені правила [2, с. 41];

– система заходів і прийомів, обумовлена нормами чинного законодавства, яка забезпечує мобілізацію надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів [3, с. 126];

– правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [4, с. 35];

– правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів щодо організації оподаткування, обліку платників, аналізу, прогнозування й обліку надходжень від податків,

зборів (обов'язкових платежів), проведення масово-роз'яснювальної та контрольно-перевірочної роботи, погашення податкового боргу, які здійснюються відповідно до законодавчих і нормативно-правових актів [5, с. 18];

– механізм, що включає систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів [6, с. 37];

– процес взаємодії між учасниками податкових правовідносин, що виникають у ході виконання обов'язків перед бюджетами різних рівнів бюджетної системи, у рамках діяльності податкових органів, які виконують функції щодо збору податків та контролю за їх сплатою [7, с. 6-7];

– сукупність методів, прийомів та засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи влади та управління (у т. ч. податкова адміністрація всіх рівнів) забезпечують функціонування податкового механізму та координують податкові дії при суттєвих змінах в економіці та політиці [8, с. 384-385];

– це основна функція управління, яка включає в себе планування, організацію, керівництво, облік і контроль [9, с. 29].

Щодо правового регулювання, то варто зазначити, що розділ II Податкового кодексу України (далі – ПК України) повністю присвячений адмініструванню податків і достатньо чітко регламентує основні положення його здійснення. Відповідно до пп. 14.1.1 п. 14.1 ст. 14 ПК України, адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі – податків, зборів, платежів) – 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.

Контролюючими органами є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у

сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган (Державна фіскальна служба України (далі – ДФС України), його територіальні органи [10].

В цьому контексті, на нашу думку, варто звернути увагу на дефініцію В. А. Савчук, яка зазначає, що адміністрування податків включає в себе фіскальне адміністрування (обґрунтування застосування податку та планування надходжень; опис податку; обґрунтування необхідності реформування податку; прогнозування податкових надходжень внаслідок зміни податку) та адміністрування податкових зобов'язань (постановка на облік та облік платників податків; масово-роз'яснювальна робота серед платників податків; облік нарахування і сплати податків; контрольно-перевіркова робота; стягнення несплачених податків та повернення зайво сплачених; опротестування та забезпечувальні заходи) [11].

Привертає увагу також визначення, надане Н. С. Шалімовою та О. А. Магопєць, відповідно до якого під адмініструванням розуміється «діяльність уповноважених органів влади та управління, спрямована на виконання законодавства по податкам та зборам, забезпечення ефективного функціонування податкової системи та податкового контролю. Таким чином, адміністрування податків – це складний процес який торкається всіх гілок органів державної виконавчої влади. Він є визначальною частиною управління податковою системою, внутрішнім фактором її розвитку» [12].

Проте, аналізуючи такий підхід до визначення податкового адміністрування, не цілком зрозумілим є розширення суб'єктного складу за рахунок всіх гілок органів державної виконавчої влади. По-перше, виникає питання, про які гілки державної виконавчої влади йде мова, адже у теорії держави та права згадується про гілки державної влади через призму її поділу на виконавчу, судову та законодавчу. По-друге, адміністрування представляє собою управлінську діяльність, однак така діяльність притаманна лише контролюючим органам, до яких належать органи ДФС України. Інші органи виконавчої влади такими повноваженнями не наділені. Адміністрування податків і зборів також варто відокремлювати від податкового регулювання. Податкове регулювання – це заходи непрямого впливу на економіку, економічні і соціальні процеси шляхом зміни видів податків, податкових ставок,

встановлення податкових пільг, зменшення або збільшення податкового навантаження, відрахувань до бюджету [13].

Таким чином, податкове адміністрування є одним із проявів управлінської діяльності у галузі оподаткування та є значно вужчим за податкове регулювання, до складу якого належить податкове управління.

Щодо елементів механізму адміністрування податків і зборів варто зазначити, що у наукових працях також немає єдиного підходу. Так, наприклад, А. О. Беспалова зазначає, що механізм податкового адміністрування слід визначати за допомогою трьох елементів: 1) суб'єкт – це відповідні спеціально уповноважені державні органи та їх посадові особи, які здійснюють податкове адміністрування (суб'єктна складова); 2) об'єкт – податковий обов'язок платника податків, тобто об'єктом є дії платника податків щодо виконання власного податкового обов'язку, а не сам платник податків (об'єктивна складова); 3) сукупність правових форм діяльності контролюючих органів (функціональна складова) [14, с. 9]. Деякими авторами обґрунтовується позиція виокремлення наступних елементів механізму адміністрування податків і зборів :

