

## ПОНЯТТЯ ТА СИСТЕМА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В УКРАЇНІ

КОВАЛЬ Олександр Олександрович - кандидат юридичних наук, Класичний приватний університет

УДК 347.73

---

*Стаття посвячена определению нормативно-правового обеспечения администрирования налогов и сборов в Украине и понятийного аппарата данного института. На основе тщательного научного исследования основных составляющих элементов системы администрирования налогов и сборов (налогового администрирования) дано его научное определение, которое может быть использовано во время дальнейшего реформирования налогового законодательства Украины.*

**Ключові слова:** податки, збори, адміністрування, публічне адміністрування, контролюючі органи, нормативно-правове забезпечення, податкова система, податкові перевірки, податкові консультації.

### Вступ

Однією з основ фінансової стабільності держави є побудова ефективного механізму забезпечення надходження до бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів податків, зборів та інших обов'язкових платежів, встановлених законодавством. Слід зазначити, що рівень «податкових» надходжень залежить не тільки від того, які податки, збори та інші обов'язкові платежі передбачені чинним податковим законодавством, яка їх ставка, а й у більшій мірі від ефективності механізму їх справляння та інших процедурних механізмів. Саме адміністрування податків та зборів – це той інститут фінансового права, який покликаний у кінцевому рахунку забезпечити ефективне надходження податків та зборів до бюджетної системи нашої держави. Отже, адміністрування по-

датків та зборів покликане на забезпечення реалізації успішної податкової політики держави.

Прийняття Податкового кодексу України (далі за текстом – ПК України) призвело до систематизації норм, які регулюють адміністрування податків та зборів. Так, питанням адміністрування податків та зборів присвячений Розділ II ПК України, а визначення його поняття наводиться у пп. 14.1.1-1, п.14.1, ст. 14.

Разом з тим слід враховувати, що зі зміною соціально-економічних умов у державі, потребує зміни і податкове законодавство. Наразі однією з пріоритетних для нашої держави є податкова реформа, яка має на меті скорочення чисельності податків та зборів. Зазначена реформа покликана наблизити податкове законодавство України до європейських стандартів, а також врахувати усі особливості, пов'язані з асоціацією України з Європейським Союзом. Виходячи з цього, потребують перегляду і загальні засади та механізм адміністрування податків та зборів, що повинно відбуватися лише на підставі глибоких наукових досліджень даного питання.

Питанням адміністрування податків та зборів свої дослідження присвячували такі вітчизняні та зарубіжні фахівці у сфері фінансового права: Л. Абрамчик, А. Іванов, Л. Касьяненко, І. Криницький, А. Кравчун, М. Кучерявенко, О. Орлюк, О. Покатаєва, Н. Пришва, Т. Проценко, Л. Савченко, А. Селіванова та ін. Слід зазначити, що

дане питання широко розглядалося в рамках економічної науки такими вченими, як: В. Бурковським, О. Василюком, М. Весельським, В. Вишневським, Т. Єфіменко, С. Каламбет, Т. Калінеску, М. Крупкою, А.І. Крисоватим, П. Мельником, Т. Меркуловою, А. Поддєрьогіною, Л. Тарангул та ін.

Незважаючи на те, що адміністрування податків та зборів вже підлягало дослідженню в рамках науки фінансового права, кризові та трансформаційні процеси у вітчизняному суспільстві ставлять перед вченими та практиками нові виклики та завдання з приводу вдосконалення податкового законодавства. У зв'язку з цим виникають потреби у науково-теоретичному вдосконаленні понятійного апарату, а також механізму адміністрування податків та зборів.

#### **Постановка завдання**

Метою статті є дослідження нормативно-правового забезпечення адміністрування податків та зборів в Україні, а також на основі ґрунтовного наукового дослідження основних складових елементів системи адміністрування податків та зборів (податкового адміністрування) здійснення його наукового визначення, яке може бути використане під час подальшого реформування податкового законодавства України.

#### **Результати**

Адміністрування податків та зборів регулюється на сьогоднішній день як ПК України, так підзаконними нормативно-правовими актами, такими як Розпорядження КМУ № 757-р від 01.07.2009 р. «Деякі питання адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» [1], Постанова КМУ № 569 від 16.10.2014 «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість». В окрему групу можна виділити листи ДФС, як то Лист ДФС України № N 136/6/99-95-42-03-16 від 03.12.2014 р. «Щодо проблемних питань адміністрування податків і зборів» [2].

Слід зазначити, що питанням адміністрування податків та зборів присвячений Розділ II ПК України, а його визначення міститься у ст. 14 Кодексу. Зокрема, пп. 14.1.1-1, п. 14, ст. 14 ПК України визначає 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) як 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 [3].

