

Резюме

В статье анализируются предоставленные государством органам судейского самоуправления управленческие полномочия. Рассматриваются общие проблемы определения их правовой природы в контексте разделения системы государственной власти. Формулируются выводы относительно целесообразности предоставления указанных полномочий.

Ключевые слова: делегированные государством управленческие полномочия, орган судейского самоуправления, суд.

Summary

The article analyzes the state given administrative powers of judicial self-government. It considers the general problem of determining their legal nature in the context of the division of state power. Conclusions on the appropriateness of these powers are formulated.

Key words: delegated by the state administrative powers, judicial self-government, the court.

Отримано 7.12.2010

В. Б. МАРЧЕНКО

Віктор Борисович Марченко, кандидат юридичних наук, доцент Національного авіаційного університету

ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ ТЕРМІНА «АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)» У ПОДАТКОВОМУ КОДЕКСІ УКРАЇНИ

У прийнятому Податковому кодексі України¹ вперше на вищому рівні джерел податкового права було застосовано термін «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)». Кодекс є найвищим, після Конституції України, джерелом податкового права України, тому зрозуміло, що цей документ стає й одним із вирішальних орієнтирів для тлумачення і наповнення змістом ключових понять податкового права.

Податковий кодекс України хоч і застосовує, але не дає визначення поняття адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів). Тому, очевидно, це завдання має виконати наука податкового права. Актуальність теоретичного обґрунтування змісту цього поняття зумовлено потребами не лише науки, а й практики у сфері справляння податків, необхідністю подальшого вдосконалення законодавчого регулювання цієї сфери. Це, звичайно, стосується й новоприйнятого Податкового кодексу України, який ще має пройти непростий шлях вдосконалення через випробування у сфері правозастосування.

Дослідженнями змісту поняття адміністрування податків в Україні займалися А. Селіванов, Т. Проценко, А. Ластовецький, С. Позняков, В. Попова. Свої міркування щодо даної проблеми запропонував і автор цієї публікації². Однак сьогодні ні в науці податкового права, ні у відповідному законодавстві все ще немає достатньо усталених підходів до розуміння змісту поняття адміністрування податків.

Перш за все, слід оцінити з наукової точки зору той законодавчий матеріал щодо адміністрування податків, який надає сьогодні текст новоприйнятого Податкового кодексу України. Зі статистичного погляду, обсяг цього матеріалу досить незначний, адже термін «адміністрування податків» використано у тексті Кодексу лише 9 разів. Однак він має значне змістовне навантаження у тому розумінні, що терміном «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» названо один з провідних за обсягом і значенням розділ 2 Кодексу, який містить 12 глав і охоплює загалом 93 із 340 його статей.

Спробуємо виділити перелік складових елементів розділу 2, які щонайменше формально об'єднані у цьому розділі під терміном «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)». Тобто, йдеться про виділення складових, які можна розглядати як сфери діяльності певних суб'єктів податкового права. Таким чином, розділ 2 Податкового кодексу України включає такі основні положення: листування з платником податків; повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань; податкова звітність; податкові консультації; визначення суми податкових зобов'язань та порядок їх сплати; оскарження рішень контролюючих органів; податковий контроль; облік платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДПС; податкові перевірки; погашення податкового боргу; застосування заходів відповідальності.

Далі доречно визначити загальноприйняте вживання терміна «адміністрування». Відповідно до Велико-го тлумачного словника сучасної української мови³ адміністрування означає дію за значенням адмініструвати, а останнє у свою чергу означає керувати установою, організацією, підприємством і т. ін.; управляти; управляти бюрократично, за допомогою наказів і розпоряджень. Шеститомна Юридична енциклопедія⁴ дає визначення терміна «адміністрація» як інституцій, які здійснюють функції управління у різних сферах суспільного життя; в аспекті «державна адміністрація» цей термін вживається зокрема для визначення сис-

теми органів виконавчої влади, а також як назва конкретних органів виконавчої влади тощо. Таким чином, ураховуючи контекст цього розгляду, розглянуто розуміння терміна «адміністрування» як управлінська діяльність органів виконавчої влади. Тобто, державно-владна ознака тут є, на наш погляд, однією з ключових.

