

## ЛІТЕРАТУРА

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Скакун О.Ф. Теорія держави і права: підручник / О.Ф. Скакун; пер. з рос. – Х.: Консум, 2001. – 656 с.
3. Словничок юридичних термінів: навч. посіб. /уклад. В.П. Марчук. – К.: МАУП, 2003. – 128 с.
4. Про державну службу: Закон України від 16.12.1993 р. № 3723-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 52. – Ст. 490.
5. Про організацію роботи з кадрами в органах прокуратури України: Наказ Генеральної прокуратури України від 15.12.2011 р. № 2гн [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gp.gov.ua/ua/gl.html? m=publications& t=rec&id=94102>
6. Болотіна Н.Б. Трудове право України: підручник / Н.Б. Болотіна. – 4-те вид., стер. – К.: Вікар, 2006. – 725 с.
7. Про прокуратуру: Закон України від 05.11.1991 р. № 1789-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 53. – Ст. 793.
8. Татарінов Р.В. Окремі питання прийняття на службу до органів прокуратури [Електронний ресурс] / Р.В. Татарінов // Науковий журнал «Право і Бізнес». – 2010. – № 1 (33). – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/pib/2010\\_1/PB-1/PB-1\\_27.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/pib/2010_1/PB-1/PB-1_27.pdf).
9. Про громадянство України: Закон України від 18.01.2001 р. № 2235-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 13. – Ст. 65.
10. Про вищу освіту: Закон України від 17.01.2002 р. № 2984-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 20. – Ст. 134.
11. Про затвердження Дисциплінарного статуту прокуратури України: Постанова ВРУ від 06.11.1991 р. № 1796-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 4. – Ст. 15.
12. Білоусова І.В. Професійно-особистісні (ділові) та морально-етичні вимоги до прокурора / І.В. Білоусова // Науковий журнал «Форум права». – 2012. – № 1. – С. 88-96.
13. Про засади запобігання і протидії корупції: Закон України від 07.04.2011 р. № 3206-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 40. – Ст. 404.
14. Положення про порядок стажування в органах прокуратури України: Наказ Генеральної прокуратури України від 30.12.2009 р. № 80 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0080900-09>.

УДК 351.71 (477)

## СТАНОВЛЕННЯ ПРОЦЕСУ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Рогачов Ю.М., здобувач

*Київський національний університет імені Тараса Шевченка*

У статті розглянуто питання історичного досвіду становлення процесу податкового адміністрування в Україні. Визначено правову природу процесу адміністрування податків. Розроблено пропозиції щодо напрямів подальшого удосконалення процесу адміністрування податків в Україні.

*Ключові слова:* податки, адміністрування податків, правова природа адміністрування податків, платники податків, процес адміністрування податків.

Рогачев Ю.Н. СТАНОВЛЕНИЕ ПРОЦЕССА АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГОВ В УКРАИНЕ / Киевский национальный университет имени Т.Г. Шевченко, Украина

В статье рассмотрены вопросы исторического опыта становления процесса налогового администрирования в Украине. Определена правовая природа процесса администрирования налогов исходя из исторической трансформации его форм. Разработаны предложения относительно направлений дальнейшего совершенствования процесса администрирования налогов в Украине.

*Ключевые слова: налоги, администрирование налогов, правовая природа администрирования налогов, налогоплательщики, процесс администрирования налогов.*

Rogachev G.N. THE FORMATION OF THE PROCESS OF TAX ADMINISTRATION IN UKRAINE / Taras Shevchenko national university of Kyiv, Ukraine

The article deals with the historical experience of the process of tax administration in Ukraine. Defined the legal nature of the process of administration of taxes based on the historical transformation of its forms. The proposals regarding the future direction of improving the process of tax administration in Ukraine.

At the beginning of inception of the tax administration are largely influenced the inherited of Soviet time command-administrative methods and forms which for the tax administration are characterized by the maximum amount of control rights of competent authorities to control the taxpayers at the lowest possible of taxpayers to realize the protection of their rights as taxpayers.

Formation of the tax administration process was carried out in stages starting from the legislative definition of specific procedures of this process to the unification of all procedures in a separate section of the Tax Code of Ukraine.

Progressive legislative changes in the tax administration have always occurred with the liberalization of its forms and methods of implementation and improvement of mechanisms of protection the rights of taxpayers.