У даному підпункті статті 14 використовується повне найменування – адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів, яке за своєю сутністю є вірним, проте надалі у статті буде використовуватися узагальнене формулювання – адміністрування податків та зборів (податкове адміністрування).

Слід зазначити, що у науці фінансового права існують різні погляди та позиції щодо визначення адміністрування податків та зборів.

Так, О. Бандурка та В. Панікаров під податковим адмініструванням розуміють сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших обов'язкових платежів та притягнення до відповідальності порушників законодавства [4, с. 33]

А. Іванов, ототожнюючи адміністрування податків та зборів та податкове адміністрування, визначає останнє як регламентовану законами та іншими правовими актами організаційну та управлінську діяльність уповноважених державних органів та інших уповноважених законами суб'єктів щодо за-

безпечення виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку і забезпечення надходження податків до бюджетної системи [5].

Л. Абрамчик, визначає податкове адміністрування як своєрідний механізм управління в податковій сфері, як повсякденну діяльність податкових органів та їх посадових осіб, що забезпечує своєчасну і повну сплату платниками податків до бюджетів податків, зборів та інших обов'язкових платежів [6].

Т. Кукліна, розглядаючи податкове адміністрування в трьох аспектах: управлінському, юридичному та фінансовому, визначає його, як цілеспрямовані дії уповноважених органів держави з управління податковим процесом в рамках існуючої державної фінансово-економічної політики між учасниками податкових правовідносин, які включають у себе функції по збиранню податків, податковому контролю, притягненню до відповідальності за податкові правопорушення, обліку та роботи з платниками податків [7, с. 179].

Етимологія слова «адміністрування» означає здійснення управлінської діяльності, тобто зводиться до певного процесу управління. Окрім цього, адміністрування податків та зборів можна віднести до одного з видів публічного адміністрування, яке у вітчизняній юридичній науці ототожнюється з здійсненням публічного (державного) управління. Виходячи з цього, усі наведені визначення адміністрування податків та зборів доцільно розкривають дане поняття як здійснення управлінського процесу уповноваженими контролюючими органами держави, який виражається у комплексі рішень і процедур, що мають спільну мету – реалізацію успішної податкової політики держави.

Разом із тим слід зазначити, що деякі види діяльності, які можна віднести до складових адміністрування податків та зборів, здійснюють і платники податків та інші суб'єкти, наприклад, складання податкової звітності, визначення суми податкового зобов'язання, оскарження рішень контролюючих органів та ін. Зважаючи на це, виникає закономірне питання: чи можна віднести до суб'єктів адміністрування по-

датків та зборів платників податків та інших суб'єктів?

Доцільним є зауваження з цього приводу А. Селіванова, який зазначає, що поняття адміністрування податків акцентує увагу на наявності у структурі податкових правовідносин державного суб'єкта, а зокрема, спеціально уповноваженого органу виконавчої влади у сфері оподаткування [8, с. 34].

На нашу думку, адміністрування податків і зборів може здійснюватися лише спеціально уповноваженими контролюючими органами держави. Виходячи зі змісту поняття адміністрування, передбачається здійснення управлінської діяльності, а управлінська діяльність може здійснюватися лише уповноваженими органами виконавчої влади.

Отже, до суб'єктів, які здійснюють адміністрування податків та зборів, відносяться контролюючі органи, які визначені податковим законодавством. У ст. 41 ПК України, зокрема, визначено, що контролюючими органами є органи доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску (далі – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику), його територіальні органи.

Слід зазначити, що адміністрування податків та зборів реалізується у певних формах. В. Колпаков під формами публічного адміністрування розуміє зовнішнє вираження (зовнішнє оформлення) діяльності суб'єкта публічної адміністрації щодо реалізації своїх функцій у межах встановленої компетенції [9, с. 43]. Зовнішніми формами вираження адміністрування податків та зборів є ті процедури та рішення (акти), які здійснюються контролюючими органами з метою ефективної реалізації податкової по-

літики держави задля наповнення податковими надходженнями бюджетів усіх рівнів у межах встановленої законодавством компетенції.

Враховуючи вищевикладене, можна дійти до висновку, що необхідною складовою визначення адміністрування податків та зборів (податкового адміністрування) є зазначення того, що це управлінська діяльність контролюючих органів та їх посадових осіб, коло яких визначено у ПК України. Зазначена управлінська діяльність реалізується у таких формах: рішення та процедури, які здійснюються контролюючими органами та посадовими особами.

