

УДК 338.45

**ЕВОЛЮЦІЯ ЕЛЕМЕНТІВ ТЕОРІЇ ЩОДО РОЗУМІННЯ ТА ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТЬ
“ПОДАТКОВЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ” ТА “ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРУВАННЯ”****Кудріна О.Ю., Саєнко О.О.****EVOLUTION OF THE ELEMENTS OF THEORY OF CONCEPTING
AND TRANSPORTATION "TAX SERVICE" AND "TAX ADMINISTRATION"****Kudrina Olga Y., Saienko O.A.**

У статті досліджено еволюцію елементів теорії щодо розуміння та трактування понять “податкове обслуговування” та “податкове адміністрування”, як вітчизняними та зарубіжними науковцями. Зазначено, що в науці існують певні вимоги до визначення термінів (об’єктивність, чіткість визначення, завершеність пояснення).

Ключові слова: податкове обслуговування, податкове адміністрування, обслуговування платників податків, фіскальне адміністрування.

Постановка проблеми. Запорукою повноцінного надання державою суспільних благ є реалізація фіскального потенціалу податків і як наслідок, наповнення бюджету. У вирішенні цього завдання домінує не податок, а суб’єкт – платник, на якого покладається відповідальність за перерахування обов’язкових платежів до бюджету. Проте його поведінка формується під впливом різних факторів, зокрема й тих, що зумовлюють порушення податкової дисципліни. Зростаючі потреби держави у фінансових ресурсах та активізація поведінки платників, що відхиляється від прийнятих у суспільстві ціннісно-нормативних стандартів, суттєво актуалізували питання щодо вдосконалення взаємодії фіскальних органів з тими категоріями платників податків, які більшою мірою наповнюють бюджет держави, а саме – з великими платниками. Водночас реалізація основних напрямів модернізації Державної фіскальної служби України, а також впровадження передових європейських стандартів взаємодії з платниками податків зумовили посилення сервісно-партнерської складової роботи податкових органів, виражене у супроводженні особливих суб’єктів податкових відносин – великих платників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У фаховій літературі знайшло своє відображення дослідження ролі великих платників у наповненні бюджету, підходи до налагодження їх партнерських ві-

дносин із податковими органами, а саме в роботах Т. Василькової, І. Горленко, В. Гоя, Ю. Махиніча, А. Пислиці, Н. Рубан, Л. Соловійова, А. Славкової, О. Тімарцева.

Однак слід зауважити, що, незважаючи на вагомість науково-методологічних розробок у даній галузі, вони не охоплюють усього кола проблем, що стосуються обслуговування великих платників податків. Практика адміністрування податків, що сплачуються великими платниками, головним чином ґрунтується на досвіді розвинених країн та сформована відповідно до рекомендацій міжнародних організацій. Це підкреслює важливість вивчення прагматики супроводження великих платників податків в Україні з метою його подальшого вдосконалення.

Метою статті є виявлення взаємозв’язку між обслуговуванням платників податків і податковим адмініструванням, при цьому важливого значення набуває дослідження економічної сутності та складових цих понять.

Матеріали і результати досліджень. Розвиток економічних відносин та вдосконалення технологій роботи фіскальних органів з платниками податків зумовили поширення у фаховій та нормативній літературі поняття “податкове супроводження” як діяльності податкових органів, пов’язаної із обслуговуванням платників податків.

Поняття “податкове адміністрування” є широко розповсюдженим у фаховому спілкуванні та науковому світі, а дослідженню його сутності та складових елементів присвячено десятки наукових праць, найбільш видатними авторами яких є В. Андрущенко [1], З. Варналій [25], В. Марченко [13], В. Мельник [14], Л. Тарангул [25] та ін.

На противагу цьому, понятійний апарат “податкового обслуговування” є недостатньо розробленим у вітчизняній науковій фінансовій літературі, а даний термін вживається переважно у контексті до-

слідження проблеми взаємодії податкових органів із великими платниками у працях В. Гоя [6], Л. Соловйова [30] та ін.

Як уже зазначалося, поняття “податкове обслуговування” у фаховій літературі у сфері оподаткування вживається, як правило, для позначення видів діяльності та послуг, які надаються фіскальними органами великих платників податків. Зокрема, Л.О. Соловйова зазначає, що процес податкового обслуговування великих платників податків здійснюється шляхом реалізації загальних та спеціальних функцій, характерних лише для спеціалізованих податкових інспекцій, а саме: відбір платників до категорії великих, індивідуальний підхід до кожного платника, податкові послуги тощо [30].

Із даним поглядом погоджується також В.П. Гой, який вказує на те, що функція податкового обслуговування властива виключно інспекціям, які обслуговують великих платників. Науковець також звертає увагу на те, що єдине визначення податкового обслуговування великих платників податків відсутнє і пропонує розуміти дане поняття як передбачену та регламентовану нормами чинного законодавства професійну діяльність осіб, які працюють з великими платниками податків з питань оподаткування, направлену на забезпечення залучення платежів до бюджету, та яка передбачає здійснення уповноваженими працівниками податкової інспекції системи дій (спеціалізованих послуг), починаючи від надання консультацій щодо змісту податкового законодавства в цілому і до реалізації матеріалів податкового аудиту [6].