The evolution of instrumentalities of the tax administration process is going in the direction of more and more detalisation of legislative regulations, especially it relates to the procedure of payment cancellation of tax obligations, powers of tax authorities.

Liberalization of the of tax administration process is characterized by an emphasis on spontaneous execution of tax obligations by taxpayers and their maintenance by the tax authorities.

Despite the widespread use in practice, the concept of tax administration is uncertain in current legislation of Ukraine. Analyzing the legally established forms of tax administration that existed from the beginning of the independence of Ukraine and experienced a significant transformation may be concluded that the process of tax administration in its present form is a form of taxation process, which is characterized by the following features:

- governed by the laws of Ukraine, rules that define the process of taxation;
- is a form of authorized bodies and officials;
- is an activity, the results of which, are necessarily drawn in the documents;
- aims to judicial decisions of general (normative acts) or individual (law enforcement acts) character.

According to the historical experience of the process of the incipience of tax administration in Ukraine, forms of its implementation established in the current Tax Code of Ukraine in our opinion Tax administration is a process whose task is the organization of tax reporting, implementing by the competent authorities an advisory work, tax control and establishment of responsibility for violations of of tax legislation for the purpose of taxation and ensure timely and necessary filling of the state budget.

*Key words: taxes, tax administration, the legal nature of tax administration, taxpayers, the process of tax administration.*

Наукова думка й юридична практика століттями шукають відповідь на запитання, як управляти процесом адміністрування податків, аби забезпечити економічний розвиток держави, не зашкодивши інтересам платника. Від визначення правової природи процесу адміністрування податків, дослідження історичного досвіду залежить подальше законодавче вдосконалення процедур та механізмів адміністрування податків. Виявлення основних історичних тенденцій в зміні механізмів та форм адміністрування податків є базою для подальшого вдосконалення процесу адміністрування податків в сучасній державі.

Різним аспектам історичного становлення та розвитку податкового права в цілому й окремо адмініструванню податків, а також визначенню правової природи адміністрування податків присвячували свої праці такі українські вчені: Бечко П., Селіванов А., Ластовецький А., Мельник В., Новиков В., Єфименко Т., Соколовська А., Авер'янов А., Бандурка О., Кучерявенко М., та ін. У той же час залишаються недостатньо науково визначеною правова природа адміністрування податків, як процесу оподаткування, недостатньо дослідженими історичні форми процесу адміністрування податків в Україні їх зв'язок із розвитком держави.

Усебічне та повне з'ясування призначення адміністрування податків і зборів, як процесу оподаткування, обґрунтування необхідності виконання останнім покладених на нього на сьогодні завдань і функцій, з'ясування перспектив подальшого розвитку вимагає неодмінного погляду у

минуле, на часи перших законодавчо визначених форм і методів адміністрування податків і зборів в Україні. Вважаємо за доцільне розпочинати такий аналіз з моменту виникнення незалежної Української держави, оскільки саме на цьому етапі відбулося реформування старих і формування принципово нових форм і методів адміністрування податків.

На нашу думку, історичний аналіз становлення адміністрування податків і зборів необхідно здійснювати виходячі із існуючих форм адміністрування податків, закріплених в Податковому кодексі України, оскільки на момент проголошення незалежності України, і до моменту прийняття Податкового кодексу України [1], діюче законодавство взагалі не застосовувало термін «адміністрування податків», а лише встановлювало окремі процедури, які на даний час увійшли до складу процесу адміністрування податків.

Так, відповідно до Розділу II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу України податкове адміністрування включає в себе наступні основні форми (в узагальненому вигляді):

- облік платників податків;
- податкову звітність;
- податковий контроль;
- податкові консультації, роз'яснення;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності державної податкової служби;
- погашення податкового боргу;
- відповідальність.

Становлення процесу адміністрування податків і зборів в сучасному вигляді, як форми публічної діяльності уповноважених державних органів в сфері справляння податків, безпосередньо пов'язане з процесом утворення та становлення таких органів, з історичною трансформацією складу повноважень таких органів.

Податкова служба в Україні була створена відповідно Постанови від 12 квітня 1990 року Ради Міністрів Української РСР № 74 «Про створення державної податкової служби в Українській РСР» [2], в якій, зокрема, доручалось Міністерству фінансів УРСР і виконавчим комітетам обласних, Київської і Севастопольської міських Рад народних депутатів забезпечити до 1 липня 1990 р. створення державних податкових інспекцій. Тому, строго кажучи, утворення Державної податкової служби в Україні слід безпосередньо пов'язувати саме з вказаною постановою уряду Української РСР, а не з із Законом Української РСР від 4 грудня 1990 р. № 509 «Про державну податкову службу в Україні» [4].