Для того, щоб визначення адміністрування податків та зборів виглядало найбільш повно, на нашу думку, необхідно дослідити, які саме складові входять до системи податкового адміністрування.

На думку І. Бондаренко, складовою системи адміністрування є такі інститути: податкові консультації, податкові вимоги, оскарження дій та рішень, облік, способи забезпечення виконання податкового обов'язку, способи здійснення податкового контролю тощо [10].

В. Марченко до складових системи адміністрування відносить: листування з платником податків, повернення помилково або надмірно сплачених грошових зобов'язань, податкові консультації, податковий контроль, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, податкові перевірки та інше [11, с. 121].

Виходячи зі змісту положень Розділу II ПК України до адміністрування податків та зборів можна віднести: надання податкових консультацій; листування з платником податків (направлення податкових-повідомлень рішень, податкових вимог або інших документів); забезпечення прийняття податкової звітності платників податків; визначення суми грошових зобов'язань платників податків; забезпечення законності процедури адміністративного оскарження рішень; податковий контроль (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок та звірок); притягнення до відповідальності за податкові правопорушення та ін.

Усі вищевикладені процедури та рішення контролюючих органів у своїй сукупності утворюють систему адміністрування податків та зборів. Аналізуючи характер складових системи адміністрування податків та зборів, їх можна поділити на: організаційні (надання податкових консультацій; листування з платником податків (направлення податкових-повідомлень рішень, податкових вимог або інших документів); забезпечення прийняття податкової звітності платників податків; визначення суми грошових зобов'язань платників податків; забезпечення законності процедури адміністративного оскарження рішень); контрольні (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок та звірок) та фіскальні (притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень та накладення фінансових санкцій).

Організаційні складові системи адміністрування податків та зборів є комплексом рішень та процедур контролюючих органів, які покликані упорядкувати процес повної та своєчасної сплати податкових зобов'язань платниками податків, а також дотримання режиму законності під час адміністративного оскарження актів та рішень контролюючих органів.

Контрольні складові системи адміністрування податків та зборів реалізуються у здійсненні обліку платників податків 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; у здійсненні інформаційно-аналітичного забезпечення; проведенні камеральних, документальних, фактичних перевірок та звірок. Процедури та рішення, які належать до контрольної складової системи адміністрування податків та зборів покликані здійснювати контроль за платниками податків щодо своєчасності та повноти сплати ними податків та зборів.

Фіскальні складові системи адміністрування податків та зборів містять у собі комплекс процедур та рішень, які покликані притягнути порушників податкового

законодавства до фінансово-правової відповідальності відповідно до положень ПК України. Фіскальні процедури та рішення, які входять до системи адміністрування податків та зборів, є одними з найважливіших, адже вони виконують не лише фіскальну, каральну, компенсаційну а й превентивну функції.

Виходячи з вищенаведеного, вважаємо, що у визначенні, наведеному у пп. 14.1.1-1, п. 14.1, ст. 14 ПК України проігноровано одну з найбільш важливих складових системи адміністрування податків та зборів – фіскальну. Притягнення до фінансово-правової відповідальності та накладення фінансових санкцій на суб'єктів податкового правопорушення є не менш важливим видом діяльності контролюючих органів, який разом з іншими видами утворює цілісну та взаємообумовлену систему адміністрування податків та зборів.

Таким чином, на нашу думку, адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів (податкове адміністрування) можна визначити як управлінську діяльність контролюючих органів та їх посадових осіб, коло яких визначено податковим законодавством, сутність якої полягає у комплексі організаційних (надання податкових консультацій, листування з платником податків, забезпечення прийняття податкової звітності платників податків; визначення суми грошових зобов'язань платників податків, забезпечення законності процедури адміністративного оскарження рішень); контрольних (облік платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення, проведення перевірок та звірок); фіскальних (притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень та накладення фінансових санкцій) та інших дій (рішень та процедур), метою яких є забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження коштів від податкових зобов'язань до відповідних бюджетів.

Враховуючи запропоноване наукове визначення адміністрування податків та зборів (податкового адміністрування), було б доцільним доповнити визначення, наведене у ст. 14 ПК України як зазначенням фіскальних процедур та рішень, так і визначенням

загальної мети усіх процедур та рішень, які входять до змісту цього поняття.

Слід зазначити, що, окрім удосконалення понятійного апарату, зокрема, закріплення у ПК України поняття системи адміністрування податків та зборів та доповнення визначення адміністрування податків та зборів, яке в ньому вже міститься, необхідно звернути увагу й на вдосконалення його механізму.

На думку В. Дейнеки діюча модель адміністрування, сплати та обліку податків, зборів та інших неподаткових платежів потребує кардинальних змін, які повинні полягати як у спрощенні системи адміністрування, так і у спрощенні моделі сплати податків та зборів [12, с. 45].