У нормативно-правових документах України термін “податкове обслуговування” з’являється у 2000-х роках супутньої появи спеціалізованих державних податкових інспекцій. У наказі ДПА України “Про затвердження Порядку розподілу платників податків за категоріями уваги та їх супроводження” зазначається, що супроводження платників податків здійснюється під час виконання всіх функцій працівниками ДПС і, в залежності від категорії платника, може включати [16]:

1) просвітницьку роботу з платниками податків, направлену на попередження порушення податкового законодавства, а також покращення і оновлення технологій, які спрямовані на лібералізацію відносин з сумлінними платниками податків;

2) постійне спостереження за платниками податків, які мають податкові ризики, що не підлягають усуненню, шляхом проведення кабінетного аудиту та обов’язкового виїзного аудиту після здійснення відшкодування;

3) постійне спостереження за платниками податків, які регулярно порушують податкове законодавство, шляхом проведення обов’язкового виїзного аудиту;

4) збір інформації для ініціювання ліквідації господарюючого суб’єкта в судовому порядку, виявлення, попередження та руйнування схем мінімізації податкових зобов’язань та ухилень від сплати

податків, збір необхідної доказової бази з метою притягнення до кримінальної відповідальності винних осіб і таке інше.

Положення даного документу є особливо важливими з огляду на те, що вони не втратили своєї актуальності й на сьогоднішній день. Крім цього, як бачимо, окремі види окресленої у наказі діяльності, які охоплює податкове супроводження, мають попереджувальний характер – просвітницька робота, збір інформації і таке інше.

На сьогодні ж, ні головний податковий закон, ні підзаконні нормативні акти України не містять законодавчого трактування терміну “податкове обслуговування”, однак контекст, у якому він вживається, нашою думкою, що головне завдання податкового обслуговування – не збір податків, а створення сприятливих умов для реалізації пов’язаних із ним дій.

Звернувшись до Великого тлумачного словника сучасної української мови з метою виявлення семантичного значення слова “обслуговування” з’ясуємо, що “обслуговувати” означає – виконувати роботу для задоволення чиїх-небудь потреб [4].

Як бачимо з розглянутих джерел, справді, податкове обслуговування можна визначити як доповнювану діяльність до безпосередніх процесів справляння обов’язкових платежів з платників податків.

Доцільно також зауважити, що поряд із поняттям “податкове обслуговування” у нормативній та науковій літературі досить поширеними є поняття “супроводження” та “сервіс”. Зокрема податкові органи часто оперують словосполученням “супроводження платника податків”, а вітчизняні науковці зазначають, що “податкова служба має бути сформованою передусім як сервісна служба, яка діятиме за європейськими зразками”, і у відносинах з якою платник податку має бути партнером, а служба повинна працювати для задоволення його, а не власних потреб [7].

Загалом, будь-які послуги – це діяльність щодо задоволення певних потреб особи, яка здійснюється за зверненням останньої [23]. Оскільки ж обслуговування платників здійснюється державними органами, цілком очевидно, що надавані їм послуги належать до категорії адміністративних. Відповідно до українського законодавства адміністративна послуга – це результат здійснення владних повноважень суб’єктом надання адміністративних послуг за заявою фізичної або юридичної особи, спрямований на набуття, зміну чи припинення прав та/або обов’язків такої особи відповідно до Закону України від 6 вересня 2012 року № 5203-VI “Про адміністративні послуги” [9]. З огляду на те, що дане визначення є досить складним для сприйняття, у широкому розумінні адміністративну послугу можна розглядати як взаємодію державного органу та фізичної або юридичної особи як члена суспільства [19].

Крім того, у наказі Міністерства доходів і зборів України від 30 вересня 2013 року № 519 “Про затвердження Концепції та документів для забезпе-

чення ефективної організації роботи з надання адміністративних послуг та сервісів центрами обслуговування платників” зазначається, що обслуговування громадян та суб’єктів господарювання – це комплекс послуг, що надаються податковими органами переважно через центри обслуговування платників, який включає:

- надання адміністративних послуг;
- надання консультаційних послуг;
- надання інформаційних послуг;
- прийняття звітності;

- прийняття вхідної кореспонденції та видачу ключів електронного цифрового підпису (у даному контексті до розряду адміністративних віднесено такі послуги як видача довідки про відсутність зборганості з платежів до бюджету, видача документів про взяття на облік платника податків, реєстрація розрахункових книжок і таке інше) [17].

На думку Л.Г. Олейнікової, надання послуг платникам податків є особливою складовою роботи із ними. Мета даної діяльності проявляється у зміцненні партнерських відносин між платниками податків та податківцями, збільшенні обсягів самооподаткування, зміцненні податкової дисципліни платників. Вона здійснюється з використанням певних форм і методів, до найбільш важливих з яких належать:

- розгляд запитів платників податків;
- проведення консультацій платників;
- організація навчання платників у формі проведення лекцій, семінарів, виступів, обговорень тощо [20].

Що ж стосується поняття “сервіс”, то в етимологічному словнику української мови знаходимо, що сервіс – це “обслуговування населення”, запозичене від англійського “service” - “обслуговування, служба” [37, с. 216]. У зарубіжних виданнях сервіс може також означати і вид послуги, яка надається платникам податків, і вживатися у назві головного податкового відомства країни, наприклад, Служба внутрішніх доходів США (від англ. The Internal Revenue Service) [38, с. 210].

Розглядаючи податковий сервіс як структурований процес управління щодо технологічного та адміністративного забезпечення конкретних процедур податкової роботи,

О.В. Бречко зауважує, що основне призначення розширення податкових сервісів полягає в доступності адміністративних послуг, відповідно до світових стандартів якості обслуговування платників податків. Під час розвитку технологій податкового сервісу, а особливо інформаційно-комунікаційних та адміністративних послуг, стосунки між суб’єктами оподаткування переходять на якісно новий рівень, на якому зростає відповідальність платників за виконання своїх конституційних обов’язків щодо сплати податків та запроваджується інтенсивний розвиток сервісних технологій [2, с. 118-119].

Враховуючи викладене, обслуговування і сервіс як дія є тотожними поняттями. При цьому пого-

джуємося із думкою науковця Гой В.П., що податкове обслуговування є складовою податкового супроводження [6, с. 10]. Очевидно, що друге поняття є ширшим за змістом, адже окрім безпосереднього надання послуг платникам податків, зокрема прийому звітності за допомогою електронних сервісів та здійснення консультативної допомоги, податкове супроводження відображає усі специфічні способи взаємодії фіскальних органів та платників податків.