П.3 Постанови № 74 «Про створення державної податкової служби в Українській РСР» від 12 квітня 1990 р. [2] на державні податкові інспекції покладался контроль за додержанням законодавства про податки, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджету державних податків та інших платежів, установлених законодавством СРСР і Української РСР.

Надалі повноваження податкових органів були визначені і деталізовані Законом СРСР від 21 травня 1990 р. «Про права, обов'язки і відповідальність державних податкових інспекцій» [3]. Основний зміст вказаного закону, який загалом складався із трьох статей, становить ст.1, яка визначала права державних податкових інспекцій. За своїм змістом – це власне, адміністративні заходи, які державні податкові інспекції були вправі і зобов'язані застосовувати при стягненні ними податків та інших обов'язкових платежів у бюджет, здійсненні контролю за правильністю обчислення і сплати цих платежів, а також за додержанням податкового законодавства. Отже, відповідно до Закону СРСР від 21 травня 1990 р. державним податковим інспекціям надавались такі права (в узагальненому вигляді):

- проводити перевірки;
- одержувати належні відомості і документи від третіх осіб;

- обстежувати приміщення, пов'язані із об'єктами оподаткування, а у випадку недопущення – визначати оподаткований дохід за аналогією;
- вимагати усунення виявлених порушень законодавства;
- припиняти операції суб'єктів у фінансово-кредитних установах за неподання належних документів;
- вилучати документи про приховання об'єктів оподаткування, патенти, реєстраційні посвідчення;
- перевіряти достовірність щодо декларованих коштів;
- застосовувати фінансові санкції;
- стягувати недоїмки, суми штрафів і санкцій;
- подавати позови про одержання коштів без встановлених законом підстав;
- накладати адміністративні штрафи.

Наступним законодавчим кроком у визначенні організації та діяльності державних податкових органів України стало прийняття Закону Української РСР «Про державну податкову службу в Українській РСР» від 4 грудня 1990 р. [4], який вніс ряд новацій. По-перше, зазнала змін нормативна структура визначення діяльності податкових органів, тобто, поряд із правами у новому законі визначались також завдання і функції органів державної податкової служби. Так, нормативна структура діяльності органів ДПС набула триланкової конфігурації: завдання – функції – права. Відповідно до ст.2 Закону від 4 грудня 1990 р. головним завданням державної податкової інспекції є забезпечення додержання законодавства про податки, повний облік всіх платників податків та інших обов'язкових платежів у бюджет, здійснення контролю і забезпечення правильності обчислення та сплати цих платежів.

Відповідно до ст.11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» [4] державним податковим інспекціям надавались під час проведення адміністрування податків наступні повноваження:

- здійснювати у будь-яких суб'єктах підприємництва, розташованих на території республіки, перевірки грошових документів, бухгалтерських книг, звітів, планів, кошторисів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів у бюджет, одержувати необхідні пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають при перевірках;
- одержувати необхідні для цілей оподаткування відомості, довідки, документи і копії з них про діяльність підприємств, установ, організацій і громадян, що перевіряються, від інших підприємств, установ, організацій (включаючи банки та інші фінансово-кредитні установи) і громадян;
- при здійсненні своїх повноважень обстежувати (з додержанням відповідних правил) будь-які виробничі, складські, торговельні та інші приміщення підприємств, установ, організацій і громадян, що використовуються для одержання доходів або пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування незалежно від місця їх знаходження. У випадках відмови керівників підприємств, установ, організацій, а також громадян допустити службових осіб державних податкових інспекцій до обстеження зазначених приміщень державні податкові інспекції мають право визначати оподатковуваний дохід таких підприємств, установ, організацій і громадян на підставі документів, що свідчать про одержання ними доходів, а стосовно громадян - із урахуванням оподаткування осіб, які займаються аналогічною діяльністю;
- вимагати від керівників та інших службових осіб підприємств, установ, організацій, а також від громадян, що перевіряються, усунення виявлених порушень законодавства про податки та інших обов'язкових платежів у бюджет і законодавства про індивідуальну трудову діяльність та контролювати їх виконання;