Під таким кутом зору до власне адміністрування як діяльності уповноважених контролюючих органів можна віднести такі складові види із розділу 2 Податкового кодексу України: листування з платником податків; повернення помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань; податкові консультації; податковий контроль; облік платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів ДПС; податкові перевірки; погашення податкового боргу; застосування заходів відповідальності.

Такі самі види діяльності як податкова звітність, визначення суми податкових зобов'язань та їх сплата, а також оскарження рішень контролюючих органів, повністю або переважно здійснюються самими платниками або іншими суб'єктами, й у загальноприйнятому розумінні не можуть розглядатися як адміністрування. Вміщення їх у розділі під назвою «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)», на наш погляд, свідчить про бажання законодавця відобразити цілісний процес справляння податків, який включає як власне адміністрування з боку контролюючих органів, так і діяльність платників та інших суб'єктів податкового права щодо виконання податкових зобов'язань.

Науковий підхід до визначення змісту поняття «адміністрування податків» вимагає аналізу відповідних наукових публікацій. Відомий вітчизняний вчений-адміністративіст А. Селіванов розглядає поняття адміністрування податків у контексті співвідношення із поняттям справляння податків⁵. Порівняно із адмініструванням податків поняття справляння податків розцінюється як більш загальне, без правового визначення відносин, які перебувають у виконавчій та розпорядчій сферах, коли наявним є владний суб'єкт – представник держави.

Слід погодитись із А. Селівановим, що поняття «адміністрування податків» акцентує увагу на наявності у структурі податкових правовідносин державного суб'єкта, спеціально уповноважених у сфері оподаткування органів виконавчої влади. Йдеться перш за все, про органи Державної податкової служби. Наявність у виконавчій влади спеціалізованих податкових органів, які утворюють державну податкову службу, дає змогу державі забезпечувати досягнення мети оподаткування, тобто надходження коштів до Державного бюджету та цільових державних фондів.

У цілому можна погодитись із визначенням справляння податків і зборів як правовідносин, які зумовлюють виконання податкових зобов'язань платниками податків та здійснення уповноваженими органами держави контрольних функцій щодо своєчасності, вірогідності, повноти нарахування та сплати лише тих податків і зборів, які віднесені до їх відання⁶. При цьому юридичну категорію адміністрування податків А. Селіванов розуміє як вужче поняття, порівняно із справлянням податків, а саме, як правовідносини, що складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків. У даному контексті адміністративний метод визначається як примусове застосування сплати, яке покладене на активи платника податків у рахунок погашення його податкового боргу. Пеня і штраф розглядаються як фінансові санкції, які застосовуються до порушників правил оподаткування, і які відрізняються від адміністративних стягнень за своєю правовою сутністю.

Таким чином, на наш погляд, А. Селіванов розглядає вузьке розуміння поняття «адміністрування податків», тобто по суті про адміністрування погашення податкового боргу, яке передбачає застосування примусових заходів стягнення і за своїм характером розглядається як адміністративна процедура.

На вузькість визначення А. Селіванова вказує і А. Ластовецький⁷, який вважає, що таке вузьке розуміння зумовлене тим, що адміністрування податків розглядається в контексті Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»⁸. При цьому він пропонує ширше визначення адміністрування податків, а саме як механізм, що охоплює систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів (обов'язкових платежів). Однак таке визначення, на наш погляд, слід заперечити, оскільки зазначене «відчуження» здійснюється, як правило, власне самими платниками на підставі закону, а не державними органами податкового адміністрування чи на підставі їхніх рішень.

На протигагу звуженому розумінню цього поняття, в наукових дослідженнях є підходи до податкового адміністрування, які можна охарактеризувати як розширені. Так, зокрема поняття «адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів» (податкове адміністрування) розглядається як процесуальна діяльність не лише уповноважених державних контролюючих органів, а й платників податків щодо реалізації основного податкового обов'язку⁹. Такий підхід суперечить традиційному розумінню адміністрування як діяльності з керування, управління певними процесами з боку спеціально уповноважених державних органів. Віднесення платників податків до категорії адміністративних органів, а їхньої діяльності з реалізації податкового обов'язку до категорії адміністративної діяльності не узгоджується із поняттєвими традиціями адміністративно-правової науки.

