



6. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців : Закон України : від 15.05.2003 р. № 755 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/code=755-15>.

7. Гаруст Ю. В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Гаруст Ю. В. – Ірпін, 2008. – 184 с.

8. Рішення Конституційного Суду України у справах за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України : від 12.07.2012 р. № 13-рп /2012 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 47 – Ст. 1855.

9. Про державну таємницю : Закон України : від 21.01.1994р. №3855-XXII(уредакціїЗаконуУкраїнивід21.09.1999р. № 1079-XIV) // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 49. – Ст. 428.

10. Ребізант Р. Облік тимчасових та постійних податкових різниць вестиметься з 01.01.2013 р. / Р. Ребізант // Податкове планування. – 2011. – № 6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nalogovnet.com/uk/perspektivy/4512-uchet-vremennyh-i-postojannyh-nalogovyh.html>.

11. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3-х т. Т. 1 / [Б. В. Колесніков, Т. І. Єфіменко, В. А. Копилов та ін.] ; заг. ред. М. Я. Азарова, кер. авт. кол. Ф. О. Ярошенко. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 662 с.

12. Кодекс адміністративного судочинства України : від 06.07.2005 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35–37. – Ст. 446.

13. Янішевська К. Д. Права платників податків за законодавством України / К. Д. Янішевська // Науково-теоретична конференція викладачів, аспірантів, співробітників та студентів юридичного факультету : тези доповідей: у 3-х ч. (м. Суми, 20 квітня 2011 року) / [відп. за вип. С. І. Дегтярьов, В. І. Горевий]. – Суми : СумДУ, 2011. – Ч. 2. – С. 186–189.

*Стаття надійшла до редакції 19.12.2012 р.*

## УДК 336.02(477)

**М. М. Чинчин,**  
*заступник прокурора міста Києва*

### МЕЖІ ТА СТАДІЇ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

*Статтю присвячено дослідженню деяких аспектів податкового адміністрування. Детально проаналізовано такі ознаки податкового адміністрування, як межі та стадії. Констатовано, що межі характеризують статичну податкового адміністрування і визначаються видами податкових процедур, а стадії – це ознака динаміки податкового адміністрування.*

*Статья посвящена исследованию некоторых аспектов налогового администрирования. Осуществлен подробный анализ таких признаков налогового администрирования, как границы и стадии. Констатируется, что границы характеризуют статичную податкового администрирования и определяются видами налоговых процедур, а стадии – это признак динамики налогового администрирования.*

*The article is devoted to the research of some aspects of tax administration. Detailed analysis of such features as limits and stages of tax administration is made. It is ascertained that limits characterize the static of tax administration and are identified by the types of procedures. Stages are the feature of dynamics of tax administration.*

**Ключові слова:** податкове адміністрування, межі, стадії.

Розглядаючи податкове адміністрування з позицій статичності і динаміки – як сукупність податкових процедур та сукупність процесуальних дій з їх реалізації (процес), необхідним вбачається виділити й охарактеризувати такі ознаки податкового адміністрування, як його межі та стадії. Метою цієї статті є визначення меж і стадій податкового адміністрування. У свою чергу, це допоможе нам відповідати на питання: які види податкових процедур входять до податкового адміністрування (коли воно розпочинається та завершується), а також встановити послідовність здійснення конкретних дій з реалізації встановлених законом податкових процедур учасниками податкових правовідносин.

Ми вважаємо, що цілком логічно при визначенні меж податкового адміністрування виходити з різновидів податкових процедур, передбачених податковим законодавством. При цьому необхідно враховувати два моменти: по-перше, класифікація видів податково-правових процедур спирається на

родове поняття правової процедури та розрізнення її видів [9, с. 31–32]; по-друге, характеристика системи процедур, які застосовуються в регулюванні податкового адміністрування, їх співвідношення опосередковуються змістом податкових правовідносин. Призначення правової процедури орієнтоване на виконання приписів правових норм. Така настанова здійснюється через складну конструкцію етапів впливу на поведінку учасників правовідносин, які послідовно виникають і динамічно змінюються. Системи правових процедур фактично охоплюють усі відносини з моменту їх виникнення до припинення [6, с. 103].

Зважаючи на концептуальний поділ процедур на правотворчі, регулятивні та охоронні, їх характеристика стосовно сфери податкового адміністрування потребує певних зауважень. Щодо нормотворчих процедур, то навряд чи можна говорити про існування самостійного їх виду у сфері оподаткування. Особливості у правотворчості (а точніше – у



нормотворчості) для регулювання оподаткування, безперечно, існують, як існує і деяка специфіка процесуальної сфери. Однак, як зазначає М. П. Кучерявенко, це не дає підстав говорити про самостійні їх види [6, с. 104]. До особливостей нормотворчих процедур у складі податкового адміністрування необхідно віднести: а) специфічний суб'єктний склад і розмежування повноважень щодо встановлення, зміни, скасування та введення в дію податків і зборів на відповідній території; б) конституційна вимога виключно законодавчого встановлення системи оподаткування, податків і зборів [3, п. 1 ч. 2 ст. 92]; в) заборона проведення референдумів щодо законопроектів з питань податків [3, ст. 74]; г) особливості процедур прийняття та набрання чинності законами з питань оподаткування тощо.