- зупиняти операції підприємств, установ і організацій по розрахункових, інших рахунках у банках та інших фінансово-кредитних установах у випадках відмови у проведенні документальної перевірки чи допуску працівників інспекції для обстеження приміщень, які використовуються для одержання доходів, неподання (або відмови подати) державним податковим інспекціям та їх службовим особам бухгалтерських звітів, балансів, розрахунків, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та інших обов'язкових платежів у бюджет;
- вилучати у підприємств, установ та організацій документи, що свідчать про приховування (заниження) прибутку (доходу) або інших об'єктів від оподаткування, а у громадян, які порушують порядок заняття індивідуальною трудовою діяльністю, – патенти або реєстраційні посвідчення з наступною передачею матеріалів про порушення виконавчим комітетам Рад народних депутатів, що видали дозвіл на заняття зазначеною діяльністю;
- застосовувати до підприємств, установ, організацій і громадян фінансові санкції у вигляді стягнення;
- стягувати в бюджет недоїмки по податках та інших обов'язкових платежах у бюджет, а також суми штрафів та інших санкцій, з підприємств, установ і організацій у безспірному, а з громадян - у судовому порядку або через нотаріальні контори за виконавчими написами;
- накладати адміністративні штрафи.

З аналізу норм наведених законів можливо зробити висновок, що форми процесу адміністрування податків існуючі на той момент, в призмі повноважень державного органу, здебільшого мали примусово - каральний характер, податкові органи були наділені виключними повноваженнями щодо реалізації процедур адміністрування які, наприклад при застосуванні відносно господарюючого суб'єкта, фактично могли паралізувати його діяльність протягом невизначеного терміну.

5 жовтня 1992 р. було прийнято постанову Кабінету Міністрів України № 559 «Питання державної податкової служби України» [5], відповідно до якої з метою запобігання, виявлення і припинення порушень податкового законодавства, а також створення умов для безпечної роботи працівників податкової служби у складі Головної державної податкової інспекції України було створено управління податкових розслідувань та відповідні підрозділи при державних податкових інспекціях Республіці Крим, областях, районах, містах і районах у містах.

21 січня 1993 року був прийнятий Декрет Кабінету Міністрів України «Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів» [6], яким було внесено ряд нововведень у податкове законодавство України, які безпосередньо стосувались порядку адміністрування обов'язкових платежів. Вперше до податкового законодавства було введено поняття органів стягнення. Декрет визначав перелік органів стягнення та межі їх компетенції.

Декретом запроваджувалось поняття недоїмки, як невнесеної суми відповідних платежів після закінчення встановлених строків їх сплати, та нарахування пені при стягненні цієї недоїмки. Скасовувались будь-які строки давності при стягненні недоїмки за податками, податковим кредитом та іншими платежами до бюджетів і позабюджетних фондів. Органи стягнення наділялись правом безспірного стягнення недоїмки за відповідними платежами, що входили до їх компетенції. Декрет вводив поняття відстрочки і розстрочки податків і неподаткових платежів. Повернення неправильно сплачених податків і неподаткових платежів органами стягнення передбачалось не більш як за один рік до виявлення неправильної сплати.

Значення даного Декрету полягає в тому, що він, не дивлячись на всю свою недосконалість з погляду сьогодення, став першим документом рівня закону, який заклав нормативно-процесуальні основи порядку адміністрування податкового боргу, і загалом, основи адміністрування податків. Загалом Декрет в значній мірі був прототипом і поставив питання, які у подальшому були розвинені Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», він власно і втратив чинність з прийняттям зазначеного Закону.

Наступним законодавчим етапом регулювання процесу адміністрування податків можна назвати прийняття нової редакції Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 24 грудня 1993 р. [6] Цей закон розширив функціональні рамки діяльності та коло повноважень державних податкових інспекцій. Вперше контрольні функції податкових органів вийшли за межі суто податкової сфери і були доповнені напрямками щодо контролю законності валютних операцій, порядку розрахунків із споживачами з використанням контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг, лімітів готівки в касах та інш. Також були суттєво розширені напрями правоохоронної співпраці державних податкових інспекцій, тобто їх співпраці з іншими правоохоронними органами.