Отже, обслуговування представляє собою сукупність процесів щоденного податкового сервісу і контролю за діяльністю платників податків, спрямованих на створення умов для забезпечення повноти та своєчасності сплати ними обов’язкових платежів до бюджетів.

Податкове обслуговування передбачає дотримання фахівцями фіскальної служби таких принципів як:

- 1) компетентність;
- 2) орієнтованість на платника податків;
- 3) неупередженість, тобто недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;
- 4) об’єктивність – врахування усіх факторів, що впливають на оподаткування та поведінку платника податків;
- 5) доступність – забезпечення платникам податків можливості отримання повного комплексу адміністративних послуг [10].

У міру вияву своїх сутнісних характеристик податкове обслуговування проявляється, насамперед, у виконанні частини функцій фіскальних органів, що стосуються сервісу та супроводу платників, зокрема надання їм консультативної допомоги і роз’яснень з податкового законодавства, а тому має рекомендаційний, а не керівний характер. Таким чином, контролюючи виконання платниками податкових зобов’язань, податкові органи створюють зручні умови сплати податків, допомагають уникнути помилок у їх нарахуванні [24, с. 84]. Саме у цьому, проявляється головна відмінність обслуговування платників податків від податкового адміністрування – діяльності податкових органів, регламентованої наказами і розпорядженнями.

Свідченням керівної спрямованості адміністрування податків є те, що у результаті аналізу українських економічних енциклопедичних видань останньої третини ХХ ст. [36] було виявлено, що поняття “адміністрування” ототожнювалася вітчизняними науковцями із поняттями “керувати” та “управляти” і у більшості випадків розглядалося через призму командно - адміністративного устрою, а в окремих фахових словниках трактування терміну “адміністрування” взагалі було відсутнє. Останнє свідчило про низьку вживаність цього терміну саме в економічній літературі та надання йому негативного політичного забарвлення: “адмініструвати – керувати за допомогою наказів і розпоряджень замість конкретного керівництва” [31, с. 21].

Стає зрозумілим, що державно-владна ознака є однією із ключових у розкритті сутності поняття “адміністрування” [13, с.121], а етимологія цього терміну нерозривно пов’язана із управлінням, тобто свідомим впливом людини на процеси, об’єкти та інших людей з метою спрямування їх діяльності у необхідному напрямі та одержання бажаного результату. Підтвердження цієї тези знаходимо в “Економічному словнику”, автори якого визначають адміністрування як управлінську діяльність керівників та органів управління, за якої головними важелями впливу є письмові й усні накази і розпорядження [21, с. 7].

Одним із науковців, який вперше у вітчизняній фінансовій науці наголосив на необхідності обґрунтування сутності податкового адміністрування як управлінської діяльності органів державної виконавчої влади, пов’язаної з організацією процесу оподаткування та заснованої на державних законодавчих і нормативних актах, був професор В. М. Мельник. При цьому автор численних праць у галузі оподаткування наголошує на важливості податкового обліку як елементу податкового адміністрування, який сприятиме виконанню громадянином податкового обов’язку [14, с. 41].

Податкове адміністрування як організаційну та управлінську діяльність визначають також С. А. Корнієнко та Т. Н. Корнієнко, акцентуючи при цьому увагу на законодавчій регламентації такої діяльності уповноваженими органами влади, спрямованої на виконання платниками податків обов’язку перерахування обов’язкових платежів до бюджету [12, с. 114].

Цікавим, на нашу думку, видається також визначення терміну “податкове адміністрування”, запропоноване Т.Л. Томнюк. Науковець розуміє під цим поняттям сукупність взаємопов’язаних управлінських процедур, операцій та функцій прикладного характеру, які здійснюються органами виконавчої влади в безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування [35, с. 61].

Особливістю даного трактування є поєднання у ньому поглядів управлінського і так званого прикладного аспекту податкового адміністрування.

Отже, процес адміністрування податків априорі передбачає існування суб’єктів управління, зокрема, спеціально уповноважених у сфері оподаткування органів виконавчої влади [27, с. 53], а тому сама по собі система податкового адміністрування не може координувати діяльність податкових органів і платників. З цих причин суперечливим вважаємо твердження М.В. Романовського та О.В. Врубльовської про те, що податкове адміністрування є самостійним процесом, який передбачає управління податковою системою загалом [18, с. 346].

Розширюючи коло економічних відносин, які охоплює податкове адміністрування, враховуємо

напрацювання професора В.Л. Андрушенка, який досліджує сутність поняття “фіскальне адміністрування”. На думку науковця, це явище поєднує у собі ознаки науки, політики і мистецтва. Як наука, фіскальне адміністрування формулює принципи ефективного управління податковою системою держави, як політика – являє собою дії органів влади, за допомогою яких державні фінансові ресурси розподіляються через механізм оподаткування між приватним і публічним секторами економіки, між державою та населенням і, нарешті, мистецьке призначення фіскального адміністрування полягає у успішному забезпеченні та функціонуванні податкової системи на основі професійних знань, досвіду і високої виконавської майстерності [1, с. 28]. Дане визначення, на наш погляд, наділяє фіскальне адміністрування функціями, притаманними одночасно податковому адмініструванню й податковому менеджменту, що вважаємо досить суперечливим.