Другий блок процедур податкового адміністрування складається із правореалізуючих податкових процедур, які, у свою чергу, можуть бути представлені як регулятивні, так і охоронні податкові процедури. Податкове адміністрування містить процесуальні відносини, що виникають у процесі виконання платниками податків покладених на них обов'язків та здійснення податкового контролю контролюючими органами. У межах регулятивних податкових процедур доцільно розмежувати такі їх типи: процедури виконання податкового обов'язку платниками податків (їх представниками, податковими агентами) та справляння податків і зборів, здійснення податкового контролю контролюючими органами. Таке розмежування є досить умовним, особливо це стосується дій зобов'язаних і владних суб'єктів при виконанні податкового обов'язку.

Основу податкового адміністрування становить добровільне виконання податкового обов'язку, яке є неможливим без зустрічних дій з боку контролюючих органів та інших суб'єктів, що сприяють податковому адмініструванню. Виконання податкового обов'язку платниками передбачає здійснення дій з реалізації трьох складових, що його утворюють: 1) обов'язку з ведення податкового обліку; 2) обов'язку зі сплати податків і зборів; 3) обов'язку з податкової звітності. Кожній з таких процедур притаманна подальша деталізація та внутрішня диференціація. Так, наприклад, процедури з податкового обліку передбачають виділення двох типів процедур: обліку платників податків та об'єктів оподаткування.

Виконання платником податку свого податкового обов'язку без участі та «допомоги» податкових органів є неможливим. Саме цим зумовлюється виділення регулятивних податкових процедур зі справляння податків податковими органами. Такі процедури не пов'язані безпосередньо з податковим контролем (хоча можуть створювати умови для його здійснення у майбутньому) або правопорушеннями, скоєними платниками податків. При реалізації обов'язку з податкового обліку платниками органи державної податкової служби: а) виконують свій обов'язок із реєстрації та ведення обліку платників податків, формують і ведуть Державний реєстр фізичних осіб-платників податків, Єдиний

банк даних про платників податків-юридичних осіб та інші реєстри; б) здійснюють облік об'єктів оподаткування шляхом самостійного визначення грошового зобов'язання платника податків контролюючим органом через причини, не пов'язані з порушеннями податкового законодавства (наприклад, обчислення суми земельного податку для платників-фізичних осіб здійснюється органами державної податкової служби, які подають платникові до 1 липня податкове повідомлення-рішення про внесення податку [7, п. 286.5 ст. 286]). При реалізації регулятивних процедур зі сплати податків участь податкових органів так само є необхідною, зокрема при наданні відстрочень та розстрочень сплати податків, поверненні надміру сплачених сум податків і зборів. Реалізація процедур з податкової звітності також передбачає участь органу державної податкової служби – прийняття податкової декларації від платника податків. За умови дотримання платником податків усіх законодавчо встановлених вимог щодо порядку складання та подання податкових декларацій посадова особа державної податкової служби зобов'язана зареєструвати податкову декларацію [7, пп. 49.7, 49.8 ст. 49], тобто засвідчити факт її прийняття.

Ще одним різновидом регулятивних процедур податкового адміністрування є процедури податкового контролю. Податковий контроль – це виключно діяльність органів, наділених владними повноваженнями, хоча у зв'язку з цим можна говорити і про обов'язки платників податків, пов'язані з контролюючими діями контролюючих органів (допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій; забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку тощо). Відповідно до змісту ст. 62 Податкового кодексу України податковий контроль здійснюється шляхом ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів державної податкової служби; перевірок та звірок.

Навряд чи розділ II Податкового кодексу України можна назвати найбільш логічним та узгодженим. Однак, виходячи з системного аналізу його змісту, можна виділяти ще й такий тип регулятивних процедур податкового адміністрування, як процедури з надання податкових консультацій [7, ст. 52, 53]. Відповідно до підп. 14.1.172 п. 14.1 ст. 14 Кодексу податкова консультація визначається як допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган. Потрібно зауважити, що інститут податкових роз'яснень, який існував в Україні з 2001 року, фактично скасовано. Разом з тим з метою зменшення конфліктних ситуацій, а також поглиблення знання податкового законодавства, підвищення обізнаності платників щодо особливостей реалізації податкового обов'язку запроваджується механізм надання податкових кон-



сультацій. За допомогою консультування мають формуватися реальні принципи застосування конкретних положень нормативно-правових актів, що регулюють справляння податків і зборів [8, с. 386].