1996 р. став роком реформування законодавства про податкову службу. Можна вважати, що початок законодавчого реформування податкової служби поклав Указ Президента України від 31 липня 1996 р. № 621 «Про заходи щодо реформування податкової політики» [7]. Орієнтирами реформування податкової політики визначались зокрема відносно порядку адміністрування податків:

- створення в Україні стабільної податкової системи, яка б забезпечувала чітке визначення порядку стягнення податків, зборів, інших обов'язкових платежів (далі – податки), його простору, а також запровадження податків у такі строки, які б забезпечували можливість платникам податків урахувати це під час планування фінансово-господарської діяльності наступного періоду;
- забезпечення чіткого визначення об'єктів оподаткування з метою запобігання випадкам подвійного оподаткування;
- упорядкування стягнення податків та посилення відповідальності за ухилення від сплати та їх несвоєчасну сплату;
- посилення оподаткування бартерних (товарообмінних) операцій та операцій з давальницькою сировиною.

Основним інструментом законодавчої реорганізації органів державної податкової служби став Указ Президента України від 22 серпня 1996 року № 760 «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» [8]. Головними завданнями Державної податкової адміністрації України визначались:

- здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів податків, зборів, інших обов'язкових платежів, установлених законодавством;
- прийняття рішень щодо накладення фінансових санкцій та адміністративних штрафів на порушників податкового законодавства та забезпечення їх стягнення, захист інтересів держави в судових органах у справах, що стосуються сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів;
- прийняття нормативних та методичних документів з питань оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності на виконання відповідних законодавчих актів.

Значне місце у формуванні процесу податкового адміністрування зайняв Указ Президента України від 4 березня 1998 р. № 167 «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами» [9], відповідно до якого вперше було запроваджено поняття та порядок застосування податкової застави.

Помітну роль у становленні процесу адміністрування податків відіграв також Указ Президента України від 23 липня 1998 р. № 817 «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» [10]. Указом визначались умови та порядок здійснення планових та позапланових перевірок фінансово – господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності.

Суттєвого реформування процесу адміністрування податків зазнав у зв'язку із прийняттям Закону України від 21 грудня 2000 р. № 2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [11]. Цей законодавчий акт вперше чітко окреслив як таку систему, механізм процесу адміністрування податків в Україні. Саме зазначений Закон було покладено в основу Розділу II Податкового кодексу України

«Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» [1]. Законом №2181 було внесено ряд суттєвих змін і до Закону України «Про державну податкову службу в Україні», зокрема вилучено право органів ДПІ зупиняти операції платників податків на рахунках в установах банків, інших фінансово-кредитних установах, право застосовувати фінансові санкції у видозміненому вигляді перенесено до Закону 2181, вилучено право безспірного стягнення коштів, уточнені права податкової міліції.

На певному етапі була суттєво підвищена роль фінансових установ у процесі адміністрування податків. Так Законом від 5 червня 2003 р. були внесені зміни до Закону України «Про систему оподаткування» [12], відповідно до якого фінансові установи зобов'язувались відкривати рахунки платникам податків лише за умови пред'явлення ними документа, що підтверджує взяття їх на облік в органі державної податкової служби.

Наступний етап розвитку законодавчого регулювання процесу адміністрування податків, знаменується прийняттям Закону України від 12 січня 2005 р. № 2322 «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист)» [13], можна охарактеризувати як посилення правового захисту громадян у сфері справляння податків. Суттєвих змістовних та структурних змін зазнали права органів ДПС. Так було вилучено право обстежувати приміщення, що використовуються як юридична адреса суб'єктів підприємницької діяльності, а також для отримання доходів. Із змісту статті 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» були вилучені складі адміністративних правопорушень. Фактично йшлося про перенесення законодавчого регулювання цієї відповідальності до складу Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Наступним значним кроком щодо загалом системи оподаткування в Україні та зокрема процесу адміністрування податків було прийняття 02.12.2010 р. Податкового кодексу України [1], яким кодифіковано фактично всі діючі на момент прийняття законодавчі акти та підзаконні нормативно-правові акти у сфері справляння податків в Україні. Процес адміністрування увійшов у Розділ II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу України.

Підсумовуючи можна сказати, що новітньою історією становлення процесу адміністрування податків в Україні з точки зору змісту та характеру форм і методів, захисту прав платників податків можна умовно поділити на два етапи. Перший із них, який охоплює період від утворення податкової служби Української РСР у 1990 р. до прийняття Закону 2181 у кінці 2000 р. і відзначається нарощуванням примусових аспектів повноважень податкових органів в процедурах адміністрування, можна охарактеризувати як спробу переважно прямого силового вирішення проблем наповнення бюджету податками. Однак, такий підхід не міг бути ефективним, до того ж провокував соціальну і політичну напруженість у суспільстві.