Крім цього, окремі представники вітчизняної наукової думки вказують на відмінність між поняттями “податкове адміністрування” й “фіскальне адміністрування”, визначаючи адміністрування податків складовою фіскального адміністрування. Зокрема, фінансово-економічний словник А.Г. Загороднього та Г.Л. Вознюка містить наступне твердження: “Найважливішою і визначальною складовою адміністрування фіскального є податкове адміністрування, домінуюче місце якого обумовлене як часткою податкових надходжень у доходах бюджету, так і єдиними принципами обліку, обчислення, сплати (стягнення) податкових платежів, а також відповідальності платників податків” [11, с. 13]. При цьому автори трактують фіскальне адміністрування як окреслену нормами законодавства діяльність фіскальних органів щодо забезпечення надходжень до бюджетів та цільових державних фондів.

Досліджуючи сутність податкового адміністрування, науковці, також розглядають його як складову фіскального адміністрування, обумовлену не лише організаційною структурою та функціональними повноваженнями контролюючих органів у сфері регулювання податкових правовідносин, але і єдиними принципами обліку, порядку обчислення, сплати податків, зборів, відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства, що покликані систематизувати масово-роз’яснювальну, консультативну і прогнозно-аналітичну роботу, побудовану на демократичних орієнтирах розвитку суспільства [8].

Зародження терміну “фіскальний” (“фіск”) сягає корінням у часи існування Римської імперії, коли поряд із державною скарбницею (“aerarium”) було утворено скарбницю, яка надійшла у повне та незалежне розпорядження Цезаря і одержала назву “fiscus” [32, с. 13].

У більшості сучасних словників сутність поняття “фіск” науковці пов’язують із фінансовими ресурсами, що перебувають у розпорядженні держави або, іншими словами, державною казною – схови-

щем грошей, коштовностей та інших матеріальних цінностей [4, с. 15; 39, с. 104].

Таким чином, застосовуючи термін “фіскальний”, ми посилаємося на явища, що стосуються інтересів державної скарбниці, тобто пов’язані із загальною сукупністю державних доходів, а не лише із їх важливою складовою – податковими надходженнями.

По суті, фіскальне адміністрування разом із податковими має охоплювати і неподаткові платежі, що зосереджуються у державному бюджеті, а отже, логічним є поділ фіскального адміністрування на податкове адміністрування та формування неподаткових платежів [33, с. 21].

Мельник П. В., Тарангул Л. Л., Варналій З. С., виділяють такі елементи адміністрування як:

- організація податкових відносин;
- прогнозування і планування податкових надходжень;
- податковий контроль;
- регулювання податкових відносин, яке, зокрема, передбачає облік платників, консультативну роботу, введення податкових преференцій і т. ін. [25, с. 239-240].

Крім того, автор Проскура К. П. доповнює вказаний перелік такими елементами, як адміністрування податкового боргу та впровадження сучасних технологій податкового адміністрування, тобто, інформатизацію процесів податкового адміністрування, впровадження ризик-орієнтованих методик, спрощення податкового обліку і звітності, уніфікація оподаткування, електронне звітування тощо. При цьому науковець зазначає, що організація податкових відносин передбачає законодавче регулювання податкової системи, визначення правових засад формування та реалізації податкової політики, організацію загального управління у сфері оподаткування, розроблення проектів законодавчих змін тощо [28, с. 26-27].

Найбільш доцільним на сьогодні є підхід, запропонований професором О. М. Тимченко, яка визначає наступні складові адміністрування:

- облік платників податків;
- облік податкових надходжень;
- податковий контроль;
- управління податковим боргом.

Крім того, до елементів податкового адміністрування даний науковець відносить також консультативне обслуговування платників податків [34, с. 154].

Розглядаючи структуру податкового адміністрування більш узагальнено, професор В. М. Мельник, окрім облікової, прогнозно-аналітичної та контрольної-первірочної роботи, до його складу включає також і масово-роз’яснювальну [14, с. 40]. Як елемент системи податкового адміністрування масово-роз’яснювальну роботу із платниками визначають і В. А. Савчук [29] та Р. Ю. Паславська, яка до складових процесу адміністрування відносить безпосе-

редню роботу податкових органів з платниками податків [22, с. 19].

Весь комплекс послуг, які є супутніми для процесу адміністрування податків, починаючи від первинної реєстрації, надання консультацій з податкового законодавства до видачі довідок і проведення податкового аудиту, є складовими податкового обслуговування. Отже, податкове обслуговування, на відміну від податкового адміністрування, яке передбачає реалізацію законодавчо регламентованих процедур справляння податкових платежів, є діяльністю, що сприяє максимальному досягненню цілей податкового адміністрування.

З урахуванням зазначеного вбачається помилковим визначене Податковим кодексом трактування адміністрування податків та інших платежів як сукупності рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що у тому числі, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків [26], адже очевидно, що сервіс не може бути елементом адміністрування.

Неабияке значення у податковому обслуговуванні також має проведення податковими органами масово-роз’яснювальної та консультативної роботи із платниками податків, основною метою якої є створення у свідомості платників добровільного/терплячого ставлення до діяльності фіскальних органів та формування податкової культури.

Отже, підсумовуючи викладене, доречно включати до складових адміністрування податків - облік платників, облік податкових надходжень, податковий контроль і управління податковим боргом, тоді як масово-роз’яснювальну та консультативну роботу – до складових обслуговування платників податків.

Слід зауважити, що у свій час абстрактно-теоретичне розмежування податкового адміністрування і податкового обслуговування певною мірою здійснив В.Б. Марченко, який припускає, що весь спектр адміністративної діяльності уповноважених органів у сфері справляння податків можна умовно поділити на позитивне та примусове адміністрування.

Якщо позитивне адміністрування спрямоване на створення умов для виконання обов’язків суб’єктами податкових правовідносин і містить функції організаційно-виконавчого характеру, зазначає В.Б. Марченко, то адміністративно-примусова діяльність уповноважених органів передбачає втручання у сферу правових інтересів суб’єктів податкових правовідносин для спонукання їх до виконання вимог податкових норм [13, с. 122].