Т. Проценко виділяє дві категорії адміністрування: адміністрування податків як системи законодавчо визначених взаємовідносин держави, яка є основним учасником створення податкового середовища, і платників податків та адміністрування процесів оподаткування як системи забезпечення виконання функцій податків в існуючих умовах господарювання¹⁰. При цьому адміністрування процесів оподаткування розглядається як

прерогатива органів оподаткування, що забезпечується комплексом управлінських рішень, пов'язаних з функціонуванням цих органів і виконанням поставлених перед ними завдань.

Існують і ще ширші підходи, коли податкове адміністрування розуміється як управління податковою системою¹¹. При цьому податкове адміністрування розрізняється залежно від рівнів його здійснення на державний рівень та рівень податкових адміністраторів. Перший із них передбачає: 1) встановлення та управління системою оподаткування; 2) побудову та удосконалення системи адміністраторів податків та їхньої діяльності, контроль за їхньою діяльністю; 3) визначення загальних правил та норм, встановлення податкових відносин між суб'єктами та об'єктами управління. Суб'єктами адміністрування державного рівня при цьому є Президент України, органи законодавчої та виконавчої влади.

Рівень податкових адміністраторів передбачає: 1) здійснення контролю за своєчасністю, вірогідністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу; 2) визначення внутрішньої організаційної структури адміністраторів, організацію їх діяльності (управлінської та за функціональними напрямками); 3) розробку правил, норм, механізмів, прийомів та методів реалізації податкових відносин між суб'єктами та об'єктами управління, здійснення контролю за їх дотриманням. Суб'єктами цього рівня є податкові адміністратори – органи, які у межах своєї компетенції, визначеної законодавством, реалізують механізми адміністрування, проводять єдину державну податкову, митну та бюджетну політику, здійснюють контроль за своєчасністю, вірогідністю, повнотою нарахування податків і зборів (обов'язкових платежів) та погашенням податкових зобов'язань чи податкового боргу.

Таке широке розуміння податкового адміністрування як управління податковою системою загалом вимагає поєднання в єдиному комплексі досить різномірних і різнопорядкових процесів та органів. Теоретично це можна зробити, однак має бути практичний законодавчий критерій і ефект такого поєднання, зокрема можливість законодавчої реалізації у формі певного цілісного законодавчого інституту. Однак, напевно, на такій широкій і різномірній основі можна було би побудувати та нормативно реалізувати як реальну цілісність законодавчий інститут податкового адміністрування.

Таким чином, підсумовуючи вищенаведений розгляд, вважаємо, що найдоцільніше податкове адміністрування слід розуміти як реалізацію виконавчої влади, діяльність державно-уповноважених суб'єктів у сфері справляння податків щодо забезпечення виконання податкових зобов'язань. При цьому, з одного боку, не виправдано обмежувати його вузькими рамками суто примусового погашення податкового боргу, адже забезпечення податкових зобов'язань не зводиться лише до примусових заходів. З другого боку, практично недоцільною виглядає конструкція податкового адміністрування, яка намагається охопити також і політичний, і законодавчий рівні податкової діяльності держави. Податкове адміністрування, виходячи із загальноприйнятого розуміння адміністративної діяльності, – це виконавча, підзаконна за своїм характером діяльність.

Весь спектр адміністративної діяльності уповноважених органів у сфері справляння податків можна умовно поділити на позитивну діяльність (позитивне адміністрування) та адміністративно-примусову, правоохоронну діяльність (примусове адміністрування). Під цим кутом зору методи діяльності уповноважених органів у сфері справляння податків можна розглядати як позитивні та адміністративно-примусові, правоохоронні.

Позитивна діяльність уповноважених органів у сфері справляння податків спрямована на створення певних умов для виконання податкових зобов'язань платниками, виконання обов'язків суб'єктами податкових правовідносин і містить функції організаційно-виконавчого характеру, зокрема, податкові роз'яснення, формо- і нормотворчість, нарахування податків за законом, відстрочення і розстрочення їх сплати тощо. Адміністративно-примусова діяльність уповноважених органів у сфері справляння податків є втручанням у сферу правових інтересів суб'єктів податкових правовідносин для спонукання їх до виконання вимог податкових норм, охорони податкових відносин, тобто по суті є правоохоронною за своїм характером.

Найоптимальнішим, на наш погляд, є визначення податкового адміністрування як функціональної, змістовної характеристики діяльності у сфері справляння податків органів ДПС, інших контролюючих органів (податкових адміністраторів), яка спрямована на забезпечення виконання податкових зобов'язань, виражена у формі реалізації наданих їм законом спеціальних повноважень у цій сфері і змістовно охоплює переважно організаційні, контрольні та правоохоронні функції у сфері справляння податків.

