

УДК 347.73 (045)

Ковальова М. В., к.ю.н., доцент кафедри управління, адміністративного права і процесу та адміністративної діяльності НУ Державної податкової служби України

## Проблеми застосування поняття “адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та інших платежів”

У статті досліджено застосування поняття “адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та інших платежів” відповідно до Податкового кодексу України, а також точки зору різних авторів щодо змісту поняття. На підставі проведеного аналізу визначено невідповідність змісту розділу II Податкового кодексу України застосованому для його назви терміну.

**Ключові слова:** адміністрування податків, контролюючі органи, податковий кодекс, єдиний соціальний внесок, загальнообов’язкий державний платіж, державна фіскальна служба.

В статье исследовано применение понятия «администрирование налогов, сборов, таможенных платежей, единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование и других платежей» в соответствии с Налоговым кодексом Украины, а также точки зрения разных авторов относительно содержания понятия. На основании сделанного анализа определено несоответствие содержания раздела II Налогового кодекса Украины примененному для его названия термину.

**Ключевые слова:** администрирование налогов, контролирующие органы, налоговый кодекс, единый социальный взнос, общеобязательный государственный платеж, государственная фискальная служба.

The article is devoted to research the application of the concept of “administration of taxes, fees, customs duties, a single fee for obligatory state social insurance and other charges” in accordance with the Tax Code of Ukraine, and the viewpoints of different authors on the content of the concept. Based on the above analysis to identify inconsistencies content of Section II of the Tax Codescu Ukraine Applications for the title of his term.

**Keywords:** tax administration, regulatory authorities, the tax code, a single social contribution, the payment of compulsory state, the state fiscal office.

**Постановка проблеми та її актуальність.** Фінансовою основою функціонування держави є податки, адже саме вони забезпечують більшу частину доходів бюджетів, мобілізуючи грошові ресурси для фінансування державних видатків. У сучасних умовах господарювання податки слугують не лише джерелом наповнення бюджетів, а і дієвим інструментом державного регулювання економіки, тому вони виконують важливу роль як у забезпеченні фінансової стабільності держави, так і в досягненні соціального добробуту громадян.

Невідповідність податкових надходжень до бюджетів фінансовим потребам держави загострює проблему підвищення ефективності адміністрування податків і зборів, вирішення якої потребує системного підходу. В умовах динамічних змін, нестабільності економічної ситуації та низького рівня податкової дисципліни в Україні особливого значення набуває створення такої системи адміністрування податків, яка б відповідала потребам соціально-економічного розвитку держави, забезпечила зниження податкового навантаження, ініціювала поживлення ділової активності суб’єктів господарювання, стимулювала інвестиційно-інноваційну діяльність та заохочувала платників до своєчасної сплати податків в повній мірі.

Необхідність теоретичного осмислення та обрентування змісту поняття адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів зумовлено потребами не лише науки, а й практики у сфері справляння податків. Тому подальше вдосконалення законодавчого регулювання цієї сфери і формулювання рекомендації, які сприятимуть її вдосконаленню, визначають актуальність даного дослідження.

**Аналіз публікації, у яких започатковано розв'язання даної проблеми.** Аналіз досліджень і публікації переконує в тому, що вивченню змісту поняття адміністрування податків в Україні займалися А.О.Селіванов, Т.О. Проценко, А.С. Ластовецький, С.П. Позняков, В.В. Попова, В.Б. Марченко, проблеми реформування системи справляння соціальних внесків присвячені роботи вітчизняних і зарубіжних вчених: А.М. Новицького, Б. О. Заичука, Л. І. Василенко, Н. М. Внукова, Н. В. Кузьмич, Т. О. Масленникова, М. М. Папієва, В. К. Раихера, Н. В. Шаманської, С. І. Юрія та інші. Однак на сьогодні все ще немає достатньо усталених підходів до розуміння змісту поняття адміністрування податків, зборів та інших загальнообов'язкових державних платежів.

**Виклад основного матеріалу.** Перш за все доречно визначити загальноприйняте вживання терміна «адміністрування». Так, відповідно до тлумачних словників сучасної української мови — «адмініструвати» означає дію, а «адміністрування» у свою чергу означає керувати установою, організацією, підприємством тощо; управляти; управляти бюрократично, за допомогою наказів і розпоряджень [1, с. 12-13]. Юридична енциклопедія дає визначення терміна «адміністрація» як інституції, які здійснюють функції управління у різних сферах суспільного життя; в аспекті «державна адміністрація» цей термін вживається зокрема для визначення системи органів виконавчої влади, а також як назва конкретних органів виконавчої влади тощо [2, с. 59].