Саме тому на сучасному етапі трансформаційного періоду національної економіки надзвичайно гостро постають проблеми створення максимально сприятливих умов для платників податків при виконанні ними податкового обов’язку та налагодження фіскальними органами партнерської співпраці із платниками через вдосконалення процедур податкового обслуговування, спрямованого на подолання

суб'єктивних факторів порушення податкового законодавства та підвищення рівня свідомої сплати податків до бюджету.

У сучасному світі рівень обслуговування платників податків визнається головним індикатором розвитку податкової служби країни, а тому в контексті розвитку партнерства, фіскальні органи першочергово повинні бути зорієнтовані на надання оперативних спеціалізованих послуг платникам податків, розвитку ініціатив щодо впровадження електронних та веб-сервісів, створення стратегії електронного обслуговування й активної реклами, використання веб-ресурсів та засобів електронного зв'язку [3, с. 234].

Отже, посилення ролі сервісної складової у діяльності фіскальної служби характеризує загальну зміну орієнтирів в Україні, яка на думку І. В. Венедиктової, проявляється у виникненні розуміння того, що держава існує для людини, а не навпаки, тож держава повинна служити, тобто виконувати роль постачальника публічних послуг [5, с. 88]. Крім цього, відзначається, що у зв'язку із кардинальними змінами в політичній системі України та конституційно-правовому статусі головних суб'єктів суспільних відносин, вдосконалення механізмів надання якісних адміністративних послуг фіскальними органами виступає вагомим чинником, що характеризує ефективність державного управління [15, с. 149].

Саме по собі провадження податкового адміністрування без податкового обслуговування, як і навпаки, позитивного результату не принесуть, зважаючи на першочергові завдання цих діяльностей.

Якщо податкове обслуговування направлене, насамперед, на виявлення потенційних ризиків, моніторинг діяльності платника та попередження ситуацій, що призводять до порушення податкового законодавства, то податкове адміністрування передбачає застосування визначених у чіткому алгоритмі важелів і санкцій за тих чи інших умов, як от у випадку заниження податкового зобов'язання до винних осіб застосовується фінансова відповідальність у вигляді штрафу.

Ефективність управління у сфері оподаткування великих платників, тобто оптимальне співвідношення якості наданих послуг ВПП та рівня виконання податкового обов'язку платниками, залежить від того, наскільки вміло податковим органом було налагоджено взаємозв'язок податкового адміністрування і податкового обслуговування між ними.

Висновки. За підсумками проведеного аналізу розуміння та трактування понять “обслуговування платників податків” та “податкове адміністрування”, ознак та функцій великих платників податків як особливих суб'єктів податкових відносин, а також обґрунтування необхідності їх супроводження у фіскальних органах нами сформовано такі висновки:

1) одержання державою позитивного ефекту в оподаткуванні є можливим лише за умови взаємодоповнення елементів податкового обслуговування та податкового адміністрування. Адміністрування

податків можна узагальнено визначити як процес, чітко регламентований розпорядчими документами, який має керівний характер, у той же час податкове обслуговування являє собою діяльність, якій притаманний рекомендаційний характер;

2) податкове обслуговування, на відміну від податкового адміністрування, яке передбачає реалізацію законодавчо регламентованих процедур справляння податкових платежів, покликане сприяти максимальному досягненню цілей податкового адміністрування, отже, більш доречним вважаємо до складових адміністрування податків включати облік платників, облік податкових надходжень, податковий контроль і управління податковим боргом, тоді як масово-роз'яснювальну та консультаційну роботу – до складових обслуговування платників податків.

Література

1. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво/В.Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – 342 с.
2. Бречко О. Сучасні технології податкового сервісу / О. Бречко // Світ фінансів. – 2014. – № 3. – 118-125 с.
3. Бречко О.В. Нові реалії побудови стратегії партнерських відносин в оподаткуванні / О. В. Бречко // Інноваційна економіка. – 2013. – № 7 (45). – 229-234 с.
4. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.
5. Венедиктова І. Юридична природа публічних послуг / І. Венедиктова // Вісник Харківського національного університету. – 2009. – № 841. – 88-91 с.
6. Гой В. П. Правове забезпечення діяльності органів державної податкової служби України по роботі з великими платниками податків: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : 12.00.07 / Гой Віктор Петрович; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2011. – 18 с.
7. Журавський В. Л. Модернізація податкової служби у контексті реформування державного управління / В. Л. Журавський, М. М. Касьяненко // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2012. – № 2. – 154-161 с.
8. Житна І. П. Адміністрування податку на додану вартість в Україні: організація та напрямки розбудови [Електронний ресурс] / І. П. Житна, В. О. Корецька-Гармаш // Наукові вісті Дніпровського університету. – 2010. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/Nvdu/2010_1/10giponp.htm.
9. Закон України від 6 вересня 2012 року № 5203-VI «Про адміністративні послуги» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5203-17>.
10. Загороднев В. Податкове супроводження великих платників податків [Електронний ресурс] / В. Загороднев, С. Серветник, Л. Бондар // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2011. – № 3. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3210>.
11. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
12. Корнієнко С. А. Основи сучасного адміністрування податків / С. А. Корнієнко, Т. Н. Корнієнко // Вісник економічних наук. – 2010. – № 1. – 112-118 с.