На межі регулятивних та охоронних процедур податкового адміністрування перебувають процедури із застосування способів забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків, процедури адміністративного узгодження. До охоронних процедур податкового адміністрування можна віднести процедури з погашення податкового боргу платників податків, процедури судового вирішення податкових спорів, процедури притягнення до податкової відповідальності.

Основною метою всього податково-правового механізму є забезпечення постійного та сталого надходження відповідних грошових коштів від платників податків державі для належної реалізації останньою своїх функцій та завдань. Саме тому виконання конституційного обов'язку платити законно встановлені податки і збори забезпечується заходами державного примусу. Процес стягнення податкової заборгованості є одним із процесуальних етапів відновлення порушеного права держави на податковий платіж [11, с. 270]. У випадку, коли податковий обов'язок не виконаний, а способи, що забезпечують виконання, не мали належного впливу на платника податків, щодо нього можливе застосування виключних заходів примусового виконання. На відміну від способів забезпечення податкового обов'язку, заходи примусового його виконання полягають у безпосередньому зверненні стягнення на його майно, тобто у відчуженні на користь держави або муніципального утворення. Юридичною підставою вжиття заходів примусового стягнення є факт невиконання платником податків обов'язку зі сплати податкової заборгованості після застосування до нього податковим органом забезпечувальних заходів [5, с. 205].

Процедурне регулювання вирішення податкових конфліктів умовно можна розподілити на два блоки. Перший стосується сфери застосування виключно податкового законодавства та деталізує вирішення спорів між платником і контролюючим органом на різних організаційних рівнях податкових органів. Другий передбачає використання норм на межі податкового й адміністративного законодавства та охоплює дії учасників у рамках адміністративного судочинства [14].

Звертаючись до процедур адміністративного узгодження та судового вирішення податкових спорів, потрібно підкреслити, що на особливу увагу заслуговує відмежування та з'ясування співвідношення податкових та адміністративних процедур, оскільки нерідко у науковій літературі зустрічається ототожнення або підміна цих понять. Так, Л. Б. Хван стверджує, що ефективно вирішення питання посадовою особою податкового органу має базуватися не тільки на несуперечливій нормі матеріального права, але і в межах ретельно обробленої процедури її застосування, тобто адміністративної процедури, а не на базі суб'єктивного розсуду [13, с. 58]. Зауважимо, що варто бути більш обережни-

ми й при розширенні меж податкового процесу за рахунок регламентних норм, бо в цьому випадку ми можемо потрапити на «територію» адміністративного права [4, с. 72].

Отже, податкове адміністрування за колом податкових процедур потрібно розглядати у широкому та вузькому значеннях. У широкому розумінні адміністрування оподаткування містить усю сукупність процедур із встановлення, зміни та скасування податків і зборів, виконання податкового обов'язку платниками податків та здійснення податкового контролю, застосування заходів із забезпечення сплати податків та державного примусу уповноваженими органами у разі виявлення правопорушень, а також процедур із розв'язання податкових конфліктів у режимі адміністративного узгодження та в судовому порядку. За такого підходу у податковому адмініструванні беруть участь представники всіх гілок влади (законодавчої, виконавчої та судової). У вузькому розумінні податкове адміністрування необхідно зводити виключно до адміністрування сплати податку – процедур зі сплати податків і зборів, оскільки саме на результат їх реалізації і націлений весь податковий механізм у державі – фактичне надходження коштів від сплати податків і зборів до бюджетів.

Виходячи з розмежування вузького та широкого значення податкового адміністрування, останнє можна розглядати як процесуальну діяльність: а) органів державної влади (законодавчого, виконавчих і судових) та місцевого самоврядування із забезпечення реалізації податкового обов'язку платниками податку, податкового контролю, притягнення до відповідальності та вирішення податкових конфліктів; б) виключно органів державної податкової служби та митних органів (органів виконавчої влади) із справляння податків і зборів, податкового контролю, стягнення податків і зборів, притягнення до відповідальності та вирішення податкових спорів у режимі адміністративного узгодження.

Податковому адмініструванню, як і будь-якому іншому процесуальному виду діяльності, властива ознака стадійності. В. М. Горшеньов визначає стадію юридичного процесу як динамічну та відносно замкнуту сукупність закріплених чинним законодавством способів, методів, форм, що виражають або зумовлюють чітке та обов'язкове здійснення процедурно-процесуальних вимог, які відображають просторово-часові аспекти процесуальної діяльності та забезпечують логіко-функціональну послідовність здійснення конкретних дій, спрямованих на досягнення кінцевого, матеріально зумовленого правового процесуального результату [10, с. 130]. Стадійність – це динамічна характеристика податкового адміністрування.