Початком періоду лібералізації процесу адміністрування податків можна назвати прийняття 21 грудня 2000 р. Закону 2181, положення якого у видозміненому вигляді було покладено в діючий Податковий кодекс України та власне прийняття Податкового кодексу України в якому всі засоби адміністрування податків сукупно було об'єднано у Розділ II.

За наслідками проведення історичного аналізу досвіду формування процесу адміністрування податків в Україні, можна зробити наступні висновки:

- на початку становлення процесу адміністрування податків в значній мірі вплинули успадковані від Радянських часів командно - адміністративні методи та форми, які, для процесу адміністрування податків, характеризуються наявністю у уповноважених органів максимального обсягу прав щодо контролю платників податків, при мінімальній можливості платників податків реалізовувати захист своїх прав, як платників податків;
- формування процесу адміністрування податків здійснювалось поетапно починаючи з законодавчого визначення окремих процедур цього процесу до об'єднання всіх процедур в окремий розділ Податкового кодексу України;

- прогресивні законодавчі зміни у процесі адміністрування податків завжди відбувались із лібералізацією його форм та методів реалізації та вдосконаленням механізмів захисту прав платників податків;
- еволюція засобів процесу адміністрування податків йде у напрямі шораз більшої деталізації законодавчих приписів, особливо, що стосуються порядку погашення податкових зобов'язань, повноважень органів податкової служби;
- лібералізація процесу адміністрування податків характеризується акцентом на добровільному виконанні податкових зобов'язань платниками податків та їх обслуговуванні з боку податкових органів.

Не зважаючи на суттєві поліпшення форм та методів адміністрування податків на законодавчому рівні, цей процес залишається в Україні фіскально зорієнтованим. В цьому аспекті заслуговують на увагу характеристики, визначені експертом світового банку [15], притаманні процесу адміністрування податків в державах в яких здійснюється реформування податкової системи. Зокрема наступні риси процесу адміністрування податків характерні для держав, які переходять від адміністративно-командної економіки до риночної:

- адміністрування податків базується на певному колі платників, які піддаються частим заходам податкового контролю;
- більшість податкових перевірок або інших заходів податкового контролю не представляють професійного фінансового аудиту та не відповідають міжнародним стандартам;
- відсутні обмеження на загальну суму штрафів, які можуть бути нараховані за наслідками виявлення порушення податкового законодавства. Фактична сума податку може бути суттєво менше ніж нараховані штрафні санкції;
- відсутність спеціалізації в податковому адмініструванні;
- наявність планів щодо розміру надходжень податків до бюджету, які є обов'язковими для виконання податковими органами, навіть не зважаючи на наявність чи відсутність економічних факторів для виконання таких планів;
- значна доля тіньової економіки;
- недостатність контролю по запобіганню корупції в органах податкової служби;
- можливості здійснювати захист прав платників податків мінімальні. Обмежені можливості впливу об'єднань підприємств, громадських організацій зорієнтованих на захист прав платників податків на процес здійснення адміністрування податків;
- управління податковими органами базується на принципі дотримання жорсткої вертикалі влади якій перешкоджає реалізації ініціатив;
- основний упор в підготовці кадрів податкових органів зведено до змісту податкового законодавства а не його застосуванні. Мало уваги приділяється навичкам, методам, процедурам, відношенням з платниками податків;
- відсутність зацікавленості на загальнодержавному рівні в поліпшенні загального іміджу податкових органів.

Наведені характеристики притаманні процесу адміністрування податків в Україні, навіть не зважаючи на тенденцію його лібералізації на законодавчому рівні, прийняттям Податкового кодексу України. У зв'язку із чим, поряд із законодавчим визначенням і удосконаленням процесу адміністрування податків необхідно змінювати правосвідомість громадян щодо сплати податків. В цьому аспекті уповноваженими органами публічної влади повинні в першу чергу використовуватись такі форми процесу адміністрування податків, які направлені на роз'яснювальну роботу із платниками податків (податкові консультації), формування позитивного іміджу добросовісного платника податків, підвищення прозорості використання доходів держави отриманих через надходження податків.



