

УДК 347.73

## МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОЦЕСУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ

Коваль О.О., к. ю. н., доцент  
кафедри конституційного, міжнародного та адміністративного права  
Класичний приватний університет

Стаття присвячена дослідженню методологічних засад реалізації процесу адміністрування податків та зборів в Україні. Визначено, що саме методологічний підхід до адміністрування податків та зборів є основним фактором, який впливає на ефективність даного комплексного інституту. На основі ґрунтовних досліджень складових елементів адміністрування податків та зборів, здійснено визначення поняття методу адміністрування податків та зборів. Досліджено взаємозв'язок методів та форм адміністрування податків та зборів. Здійснено класифікацію методів адміністрування податків та зборів.

**Ключові слова:** Податковий кодекс України, податки, збори, адміністрування, публічне адміністрування, методи адміністрування, форми адміністрування, платники податків, податковий контроль.

Статья посвящена исследованию методологических основ реализации процесса администрирования налогов и сборов в Украине. Определено, что именно методологический подход к администрированию налогов и сборов является основным фактором, который влияет на эффективность данного комплексного института. На основе фундаментальных исследований составляющих элементов администрирования налогов и сборов, осуществлено определение понятия метода администрирования налогов и сборов. Исследована взаимосвязь методов и форм администрирования налогов и сборов. Осуществлена классификация методов администрирования налогов и сборов.

**Ключевые слова:** Налоговый кодекс Украины, налоги, сборы, администрирование, публичное администрирование, методы администрирования, формы администрирования, плательщиков налогов, налоговый контроль.

Koval A.A. METHODOLOGICAL FOUNDATIONS OF ADMINISTRATION OF TAXES AND FEES

The article investigates the methodological basis for implementation of the administration of taxes and fees in Ukraine. Determined that it is a methodological approach to the administration of taxes is the main factor that affects the efficiency of the integrated institution. Based on substantial research component elements of the administration of taxes, implemented the definition of the method of administration of taxes and fees. The interrelation between methods and forms of administration of taxes and fees. Classification methods of administration of taxes and fees.

**Key words:** Tax Code of Ukraine, taxes, duties, administration, public administration, methods of administration, administration forms, taxpayers, tax control.

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день одним з пріоритетних напрямів реформування нашої держави є запровадження податкової реформи, яка полягає у суттєвій зміні податкової системи України, зменшенні кількості податків та зборів з метою оптимізації їх справляння та підвищення їх ефективності. Важливу роль у досягненні оптимізації податкової системи відіграє підвищення ефективності механізму адміністрування податків та зборів.

28 грудня 2014 року був прийнятий ЗУ «Про внесення змін до ПК України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», яким запроваджені зміни не лише системи податків і зборів, а й Розділу, який регулює питання адміністрування податків та зборів [1 ; 2].

Разом з тим, слід розуміти, що підвищити ефективність механізму адміністрування податків та зборів можливо лише сформувавши правильні методологічні підходи до даного явища. Саме методи адмініструван-

ня податків та зборів визначають те, який вигляд буде мати механізм адміністрування податків та зборів, і у кінцевому рахунку, яка буде його ефективність.

Слід зазначити, що питання адміністрування податків та зборів, як в теоретичному, так і практичному аспекті, були предметом досліджень ряду вітчизняних та зарубіжних фахівців у сфері фінансового та адміністративного права: Л. Абрамчик, А. Іванова, М. Кучерявенко, О. Покатаєвої, Т. Проценко, А. Селіванова, М. Харламова ін. Проте лише деякі аспекти методологічних підходів до адміністрування податків та зборів підлягали дослідженню таких вчених-економістів, як: О. Веселовська, М. Камінська-Белоброва, К. Проскура, М. Романюк, В. Савчук та ін. Виходячи з цього, можна дійти висновку, що питання методології адміністрування податків та зборів в рамках науки фінансового та адміністративного права є майже не дослідженим, незважаючи на його важливе та фундаментальне значення.



**Мета статті** полягає у дослідженні методологічних основ реалізації процесу адміністрування податків та зборів в Україні, а також встановлення впливу методологічного підходу на ефективність адміністрування податків та зборів. Крім цього, потребує визначення поняття методу адміністрування податків та зборів, встановлення його взаємозв'язку з формами адміністрування, а також здійснення класифікації даних явищ.

**Виклад основного матеріалу.** Методи у юридичній науці традиційно розглядаються, як сукупність засобів та прийомів, за допомогою яких здійснюється вплив на суспільні відносини. Застосування відповідних методів має дуже важливе значення адже від того, які методи обираються для впливу на ті чи інші суспільні відносини, залежить ефективність регулювання даних відносин.

В. Штанько доцільно зазначає, що володіння методом значить для людини знання того, яким чином, в якій послідовності здійснювати ті чи інші дії для вирішення тих чи інших завдань [2, с. 99].