- податкові адміністратори – Державна фіскальна служба України, митні органи, контрольні дії яких спрямовані на діяльність підконтрольних суб'єктів для забезпечення реалізації податкової політики;

- підконтрольні суб'єкти – платники податків, зборів (обов'язкових платежів): юридичні та фізичні особи (резиденти, нерезиденти України);

- об'єкт адміністрування – податки, збори (обов'язкові платежі);

- предмет адміністрування – первинні, зокрема електронні документи, реєстри бухгалтерського та податкового обліку, фінансова та податкова звітність, які містять відомості за певний період та підлягають контролю (перевірці) у зв'язку із справами податків, зборів (обов'язкових платежів) та на які спрямовані контрольні дії адміністраторів;

- контрольні дії та заходи – процесуальні дії адміністратора, пов'язані з реалізацією наданих прав та виконанням покладених законодавством обов'язків з метою забезпечення наповнення Державного бюджету України [15, с. 14-16].

Однак, аналізуючи дослідження авторів навчального посібника за загальною редакцією професора В. П. Хомутенко щодо контрольних дій та доктринальні вчення у частині співвідношення форм, видів, методів та способів податкового контролю, ми дійшли до виснов-

ків, що попередній контроль (реєстрація та облік платників податків; збір та обробка інформації про платників податків; обслуговування платників податків), поточний контроль (облік платежів (податкові зобов'язання); обробка податкових декларацій; апеляційні процедури), наступний контроль (камеральні перевірки; документальні виїзні і невиїзні перевірки; фактичні перевірки; погашення податкового боргу) не є формами його здійснення, а скоріш належать до його видів [15, с. 16-17].

Однак, теоретичне дослідження форм, видів, методів та способів податкового контролю не є предметом цього дослідження, а тому зупинимось лише на деяких його аспектах.

На нашу думку, визначення обліку платників податків та інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів як форм контролю не є цілком обґрунтованим.

Так як ст. 63 ПК України прямо вказує, що 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 контролюючі органи [10]. Тобто, облік платників податків є певною передумовою здійснення контролю, а не способом самого контролю. Професор Д. А. Бекерська визначала, що з чіткої організації обліку платників податків – юридичних і фізичних осіб – починається захист інтересів держави в податкових правовідносинах [16, с. 33].

Наприклад, у ПК Російської Федерації податковий контроль проводиться посадовими особами податкових органів у межах своєї компетенції шляхом податкових перевірок, отримання пояснень платників податків, податкових агентів і платників збору, платників страхових внесків, перевірки даних обліку і звітності, огляду приміщень та територій, що використовуються для отримання доходу (прибутку), а також в інших формах, передбачених ПК [17].

Тобто мова йде саме про «перевірки даних обліку і звітності», а не «ведення обліку податків». Крім того, у законодавчому визначенні облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування відокремлене від контролю.

Щодо інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, то у ст. 71 ПК України інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів визначається, як

комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій [10]. В ст. 72 ПК України наданий перелік каналів одержання інформації (від платників податків та податкових агентів, від банків, інших фінансових установ, від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, за наслідками податкового контролю тощо). Однак аналіз видів підстав та способів одержання інформації дозволяє зробити висновок про те, що дана інформація може бути використана для здійснення податкового контролю, проте сама не є його уособленням. Так, наприклад, пп. 72.1.1.2. п. 72.1 ст. 72 ПК України згадує про інформацію, що «міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронній формі, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів», але в даному випадку інформація є змістом, зовнішньою формою якого є документи. Іншим прикладом є положення пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 ПК України, у якому зазначено, що «на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків здійснюється документальна перевірка» [10]. Також, відповідно до пп. 20.1.2 п. 20.1 ст. 20 ПК України, право отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, усіх форм власності у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення

контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом, визначається як повноваження органів контролю, а не спосіб контролю [10]. Підсумовуючи вищенаведене, можна визначити, що облік платників податків є одним із проявів контрольних дій та заходів (проте не формою контролю), а інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів є складовою податкового регулювання, а не управління (тому не є складовою адміністрування податків і зборів).

Необхідно зазначити, що у контексті дослідження сутності адміністрування податків також важливим питанням є окреслення того, що включається у поняття «сервісне обслуговування платників податків». Ця категорія неодноразово згадується у нормах ПК України, проте на законодавчому рівні визначення сервісного обслуговування платників податків досі не знайшло свого відображення.

Для розуміння його сутності вважаємо за необхідно дослідити етимологію складових цього поняття. В Академічному тлумачному словнику української мови «обслуговування» визначається як виконання роботи, функцій, пов'язаних з задоволенням чиїх-небудь запитів, потреб [18]. Сервіс, у свою чергу, – обслуговування населення, забезпечення його побутових потреб [19].