Податкове адміністрування становить певний багатостадійний процес, що пов'язується із самою динамікою правовідносин й особливостями реалізації податково-правових норм. Необхідно зауважити, що на визначення стадій податкового адміністрування впливають два чинники – це, по-перше, їх перелік та, по-друге, їх послідовність. Наведення





різноманітних переліків стадій податкового адміністрування різними авторами пов'язується насамперед з розбіжностями у поглядах на межі податкового адміністрування, його розуміння у широкому та вузькому значеннях – внесення до його змісту певного набору процедур та процесу їх реалізації. Послідовність стадій податкового адміністрування також визначається особливостями, оскільки одні стадії мають наскрізний характер (стадія податкового контролю), інші – можуть не наставати, змінювати своє місце у послідовній системі стадій.

Так, наприклад, І. В. Фонова виділяє такі стадії податкового адміністрування: а) стадія податкового обліку платників податків; б) стадія податкового контролю; в) стадія притягнення до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори [12, с. 12]. Коментуючи таку позицію, потрібно зазначити, що, як правило, науковці при визначенні стадій податкового адміністрування виходять із того чи іншого розуміння податкового процесу та його стадій [1, с. 259] або роблять прив'язку до стадій виконання податкового обов'язку [2, с. 143, 144]. Виділяючи податковий контроль як стадію податкового адміністрування, варто наголосити на його наскрізному характері, оскільки він пронизує весь податковий процес, є всеохоплюючим, контрольна діяльність здійснюється на кожній його стадії. Те саме можна сказати і про стадії притягнення до податкової відповідальності, вирішення податкових спорів, оскільки вони можуть настати під час або після практично будь-якої стадії податкового адміністрування.

Податкове адміністрування можна розглядати з позицій статичності і динаміки – сукупність податкових процедур та сукупність процесуальних дій з їх реалізації. При визначенні меж податкового адміністрування необхідно виходити з різновидів податкових процедур, передбачених податковим законодавством, урахувавши таке: а) класифікація видів податкових процедур спирається на родову конструкцію правової процедури та виділення її видів; б) характеристика системи процедур, які застосовуються в регулюванні податкового адміністрування, їх співвідношення опосередковуються змістом податкових правовідносин. Стадійність як ознака процесуальної діяльності з податкового адміністрування має такі особливості: а) перелік стадій податкового адміністрування зумовлюється типами податкових процедур, які реалізуються у логічній послідовності, змінюють одна одну на підставі юридичних фактів, визначених податковим законодавством; б) стадії податкового адміністрування не мають чіткої імперативної послідовності, можуть реалізовуватися паралельно, перетинатися або бути взагалі відсутніми.

#### Список використаної літератури

1. Демин А. В. Налоговое право России : [учебное пособие] / Демин А. В. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
2. Карасева М. В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) / Карасева М. В. – М. : Юристъ, 2003. – 173 с.
3. Конституція України : від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

4. Криницький І. С. Теоретичні проблеми податкового процесу: дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Криницький І. С. – Ірпінь, 2009. – 439 с.

5. Кучеров И. И. Налоговое право России : [курс лекций] / Кучеров И. И. – М. : Центр «ЮрИнфоР», 2006. – 448 с.

6. Кучерявенко М. П. Податкові процедури : права природа і класифікація : [монографія] / Кучерявенко М. П. – Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.

7. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.

8. Податковий кодекс України : постатейний коментар : у 2 ч. / [Білоус В. В., Воронова Л. К., Головашевич О. О. та ін.] ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 704 с.

9. Протасов В. Н. Основы общеправовой процессуальной теории / Протасов В. Н. – М. : Юридическая литература, 1991. – 197 с.

10. Теория юридического процесса / [под общ. ред. В. М. Горшенева]. – Х. : Вища школа, 1985. – 192 с.

11. Титов А. С. Налоговое администрирование и контроль / Титов А. С. – М. : ВК, 2007. – 410 с.

12. Фонова И. В. Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков в Российской Федерации : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : 12.00.14 / И. В. Фонова. – М., 2008. – 24 с.

13. Хван Л. Б. К реформе «налогового администрирования»: понимание проблемы и опыт решений в Республике Узбекистан / Л. Б. Хван // Налоговое администрирование : Ежегодник. 2007 / под общ. ред. С. В. Запольского, Д. М. Щекина. – М. : Статут, 2008. – С. 53–72.

14. Щодо особливостей провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби : лист Вищого адміністративного суду України : від 22.04.2011 р. № 571/11/13-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0571760-11>.

*Стаття надійшла до редакції 05.11.2012 р.*