Слід зазначити, що у науці адміністративного та фінансового права питанню методології адміністрування податків та зборів не приділено достатньої уваги, що виявляється у відсутності ґрунтовних наукових досліджень даного явища. Адміністрування податків та зборів відноситься до різновидів публічного адміністрування, отже сутність його методів можна визначити завдяки дослідженню методів публічного адміністрування.

Методами публічного адміністрування є певні способи, засоби та прийоми практичного виконання суб'єктами публічної адміністрації своїх зобов'язань, що випливають з обсягу наданої їм законодавством компетенції. При цьому методи публічного адміністрування нерозривно пов'язані з його формами, адже саме у формах виражаються конкретні дії суб'єкта публічної адміністрації.

В. Колпаков зазначає, що, нажаль, нормативний матеріал не дає відповідей на такі питання як системність форм адміністрування, їх зв'язок з категорією «метод адміністрування», розподіл форм на види, критерії такого розподілу і таке інше. Ця проблематика утворює сферу наукових досліджень. При цьому, під формами публічного адміністрування вчений розуміє зовнішнє вираження (зовнішнє оформлення) діяльності суб'єкта публічної адміністрації щодо реалізації своїх функцій у межах встановленої компетенції [3, с. 43].

Виходячи з вищенаведеного, у широкому розумінні, методи адміністрування податків та зборів можна визначити, як сукупність

способів, засобів і прийомів, за допомогою яких контролюючі органи реалізують свої права та обов'язки в межах наданої компетенції. Форми адміністрування податків та зборів уявляють собою конкретні зовнішні форми вираження діяльності контролюючих органів, за допомогою яких вони реалізують надані їм права та обов'язки.

Методи адміністрування податків та зборів є більш широким та абстрактним поняттям, аніж їх форми, адже форми виражаються у конкретних діях контролюючих органів, які передбачені законодавством, а методи є абстрактними засобами впливу на податкові правовідносини, які впливають на те, які саме форми адміністрування податків та зборів застосовуються. Виходячи з цього, методи та форми адміністрування податків є взаємопов'язаними явищами, проте методи є більш широким явищем, яке обумовлює характер та зміст форм.

Оскільки адміністрування податків та зборів є специфічним видом публічного адміністрування, то здійснення більш вузького визначення його методів та форм, на нашу думку, можливе лише через визначення їх специфічних ознак.

Так, до *специфічних ознак методів адміністрування податків та зборів* можна віднести: є виявленням державної податкової політики, мають у своїй основі публічний інтерес держави; нормативно обумовлені, проте не визначені безпосередньо у податковому законодавстві; мають абстрактний характер; використовуються спеціально уповноваженими контролюючими органами, коло яких визначено ПК України; втілюються у сукупності прийомів, засобів і способів; мають кінцевою метою забезпечення податкової дисципліни, повної та своєчасної сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до відповідних бюджетів; становлять цілеспрямований вплив на податкові правовідносини; реалізуються через конкретні форми.

До *специфічних ознак форм адміністрування податків та зборів* можна віднести, окрім тих, які є спільними для форм і методів, наступні: обумовлюються методами адміністрування податків та зборів; конкретно визначені у податковому законодавстві; виявляються у конкретних діях контролюючих органів, зокрема у комплексі процедур та рішень; покликані на реалізацію прав та обов'язків контролюючих органів, які визначені у ПК України;

До спільних ознак методів та форм адміністрування податків та зборів можна віднести те, що вони використовуються спеціально уповноваженими контролюючими органами, коло яких визначено Податковим кодексом України; є виявленням державної

податкової політики, мають у своїй основі публічний інтерес держави; мають кінцевою метою забезпечення податкової дисципліни, повної та своєчасної сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до відповідних бюджетів. Тобто, спільним для форм та методів адміністрування податків та зборів є суб'єкти, мета їх застосування, а також їх публічний характер.

Виходячи з наведених специфічних ознак методів та форм адміністрування податків та зборів можна здійснити їх доктринальне визначення. Так, *методами адміністрування податків та зборів* є сукупність нормативно обумовлених абстрактних способів, засобів та прийомів, що здійснюють цілеспрямований вплив на податкові правовідносини, реалізуються у конкретних зовнішніх проявах, які застосовуються уповноваженими контролюючими органами держави на виконання їх прав та обов'язків з метою забезпечення ефективної державної податкової політики, досягнення податкової дисципліни, повної та своєчасної сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до відповідних бюджетів.

*Форми адміністрування податків та зборів* можна визначити як обумовлені методами конкретні зовнішні форми вираження діяльності контролюючих органів держави, які виявляються у їх діях (процедурах та рішеннях) та мають на меті забезпечення ефективної державної податкової політики, досягнення податкової дисципліни, повної та своєчасної сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до відповідних бюджетів.