13. Марченко В. Б. Щодо застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» у Податковому кодексі України / В. Б. Марченко // Часопис Київського університету права. – 2011. – № 1. – 120-123 с.
14. Мельник В.М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні / В. М. Мельник // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 5. – 40-43 с.
15. Мордвін І. А. Якість надання адміністративних послуг як чинник ефективності діяльності податкових органів України / І.А. Мордвін // Південноукраїнський правничий часопис. – 2012. – № 4. – 148-150 с.
16. Наказ Державної податкової адміністрації України від 18 серпня 2004 року № 471 «Про затвердження Порядку розподілу платників податків за категоріями уваги та їх супроводження» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cons.parus.ua/map/doc/02CVO050EA/Pro-zatverdzhennya-Poryadku-rozpodilu-platnikov-podatkov-za-kategori-yami-uvagi-ta-yikh-suprovodzhennya.html>.
17. Наказ Міністерства доходів і зборів України від 30 вересня 2013 року № 519 «Про затвердження Концепції та документів для забезпечення ефективної організації роботи з надання адміністративних послуг та сервісів центрами обслуговування платників» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/62852.html>.
18. Налоги и налогообложение / под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2003. – 576 с.
19. Оболенський О. Ю. Адміністративні послуги у сфері управління фінансами [Електронний ресурс] / О. Ю. Оболенський, В. І. Горбатюк // Державне управління: теорія та практика. – 2013. – № 1. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Dutr_2013_1_18.pdf.
20. Олейнікова Л. Г. Створення умов та сприяння добровільній сплаті податків як елемент удосконалення податкової політики України / Л. Г. Олейнікова // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 4 (8). – 273-278 с.
21. Осовська Г.В. Економічний словник: наукове видання / Осовська Г.В., Юшкович О. О., Завадський Й. С. – К.: Кондор, 2007. – 358 с.
22. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. канд. ек. наук : 08.00.08 / Паславська Роксолана Юріївна – Львів, 2014. – 220 с.
23. Писаренко Г. М. Адміністративні послуги в Україні / Г. М. Писаренко // Актуальні проблеми держави і права. – 2005. – Вип. 26. – 160-165 с.
24. Пислиця А. В. Теоретичні засади адміністрування акцизів / А. В. Пислиця // Фінанси, облік і аудит. – 2014. – Вип. 2. – С. 79-94. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Foa_2014_2_8.pdf.
25. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій. – К.: Знання, 2008. – 675 с.
26. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України, Кодекс від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
27. Проскура К. П. Особливості адміністрування податків в Україні / К.П. Проскура // Економічний часопис-XXI. – 2012. – № 3/4. – 53-55 с.
28. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації: монографія. – К.: ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.
29. Савчук В. А. Теоретичні засади організації адміністрування податків [Електронний ресурс] / В. А. Савчук // Ефективна економіка. – 2013. – № 3. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1852>.
30. Соловйова Л. О. Державний податковий менеджмент великих платників податків в Україні: монографія / Л. О. Соловйова; В. о. Кам'янець-Подільський нац. ун-т ім. Івана Огієнка. – Кам'янець-Подільський : Сисин О. В., 2012. – 186 с.
31. Словник української мови: в 11 тт. / АН УРСР. Інститут мовознавства; за ред. І. К. Білодіда. – К.: Наукова думка, 1970-1980. – Т. 1 / [ред. П. Й. Горещкий, А. А. Бурачок, Г. М. Гнатюк, Н. І. Швидка]. – К.: Наукова думка, 1970. – 799 с.
32. Соколовська А. М. Основи теорії податків: навч. посібник / А. М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – 326 с.
33. Сибірянська Ю. В. Адміністрування доходів бюджету: реалії та перспективи [Електронний ресурс] / Ю. В. Сибірянська // Економіка та держава. – 2008. – № 11. – 20-23 с.
34. Тимченко О. М. Дискусійні питання сутності та складових податкового менеджменту / О. М. Тимченко // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр. – К.: КНЕУ, 2003. – Вип. 5 – 2005. – 150-157 с.
35. Томнюк Т. Л. Дефініція «адміністрування податків»: сутність та специфічні особливості в управлінській діяльності податкових органів / Т. Л. Томнюк // Науковий Вісник Буковинської державної фінансової академії: збірник наукових праць. – Чернівці, Технодрук, 2009. – Вип. 4 (17): Економічні науки. – 56-62 с.
36. Універсальний економічний словник: менеджмент, маркетинг, реструктуризація / [авт.-уклад. Хом'як Р.]. – К.: Пошуково-видавниче агентство «Книга пам'яті України», 1999. – 392 с.
37. Етимологічний словник української мови: У 7 т. / Редкол. О.С. Мельничук (голов. ред.) та ін. – К.: Наук. думка, 1983 – Т. 5. – Р. Р. – Т / Уклад.: Р. В. Болдирев та ін. – 2006. – 704 с.
38. Економічний форум - OECD (2015), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris. – 384 с.
39. Етимологічний словник української мови: У 7 т. / Редкол. О. С. Мельничук (голов. ред.) та ін. – К.: Наук. думка, 1983. – (Словники України). – Т. 6: У – Я / Уклад.: Г. П. Півторак та ін. – 2012. – 568 с.

References

1. Andrushhenko V.L. Fiskal'ne administruvannja jak nauka i mystectvo/V.L. Andrushhenko // Finansy Ukrai'ny. – 2003. – № 6. –342 s.
2. Brechko O. Suchasni tehnologii' podatkovogo servisu / O. Brechko // Svit finansiv. – 2014. – № 3. – 118-125 s.
3. Brechko O.V. Novi realii' pobudovy strategii' partners'kyh vidnosyn v opodatkuvani / O. V. Brechko // Innovacijna ekonomika. – 2013. – № 7 (45). – 229-234 s.
4. Velykyj tlumachnyj slovnyk suchasnoi' ukrai'ns'koi' movy (z dod. i dopov.) / Uklad. i golov. red. V. T. Busel. – К.; Irpin': VTF «Perun», 2005. – 1728 s.
5. Venedyktova I. Jurydychna pryroda publicnyh poslug / I.Venedyktova // Visnyk Harkivs'kogo nacional'nogo universytetu. – 2009. – № 841. – 88-91 s.
6. Goj V. P. Pravove zabezpechennja dijal'nosti organiv derzhavnoi' podatkovoi' sluzhby Ukrai'ny po roboti z velykymy platnykamy podatkov: avtoref. dys. na zdobuttja nauk. stupenja kand. juryd. nauk : 12.00.07 / Goj Viktor