Оскільки Україна підтримує стосунки у сфері оподаткування з іншими державами, які застосовують діючі в усьому світі стандарти, розроблені ОЕСР і ООН, пріоритетним завданням є адаптація законодавства України у сфері адміністрування податків до законодавства інших країн [13, с. 25].

На нашу думку, спрощення механізму адміністрування податків та зборів повинно стати однією з необхідних складових податкової реформи, яка розробляється наразі, адже штучне зменшення кількості податків та зборів не зможе призвести до позитивного соціально-економічного результату даної реформи.

### **Висновки**

Нормативно-правовою основою адміністрування податків та зборів є Податковий кодекс України, а також підзаконні нормативно-правові акти.

Система адміністрування податків та зборів включає в себе комплекс рішень та процедур контролюючих органів та їх посадових осіб, які мають різний характер, проте взаємопов'язані та взаємообумовлені спільною метою.

Адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів (податкове адміністрування) доцільно визначити як управлінську діяльність контролюючих органів та їх посадових осіб, коло яких визначено податковим законодавством, сутність якої полягає у комплексі організаційних, конт-

### АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена визначенню нормативно-правового забезпечення адміністрування податків та зборів в Україні та понятійного апарату даного інституту. На основі ґрунтовного наукового дослідження основних складових елементів системи адміністрування податків та зборів (податкового адміністрування) здійснене його наукове визначення, яке може бути використане під час подальшого реформування податкового законодавства України.

рольних, фіскальних та інших дій (рішень та процедур), метою яких є забезпечення своєчасного та в повному обсязі надходження коштів від податкових зобов'язань до відповідних бюджетів.

Окрім удосконалення понятійного апарату, зокрема, закріплення у ПК України поняття системи адміністрування податків та зборів та доповнення визначення адміністрування податків та зборів, яке в ньому вже міститься, необхідно звернути увагу й на вдосконалення його механізму.

### Література

1. Розпорядження КМУ № 757-р від 01.07.2009 р. «Деякі питання адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/757-2009-%D1%80>
2. Лист ДФС України № N 136/6/99-95-42-03-16 від 03.12.2014 р. «Щодо проблемних питань адміністрування податків і зборів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://cct.com.ua/2014/03.12.2014\\_136\\_6\\_99-95-42-03-16.htm](http://cct.com.ua/2014/03.12.2014_136_6_99-95-42-03-16.htm)
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755- VI // Голос України. – 2010. – 229-230 (4979-4980).
4. Бандурка О.М. Податкове право. Навч. посіб. / О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.
5. Иванов А. Г. Понятие администрирования налогов / А. Г. Иванов // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 24-30
6. Абрамчик Л. Я. Налоговое администрирование в системе финансового контроля / - Л. Я. Абрамчик // Финансовое право. – 2005. – № 6. – С. 12-15.

### SUMMARY

The article is devoted to the definition of legal support administration of taxes and fees in Ukraine and conceptual apparatus of this institution. Based on thorough scientific study of the basic constituents of tax administration and charges (tax administration) exercising its scientific definition, which can be used in the further reform of the tax legislation of Ukraine.

7. Куклина Т.В. Налоговое администрирование РФ: сущность, принципы и основные проблемы / Т.В. Куклина // Вестник Томского государственного университета. – 2009. – № 329. – С. 179-181

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

9. Колпаков В.К. Поняття форм публічного адміністрування / В.К. Колпаков // Адміністративне право і процес. – 2012. – № 2. – С. 43-51

10. Бондаренко І.М. Деякі питання адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів): теорія та практика / І.М. Бондаренко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/89/#.VJgCSP8Ag>

11. Марченко В.Б. Щодо застосування терміну «адміністрування податків та зборів (обов'язкових платежів)» в Податковому кодексі України / В.Б. Марченко // Часопис Київського університету права. – 2011. – № 1. – С. 120-123

12. Дейнека В.Ф. Удосконалення механізму адміністрування, сплати, обліку та повернення помилково або надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів) платниками податків в умовах упровадження спрощеної системи сплати податків / В.Ф. Дейнека // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду: збірник наукових праць за результати наук.-практичного круглого столу, 5 жовтня 2012 року. – К.: Алерта, 2012. – 162 с.

13. Бідюк О.О. Адміністрування податків: міжнародний досвід та українські реалії / О.О. Бідюк // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду: збірник наукових праць за результати наук.-практичного круглого столу, 5 жовтня 2012 року. – К.: Алерта, 2012. – 162 с.