Таким чином, з урахуванням наведеного, термін «адміністрування» розуміється як управлінська діяльність органів виконавчої влади. Тобто, ключовим моментом є саме державно-владний характер. Стосовно адміністрування як діяльності уповноважених контролюючих органів можна віднести такі складові види згідно Розділу II 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 ДФС; податкові перевірки; погашення податкового боргу; застосування заходів відповідальності [3].

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 погляд В.Б. Марченко, 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 [4].

Для більш детального аналізу визначення змісту поняття «адміністрування податків» проаналізуємо погляди науковців щодо цього питання. Так, відомий вітчизняний вчений-адміністративіст А.О. Селіванов розглядає поняття адміністрування

податків у контексті співвідношення із поняттям справляння податків. 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 як представник держави[5].

Слід погодитись із А.О. Селівановим, що поняття «адміністрування податків» акцентує увагу на наявності у структурі податкових правовідносин державного суб'єкта, спеціально уповноважених у сфері оподаткування органів виконавчої влади, а саме органів Державної Фіскальної служби України. Наявність у виконавчій влади спеціалізованих податкових органів, які утворюють державну фіскальну службу, дає змогу державі забезпечувати досягнення мети оподаткування, тобто надходження коштів до Державного бюджету та цільових державних фондів. Справляння податків і зборів визначається як правовідносини, 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 відання. При цьому юридичну категорію адміністрування податків А.О. Селіванов розуміє як вузьке 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 [5].

Таким чином, А.О. 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.О. Селіванова вказує і А. С. Ластовецький, який 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) [6]. На погляд В.Б. Марченко, таке визначення 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 [4].

На противагу 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'язку. Т.О. 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 господарювання. 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 [7].

Існують і ще ширші підходи, коли податкове адміністрування розуміється як управління податковою системою. 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, установлення 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 і 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 різних 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.

Таким чином, 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, і це виконавча, підзаконна за своїм характером діяльність.

Визначення податкового адміністрування як функціональної, змістовної характеристики діяльності у сфері справляння податків органів ДФС, 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 щодо застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» можна зробити висновок, що назва розділу II Податкового кодексу є неточна, 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)».

Слід зазначити, що в умовах адміністративно-правової реформи внаслідок реорганізації Державної митної служби та Державної податкової служби України була

створена Державна фіскальна Служба України, яка є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади не тільки з питань формування єдиної державної податкової, державної митної політики, а й із «забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соцстрахування». Тобто, головна мета ДФС – адмініструвати податки, збори, митні платежі та єдиний соціальний внесок, надавати послуги громадянам і бізнесу та, як наслідок, забезпечувати наповнення доходної частини бюджету, створювати умови для розвитку підприємництва та міжнародної торгівлі.

Стосовно адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ), під яким розуміється комплекс адміністративно-правових заходів, які застосовуються у процесі владної діяльності органів Державної фіскальної служби щодо формування та реалізації політики у сфері адміністрування єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб, з метою оптимізації процедури такого адміністрування.

Отже, визначення поняття “адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи - це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують 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”, яке встановлено ст.14.1.1.1 ПКУ дозволяє застосовувати процедуру адміністрування визначеною Розділом II (ст. 40 ПКУ), а саме, щодо обліку, інформаційно-аналітичного забезпечення заборгованості до ЄСВ однак ч.1 ст.40 ПКУ звужує сферу застосування Розділу II ПКУ до адміністрування ЄСВ, зокрема, передбачає можливість здійснення у порядку визначеному ПКУ, лише контролю за платниками ЄСВ[3]. Зазначене також повинне бути враховано законодавцем.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. ОЕ К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. - 1728 с. - С. 12-13.
2. Юридична енциклопедія: В 6 т. / Редкол.: Ю. С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. - К.: Укр. енцикл., 1998. - Т. 1: А-Г. - 672 с.
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VI / [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>
4. 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.
5. Селіванов А.О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // Право України. - 2002. - № 2. - С. 34-38.
6. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків // Право України. - 2003. - № 11. - С. 37-40.
7. 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.