Проводячи аналогію із нормами податкового законодавства, можна припустити, що мова йде про надання допомоги платникам податків задля виконання ними податкового обов'язку у встановленому законом порядку. Таким чином, ґрунтуючись на тлумаченні слів та аналізуючи положення ст. 19 ПК України, можна зазначити, що у ній закріплені наступні функції контролюючих органів, які стосуються обслуговування платників податків: надання адміністративних послуг платникам податків, зборів, платежів; забезпечення розвитку, впровадження та технічного супроводження інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій, автоматизації процедур, зокрема, контролю за повнотою та правильністю виконання митних формальностей, організація впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання; надання індивідуальних податкових консультацій, інформаційно-довідкові послуг з питань податкового та іншого законодавства, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи; забезпечення інформування громадськості про реалізацію державної податкової і митної політики; надання послуг

електронного цифрового підпису; надання консультації платникам податків щодо користування інформаційно-телекомунікаційними системами під час сплати податків, зборів; видання узагальнюючих податкових консультацій відповідно до ПК України [10]. Напевно, що цей перелік і є послугами, які надаються платникам податків та представляють собою сутність сервісного обслуговування.

Як підсумок зазначимо, що адміністрування податків і зборів – управлінська діяльність контролюючих органів, спрямована на забезпечення виконання податкового обов'язку платника податків. Механізм адміністрування місцевих податків і зборів представляє собою сукупність елементів, які забезпечують процес владного впливу з боку контролюючих органів на підконтрольних суб'єктів з метою поповнення доходної частини місцевого бюджету за допомогою адміністративних, соціально-психологічних та виховних методів. Дискусійним залишається питання щодо елементів, які входять в механізм адміністрування податків і зборів, оскільки і їх наповнення не є цілком визначеним. Яскравим прикладом є поняття «сервісне обслуговування платників податків», що нами досліджується, але не має законодавчого закріплення, що зумовлює виникнення різноманітних підходів до визначення його сутності. Таким чином, законодавче регулювання цієї частини податкової системи є фрагментарним та потребує подальшого, більш детального дослідження окремих його складових для формулювання загальних висновків щодо визначення та складових механізму адміністрування місцевих податків і зборів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Іванов Ю. Б., Карпов Л. М., Петросянц К. В. Адміністрування податків: навч. посіб. / Харківський національний економічний ун-т. – Х.: ХНЕУ, 2005. 276 с.
2. Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні // Актуальні проблеми економіки. 2003. № 5. С. 40- 43.
3. Буряк С. В. Податкові апеляції. Досудове врегулювання спорів з податковими органами. – К.: ІВЦ ДПА України; Х.: Фактор, 2008. 560 с.
4. Селіванов А. О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України // Право України. 2002. № 2. С. 34-38.
5. Солдатенко О. В. Податкове адміністрування: сутність та напрями його вдосконалення в Україні // Фінансове право. 2008. № 3. С. 14-18.
6. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків // Право України. 2003. № 11. С. 37-40.

7. Слесарева Т. А. Налоговое администрирование – фактор реализации социальной политики государства: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. эконом. наук: спец. 08. 00. 05 «Экономика и управление народным хозяйством»; 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит». – Москва, 2006. 22 с.
8. Аронов А. В., Кашин В. А. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособ. – М.: Экономист, 2006. 544 с.
9. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. 2003. № 6. С. 27-35.
10. Податковий кодекс України, 2010 //Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14. № 15-16. № 17. Ст. 112.
11. Савчук В. А. Теоретичні засади організації адміністрування податків //Ефективна економіка. 2013. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1852>
12. Шалімова Н. С., Магопєць О. А. Сутність та загальні принципи адміністрування податків // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр. – Кіровоград: КНТУ, 2007. Вип. 12. Ч. 2. С. 358-368.
13. Податковий менеджмент: підруч. / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма, В. В. Карпова. – К.: Знання, 2008. 525 с.
14. Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юр. наук: спец. 12.00.07 «адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». – Одеса, 2015. 25 с.
15. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч.посіб. / В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко; за заг. ред. В. П. Хомутенко – Одеса: «Атлант», 2015. 314 с.
16. Бекерская Д. А. Налоговое право и налоговое законодательство в Украине: учеб. пособ. / Под общ. ред. С. В. Кивалова. – Одесса: Юрид. л-ра, 2000. 224 с.
17. Налоговый кодекс Российской Федерации. URL: http://base.garant.ru/10900200/19/#block_20014
18. Академічний тлумачний словник. URL: <http://sum.in.ua/s/obslughovuvaty>
19. Публічний електронний словник української мови. URL: <http://ukrlit.org/slovyk/> сервіс