- Petrovych; *Nac. un-t derzh. podatk. sluzhby Ukrainy*. – Irpin', 2011. – 18 s.
7. Zhuravskiy V. L. Modernizacija podatkovoi' sluzhby u konteksti reformuvannya derzhavnogo upravlinnja / V. L. Zhuravskiy, M. M. Kas'janenko // *Zbirnyk naukovykh prac' Nacional'nogo universytetu derzhavnoi' podatkovoi' sluzhby Ukrainy*. – 2012. – № 2. – 154-161 s.
 8. Zhytna I. P. Administruvannya podatku na dodanu vartist' v Ukraini: organizacija ta naprijamky rozbudovy [Elektronnyj resurs] / I. P. Zhytna, V. O. Korec'ka-Garmash // *Naukovi visti Daliv'skogo universytetu*. – 2010. – Rezhym dostupu: http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/Nvdu/2010_1/10giponp.htm.
 9. Zakon Ukrainy vid 6 veresnja 2012 roku № 5203-VI «Pro administratyvni poslugy» [Elektronnyj resurs]:. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5203-17>.
 10. Zavgorodnjev V. Podatkove suprovodzhennja velykykh platnykiv podatkov [Elektronnyj resurs] / V. Zavgorodnjev, S. Servetnyk, L. Bondar // *Visnyk Ministerstva dohodiv i zboriv Ukrainy*. – 2011. – № 3. – Rezhym dostupu: <http://www.visnyk.com.ua/ua/pubs/id/3210>.
 11. Zagorodnij A. G. Finansovo-ekonomichnyj slovnyk / A. G. Zagorodnij, G. L. Voznjuk. – K. : Znannja, 2007. – 1072 s.
 12. Kornijenko S. A. Osnovy suchasnogo administruvannya podatkov / S. A. Kornijenko, T. N. Kornijenko // *Visnyk ekonomichnykh nauk*. – 2010. – № 1. – 112-118 s.
 13. Marchenko V. B. Shhodo zastosuvannya termina «administruvannya podatkov, zboriv (obov'jazkovykh platezhiv)» u Podatkovomu kodeksi Ukrainy / V. B. Marchenko // *Chasopys Kyi'vs'kogo universytetu prava*. – 2011. – № 1. – 120-123 s.
 14. Mel'nyk V.M. Problemy teorii' ta praktyky administruvannya podatkov v Ukraini / V. M. Mel'nyk // *Aktual'ni problemy ekonomiky*. – 2003. – № 5. – 40-43 s.
 15. Mordvin I. A. Jakist' nadannja administratyvnykh poslug jak chynnyk efektyvnosti dijal'nosti podatkovykh organiv Ukrainy / I.A. Mordvin // *Pivdenoukrai'ns'kyj pravnychyj chasopys*. – 2012. – № 4. – 148-150 s.
 16. Nakaz Derzhavnoi' podatkovoi' administracii' Ukrainy vid 18 serpnja 2004 roku № 471 «Pro zatverdzhennja Porjadku rozpodilu platnykiv podatkov za kategorijamy uvagy ta i'h suprovodzhennja» [Elektronnyj resurs]:. – Rezhym dostupu: <http://cons.parus.ua/map/doc/02CVO050EA/Pro-zatverdzhennja-Poryadku-rozpodilu-platnykiv-podatkov-za-kategoriyami-uvagi-ta-yikh-suprovodzhennja.html>.
 17. Nakaz Ministerstva dohodiv i zboriv Ukrainy vid 30 veresnja 2013 roku № 519 «Pro zatverdzhennja Konceptii' ta dokumentiv dlja zabezpechennja efektyvnoi' organizacii' roboty z nadannja administratyvnykh poslug ta servisiv centramy obslugovuvannya platnykiv» [Elektronnyj resurs]:. – Rezhym dostupu: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/62852.html>.
 18. Nalogy y nalogooblozhenye / pod. red. M. V. Romanovskogo, O. V. Vrublevskoj. – SPb.: Pyter, 2003. – 576 s.
 19. Obolens'kyj O. Ju. Administratyvni poslugy u sferi upravlinnja finansamy [Elektronnyj resurs] / O. Ju. Obolens'kyj, V. I. Gorbatjuk // *Derzhavne upravlinnja: teorija ta praktyka*. – 2013. – № 1. – Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Dutp_2013_1_18.pdf.
 20. Olejnikova L. G. Stvorennja umov ta spryjannja dobrovil'nij splati podatkov jak element udoskonalennja podatkovoi' polityky Ukrainy / L. G. Olejnikova // *Visnyk Zaporiz'kogo nacional'nogo universytetu*. – 2010. – № 4 (8). – 273-278 s.
 21. Osovs'ka G.V. *Ekonomichnyj slovnyk: naukovye vydannja / Osovs'ka G.V., Jushkovych O. O., Zavads'kyj J. S. – K. : Kondor, 2007. – 358 s.*
 22. Paslavs'ka R. Ju. Systema administruvannya podatkov v Ukraini : dys. kand. ek. nauk : 08.00.08 / Paslavs'ka Roksolana Jurii'vna – L'viv, 2014. – 220 s.
 23. Pysarenko G. M. Administratyvni poslugy v Ukraini / G. M. Pysarenko // *Aktual'ni problemy derzhavy i prava*. – 2005. – Vyp. 26. – 160-165 s.
 24. Pyslycja A. V. Teoretychni zasady administruvannya akcyziv / A. V. Pyslycja // *Finansy, oblik i audyt*. – 2014. – Vyp. 2. – S. 79-94. – Rezhym dostupu: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Foa_2014_2_8.pdf.
 25. Podatkova polityka Ukrainy: stan, problemy ta perspektyvy: monografija / P. V. Mel'nyk, L. L. Tarangul, Z. S. Varnalij. – K.: Znannja, 2008. – 675 s.
 26. Podatkovyj kodeks Ukrainy [Elektronnyj resurs]: Zakon Ukrainy, Kodeks vid 02 grudnja 2010 roku № 2755-VI. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
 27. Proskura K. P. Osoblyvosti administruvannya podatkov v Ukraini / K.P. Proskura // *Ekonomichnyj chasopys-HHL*. – 2012. – № 3/4. – 53-55 s.
 28. Proskura K. P. Podatkove administruvannya v Ukraini v postkryzovij period: efektyvnist' ta naprijamy modernizacii': monografija. – K.: TOV «Emkon», 2014. – 376 s.
 29. Savchuk V. A. Teoretychni zasady organizacii' administruvannya podatkov [Elektronnyj resurs] / V. A. Savchuk // *Efektivna ekonomika*. – 2013. – № 3. – Rezhym dostupu: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1852>.
 30. Solovjova L. O. Derzhavnyj podatkovyj menedzhment velykykh platnykiv podatkov v Ukraini: monografija / L. O. Solovjova; V. o. Kam'janec'-Podil's'kyj nac. un-t im. Ivana Ogijenka. – Kam'janec'-Podil's'kyj : Sysyn O. V., 2012. – 186 s.
 31. Slovnyk ukrai'ns'koi' movy: v 11 tt. / AN URSS. Instytut movoznavstva; za red. I. K. Bilodida. – K. : Naukova dumka, 1970-1980. – T. 1 / [red. P. J. Gorec'kyj, A. A. Burjachok, G. M. Gnatjuk, N. I. Shvydka]. – K. : Naukova dumka, 1970. – 799 s.
 32. Sokolov'ska A. M. Osnovy teorii' podatkov: navch. posibnyk / A. M. Sokolov'ska. – K. : Kondor, 2010. – 326 s.
 33. Sybirjans'ka Ju. V. Administruvannya dohodiv bjudzhetu: realii' ta perspektyvy [Elektronnyj resurs] / Ju. V. Sybirjans'ka // *Ekonomika ta derzhava*. – 2008. – № 11. – 20-23 s.
 34. Tymchenko O. M. Diskusijni pytannja sutnosti ta skladovykh podatkovogo menedzhmentu / O. M. Tymchenko // *Finansy, oblik i audyt : zb. nauk. pr.* – K: KNEU, 2003. – Vyp. 5 – 2005. – 150-157 s.
 35. Tomnjuk T. L. Definicija «administruvannya podatkov»: sutnist' ta specyfichni osoblyvosti v upravlin's'kij dijal'nosti podatkovykh organiv / T. L. Tomnjuk // *Naukovyj Visnyk Bukovyn's'koi' derzhavnoi' finansovoi' akademii'*: zbirnyk naukovykh prac'. – Chernivci, Tehnodruk, 2009. – Vyp. 4 (17): *Ekonomichni nauky*. – 56-62 s.
 36. Universal'nyj ekonomichnyj slovnyk: menedzhment, marketyng, restrukturyzacija / [avt.-uklad. Hom'jak R.]. – K.: Poshukovo-vydavnyche agentstvo «Knyga pam'jati Ukrainy», 1999. – 392 s.
 37. Etymologichnyj slovnyk ukrai'ns'koi' movy: U 7 t. / Redkol. O.S. Mel'nychuk (golov. red.) ta in. – K.: Nauk.