Слід зазначити, що у вітчизняній юридичній науці, недослідженим є не лише питання сутності та взаємозв'язку форм та методів адміністрування податків та зборів, а й їх правової класифікації. Здебільшого види методів та форм адміністрування податків та зборів виокремлюються в рамках економічної науки.

На пострадянському просторі вчені-економісти зазвичай виокремлюють три основні методи адміністрування податків та зборів (податкового адміністрування): метод податкового регулювання, метод податкового планування та метод податкового контролю [4].

К. Проскура при цьому зазначає, що методи адміністрування тісно пов'язані з елементами його системи, а методологія прогнозування та планування розвивається разом з розвитком економічної науки, зокрема, економіко-математичного моделювання, фінансового прогнозування та аналізу [5, с. 199].

Деякі інші підходи застосовуються представниками юридичної науки. Так,

наприклад, М. Харламов визначає два методи адміністрування податків та зборів (податкового адміністрування): регулюючий та стимулюючий. На думку вченого, визначати методи податкового адміністрування доцільно виходячи з їх цілей та завдань, а також з обсягу прав та обов'язків, які покладені на контролюючі органи. Так, завданнями регулюючих методів є попередження та припинення протиправної діяльності платників податків та податкових агентів (проведення перевірок, фінансовий моніторинг, податкова звітність та інше). Завданнями же стимулюючих методів є забезпечення та стимулювання правомірної поведінки платників податків, податкових агентів та інших суб'єктів, розвиток податкової культури (надання податкових пільг, переведення на спеціальні режими оподаткування, зміна строків податкових зобов'язань та ін.) [6, с. 5].

Аналізуючи запропонований М. Харламовим поділ методів адміністрування податків та зборів можна побачити, що він виглядає дещо неповним. Зокрема, якщо покласти в основу класифікації цілі та завдання адміністрування податків та зборів, то навряд коло його методів обмежиться лише регулюючими і стимулюючими, адже регулювання та стимулювання не є єдиною метою адміністрування податків та зборів. Окрім регулювання та стимулювання не менш важливою є й охорона податкових правовідносин та інше. Зважаючи на це, на нашу думку, вищенаведена класифікація потребує суттєвого доопрацювання.

Інший підхід запропонований А. Івановим, який звертає увагу на те, що методи адміністрування відрізняються від економічних методів, які характеризуються тим, що з їх допомогою суб'єкт управління домагається необхідної поведінки тих, на кого направлено управління, шляхом впливу на їх майнові інтереси, тобто опосередковано на відміну від прямого владного впливу. Методи податкового адміністрування на думку А. Іванова, можна поділити на: нормативно-правове регулювання, реєстраційні дії; обік та контроль; забезпечення зобов'язання зі сплати податків; застосування санкцій; врегулювання спорів [7].

На наш погляд, вищенаведений підхід класифікації методів адміністрування податків та зборів не відповідає сутності методів. Дійсно, методи та форми адміністрування податків та зборів тісно взаємопов'язані, проте, як ми вже визначили, вони не є тотожними. При цьому, автор здійснив підміну цих понять. Зокрема, наведена класифікація більш походить на систематизацію форм адміністрування податків та зборів.



Аналізуючи вищенаведені підходи до класифікації методів адміністрування податків та зборів, можна дійти висновку, що вони досить односторонньо розкривають їх характер та направленість, адже, вони мають, як економічний, так і правовий характер. Визначено, що методи адміністрування податків та зборів тісно пов'язані з його формами. Виходячи з того, що форми адміністрування податків та зборів є зовнішніми формами вираження діяльності контролюючих органів держави, які виявляються у їх діях (процедурах та рішеннях), то до форм адміністрування податків та зборів можна віднести: надання податкових консультацій; направлення податкових-повідомлень рішень, податкових вимог або інших документів; визначення суми грошових зобов'язань платників податків; облік платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення; проведення перевірок та звірок; накладення фінансових санкцій та ін. Форми адміністрування податків та зборів обумовлюються економічним змістом, технічним потенціалом; цілями та завданнями, а також характером методів.

Виходячи з цього, на нашу думку, методи адміністрування податків та зборів можна класифікувати за наступними критеріями: за економічними властивостями; за технічними властивостями; за метою застосування; за характером їх зовнішнього вираження.

Зокрема, використовуючи критерій економічної властивості методів адміністрування податків, доцільно застосувати класифікацію запропоновану вченими – економістами, поділяючи їх на методи планування та прогнозування, методи регулювання та методи контролю. Сутність цих методів у тому, що завдяки ним здійснюється цілеспрямований вплив на податкові правовідносини з метою ведення ефективної в економічному аспекті податкової політики.