Виходячи з такого розуміння, застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» у назві розділу 2 Податкового кодексу є неточним, оскільки за змістом даний розділ охоплює діяльність як контролюючих органів, так і платників податків та заслуговує на ширше поняття, наприклад, «справляння податків, зборів (обов'язкових платежів)», обґрунтування змісту якого ми уже торкалися у своїх попередніх публікаціях¹².

¹¹ Див. напр.: *Марченко В. Б.* Щодо змісту поняття адміністрування податків (обов'язкових платежів) // *Держава і право: Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. Вип. 49.* – К.: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. – 2010. – С. 204–209; *Марченко В. Б.* Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Нац. універ. держ. подат. служби України. – Ірпінь, 2007. – 21 с.

¹² Див., напр.: *Марченко В. Б.* Щодо змісту поняття адміністрування податків (обов'язкових платежів) // *Держава і право: Збірник наукових праць. Юридичні і політичні науки. Вип. 49.* – К.: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. –

2010. – С. 204–209; Марченко В. Б. Адміністративно-правове регулювання у сфері справляння податків: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Нац. універс. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2007. – 21 с.

³ Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2005. – 1728 с. – С. 12–13.

⁴ Юридична енциклопедія: В 6 т. / Редкол.: Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К.: Укр. енцикл., 1998. – Т. 1: А-Г. – 672 с – С. 59.

⁵ Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34–38.

⁶ Там само.

⁷ Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків // Право України. – 2003. – № 11. – С. 37–40.

⁸ Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : закон України: від 21 грудня 2000 р. № 2181 // Відомості Верховної Ради. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

⁹ Позняков С. П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Нац. акад. держ. податк. служби України / С. П. Позняков. – Ірпінь, 2007. – 21 с.

¹⁰ Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів: дис... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Інститут законодавства Верховної Ради України / Т. О. Проценко. – К., 2008. – 386 с. – С. 28–29.

¹¹ Попова В. В. Особливості вдосконалення податкової політики України в контексті євроінтеграції: аналіз теоретичних підходів [Електронний ресурс] / В. В. Попова // Державне управління: теорія і практика. – 2007. – № 2. – Режим доступу: <http://www.academy.gov.ua/ej6/txts/07pvvatp.htm>

¹² Марченко В. Б. Поняття та зміст відносин щодо справляння податків (обов’язкових платежів) // Часопис Київського університету права. – 2010. – № 2. – С. 138–142.

Резюме

У статті досліджено застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов’язкових платежів)» у Податковому кодексі України. Проаналізовано зміст однойменного розділу 2 Кодексу, а також точки зору різних авторів щодо змісту поняття адміністрування податків. Зроблено висновок про невідповідність змісту зазначеного розділу застосованому для його назви терміну.

Ключові слова: адміністрування податків, справляння податків, податкові органи, контролюючі органи, податковий кодекс.

Резюме

В статье исследуется применение термина «администрирование налогов, сборов (обязательных платежей)» в Налоговом кодексе Украины. Анализируются содержание одноименного раздела 2 Кодекса, а также точки зрения разных авторов относительно содержания понятия администрирования налогов. Делается вывод о не точном соответствии содержания этого раздела примененному для его названия термину.

Ключевые слова: администрирование налогов, взимание налогов, налоговые органы, контролирующие органы, налоговый кодекс.

Summary

Application of term of «administration of taxes, fees (mandatory payments)» in the Tax code of Ukraine is probed in the article. To that end contents of the same name section 2 of Codes is analysed and also points of view of different authors in relation to contents of concept of administration of taxes. Drawn a conclusion about inexact accordance between contents of the noted section and term applied for his name.

Key words: administration of taxes, levy of taxes, tax authorities, supervisory authorities, tax code.

Отримано 3.09.2010

Т. П. МІНКА

Тетяна Павлівна Мінка, докторант Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ

ОНТОЛОГІЧНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ПРАВОВОГО РЕЖИМУ АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРАВА

Для адміністративного права як фундаментальної галузі права характерним є свій правовий режим, який забезпечує не лише функціонування галузей та інститутів адміністративного права, а й багатьох інститутів інших галузей – права власності, підприємницького права та ін. На жаль, наукою адміністративного права правовий режим цієї галузі права досліджено недостатньо.