Не зважаючи на широке застосування на практиці, саме поняття адміністрування податків залишається невизначеним діючим законодавством України. Аналізуючи наведені законодавчо встановлені форми адміністрування податків які існували з початку проголошення незалежності України та зазнали значної трансформації, можливо зробити висновок, що процес адміністрування податків в його сучасному вигляді є певною формою процесу оподаткування, якому притаманні наступні ознаки:

- регламентується законодавством України, нормами, які визначають процес оподаткування;
- є формою діяльності уповноважених органів і посадових осіб;
- є діяльністю, результати якої, обов'язково оформляються у відповідних документах;
- має на меті прийняття юридичних рішень загального (нормативні акти) або індивідуального (правозастосовні акти) характеру.

З врахуванням наведеного історичного досвіду становлення процесу адміністрування податків в Україні, форм його здійснення, визначених у діючому Податковому кодексі України на наш погляд адміністрування податків є процесом, завданням якого є організація ведення податкової звітності, здійснення уповноваженими органами консультативної роботи, податкового контролю та встановлення відповідальності за порушення податкового законодавства з метою здійснення оподаткування та забезпечення своєчасного і необхідного наповнення державного бюджету. Доцільним є подальше наукове дослідження адміністрування податків, як певної форми процесу оподаткування, його правової природи в аспекті адміністративно-правових відносин.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України: текст редакції від 03.02.2013р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про створення державної податкової служби в Українській РСР: Постанова № 74 в редакції від 12.04.1990 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/74-90-%D0%BF>
3. Про права, обов'язки і відповідальність державних податкових інспекцій: Закон СРСР від 21 травня 1990 р. // Радянська Україна. – 1990. – 8 червня.
4. Про державну податкову службу в Українській РСР: Закон України від 04.12.1990 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/509-12/ed19901204>
5. Питання державної податкової служби України: Постанова Кабінету Міністрів України № 559 від 05.10.1992 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/559-92-%D0%BF>
6. Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів: Декрет Кабінету Міністрів України від 21.01.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/8-93/ed19930121>
7. Про державну податкову службу в Україні: Закон України від 24.12.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3813-12>
8. Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій: Указ Президента України № 760, редакція від 22.07.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/760/96/ed19960822>
9. Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами: Указ Президента України № 167, редакція від 4 березня 1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/167/98/ed19980304>

10. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України № 817 від 23 липня 1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/817/98/ed19980723>
11. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України № 2181 від 21 грудня 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14/ed20001221>
12. Про систему оподаткування: Закон України від 06.06. 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed20030606>
13. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист): Закон України № 2322 від 12.01. 2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2322-15>
14. Зміни у процесах адміністрування податків [Електронний ресурс] // Сайт Державної податкової адміністрації України. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>
15. Tax Administrations and Small and Medium Enterprises (SMEs) in Developing Countries Baurer, Lewis I. (for the World Bank Group) <http://www.itdweb.org/smeconference/documents/4%20world%20bank.pdf>
16. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34-38.
17. Мельник В.М. Досвід адміністрування податків у зарубіжних країнах / В. Мельник // Вісник податкової служби. – 2004. – № 4. – С. 38-43.
18. Мельник В.М. Адміністрування податків в історичній ретроспективі / В. Мельник // Фінанси України. – 2005. – № 10. – С. 42-50.
19. Новиков В. Адміністрування податків. Яким йому бути / В. Новиков // Бухгалтерія. – 2002. – 25 листоп. (№ 48/1-2). – С. 10-11.
20. Мельник В. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні / В. Мельник Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 5. – С. 40-43.
21. Єфименко Т.І. Нові підходи до адміністрування податків / Т.І. Єфименко, А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 3-27.

УДК 347.96.001 (477)

## ЮРИДИЧНА ПРАКТИКА: ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО РОЗУМІННЯ В АСПЕКТІ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ СУДОВОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ УКРАЇНИ

Сурник В.М., аспірант

*Київський національний університет імені Тараса Шевченка*

В статті розкривається сутність юридичної практики у форматі діяльності Державної судової адміністрації, аналізуються повноваження юридичного управління Державної судової адміністрації з питань узагальнення та аналізу судової практики. Автор наводить правове обґрунтування віднесення діяльності Державної судової адміністрації до юридичної практики.

*Ключові слова:* юридична практика, судова практика, Державна судова адміністрація, узагальнення та аналіз судової практики, організаційне забезпечення, судоустрій.

Сурник В.М. / ЮРИДИЧЕСКАЯ ПРАКТИКА: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ПОНИМАНИЮ АСПЕКТЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ СУДЕБНОЙ АДМИНИСТРАЦИИ УКРАИНЫ / Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко, Украина