Критерій технічних властивостей методів базується на тому, які саме технічні підходи й засоби використовуються в процесі адміністрування податків та зборів. Зазначені підходи та засоби розвиваються та видозмінюються з розвитком економічної науки, технічного прогресу, що впливає на їх постійне видозмінення. Зокрема, серед таких методів можна виділити: економіко-математичного моделювання, аналізу, моніторингу, електронного адміністрування за допомогою спеціально розробленого програмного забезпечення та ін. Наприклад, з 2015 року в зв'язку з внесенням змін до ПК України впроваджується електронне адміністрування ПДВ, яке передбачає функціонування системи адміністрування ПДВ на базі спеціально розро-

бленого програмного забезпечення. Електронне адміністрування передбачає взяття рахунків на облік в органах ДФС за даними, отриманими від банків та інших фінансових установ за розробленими електронними форматами, створення спеціальних електронних рахунків платників в системі електронного адміністрування ПДВ, подання податкової звітності в електронному вигляді з дотриманням умови щодо реєстрації електронного цифрового підпису та ін.

Вважаємо, на сьогодні пріоритетним напрямом реформування податкової системи є удосконалення саме технічних підходів до адміністрування податків та зборів, на які покладено завдання спростити процес адміністрування податків та зборів. Використання сучасних технічних методів адміністрування є також однією з умов інтеграції України до Європейського Союзу.

Розглядаючи наступний критерій класифікації, необхідно зазначити, що метою застосування адміністрування податків та зборів є забезпечення своєчасної та повної сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до відповідних бюджетів; забезпечення податкової дисципліни; стимулювання платників податків; охорона податкових правовідносин, яка реалізується у контролі та застосуванні фінансових санкцій за вчинення податкового правопорушення. Виходячи з цього, на нашу думку, доцільно було б поділити методи за метою застосування на: регулюючі, стимулюючі, забезпечувальні та охоронні.

За характером зовнішнього вираження методи адміністрування можна класифікувати залежно від характеру його форм. Зокрема, їх можна поділити на: організаційні, контрольні та фіскальні.

На нашу думку, вищенаведені критерії класифікації дозволяють найбільш повно та комплексно охарактеризувати систему методів адміністрування податків та зборів, враховуючи її економічну, технічну складову, мету застосування, а також взаємозв'язок з формами адміністрування податків та зборів.

**Висновки.** Підсумовуючи усе вищенаведене, можна зробити висновок, що одним з пріоритетних напрямів реформування податкової системи України є перегляд методологічних підходів до адміністрування податків та зборів, який має відбуватися на основі комплексного дослідження даного явища, як з боку економічної науки, так і науками адміністративного та фінансового права. Разом з тим, простежується недостатня увага з боку теоретиків права до питання методології адміністрування податків та зборів. Оскільки адміністрування податків та зборів є одним з різновидів публічного адміністрування,

уявляється необхідним в основу визначення його методів покласти визначення методів публічного адміністрування з урахуванням його специфічних ознак.

Методи адміністрування податків та зборів нерозривно пов'язані з його формами, для яких методи є абстрактними нормативно обумовленими орієнтирами. Незважаючи на достатньо велику кількість спільних рис, форми і методи адміністрування податків і зборів не є тотожними явищами. Саме завдяки формам реалізуються методи адміністрування податків та зборів, які на відміну від форм у більшості випадків не є прямо визначеними у законодавстві.

Аналізуючи питання класифікації методів адміністрування податків та зборів, можна дійти висновку, що для більш повного розкриття усіх методів здійснити її можна лише з застосуванням комплексу різноманітних критеріїв: економічних та технічних властивостей, мети застосування та характеру їх зовнішнього вираження.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI // Голос України. – 2010. – 229-230 (4979-4980).

2. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19/paran>.

2. Штанько В. И. Философия и методология науки. Учебное пособие для аспирантов и магистрантов естественнонаучных и технических вузов / В. И. Штанько. – Х.: ХНУРЭ. – 292 с.

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

4. Киженцева Ю. С. Принципы и методы налогового администрирования в Республике Казахстан / Ю. С. Киженцева, Д. С. Кенжебекова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/19\\_TSN\\_2014/Economics/3\\_173460.doc.htm](http://www.rusnauka.com/19_TSN_2014/Economics/3_173460.doc.htm).

5. Проскура К. П. Методологічні засади податкового адміністрування / К. П. Проскура, О. М. Капустян // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 10 (36). – С. 196-202.

6. Харламов М. Ф. Правовые основы налогового администрирования в условиях реформирования системы налогообложения Российской Федерации: автореф. дис. канд. юрид. наук. Спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / М. Ф. Харламов. – М.: МосГУ, 2007.

7. Иванов А. Г. Понятие налогового администрирования / А. Г. Иванов // Финансовое право. – 2005. – № 9 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.lawmix.ru/comm/191>.