- dumka, 1983 – Т. 5. – Р. R. – Т / Uklad.: R. V. Boldyrjev ta in. – 2006. – 704 s.
38. Ekonomichnyj forum - OECD (2015), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris. – 384 s.
39. Etymologichnyj slovnyk ukrai'ns'koi' movy: U 7 t. / Red. kol. O. S. Mel'nychuk (golov. red.) ta in. – K.: Nauk. dumka, 1983. – (Slovnyky Ukrai'ny). – Т. 6: U – Ja / Uklad.: G. P. Pivtorak ta in. – 2012. – 568 s.

Кудрина О. Ю., Саенко О.А. Эволюция элементов теории к пониманию и трактовке понятий “налоговое обслуживание” и “налоговое администрирование”

В статье исследована эволюция элементов теории относительно понимания и трактовки понятий “налоговое обслуживание” и “налоговое администрирование”, как отечественными и зарубежными учеными. Отмечено, что в науке существуют конкретные требования к определению сроков (объективность, четкость определения, завершенность объяснение).

Ключевые слова: налоговое обслуживание, налоговое администрирование, обслуживание налогоплательщиков, фискальное администрирование.

Kudrina Olga Y., Saienko O.A. Evolution of the elements of theory of conceiving and transportation "tax service" and "tax administration"

The article investigates the evolution of the elements of the theory of understanding and interpretation of the concepts of "tax service" and "tax administration" as domestic and foreign scientists. It is noted that in science there are certain requirements for the definition of terms (objectivity, clarity of definition, completeness of explanation).

Keywords: tax administration, tax administration, taxpayer service, fiscal administration.

Кудріна О. Ю. – завідувач кафедри економіки та бізнесу Сумського державного педагогічного університету імені А.С.Макаренка, д.е.н., професор

Саєнко О.О. – кандидат економічних наук, доцент кафедри публічної служби й управління навчальними та соціальними закладами, ДЗ “Луганський національний університет імені Тараса Шевченка”

Рецензент: д.е.н., проф. **Заблодська І.В.**

Стаття подана 19.12.2017.